

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة المالية والمحاسبة

العنوان

دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير
دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لولاية- مستغانم.

تحت إشراف الأستاذ:

- مقدمة من طرف الطالبة

- ولد سعيد محمد

- سالم عائشة.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
الرئيس	وزان عبد الله	أستاذ محاضر "أ"	مستغانم
المشرف	ولد سعيد محمد	أستاذ مساعد "أ"	مستغانم
المناقش	مادوري نوردين	أستاذ محاضر "أ"	مستغانم

السنة الجامعية 2018/2019

الإهداء

إلى ذلك الحرف الذي لا منتهى من الحب والرقّة والحنان أممي
إلى من لا ينطوي ذكرها لأنه لا يفنى بحقها جدتي العزيزة أطال الله في عمرها
إلى من جاهد الحياة من اجلي وغرس في نفسي محبة الصبر وعلمي

الاجتهاد أبي الغالي

إلى سندي في درب الحياة أختي نعيمة،

صديقتي نصيرة، حياة، فاطمة الزهراء

إلى كل العائلة الكريمة والأهل والأقارب

إلى كل زملائي وكل من مد لي يد المساعدة في انجاز هذا العمل

وأسأل الله المزيد من التوفيق والنجاح

التفكرات

شكر و التقدير

ربي أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن اعمل صالحا ترضاه

اعترافا بالفضل و الجميل أتوجه بخالص الشكر و عميق التقدير و الامتنان إلى الأستاذ

الكريم " ولد سعيد محمد " الذي أشرف على عملي هذا و تفانى في توجيهي إلى غاية إنهائه

و جزيل الشكر موصول لكل من ساعدني من قريب أو بعيد

الْفَهْرَس

محتوى الفهرس

الإهداء	
الشكروالتقدير	
قائمة الأشكال.....ح	
قائمة الجداول.....ي	
المقدمة العامة.....02	
الفصل الأول : عموميات حول التدقيق المحاسبي	
مقدمة الفصل الأول.....05	
المبحث الأول: ماهية لتدقيق المحاسبي.....07	
المطلب الأول: : تعريف التدقيق وخصائصه.....06	
المطلب الثاني: مبادئ التدقيق.....07	
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق.....08	
المبحث الثاني: أنواع ومعايير التدقيق.....12	
المطلب الأول: التدقيق الداخلي وأهدافه.....12	
المطلب الثاني: التدقيق الخارجي.....17	
المطلب الثالث: معايير التدقيق.....20	
خاتمة الفصل.....22	
الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول نظام مراقبة التسيير	
مقدمة الفصل.....24	
المبحث الأول: ماهية نظام مراقبة التسيير.....25	
المطلب الأول: تعريف نظام مراقبة التسيير.....25	
المطلب الثاني: خصائص نظام مراقبة التسيير.....26	
المطلب الثالث: أهمية وأهداف نظام مراقبة التسيير.....28	
المبحث الثاني : أدوات مراقبة التسيير وعلاقتها بالتدقيق.....31	
المطلب الأول: خطوات مراقبة التسيير.....31	
المطلب الثاني: الأدوات التقليدية والحديثة.....34	
المطلب الثالث: علاقة التدقيق بنظام مراقبة التسيير.....38	
خاتمة الفصل.....39	

الفصل الثالث: دراسة حالة ملبنة الساحل لولاية مستغانم

41	مقدمة الفصل.....
42	المبحث الأول: مفاهيم حول ملبنة الساحل وأهدافها
42	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.....
43	المطلب الثاني: تعريف المؤسسة (ملبنة الساحل)، وأهدافها
44	المطلب الثالث: مهام مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم
45	المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية
45	المطلب الأول: مراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة.....
45	المطلب الثاني: طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة GIPLAIT
49	المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية.....
49	المطلب الأول: تحليل النتائج المتعلقة بلوحة القيادة.....
50	المطلب الثاني: تحليل نتائج المتعلقة بالموازنة التقديرية.....
51	خاتمة الفصل.....
53	خاتمة عامة
56	قائمة المراجع
59	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
15	أنواع التدقيق الداخلي	(01-I)
19	أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي	(02-I)
46	يمثل لوحة القيادة بالنسبة لمؤسسة ملبنة الساحل لشهر أبريل 2019	(01-III)
48	يوضح الميزانية التقديرية لمؤسسة ملبنة الساحل لسنة 2017	(02-III)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
09	الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات	(01-I)
16	استقلال التدقيق الداخلي	(02-I)
26	مفهوم نظام مراقبة التسيير	(01-II)
27	مثلث نظام مراقبة التسيير	(02-II)
29	أهداف نظام مراقبة التسيير	(03-II)
30	أهداف مراقبة التسيير	(04-II)
33	خطوات تطبيق التسيير	(05-II)
35	نظام معلومات التسيير	(06-II)
43	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم	(01-III)

المقدمة العامة

-المقدمة:

في ظل التغيرات و التحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم ،أصبح تطوير و تحسين و ترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية و إدارية قوية، و متطورة تمكنها من المحافظة على وجودها، و تساعد في الاستخدام الاقتصادي و الكفاء للموارد المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية ، غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات و قدرات فهي لا تستطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة للنشاط خصوصا بالنسبة للمؤسسة الكبيرة ، و من هنا جاءت الحاجة لوظيفة التدقيق التي تعتبر الأداة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية، و تقييمها، كما تلعب وظيفة التدقيق دورا هاما في تحقيق التقدم و النمو للمؤسسة، لما تضيفه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة ،كما ساهمت وظيفة التدقيق بقدر كبير في مساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال التحقق من البيانات المحاسبية و المالية ، و مدى صحتها و تمثيلها للمركز المالي و التأكد من أن السياسات و الخطط و الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة ،كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلاله السير العادي لأنشطتها و متابعة الأداء داخلها ، في محاولة من المؤسسة ، الوصول إلى أداء فعال و كفاء بما يخدم غاياتها كذلك تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات ،باعتباره من أهم النظم الرقابية الفعالة و لما تضيفه من تطور في الأساليب الإدارية للتسيير مع تمكينها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير فيها ، للتقليص من درجة الانحراف و تفادي المخاطر مستقبلا لتحقيق الأهداف المرجوة و ذلك عن طريق ضمان القدرة على السير في المسار الصحيح و بناء على ما سبق بإمكاننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

_ الإشكالية الرئيسية : كيف يمكن التدقيق أن يساهم في كشف الإختلالات في نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية؟

الأئلة الفرعية:

- ما هي آليات و مراحل وظيفة التدقيق داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي آليات عمل نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟
- كيف يمكن أن تساهم و وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير ؟

الفرضيات:

- 1_ وظيفة التدقيق تساهم في تقييم نظام مراقبة التسيير بالاعتماد على الأدوات المحاسبية المتعارف عليها داخل المؤسسة بهدف الكشف عن الإختلالات الموجودة.
- 2_ إن آليات و مراحل وظيفة التدقيق لمؤسسة ملبنة الساحل تركز على تسجيل كل المعلومات و البيانات عن نظام العمل الداخلي ،للتأكد من صحة المعلومات الواردة ، اكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

-مبررات اختبار الموضوع: إن إختبارنا لموضوع البحث كان له أسباب موضوعية و أخرى ذاتية و هي كالتالي:
-الحدثة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي في المؤسسات الاقتصادية.

- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين.
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- الميل الشخصي للباحث في هذا الموضوع و الرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

_ أهداف البحث:

- محاولة إبراز حول وظيفة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم نظم الرقابة فيها.
- محاولة معرفة تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة داخل المؤسسة الاقتصادية

حدود البحث:

الحدود المكانية:كانت الدراسة بمؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم و ذلك لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في كيف يمكن للتدقيق أن يساهم في كشف الإختلالات في نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية.

الحدود الزمنية:

امتدت فترة الدراسة من 2019-06-05 إلى غاية 2019-06-21 .

منهج البحث والأدوات المستخدمة.

تماشياً مع طبيعة الموضوع و الإشكالية المطروحة ارتأينا الاعتماد على المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة مساهمة وظيفة التدقيق في تقييم مراقبة التسيير داخل المؤسسة و منهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة المدروسة (المؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم مستعملين أداتي المقابلة الشخصية و الملاحظة مع الاستعانة بالوثائق المحاسبية و المالية التخطيطية و الرقابة التي تعكس طبيعة الموضوع بالنسبة لواقع المؤسسة.

مرجعية البحث:

اعتمدنا في بحثنا هذا على مراجع مختلفة منها الكتب ، الرسائل العلمية ، كذلك المجالات مواقع الانترنت، أما للدراسة التطبيقية فقد اعتمدنا على وثائق المؤسسة المفيدة لموضوع البحث و على أسلوب المقابلة الشخصية و الملاحظة.

صعوبات البحث:

- من الصعوبات التي واجهتنا خلال دراسة الموضوع ما يلي:
- قصر فترة الممنوحة من الإدارة لإعداد البحث.
- صعوبة إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة لعدم التطابق بينهما.
- قلة الدراسات السابقة المشابهة لموضوع و التي لو توفرت لكانت بمثابة دعم هام للموضوع.

الفصل الأول

مقدمة الفصل

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية وعلى مزاولة مهنة التدقيق أن يكون ملما إماما بالمبادئ و القواعد و السياسات و الإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة و متجانسة من فترة مالية إلى أخرى و الغرض من قيامه بالفحص هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية كوحدة واحدة يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

فعلم التدقيق هو فرع من فروع المحاسبة، ظهرت الحاجة إليه للتأكد من سلامة استخدام المبادئ و الإجراءات المحاسبية ، و سلامة القوائم المالية ، إذ أدت الثورة الصناعية إلى ظهور مشروعات كبيرة الحجم و خاصة الشركات المساهمة ، مما أدى إلى فصل الملكية من الإدارة ، فظهرت رغبة الملاك لخدمة الطرف ثالث مستقل و حيادي و مؤهل علميا و عمليا لفحص الحسابات و القوائم المالية و تزويدهم بتقرير عن ذلك لحمايتهم و المحافظة على حقوقهم و التأكد من سلامة تصرف الإدارة للمهام الموكلة إليها. وسوف نعالج في هذا الفصل كل من تعريف التدقيق و خصائصه و مبادئه، بالإضافة إلى ذلك إلى أنواع التدقيق وفي الأخير معايير التدقيق .

المبحث الأول: ماهية التدقيق

يلعب التدقيق دورا هاما في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا، و لأجل فهم الموضوع بالشكل الجيد علينا الإلمام بماهية التدقيق.

المطلب الأول: تعريف التدقيق وخصائصه

1-تعريف التدقيق: إن للتدقيق عدة تعاريف من بينها ما يلي:

التدقيق هو فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و جميع دفاتر و السجلات و البيانات المحاسبية فحصا حسابيا و التحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح و الخسارة و التأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد و مستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة، و تشمل عملية التدقيق :

أ-الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها (فحص القياس المحاسبي).
ب-التحقيق: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة. و من تماثلها مع الأحداث الاقتصادية للمشروع.

ج-التقرير: بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.¹
يعرف التدقيق أيضا بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع و بهذا نستطيع أن نستنتج أن التدقيق له فعالية في الشركات أو في أي مشاريع أخرى و لهذا نستطيع أن نقول بأن التدقيق عبارة عن فحص و تحقق و كتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق.²
التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire و معناه يسمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

أما التدقيق بمعناه المهني يعني عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحصا فنيا إنقاذا محايدا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية.³

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

¹دكتور رأفت سلامة محمود و زملائه، علم تدقيق الحسابات العلمي، عمان، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2011، ص 19.

²دكتور توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2014، ص 14.

³دكتور أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2005، ص 6.

2- خصائص التدقيق: للتدقيق عدة خصائص من أهمها ما يلي¹:

- التدقيق عملية منتظمة أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع و مضبوط لعملية التدقيق.
- ضرورة الحصول على قرائن و أدلة إثبات و تقديمها بطريقة موضوعية.
- يشمل التدقيق على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم و إبداء الرأي.
- إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى الأطراف المعنية.

المطلب الثاني: مبادئ التدقيق

تتمثل مبادئ التدقيق فيما يلي²:

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- 1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و آثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- 2- مبدأ الشمولية في الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير.
- 3- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤدي رأي المدقق و تدعمه خصوصاً تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- 4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة و هذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

ثانياً: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- 1- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- 2- مبدأ إفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيير فيها، و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة

¹ مهاجر بوصلة، دور و وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التحليلية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر 2014/06/10، ص4.

² الدكتور أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص23.

التقارير المالية، و إبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.

3-مبدأ الإنصاف:و هو يشير إلى مراعاة محتويات تقارير المدقق، و كذا التقارير المالية المنصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4-مبدأ السببية:وهو يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبني تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية و موضوعية.

و ما هو الجدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعليمات مشتقة من مفاهيم و بديهيات و مصادرات المجال و أن تكون متنسقة مع هذه المقومات ، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات و الطرق المحاسبية المتبقية فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أيضا أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية و هذه القضايا قد تكون غائية او سببية.

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

-الاستقلالية.Independence.

-الكرامة.integrity.

-الموضوعية.objectivity.

-الكفاءة المهنية.competence.

-السرية.confidentiality.

-السلوك المهني.Professional behavior.

-المعايير الفنية.Technical Standards.

و ذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية و الأدلة المرتبطة بها(التفسيرات – الجوانب المادية)، مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط و تنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني ، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية¹.

المطلب الثالث:أهداف وأهمية التدقيق

1-أهداف التدقيق:تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة و لقد كان لعبارة القاضي (لوباس)في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظر لعملية التدقيق ككل و هي العبارة المشهورة "إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتناء أثر المجرمين"و يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما: التقليدية و الحديثة المتطورة.²

1-1-أهداف تقليدية: وهي تنقسم إلى نوعين هما:

الدكتور أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

دكتور رأفت سلامة محمود و زملائه، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

أ-أهداف الرئيسية:

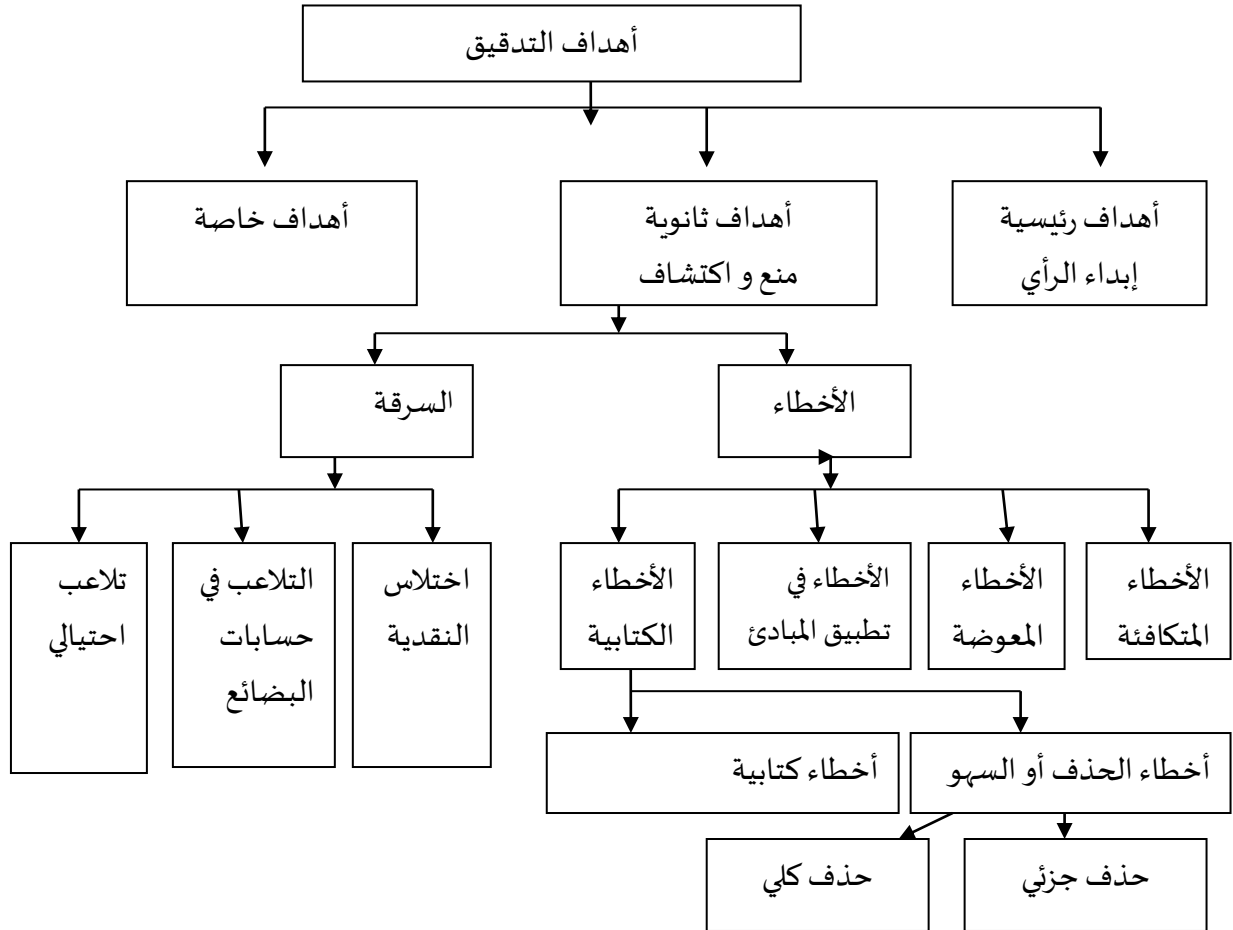
- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ،ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في محاييد يستند على أدلة قوية لاعن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب-الأهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد في السجلات و الدفاتر من غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة على التدقيق يساعد على تقرير و رسم السياسات الإدارية ، و اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة و ملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل(1-02):الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات



02-01-لأهداف حديثة أو متطورة¹:

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها. ومدى تحقيق الأهداف ، و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط،

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

2-أهمية التدقيق :للتدقيق أهمية بالغة تكمن فيمل يلي:

التدقيق مهم جدا للذين لهم يد في المشروع عن طريق القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها، فالتدقيق يخدم فئات متعددة وهم على النحو التالي²:

2-1:أهمية التدقيق للعميل:

-مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على دفترات دورية.

-أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض و الموردين.

-أساس لإعداد الإقرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة.

-أساس لتحديد سلامة المركز المالية.

- أساس لتقرير و تحديد ربحية العمليات.

-أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس و حالات الاختلاس.

2-02:أهمية التدقيق للإدارة:

تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها و اتخاذ القرارات الملائمة ، و تقييم ذلك و تحديد الانحرافات و أسبابها و وضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

و تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة و فعالية أداؤها و إشرافها للمهام الموكلة إليها، و دليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة و دقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا

لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2-03:أهمية التدقيق للملاك و المستخدمين:

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية و مدة متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم و استثماراتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن،

و لضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة.

2-04:أهمية التدقيق للدائنين و الموردين:

يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة و صحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه و تفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا

لقوة المركز المالي.³

2-05:أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى

دكتور رأفت سلامة محمود وزملائه، علم تدقيق الحسابات العلمي، مرجع سبق ذكره، ص24.¹

توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص15.²

دكتور رأفت سلامة محمود وزملائه، نفس المرجع، ص23.³

تلعب هذه دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها و توسعاتها لهذه فإنها تعتمد القوائم المالية تقرير المدققة لدراسة و تحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي، و تعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

2-06:أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية:

تعتمد هذه القوائم المالية و تقرير المدقق للتخطيط و المتابعة و الإشراف و الرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين و اللوائح و التعليمات و الإجراءات و التوجهات و عدم الالتزام بالخطط الموضوعية و تحديد الانحرافات وأسبابها.

2-07:أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:

ازداد الاهتمام بالقوائم المالية المعتمدة و ما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها و تقييم الدخل القومي و رسم برنامج الخطط الاقتصادية، و تعتمد دقة تقديراتهم و كفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

2-08:أهمية التدقيق لنقابات العمال:

تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور و تحديد الأسعار.

2-09:أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب:

تعتمد على الحسابات و القوائم المالية لتقليل الإجراءات الروتينية و حصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب و سرعة تحديد الوعاء الضريبي و تحصيل الضريبة .

2-10:أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع و الخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجند بها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية و التي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة ، إذ أن البيانات و التقارير المحاسبية غير الدقيقة و التي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا و كفاية و تحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

2-11:أهمية التدقيق للاقتصاد القومي:

يخضع التدقيق للاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها و أهميتها للفئات السابقة فمهمة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات و توضيح حالات الإسراف و التلاعب و توجيه استثمار المدخرات و الموارد المتاحة القادرة و يعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية المالية، و خير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية و خاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها و رفع مستوى معيشة مواطنيها و توفير الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية لهم.¹

المبحث الثاني:أنواع ومعايير التدقيق

¹ دكتور رأفت سلامة محمود و زملائه، علم تدقيق الحسابات العلمي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

للتدقيق دور فعال وهام في الحياة الاقتصادية فهو بدوره ينقسم الى أنواع متعددة باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها ، وهذه الأنواع تحكمها معايير التي تعتبر قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعية من قبل الهيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق .

المطلب الأول: التدقيق الداخلي وأهدافه:

1- التدقيق الداخلي وأهدافه¹:

التدقيق الداخلي هو نشاط تقييبي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص و تقييم و تحقيق النواحي المحاسبية و المالية و غيرها من النواحي التشغيلية ، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارة المنشأة ، لتقديم ضمان و اطمئنان للإدارة عن مدى كفاءة الإجراءات ، و تنفيذ السياسات الموضوعية، و قياس الأداء ، و تقييم فاعلية إجراءات و وسائل الرقابة الداخلية و كفاية تصميمها لتحقيق أهدافها.

يتضح من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي نشاط وقائي من خلاله يمكن تقييم مدى ملائمة الاجراءات المحاسبية و المالية و التشغيلية ، لتحقيق الحماية الكافية للسياسات الإدارية و الأصول المختلفة للمنشأة، كما تعتبر نشاط إنشائي حيث تطمئن الإدارة عن مدى درجة الاعتماد على البيانات و المعلومات المحاسبية و غيرها المستخرجة من سجلات المنشأة، وتوضيح كيفية الأداء و مدى تنفيذ المسؤوليات المحدد لمراكز المسؤولية ، من القاعدة و حتى القمة في الهيكل التنظيمي للمنشأة، كما تقترح الأساليب و الإجراءات التي تساعد على تطوير و زيادة الكفاءة الإنتاجية ، ولا شك أن التدقيق الداخلي في المنشأة تغطي مجالات و ميادين عملية أوسع من تلك التي تغطيها تدقيق الحسابات و ذلك راجع لقربها من مشاكل العمل و الأداء اليومي بشكل مستمر و على ذلك تكون في موقف أقوى و وقوع الأخطاء و الغش و محاولات التلاعب و سوء استخدام موارد المنشأة.

2-هدف و نطاق التدقيق الداخلي في مقابل تدقيق الحسابات الخارجية

يوجد اختلافات أساسية بين كل من التدقيق الداخلي الخارجي، سواء في الهدف أو المجال أو في طريقة العمل و غيرها من الأمور.

2-01-الاختلاف من حيث الأهداف و الاهتمامات²:

تهدف تدقيق الحسابات الداخلية إلى مساعدة إدارة المنشأة على تحسين تنفيذ أداء الوظائف كما هو محدد و مطلوب لبلوغ الأهداف المحددة بيسر و سهولة ، و الاطمئنان على كافة الجوانب المحاسبية و التشغيلية و الإدارية بالمنشأة و توفير تقييم للجوانب الرقابية في المنشأة بما يساعد الإدارة في أداء و وظائفها، بمعنى أن التدقيق الداخلي يوفر التحليلات و التقييم و التوصيات و المعلومات التي تتعلق بالنشاطات المختلفة في المستويات المختلفة الإستراتيجية و التكتيكية و التكنيكية المكونة للهيكل التنظيمي في المنشأة، أما تدقيق الحسابات الخارجية تهدف إلى الفحص الانتقادي المنظم للنظام المحاسبي المطبق في المنشأة ، و إبداء الرأي و

¹دكتور رسامي محمد الوقاد، الأستاذ لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2010، ص201.

نفس المرجع، ص205.

الحكم على مدى صحة و صدق القوائم المالية الختامية التي تعدها المنشأة ، لتطمئن إدارة المنشأة و جميع الجهات المتعاملة معها على صدق و عدالة نتائج الأعمال.

و نطاق التدقيق الداخلي يهتم و يركز على شقين شق مالي و شق اقتصادي و إداري أما تدقيق الحسابات الخارجية

فترتكز غالبا اهتمامها على الشق المالي و في حالات محدودة تهتم بجوانب أخرى .

2-02:الاختلاف من حيث العمل والمسؤوليات¹:

يضع مدقق الحسابات الداخلية برنامج متابعة العمل و الأداء و التصرفات، بحيث ينسجم مع الأهداف المحددة لكافة المستويات الإدارية بالمنشأة ، و يرتبط ذا البرنامج بطريقة التسجيل و اختبار و مراجعة السياسات و الاجراءات الموضوعية، و القيام بالتحليل اللازم لتحديد مبادئ ملائمة الرقابة الداخلية لسد الثغرات الممكن حدوثها.

و يقوم بتدقيق الحسابات أشخاص من داخل المنشأة في حدود الإطار المحددة من الإدارة، و ما وضعت الرقابة الداخلية من أسس و قواعد و إجراءات لتنفيذ الأداء ، و تكون مسؤولية تدقيق الحسابات الداخلية مرتبطة بضرورة قيامها بالتأكد من وجود نظام فعال للضبط الداخلي لمنع أي أخطاء أو غش أو أي تلاعب و سوء استخدام للموارد المتاحة في المنشأة ، كما تسعى إلى توفير النظام المحاسبي الكفء الفعال الذي يمكن من مد الإدارة بالبيانات و المعلومات اللازمة التي تساعد على تنفيذ مهامها في تخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و من ثم اتخاذ القرارات الرشيدة.

أما تدقيق الحسابات الخارجية فنطاق عملها غير محدود، و يحكمه أسس و قواعد و مبادئ مهمة التدقيق حسابات المتعارف عليها، ومسؤولية مدقق الحسابات بصفته الاستقلالية تكون مباشرة للمساهمين و أصحاب رأس المال و عدة جهات أخرى ' و يعد برنامج تدقيق حسابات على ضوء قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية و يستند إلى العديد من أدلة و قرائن الإثبات، التي تطمئنه و تقنعه لرفع تقريره الفني المحايد ، عن مدى صحة و عدالة القوائم المالية المعدة بمعرفة المنشأة.

و يصي معهد مدقق حسابيتين داخليتين في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة التنسيق بين عمل كل من تدقيق حسابات الداخلية و تدقيق حسابات الخارجية لانجاز مسؤوليتهم بكفاءة ، باعتبار أن النوعين من تدقيق حسابات لتحقيق أهدافها الأساسية بفعالية.

2-03-التدقيق الداخلي ونطاق مسؤوليتها عن تقييم الأداء²:

التدقيق الداخلي توسع نطاقها بحيث أصبحت تستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، و مد الإدارة بصفة مستمرة بالحقائق و المعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام و نتائج النشاط داخل مراكز المسؤولية بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات جديدة، أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو تنفيذ سياسة جديدة ، لذلك يطلق

دكتور رسامي محمد الوقاد، الأستاذ لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره، ص 206.¹

نفس المرجع، ص 207.²

على تدقيق الحسابات الداخلية في الوقت الحاضر تدقيق حسابات الإدارة باعتباره أن امتدادها يشمل على مراجعة الأعمال المحاسبية و المالية و التشغيلية في المنشأة .

الملاحظة أنه على الرغم من أن تقييم الأداء يعتبر جزءاً أساسياً مكملاً للرقابة الداخلية و لا يمكن الاستغناء عنه في أي منشأة تسعى لتقدم و النمو، أن تدقيق حسابات الداخلية كانت لا تقوم بتقييم الأداء و إنما تنحصر مسؤوليتها في تحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا، بمعنى مسؤولية تدقيق الحسابات الداخلية عن تقييم الأداء مطلقة و تكون في شكل مراجعة للإجراءات الرقابية باعتبار أن الإدارة العليا هي المسؤولة عن تقييم ادعاء التنظيم من ناحية الأهداف والنمط الإداري.

ويمكن ان يكون التدقيق الداخلي دور فعال لو أمكن منح الاستقلالية لإدارة تدقيق الحسابات الداخلة في المنشأة ، وقد وجه ذلك معهد مدقق حساباتين الداخليين الأمريكي منذ إصدار لأول قائمة لمسؤوليات تدقيق الحسابات الداخلية في عم 1947م، حيث وجه بضرورة أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيد، بمعنى أن يكون قسم التدقيق الداخلي في المنشأة لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة، و في نفس الوقت لا يكون للمراجعين الداخليين أي سلطة أو مسؤولية عن الأنشطة التي يقومون بمراجعتها، و ذلك بهدف تدعيم استقلاليتهم و موضوعيتهم، كما حدد نطاق التدقيق الداخلي في القيام بفحص و تقييم مدى كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين، و جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

2-04: مهام التدقيق الداخلي: تتجلى مهام التدقيق فيما يلي:¹

- 1-مراجعة إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات و قياسها.
- 2-مراجعة النظم الموضوعية للتحقق من الالتزام بتلك السياسات و الإجراءات و القوانين و اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير.
- 3-مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق عن ما إذا كانت النتائج متمسكة مع الأهداف الموضوعية، و ما إذا كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.
- 4-مراجعة وسائل المحافظة على الأصول و التحقق من وجود الأصول و تقييم مدى كفاءة استخدام هذه الأصول من الناحية الاقتصادية.

¹ دكتور رسامي محمد الوقاد، الأستاذ لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 208.

05-2:أنواع التدقيق الداخلي:للتدقيق عدة أنواع يمكن حصرها كالتالي¹:

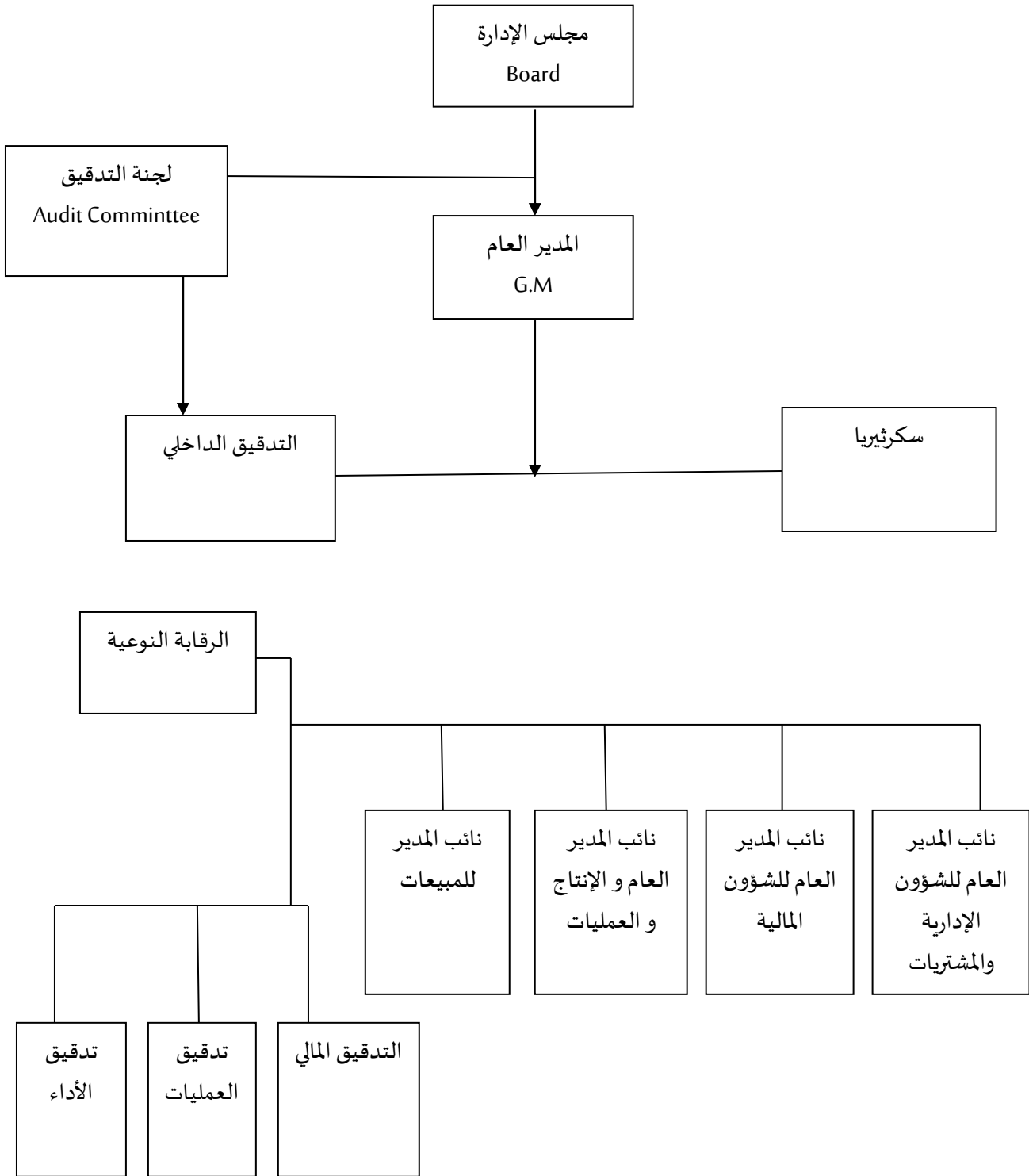
جدول(01-1):أنواع التدقيق الداخلي

نوع التدقيق	هدفه
تدقيق الالتزام Compliance audit	-التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين المعمول بها و الإجراءات الموضوعية من المنشأة. -التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح و التعليمات التي تصدرها المنشأة. -رقابة مدى التزام الإيرادات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.
التدقيق التشغيلي Operational Audit	-التحقق من الكفاءة و الفعالية و الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها . -مساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات محددة من أجل سلوك عمل واقعية.
التدقيق المالي Financial Audit	-التحقق من دقة البيانات و مدى الاعتماد على المعلومات المالية و كذلك المحافظة على الأصول. -التأكد من سلامة إجراءات الصرف و التثبت من اعتماد السلطة المغول لها الصرف و في حدود صلاحياتها.
تدقيق نظم المعلومات Informatoin sustems Audit	-التحقق من أمن و سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية و التشغيلية في الوقت المناسب و الصحيح.
تدقيق الأداء Performance Audit	-التأكد من الفعالية و الكفاءة و الاقتصادية لأداء الموظفين و مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين. -فحص شامل للإجراءات و الأساليب الإدارية.
التدقيق البيئي Environental Audit	-قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة و التلوث و ما يمكن أن يواجه المنشأة و الحفاظ على الأنظمة البيئية و حمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية و مواردها و حماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.

المصدر:من إعداد الطالبة سالم عائشة بالاعتماد على خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي ، دار الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2006

¹ خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي ، دار الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2006، ص60.

الشكل رقم (1-02):استقلال التدقيق الداخلي



المصدر: خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي ، دارالوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2006، ص 67.

- 2-06: معايير التدقيق الداخلي: للتدقيق الداخلي عدة معايير من أهمها ما يلي¹:
- أصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين المعيار رقم (02) الخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي وقد تتضمن الأتي:
- 1- يجب إعداد تقرير مكتوب و موقع بعد اكمال فحص مدقق الحسابات ، و قد يتم إعدادها مكتوبة أو شفوية ، و يتم توصيلها بصورة رسمية و غير رسمية.
 - 2- يلزم مناقشة النتائج و التوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.
 - 3- أم توصف التقارير التي يصدرها التدقيق الداخلي بالموضوعية و الوضوح و الاختصار.
 - 4- يجب أن تعرض التقارير الغرض من النطاق و النتائج، كما ينبغي أن تحتوي على تعبيراً واضحاً لرأي المدقق الداخلي.
 - 5- أن تنطوي التقارير على التوصيات بالتحسينات المستقبلية و الأداء المرضي و التوصية بالعمل التصحيحي اللازم.
 - 6- قد يتضمن التقرير و جهات نظر للأفراد محل تدقيق الحسابات حول النتائج و التوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق الداخلي.
 - 7- يجب أن يفحص و يقيم مدير تدقيق الحسابات أو من ينوبه تقرير تدقيق حسابات قبل إصداره، كما يجب تحديد الأشخاص الذين سوف يوزع عليهم التقرير.

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي

01-تعريف التدقيق الخارجي:

إن التدقيق الخارجي وبخلاف مع الرقابة الداخلية لا يمثل وظيفة إدارية ولكنها تعتبر حق لبعض الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعية ولا شك إن هذه الأطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة وسوف نتعرض فيما يلي إلى فروض التدقيق الخارجي وإجراءاته والتعرف على الشخص القائم بعملية المراجعة².

02-فروض التدقيق الخارجي:

في مجال التدقيق الخارجي يجب توفر مجموعة من الافتراضات ليكون التدقيق ممكناً ومفهوماً وتشمل:

01-02: قابلية البيانات للفحص وعدم وجود تعارض بين مصلحة المدقق والمؤسسة:

أولاً: قابلية البيانات للفحص: هذا الفحص يعتمد على معايير تقييم البيانات المحاسبية والمتمثلة فيما يلي:

أ- الملائمة: أي أن تكون المعلومات التي يطلبها المدقق ويتحصل عليها ملائمة لاحتياجاته واستخداماته فلا تكون هذه المعلومات خارجة عن نطاق العمل أو الاختصاص:

دكتور رسامي محمد الوقاد، الأستاذ لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 210¹

² خاتم منصورية ، تدقيق و مراجعة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة : مكتب الخبرة المحاسبية محافظة الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستير أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، 2015-2016، ص26.

ب- القابلية للفحص: وتعني إمكانية القيام بفحص هذه لبيانات والوصول إلى نتيجة واحدة بالرغم من اختلاف الشخص القائم بعملية الفحص وبالتالي هذا المعيار يضمن صدق المعلومات لمستخدميها.

ج- البعد عن التحيز: وهذا بالنسبة للعمليات حيث يتم تسجيلها دون زيادة أو نقصان لأنها تعبر عن ما يجري داخل المؤسسة.

د- القابلية للقياس الكمي: لكي تكون البيانات المحاسبية مفيدة لمستخدميها يجب أن تكون قابلة للحسابات والعد.

ثانياً: عدم وجود تعارض بين مصلحة المدقق ومصلحة المؤسسة: إن هذا الفرض يعتبر مهم جداً لسير عملية التدقيق الخارجي جاء لخدمة أهداف المؤسسة من خلال التوجيهات التي يقدمها وكذلك الاقتراحات وهذا لتحسين التسيير

وتصحيح الانحرافات لزيادة المر دودية وبالتالي إلى وجود ثقة بين الإدارة والمدقق مما يسهل عمله من خلال اعتماده على تدقيق اختباري.

أما في حالة غياب الثقة في الإدارة فإن المدقق يعتمد في عمله على فحص تفصيلي مما يستغرق وقت أكثر.
02-02- خلو القوائم المالية أو أي معلومات أخرى من أية أخطاء غير عادية ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

-أولاً: خلو القوائم المالية أو معلومات أخرى من أي أخطاء عادية أو تواقئية: إن عدم وجود هذا الفرض يتطلب من المدقق القيام بعمل إضافي وذلك من خلال إعداد برنامج موسع للتأكد من عدم وجود أخطاء , وهنا تبرز مسؤولية المدقق الخارجي فباكتشاف الأخطاء والتبليغ عنها إذا كانت تواقئية وواضحة وذلك من خلال الفحص المقام.

ثانياً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود أخطاء: يقوم هذا الفرض على وجود نظام سليم للرقابة يحدد من حدوث أخطاء، فإن قيام كل مسئول بمراقبة موظفيه يؤدي إلى اكتشاف أخطاء في وقتها وعدم تفاقمها، كما أن هذا الغرض يدعو إلى القيام بالتدقيق الاختباري بدلا من التدقيق الشامل مما يجعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية.

03-02- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية، والبيانات التي تكون صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

أولاً: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: من خلال هذا الفرض فالمدقق يعتمد على تقييم مدى صحة القوائم المالية على درجة تطبيق المؤسسة للمحاسبة وفقا للمبادئ المتعارف عليها حيث أن الكثير من الأخطاء تكون نتيجة عدم التطبيق الجيد والصحيح لهذه المبادئ.

ثانياً: البيانات التي تكون صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يمكن حسب هذا الفرض الحكم على سلامة نظام الرقابة الداخلية مما يسهل عملية التدقيق، وغياب هذا الفرض يجعل من هذه العملية صعبة أو مستحيلة بسبب ترك المجال للإدارة بالتلاعب في ممتلكات المؤسسة¹.

خاتم منصورية ، تدقيق ومراجعة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره، ص 30¹.

02-04- المراجع الخارجي يزاول نشاطه كمراجع فقط ومركزه المهني يفرض عليه التزامات تتناسب معه :
أولاً: المراجع يزاول عمله كمراجع فقط: يجب أن لا يتعدى عمل المدقق فحص حسابات المؤسسة لإبداء رأيه والمصادقة على الحسابات إلى أعمال أخرى خارجة عن نطاق العمل الذي كلف به وهذا العمل يتطلب استقلال المراجع الخارجي للمؤسسة.

ثانياً: يفرض المركز المهني على المدقق الخارجي التزامات مهنية تتناسب مع هذا المركز: تعتبر وظيفة المدقق الخارجي وظيفه حساسة مقارنة مع الوظائف الأخرى لذا يجب توفر بعض الالتزامات نذكر منها الأمانة والمحافظة على أسرار المهنة، توفره على المهنة والخبرة وتقديمه لرأي محايد عن حقيقة ما توصل إليه.

جدول(1-02): أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف من التدقيق	1- كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها. 2- اكتشاف التلاعب ولأخطاء والغش. 3- إبداء الرأي في صحة القوائم المالية.	1- خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي. 2- اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والتلاعب.
القائم بالتدقيق	شخص مهني مستقل من خارج المنشأة.	موظف من داخل المنشأة يعين من قبل إدارة المنشأة.
توقيت أداء التدقيق	1- يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية. 2- قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار لسنة المالية.
نطاق التدقيق	يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه و العرف السائد و ما تنص عليه التشريعات و المعايير.	يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة وفقاً لصلاحيات و مسؤوليات المعطاة له.
الاستقلالية	يتمتع المدقق بالاستقلالية عامة لأنه شخص محايد من خارج المنشأة.	يوجد لديه استقلال جزئي حيث انه يخدم الإدارة و يعين من قبل الإدارة.
من يقوم بتعيينه	يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم.	يعين من قبل إدارة المنشأة و يقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة.

أوجه التشابه

يهدف كل من المدقق و المحاسب لوجود نظام رقابة داخلية فعالة لمنع وتقليل حدوث الأخطاء و التلاعب

كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال ، يقوم بتوفير المعلومات اللازمة و التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

وجود مجال للتعاون بين المدقق الداخلي و الخارجي حيث أن المدقق الخارجي يعتمد على ما يقوم به المدقق الداخلي من الاختبارات و التقيد لأنظمة الرقابة الداخلية كذلك في مجال إتباع المنشأة لنظام جيد و فهال للتدقيق الداخلي

المصدر: دكتور غسان فلاح المطارنة-تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية. دار المسيرة للنشر والتوزيع . الطبعة الأولى 2006. الطبعة الثانية 2009. ص 26.

المطلب الثالث: معايير التدقيق

المعايير هي قوانين و أنظمة و إجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق، إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد لعمل المدقق المستقل و المحايد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة و الكرامة من قبل الجمهور، و بالتالي الثقة بالبيانات المالية هذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم. المعايير التي سنقوم بتعدادها و شرحها هي المعايير الموضوعية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. المعايير تنقسم إلى ثلاث فئات رئيسية هي:¹

أ-المعايير العامة:وهي معايير تخص شخص المدقق و متعلقة بتأهيل المدقق و نوعية عمله و هي:

1-التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل و التدريب المهني المطلوب و الكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلاً و كفؤاً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية و الأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل و التدريب في حقل التدقيق و إن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور و التغيير و كيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي .

2-بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق ، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلالية الذهنية الظاهرية و الفعلية.

رأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلاً فعلياً و ظاهرياً، الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات و في حالة الشك باستقلالية ، المدقق فان ثقة الجمهور ستخفف نتيجة لذلك.

3-على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق و عند تحضير التقرير، هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق و عند تحضير التقرير.

العناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي، و تعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً و يملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من لمهن أخرى كالتبيب الاستشاري، المهندس و ما شابه ذلك.

ب-المعايير الميدانية:وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق و الإجراءات التي عليه إنجازها و تشمل:²

1-يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين إن و جدوا.

2-يجب أن يكون هناك فهم و دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية التدقيق و تقدير طبيعة و وقت و مدى الفحص الذي سيقوم به.

3- الحصول على أدلة كافية و ملائمة و ذات علاقة و ذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار التأييد و الإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية .

الدكتور هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة 2006، دار وائل للنشر، ص30.¹
نفس المرجع، ص30.²

- ج-معايير التقرير الأربعة: تبين التوجيهات المعنية لتحضير تقرير المدقق و تشمل على¹:
- 1- يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - 2- التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية للمتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة (رأي مبدأ التماثل و الثبات).
 - 3- تعتبر الإيضاحات و المعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلافاً لذلك كم قبل المدقق.
 - 4- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل أو إعطاء رأي مخالف أو عدم إعطاء الرأي و في حالة عدم إعطاء الرأي التنظيف يجب إعطاء الأسباب و بفقرة شرح قبل فقرة الرأي.

خاتمة الفصل:

¹ الدكتور هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة 2006، دار وائل للنشر، ص32.

عرف التدقيق المحاسبي تطورات كبيرة فهو يهتم بفحص الدفاتر و السجلات و كذلك عن طريق تقديم إقتراحات و توصيات حول النجاح الذي تحققه المؤسسة، كما أنه يعد وظيفة من أهم الوظائف المؤسسة ، إذ أنه يساعد في بلوغ الأهداف المسطرة من خلال تقديمه لمعلومات ذات مصداقية، كما يحظى بمكانة هامة و بارزة في المؤسسة إذ لأهمية البالغة فهو تابع مباشرة للإدارة العليا لإعطائه المزيد من الاستقلالية عن باقي الوظائف. و التدقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير في مساعدة مدقق الحسابات على أداء مهامه إذ ينتج عن تكاملهما معا تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية، كما أن له تطبيقات شتى تسعى من خلالها إلى تقديم معلومات ذات درجة أقل من الخطأ و التي تساعد الإدارة و متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل

يعد ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً، باعتباره مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات و إنما لكونه بالإضافة إلى ذلك الأداة المساعدة على مسك و قياس و ترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة. فمراقبة التسيير أداة مراقبة و مصدر للمعلومات لم يكن لها وجود في أدبيات التسيير القديم الأمر الذي يؤكد أن التنظيم ليس بالملحق السطحي للتسيير و إنما هو دائماً قرينة الضرورية الذي لا يفارقه الأمر الذي يسمح لنا بالقول أن ثقافة التسيير لم تعرف التنظيم إلا في مرحلة متأخرة تزامنت مع مرحلة ظهور ميكانيزمات تخضع للتحليل العقلاني و إذا بها تؤسس لبناء ذاكرة تسجيلية و تترجمها إلى واقع ملموس.

إن مراقبة التسيير يمتلك الكثير من المجالات كزاد معرفي و معلوماتي حقيقي يشكل الذاكرة التسجيلية، خلافاً لما يسمى المحاسبة العامة التي تعتبر بمثابة المخزن الأساسي لجميع المعطيات التي يتم جمعها.

و لعل من أبرز مظاهر الامتياز لمراقبة التسيير هو التعامل الحديث مع المعطيات و اعتبارها إجراءات كاملة و متصلة و مؤطرة بأصول تتشكل منها قاعدة معرفية و التي يفقد المنهج فعالية عند غيابها، ليتحول إلى جملة من الإجراءات العديمة النفع و من شأنها أيضاً الإساءة إلى التسيير و تحريفه عن مراميه الحقيقية.

و سوف نتطرق ف هذا الفصل إلى تعريف و خصائص نظام مراقبة التسيير بالإضافة إلى أهمية و أهداف و آلية عمل نظام مراقبة التسيير وصولاً إلى أدوات نظام مراقبة التسيير و علاقته بالتدقيق.

المبحث الأول: ماهية نظام مراقبة التسيير

تعتبر مهمة مراقبة التسيير مهمة خاصة تسمح للمسيرين بتقديم أعضائهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات الصحيحة لمعالجة الوضعيات غير الملائمة و هي أكثر غموضا باعتبارها مهام مختلفة توكل لمراقبة التسيير، فنلاحظ اثر وظيفة مراقبة التسيير لها انعكاسات و أهداف على طريقة عمل المراقبة و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى تعريف نظام مراقبة التسيير و خصائصه إضافة إلى تلك أهمية و أهداف نظام مراقبة التسيير.

المطلب الأول: تعريف نظام مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير عدة تعاريف يذكر منها ما يلي:

1- يعرف أنتوني Antony و دايرند dearden مراقبة التسيير هي الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية و فاعلية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.
*فعالية: بمعناها التقني التطابق مع الأهداف (سيارة ذات فعالية إذا كانت تسمح لي بلوغ المكان المحدد بالشروط المحددة).

*فاعلية: (السيارة ذات فاعلية إذا كانت تستهلك أقل ما يمكن).

2- مقدم من طرف خبراء المحاسبة و محافظو المحاسبات (مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة هذا النظام يسمح بمركزية، و تجمع و ترتيب المعلومات و ترجمتها قصد الفهم و تبين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة¹.

3- عرفها المخطط المحاسبي عام 1982" هي مجموعة الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين و مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية دورية التي تعكس سير المؤسسة، و مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة، و عند الاقتضاء تجعل المسيرين و بسرعة يعطون أو يتخذون الإجراءات أو التعديلات التصحيحية المناسبة، إذا مراقبة التسيير تبحث عن إنشاء و استعمال الوسائل للإعلام التي تسمح للمسؤولين عن النشاط لتحقيق الانسجام العام بين الأهداف الوسائل و المحققات و عليه فان مراقبة التسيير تعتبر كنظام للمعلومات مفيد و مساعد على قيادة المؤسسة لأنه يراقب فاعلية و فاعلية النشاط و الوسائل لبلوغ الأهداف².

4- عرفها p.Bergeron بأنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و مقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات الغير ملائمة.

5- عرفها a.kheakhem بأنها عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط و التحريك الفعال و الدائم للطاقات و الموارد المتاحة، لتحقيق الهدف من ذلك.

و كتعريف شامل تعد مراقبة التسيير: مسار دائم للضبط، يسعى إلى تجديد كل طاقات المؤسسة للاستخدام الأمثل للموارد و تصحيح الأخطاء و الانحرافات و هي تسمح للمسؤولين و العاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي يوفرها و الذي يساعد على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة و فاعلية، و بصورة ملائمة و منسجمة مع الإستراتيجية المحددة و بالتالي فهو نظام للتحكم في التسيير ككل³.

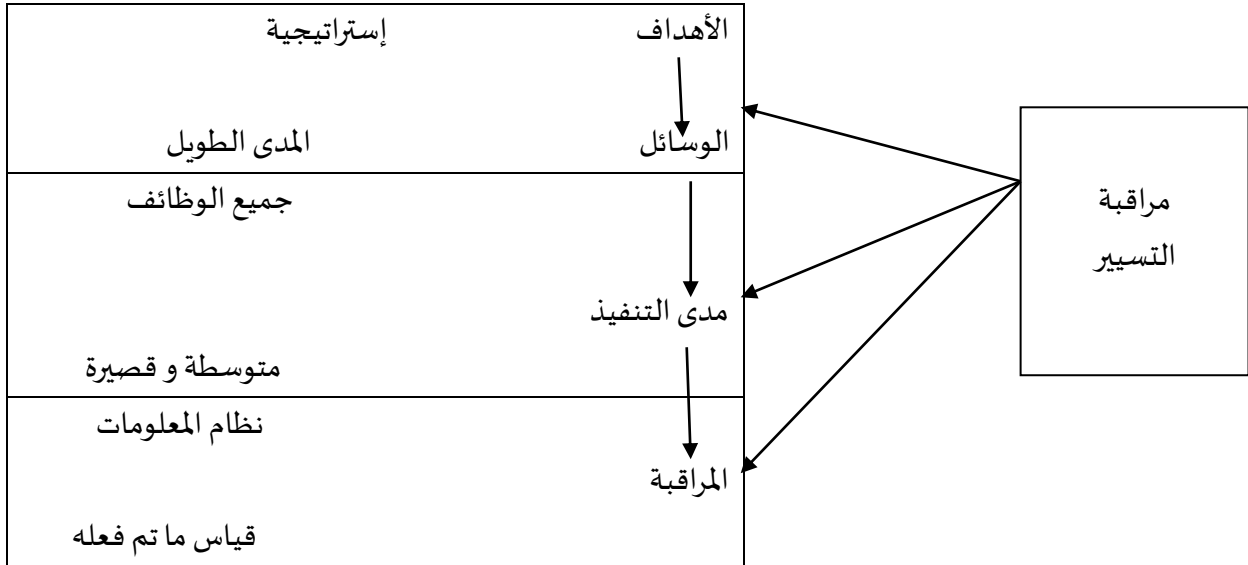
¹الدكتور معراج هواري، الاستاذ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011-04، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، ص6.

²نفس المرجع، ص7.

هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص7.

كما يمكن أيضا تمثيل مفهوم نظام مراقبة التسيير كما يلي:

الشكل رقم (II-1): مفهوم نظام مراقبة التسيير



المصدر: هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص8.

المطلب الثاني: خصائص نظام مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير كما يلي¹:

- 1- تقديم معلومات صحيحة: يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تظل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2- حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومات صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
- 3- الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا و طبيعة المعلومات و النتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيئ تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ القرارات الخاطئة.
- 4- تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار و التي تتصف بالوضوح و الجاهزية دون الحاجة إلى التفسير و التحليل و الاستقصاء.
- 5- مراقبة التسيير عمليو مستمرة: مراقبة التسيير عملية معزولة مؤقتة بل هي مسار دائم للتحكم و التأكد، يعتبر مسار مراقبة التسيير وفق ذلك تتابع الأفكار، المناقشات و القرارات ، حيث يلعب المسئولين الدور الرئيسي ، هذا المسار سلسلة متتالية من مراحل المواجهة نحو المستقبل فالأفكار المبتكرة أو الفرص الإستراتيجية لا تأتي

¹ سيدي يعقوب المنصور- دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس، السنة الجامعية 2014-2015، ص10.

في تاريخ محدد المسار وسيلة لتعديل و لتقدم نحو الأهداف و لهذا الغرض فهو يفصل سرعة الأداء في الميدان عوض التدخلات الصادرة على المستويات التنظيمية العليا.

6- مسار مراقبة التسيير ذات طبيعة هادفة: حيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غابات منتظرة من العمل و النشاط المعرفة الواضحة للأهداف تمكن معرفة الوجهة سواء للفرد و جماعة و تكون بذلك حافزا و دفعا للعمل كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج و الحكم على الأداء. إضافة إلى ذلك توجد خصائص أخرى تتمثل فيما يلي¹:

*العناصر المختلفة: هي الوظائف و المصالح في المؤسسة و التي لكل واحد منها أهداف و وسائل و هياكل خاصة و لكن يجب عليها العمل مع بعضها البعض.

*الحدود: هي هيكل المؤسسة و تنظيمها الداخلي.

*المحيط و البيئة: وهم الشركاء الإجباريين ، الزبائن، الموردین، المنافسين، الدولة، البنوك التجارية.

*الهدف: البقاء أي بقاء المؤسسة على المدى الطويل و أهداف اقتصادية و اجتماعية على المدى المتوسط.

*الإجراءات المعدلة و المصححة: هي القرارات و الأفعال كالقيادة لتوجيه المؤسسة نحو أهدافها.

بالإضافة إلى الخصائص السابقة لنظام مراقبة التسيير يمكن إلمامها و مزجها فيما يلي²:

*تعتبر عملية و ليست عملا انفراديا منعزلا.

*تعمل على حث و تحفيز الأشخاص على تنفيذ المهام.

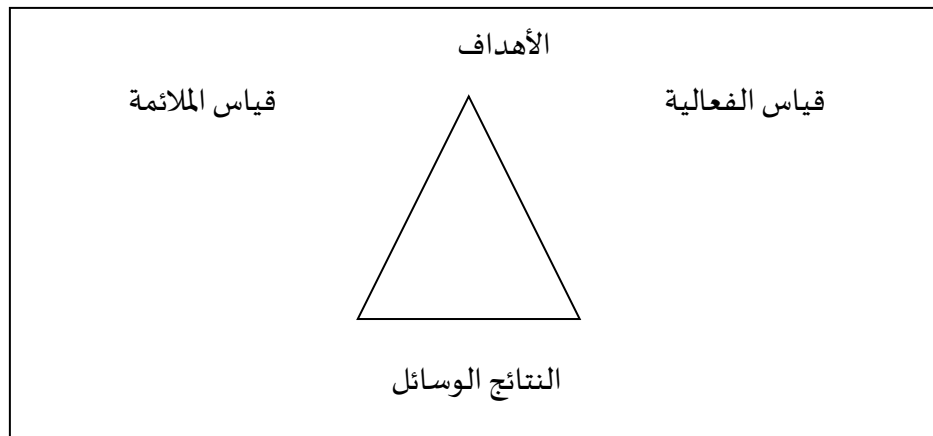
*تبيين الغاية من العملية و هي تحقيق أهداف المنظمة.

*بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات و التقنيات لتنفيذ العملية.

ضمان الكفاءة و الفعالية في استغلال موارد المؤسسة.

حيث يمكن توضيح العلاقة بين الوسائل و الأهداف و النتائج في الشكل التالي:

الشكل(II-02): مثلث نظام مراقبة التسيير



المصدر: هاجر بوبطة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره ص9.

الدكتور معراج هواري، الأستاذ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص14-15. 1.
هاجر بوبطة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره ص8-9. 2.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف نظام مراقبة التسيير

1-أهمية نظام مراقبة التسيير: تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية¹:

1-1-تغيير الظروف: تواجه كل المنظمات تغييرا في الظروف البيئية ، و بشكل متزايد و تحلل المدة بين صياغة الأهداف و وضع الخطط و تنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة و في البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف و تنفيذ الخطط، و نظام مراقبة التسيير إذا ما صمم و تمت ممارسة بشكل سليم فإنه يساعد في توقيح التغيير و الاستعداد و للاستجابة له، و كلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

2-1-تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إبداء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء و يتعاظم أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردین على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما، و لكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

3-1-التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع و تشتري عددا محدودا من المواد الأولية و تعمل ضمن هيكل بسيط و تواجه سوقا رائعة، فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات و المشتريات و الأسواق و تعقيد هيكلها، و ازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة و الاستفادة من نتائجها في التخطيط و اتخاذ القرار.

وبالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و التنفيذ و المتابعة و التقييم ، كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة، و قياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف و النتائج.

زيادة على ذلك يمكن إضافة أهمية نظام مراقبة التسيير كالتالي²:

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب التالية:
أ-الوقوف على المشكلات و العقوبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها .

ب-التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة.

ج-الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات و بخاصة ما يخص منها بالسياسات العامة للعمل و بأهدافها.

2-أهداف نظام مراقبة التسيير

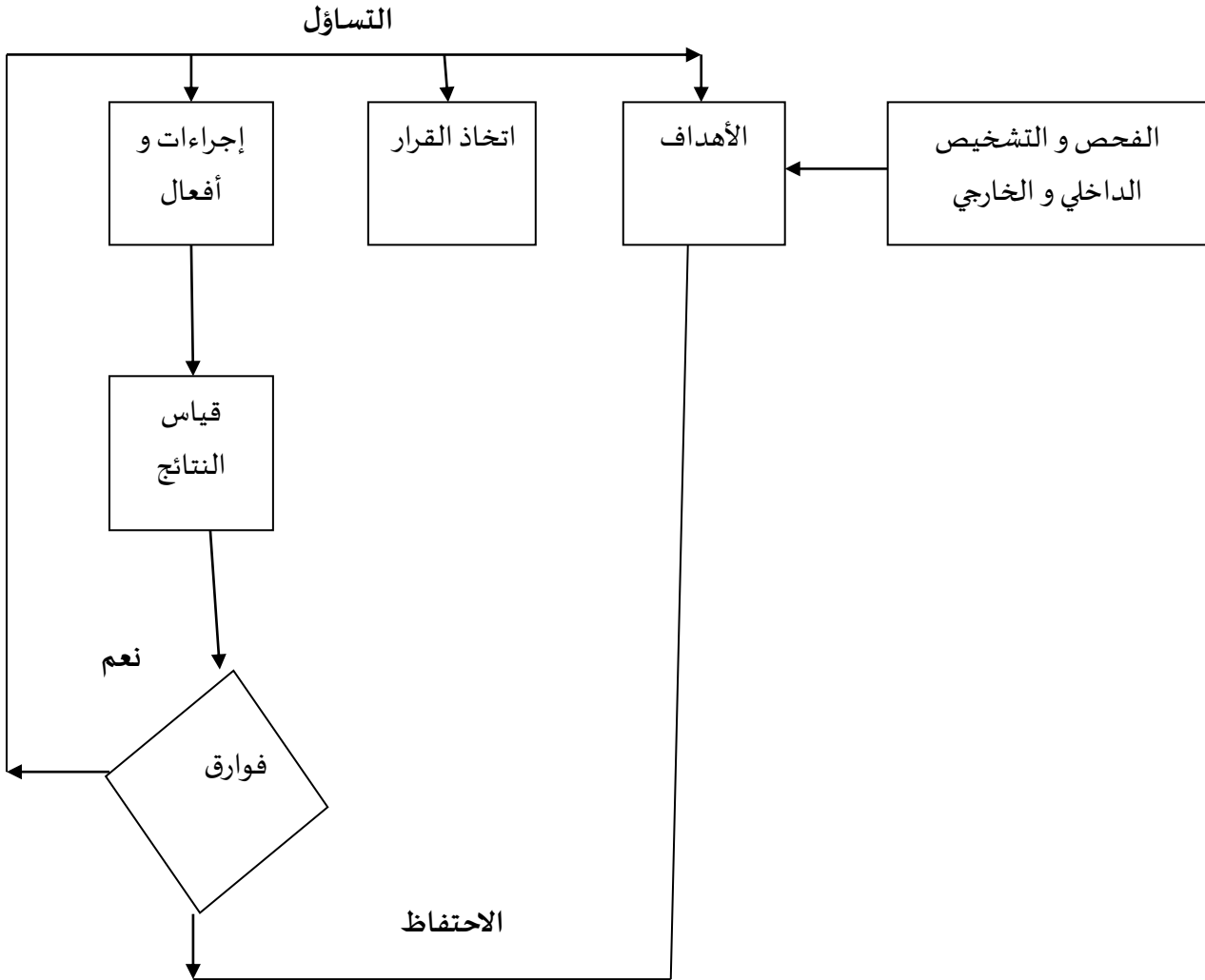
لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى الشمولية لجميع لوظائف دون استثناء فأصبح له الدور الفعال في كل العمليات التخطيطية و إدارة الأفراد في المؤسسة ، تلخص أهداف مراقبة التسيير فيما يلي³:

2-1-تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات الفعلية و النشاطات التقديرية و إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات باستعمال الموازنات التقديرية .

¹ سيدي يعقوب المنصور-دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص12.
² الدكتور معراج هواري، الأستاذ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص18.
³ سيدي يعقوب المنصور، نفس المرجع، ص9.

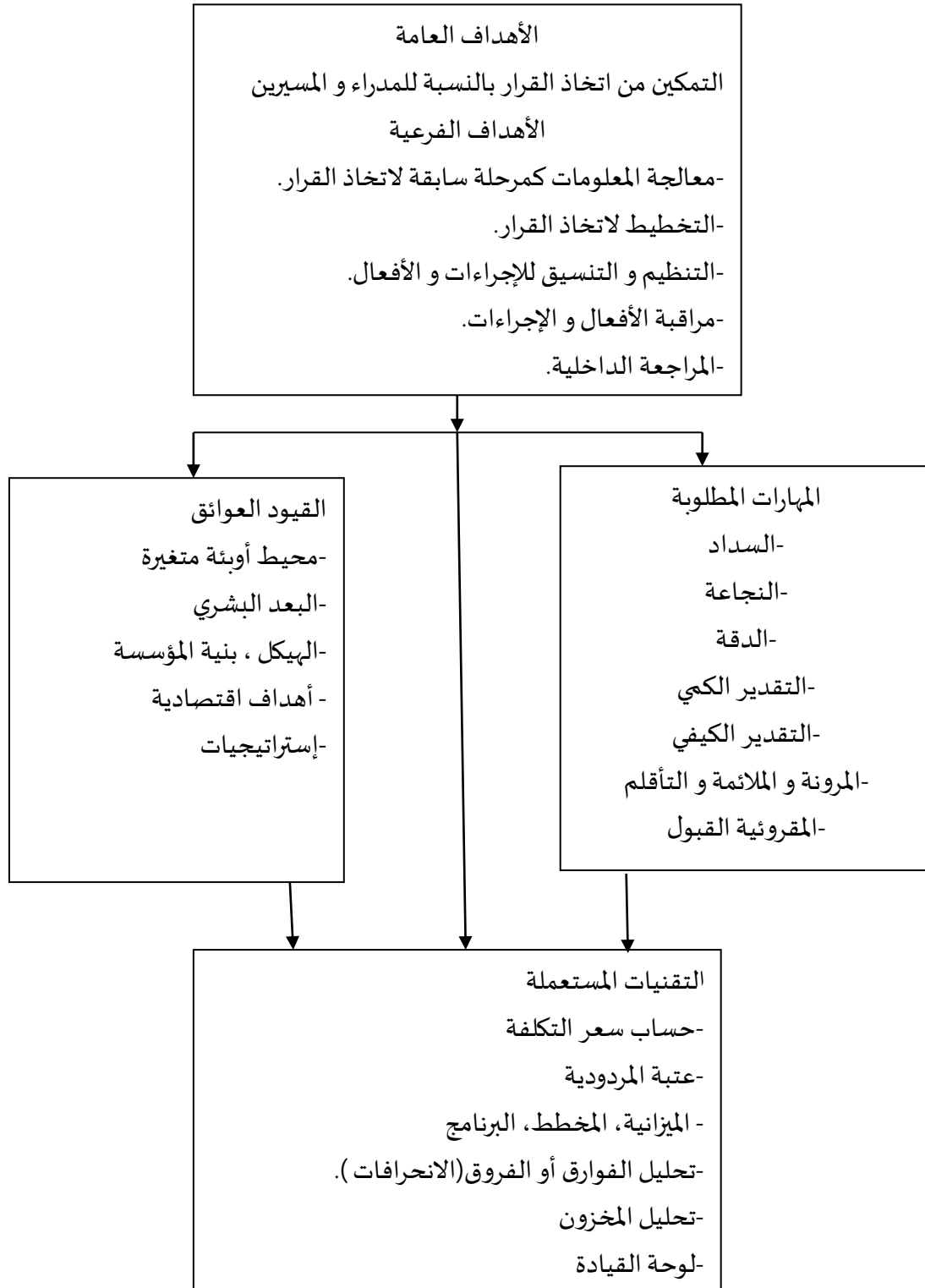
- 2-2- استنتاج نقاط القوة و استخراج نقاط الضعف و محاولة تدعيم نقاط الضعف و باقتراح جملة من الأساليب لتفاديها.
- 2-3- البحث عن سبل لتحسين الأداء (لترقية نظام التحفيز).
- 2-4- تحقيق النجاعة لتأكد من الاستعمال الأمثل للمورد و الطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.
- 2-5- تحقيق الفعالية و يتم ذلك عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مع إمكانية تحقيقها حاضرا و مستقلا.

الشكل (II-03): أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر: الدكتور هواري معراج، الأستاذ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس، السنة الجامعية 2014-2015، 18.

الشكل (II-04): أهداف مراقبة التسيير



المصدر:الدكتور معراج هواري، الأستاذ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس، السنة الجامعية2014-2015،ص16.

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير وعلاقتها بالتدقيق

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر أشكالاً مختلفة لأدوات مراقبة التسيير بعضها بسيط و أساسي في الرقابة، و بعضها أكثر تعقيدا، و بعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية و البعض يكون أسلوبا رقابيا خارجيا تستخدمه هيئات مستقلة عن المؤسسة، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة و المركز المالي و مدى تميزها عن منافسيها و في هذا المبحث سوف نتطرق إلى آليات و أدوات نظام مراقبة و علاقتها بالتدقيق.

المطلب الأول: خطوات مراقبة التسيير

تتمثل وظيفة المراقبة التسيير في التأكد من أن ماتم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط، وذلك بإتباع خطوات معينة اتفق عليها الكثير من رواد الإدارة و التسيير باختلاف مدارسهم الفكرية والتي تنجزها فيما يلي:

-تحديد معايير الإدارة، قياس الأداء، تصحيح الانحرافات، تقييم الأداء.

1-تحديد معايير الرقابة: تعتبر معايير الرقابة الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير، ففي غياب معايير لايمكن تقييم الأداء الفعلي، وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين لتصحيح أمر بوجود انحراف.

-يعرف احد الكتاب معايير الرقابية بأنها "مقاييس الموضوعة التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى إداراتها أو أقسامها و التي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة .

2-قياس الأداء الفعلي و تحديد الانحرافات: بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوات الثانية، وهي جمع المعلومات الضرورية المعبرة عن مختلف الجوانب النشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق اجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا، والوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عمالية المقارنة.

3-قياس الأداء و تحليل الانحرافات: تتمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة و مترابطة من عملية التسيير و الرقابة، تكون بعد وضع المعايير الرقابية و إتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور التقييم و معرفة مدى انحراف المقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من أجل تحليل هذه الانحرافات و معرفة أسبابها و أجاد الحلول المناسبة لها.

3-1-تقييم الأداء: تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف و تحديد العوامل المؤثرة على نتائج و تشخيص المشاكل و تحديد المسؤولية الإدارية و يرى الدكتور على السلمي أن تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات الرقابة، إعادة

تقيايلي حورية، أثر مراقبة التسيير على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة مؤسسة الاتصال الجزائر، مذكو مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة،السنة الجامعية 2015-2016،ص36.

توجيه مسارات الأنشطة المشروع بهي يحقق من قبل ، و يعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت)، بالمعايير التي وضعت مسبقا، والقيام بعملية تحليل الانحرافات (إن وجدت) بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعية ، ويتم تقييم أداء الأعمال في مجالات متعددة في المؤسسة فهناك تقييم أداء الأفراد ، وتقييم أداء النشاط الإنتاجي ، تمويلي ، تسويقي أو المؤسسة ككل .

2-3- تحليل الانحرافات¹: تتحقق الرقابة بالاستفادة من الاستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء و معرفة انحرافات ومدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة ، وتجدر الإشارة إلى إن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي ليس في حالة جيدة ، إلا إذا ازداد الانحراف عن حدود الضبط ، أي أن هناك حدودا يمكن أن يحدث الانحراف بينهما و لذلك تتركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل التقييم ، وفي هذه الحالة يجب أن نفرق بين الأعراض و الأسباب و الآثار الناجمة من وجود انحراف داخل المؤسسة .

-فقد ترجع الانحرافات إلى وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما أريد انجازه و هناك يجب تحديد الجهة المسؤولة عن هذا القصور و دراسة العوامل التي أدت إلى ذلك من أجل تحديد العلاج المناسب .

وعن طريق الرقابة وتقييم الرقابة و تقييم الأداء تظهر عيوب التنظيم أو التعقيد في إجراءات العمل و اللوائح ومن هنا يمكن إعادة التنظيم كما تظهر نواحي القصور في التوجهات الصادرة أو عدم وجود الاتصال المزدوج بين الإدارة و الأفراد أو عدم الفهم السليم و الأوامر الإدارية الصادرة، وهنا يعاد النظر في سياسة التوجيه أو في سياسات الأفراد، ومعنى ذلك أن لوظيفة الرقابة و تقييم الأداء انعكاس مباشر على جميع الوظائف الإدارية الأخرى.

4- تصحيح الانحرافات: تمثل الخطوات السابقة تحليل الانحرافات و معرفة أسبابها، كأساس يركز عليه تصحيح تلك الانحرافات.

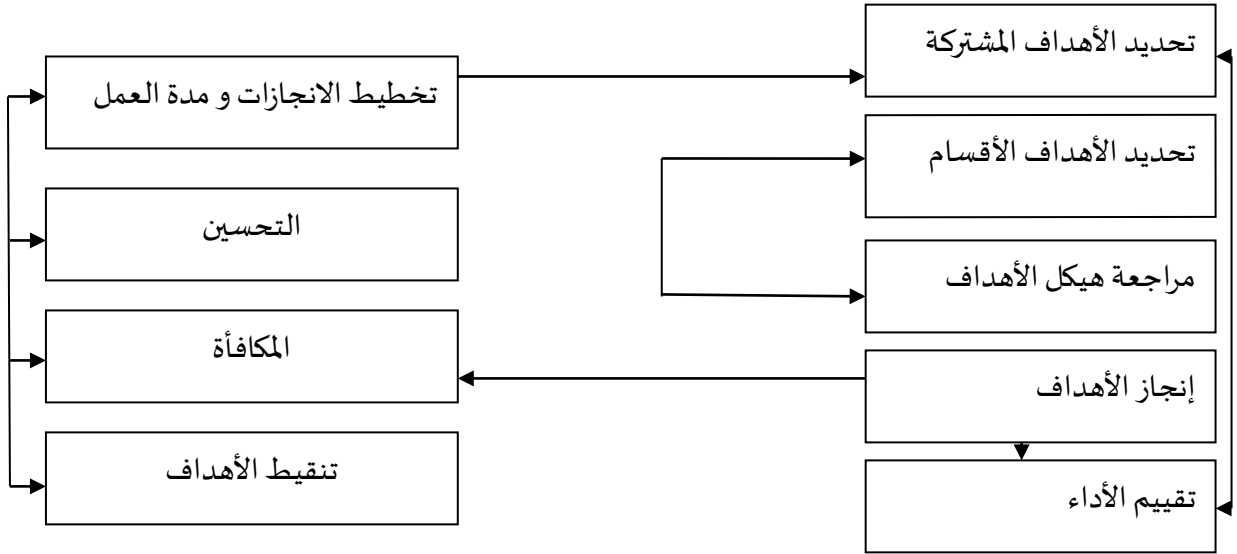
يمكن اتخاذ إجراء محدد و ذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح ،وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم و على الأفراد و مدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة .

-وهناك يتمثل الدور الأساسي و الأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من أهداف، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل ، ومدى تأثيرها في الأهداف الإستراتيجية المحققة و اتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح.² كما يتطلب تطبيق أسلوب التسيير المرور بخمس خطوات أساسية كما هو واضح في الشكل الموالي.

شكل رقم (II-05): خطوات تطبيق التسيير

¹فبإيلي حورية، أثر مراقبة التسيير على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الاتصال الجزائر ، مرجع سبق ذكره، 37.

نفس المرجع ،ص38.²



المصدر: الأستاذة راييس وفاء، نظام التسيير بالأهداف في المؤسسات العامة بين النظرية والتطبيق، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة العربية 2016، ص96.

1- تحديد الأهداف المشتركة: تقوم الإدارة العليا بالاتفاق مع المستويات التنظيمية الأدنى بوضع الأهداف العامة للمؤسسة كزيادة المردودية، زيادة البشرية، المادية، المالية، كما يتم تحديد الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز هذه الأهداف¹.

2- تحديد أهداف الأقسام: يتم تجزئة الهدف العام للمؤسسة إلى عدد من الأهداف الجزئية التي يتولى كل مدير مناقشتها من مرؤوسية، حيث يتفق الرؤساء والمرؤوسين على مستوى كل وحدة تنظيمية على وضع برامج زمنية، معينة تقل عن تلك التي حددتها الإدارة العليا لإنجاز الأهداف الجزئية، وعلى الأفراد أن يستثمروا وقتهم وجهودهم وطاقتهم لبلوغها، كما يحدد لكل مرؤوس الأدوار التي يمكنه أن يتولاها لبلوغ الهدف المسند لرئيسه.

3-مراجعة هيكل الأهداف الجزئية: يشرف كل رئيس على عرض أهداف القسم ومناقشتها مع مرؤوسية، وكذا تطوير الخطط الفرعية لإنجازها وأساليب تحقيقها، ووضع معايير الأداء المناسبة بما يمكن من تحقيق نتائج العمال.

4-إنجاز الأهداف: يتم بتضافر الجهود المشتركة للعاملين لتحقيق الأهداف المتفق عليها وأثناء عملية التنفيذ يجتمع الرؤساء والمرؤوسين في كل مرة لمراجعة النتائج التي تم التوصل إليها وإعداد تقارير للإدارة العليا حولها لتتولى بدورها تقييم هذه النتائج ومقارنتها مع ما تم التخطيط له².

5- تقييم الأداء: تهتم الإدارة العليا بمراجعة وتقييم النتائج المتوصل إليها في ظل المعطيات ترفعها إليها المستويات التنظيمية الأدنى منها وذلك في نهاية المدة المخصصة لتحقيق الهدف العام، كما تقوم أيضا بدراسة مدى واقعية الأهداف وصحتها وتعيد النظر في رسمها وتحديثها وتوزيعها على مختلف الوحدات التنفيذية.

المطلب الثاني: الأدوات التقليدية والحديثة

¹الأستاذة راييس وفاء، نظام التسيير بالأهداف في المؤسسات العامة بين النظرية والتطبيق، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة العربية 2016، ص96.
نفس المرجع، ص98.²

تعتمد مراقبة التسيير على عدة وسائل و أدوات نذكر منها ما يلي:

1-الأدوات التقليدية:

1-1-المحاسبة العامة:تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات العريقة حيث و جدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى،وتطورت فيما بعد لتصبح اليوم من أهم و أساس مختلف التقنيات الأخرى، بما توفره مع معلومات و معطيات في المؤسسة و على المستوى الوطني، حيث تقدم المجامع الوطنية من الاستثمار قيمة مضافة دون، و هي العناصر المستعملة في المحاسبة الوطنية¹.

-كما تعرف المحاسبة العامة أيضا بأنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة و محيطها، من أجل تحديد وضعيتها و أدائها بشكل عام، كما تعمل على تزويد المساهمين و المتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.

1-2-المحاسبة التحليلية:تعتبر هذه التقنية ذات استعمال داخلي أساسا في عدة مجالات منها على الخصوص متابعة تكاليف المؤسسة حسب الأقسام و المنتجات حسب الزمن، تحديد قيم المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ من العناصر المادية و غير المادية و هي بذلك تساهم في تحديد قسم عناصر الميزانية في المحاسبة العامة كما أن المحاسبة التحليلية تعمل على تحديد سعر تكلفة المنتجات و الخدمات و سعر بيعها بعد تطبيقها هامش الربح المحدد أو المختار حسب حرية السوق.

-كما تعرف المحاسبة التحليلية بمحاسبة التكاليف و هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي و لرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة.

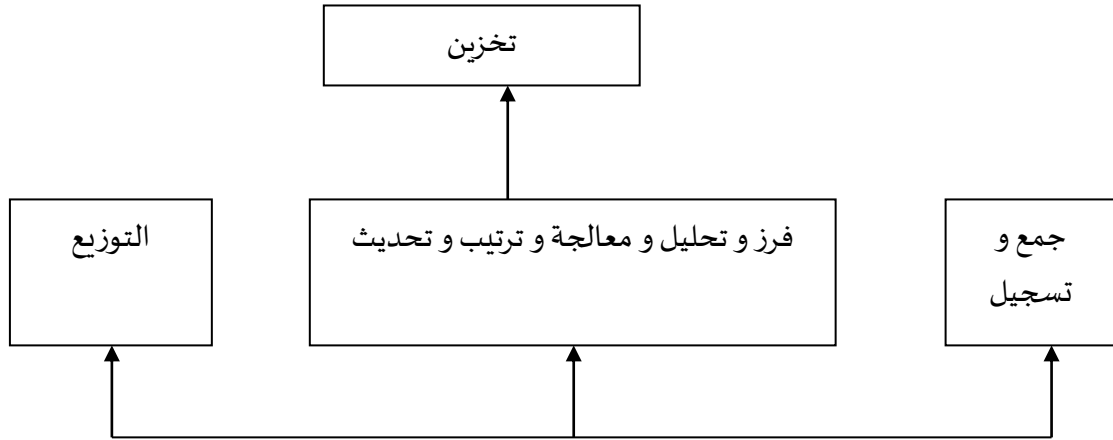
1-3-نظام المعلومات: هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة و المتفاعلة مع بعضها البعض ، و التي تعمل على جميع البيانات و المعلومات و معالجتها، و تخزينها و بثها وتوزيعها لغرض صناعة القرارات، و تنسيق و تأمين السيطرة على المؤسسة إضافة إلى تحليل المشكلات و تأمين المنظور المطلوب للموضوعات المعقدة و يشمل نظام المعلومات على بيانات الأشخاص الأساسيين و الأماكن و النشاطات و الأمور الأخرى التي تخص المؤسسة و البيئة المحيطة بها.

يعتبر نظام المعلومات كجهاز أو مصلحة تجمع فيه عدة مصادر (داخلية، خارجية)، المعلومات و تعالج باستعمال وسائل بشرية و مادية، و تقنية و معنوية، وهذا الجهاز يوفر المعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب للمسؤولين بمختلف مستويات القرار، و للإدارة التي تمكنهم من القيام بالإجراءات المناسبة في الزمن و النوعية من أجل أداء أعمالهم بالشكل الملائم².

-فهذا النظام يحصل المعلومات كأداة أولية يراقبها و يخضعها للعمليات و معالجة مختصة، و ينتج منها معطيات أو معلومات جيدة، مرتبة و محفوظة و مهيأة بشكل يسمح لمختلف المستعملين لها بالاستفادة منها و الشكل التالي يظهر هذه العملية.

الشكل(II-06):نظام معلومات التسيير

¹ بلقاسم محمد، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار و تحسين أداء المؤسسة-دراسة حالة "مقارنة نظام مراقبة التسيير بين مؤسسة توزيع الوثائق التربوية لولاية مستغانم و المديرية الجهوية للبنك الجزائري الخارجي"، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، ص22. نفس لمرجع، ص23.



المصدر: بلقاسم محمد، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار وتحسين أداء المؤسسة-دراسة حالة "مقارنة نظام مراقبة التسيير بين مؤسسة توزيع الوثائق التربوية لولاية مستغانم والمديرية الجهوية للبنك الجزائري الخارجي"، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، ص22.

2-الأدوات الحديثة

2-1-التحليل المالي¹:هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على المعلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات ، و في تقييم أداء للمؤسسات في الماضي والحاضر، و توقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل.

-كما يعرف بأنه عبارة عن عملية منتظمة تهدف إلى التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة لتعزيزها و على مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها، و يكون ذلك عن طريق ما يلي:

-القراءة الواعية للقوائم المالية المنشورة.

-الاستعانة بالمعلومات المتاحة و ذات علاقة مثل أسعار الأسهم و المؤشرات الاقتصادية العامة.

2-1-1-طبيعة التحليل المالي:للتحليل المالي أسس عامة تتمثل فيما يلي:

-تحديد الهدف الذي يسعى إليه.

-تحديد الفترة التي سيشملها تحليل القوائم المالية.

-تحديد المعلومات التي يحتاجها المحلل للوصول على غايته.

-اختبار أسلوب و أداة التحليل الأنسب و قدرة التعامل مع المشكلة موضع البحث .

2-1-2-أهداف التحليل المالي²:يهدف التحليل المالي بشكل عام إلى تقييم أداء المؤسسة من زوايا متعددة ، وكيهه

تحقيق أهداف مستخدمي المعلومات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة، وذلك بقصد تحديد مواطن القوة و

¹أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي "لأغراض تقييم و مراجعة الداء و الاستثمار في البورصة"، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية 2006،ص310.

أمين الشطي و عامر شقر، مقدمة في الإدارة في اطار التحليل المالي البداية الأردف2007،ص125.²

الضعف، ومن ثم الاستفادة من المعلومات التي يوفرها التحليل المالي لهم في ترشيد قراراتهم المالية ذات العلاقة بالمؤسسة، ويمكن بشكل عام حصر أهداف التحليل في الجوانب التالية.

-التعرف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة.

-تحديد مركز الائتمان للمؤسسة.

-تعظيم القيمة الاستثمارية للمؤسسة.

-التخطيط المالي للمؤسسة.

-تحديد مدى كفاءة إدارة المؤسسة.

ومن خلال الأهداف يتضح أهمية التحليل المالي للمستثمرين و المساهمين و العاملين و الدائنين و المصارف، المجتمع فهو يمثل أداة هامة لمراقبة و تقييم القرارات المالية.

2-2-الموازنات التقديرية¹:ليس ثمة شك أن عملية التوزيع و التخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها و ذلك في ظل ظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشراتنا تزداد في الوقت الحالي، و حتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد فعلى المسؤولين القيام بوظائف أساسية و هي التخطيط، التنسيق، الرقابة و اتخاذ القرارات،ويعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملًا يهدف إلى القيام بهدف الوظائف فهو يزود المسؤولين بكل البيانات و التقارير التي تمكنهم من تخطيط و متابعة و استغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة و اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات اللازمة.و ينطوي نظام الموازنات التقديرية على عمليتين، الأولى تتعلق بتحضير الموازنات و الثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها.

-تعريف الموازنة التقديرية:وهي تعبير كمي عن الخطة المقترحة بواسطة الإدارة عن فترة معينة.

ويتعرف أيضا:بأنها خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب و المتوسط.

ويمكن تعريفها أيضا:على أنها تعبير كمي لخطة الأعمال و تساعد على تحقيق التنسيق و الرقابة و يعرفها معهد التكلفة و المحاسبة الإدارية، بانجلترا كما يلي:

"خطة كمية و رقمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإجراءات المخطط المنتظر تحقيقه أو /و النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"

-أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة بأنها "تقديري قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد، فموازنة الاستغلال هي يد التقديري القيمي لكل العناصر الموافقة لفرضية استغلال معينة لفترة محددة" كما تعرف الموازنات التقديرية بأنها أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة، مع إشراك المسؤولين إلى برنامج أعمال.

2-3-لوحة القيادة:تعتبر لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير وهي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها و هي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات

2-3-1-تعريف لوحة القيادة:لوحة القيادة هي وسيلة للاتصال و اتخاذ القرار و التي تسمح بمراقبة التسيير بلفت نظر المسؤول إلى النقطة الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالسير و ذلك قصد تحسينها.

فركوس محمد، الموازنات التقديرية، "أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، الطبعة 2001، ص4.

يعرف Alazard.c و Sépari.S لوحة القيادة على أنها "مجموعة من المؤشرات المرتبة في النظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلغت انتباه المسؤول إلى نقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها.

2-3-2- مراحل إعداد لوحة القيادة: تتلخص مراحل إعداد أو بناء لوحة القيادة فيما يلي:¹

-دراسة الهرم الداخلي للمؤسسة حيث يشترط معرفة دقيقة حول تقييم مراكز المسؤولية حسب البناء الهرمي لكل مسؤول.

-اكتشاف معايير الدراسة تسمى أحيانا العوامل الاستثنائية للتسيير أو التغيرات الإستراتيجية لكل نشاط في مركز من مراكز المسؤولية.

-دراسة جميع المعلومات و تحديد المعلومات الضرورية و المتوفرة و تصنيفها حسب الطبيعة و المصدر.
-تقديم لوحة القيادة بشكل واضح حتى تستطيع أن تبنى الاستغلال الجيد لها، ولذا يجب إبراز هذه الانحرافات و عرض هذه المعلومات على شكل جداول و رسومات ، بطاقة معلومات.

2-3-3- أهداف لوحة القيادة:²

أ-لوحة القيادة كأداة للمراقبة: المستمرة على ما تحقق و مقارنة الأهداف المحددة و هي تجلب الانتباه للنقاط المفتاح للتسيير و مدى انحرافها بالنسبة للمعايير و هي تسمح أيضا بتشخيص و فحص نقاط الضعف و إظهار النقائص لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة ، هذه الوظائف تتوافق على نوعية المعلومات .

ب-لوحة القيادة كأداة الاتصال: بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم و يجب أن تسمح للمنفذين أسفل الهرم بمناقشة النتائج و كذلك نقاط القوة و الضعف و يجب كذلك أن تسمح هذه بطلب و سائل إضافية أو تحديد أكثر لها هو مطلوب و منتظر منهم (المنفذين) ، أما المسؤول في التسلسل الهرمي يجب أن ينسق الإجراءات و القرارات التصحيحية المزمع القيام بها و قصد تعظيم النتائج الإجمالي بدلا من التعظيم الجزئي.

ج-لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار: تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة و الضعف للتسيير كما هو معروف و على المزالق و الانحرافات الممكنة لكم الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ إجراءات و أفعال ملموسة.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق بنظام مراقبة التسيير

-هما نوعان من الرقابة متكاملان و ضروريان معا، إذ أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات و المراقبة و التأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي و المالي بالإضافة أيضا إلى أن

خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر 2010، ص 275.¹
سيد يعقوب منصور، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره، ص 50.²

مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات و مقارنتها بالنتائج، فهي إذن تقوم بمقارنة و موازنة الفحص المحاسبي و المالي مع النتائج التي حققها وذلك لتقييم أدائها.

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

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

فإن عملية التدقيق تسمح ب:

-تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي.

-ضمان احترام الإجراءات و القوانين المعمول بها في المؤسسة.

-تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة ، فالتدقيق هو مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة.

-و هنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المدقق

احترام إجراءات المعمول بها في المؤسسة ، و يقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات و في الجهة

المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل و يوجه عمل المدقق، كما يساهم مراقب التسيير في

إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة.¹

خاتمة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية نظام مراقبة التسيير باعتباره عملية مستمرة ذات طبيعة هادفة تسهل عملية اتخاذ القرار ذات مسارا إداري تكتيكي يساهم في تحسين أداء المؤسسة عن طريق تقديم المعلومات الصحيحة في

ببوصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره،ص13. 1

الوقت المناسب و هذا ما يساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم من خلال متابعة و تحليل الانحرافات و استخدام نقاط القوة و استخراج نقاط الضعف لترشيد التكاليف و تحسين أدائهم في المستقبل. كما تعرفنا في هذا الفصل كذلك على القاعدة الأساسية لتكوين مراقب التسيير و التي تتضمن بصورة أساسية المعلومات المالية و المحاسبية.

الفصل الثالث

-مقدمة :

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث ، و المتمثلة في الفصلين السابقين سنقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع، حيث أخذنا مؤسسة مدينة الساحل لولاية مستغانم كميدان لإجراء هذه الدراسة محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة ببحثنا و المتمثلة في دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة من خلال إجراء مقابلة مع المكلفين بتسيير الوحدة و طلب الوثائق المعتمدة في الدراسة في محاولة لمعرفة التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية ، باعتباره أداة و وسيلة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما يقدمه من معلومات و خدمات عن مدى تحكمه في العمليات المحاسبية التي يقوم بها ، ومن أجل الوصول إلى الهدف قمنا بتسليط على هذه الدراسة و معرفة مدى تطابق ما هو نظري بما هو موجود في الواقع.

المبحث الأول: مفاهيم حول مدينة الساحل وأهدافها.

بعد الإحاطة بالجانب النظري لأثر التدقيق على جودة المعلومة المحاسبية ، من خلال الدراسة الميدانية ، نحاول في هذا الفصل معرفة مدى مساهمة التدقيق في جودة المعلومة المحاسبية ، سنتطرق في هذا الفصل إلى عرض مسار عملية التدقيق المحاسبي لمدينة الساحل.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.

بعد سنوات من الاستقلال تم تأسيس مؤسسة إنتاج الحليب سنة 1970 و التي عرفت بالديوان الوطني للحليب و مشتقاته بمرسوم رقم 81-354 و في إطار تركيب المؤسسات قسمت إلى ثلاثة فروع:

1-الديوان الجهوي الشرقي:

أ-وحدة إنتاج قسنطينة.

ب-وحدة إنتاج عنابة .

ج-إنتاج سوق أهراس.

2-الديوان الجهوي الوسط وقررة الجزائر العاصمة ومن بين وحداته.

أ-وحدة إنتاج بومرداس.

ب-وحدة إنتاج دراع نجدة.

3-الديوان الجهوي الغربي الذي تأسس في 12 ديسمبر 1981 وضم الوحدات التالية.

أ-وحدة إنتاج سيدي بالعباس.

ب-وحدة إنتاج مستغانم.

ج-وحدة إنتاج سعيدة .

د-وحدة إنتاج معسكر.

هـ-وحدة إنتاج تيارت .

و-وحدة إنتاج بشار (إقلي).

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة (مدينة الساحل). وأهدافها.

1-تعريف مدينة الساحل لولاية مستغانم:

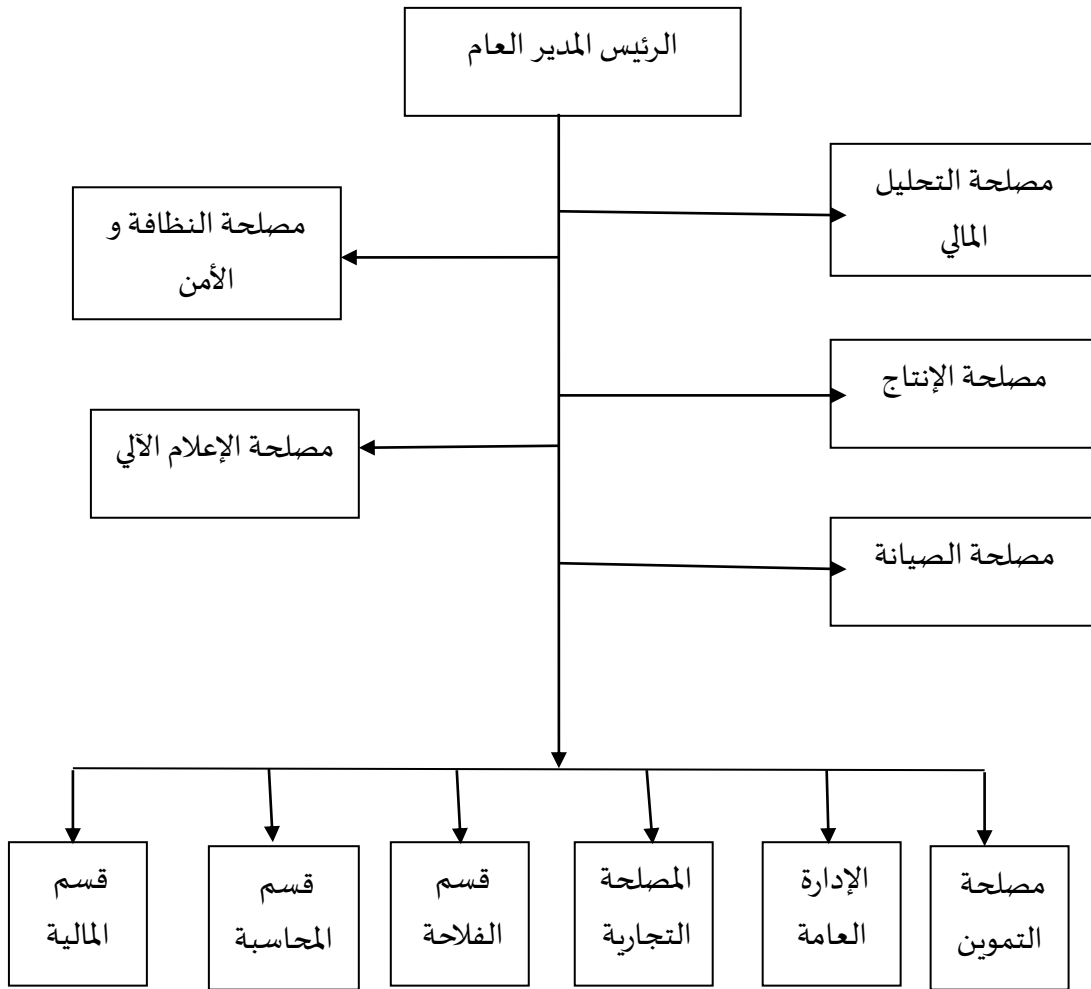
أنشأت مدينة الساحل لولاية مستغانم في 12 ديسمبر 1981 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 7.003.000.000 دج مقرها مستغانم صلامندر ، وتوظف حاليا 110 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع الحليب و اللبن بصلامندر، مستغانم ، وهي مدعمة من طرف الدولة التي تقوم بتزويدهم بالمادة الأولية لإنتاج الحليب .

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم أربع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، غيليزان ، معسكر. فهي مسؤولة عن توزيع الحليب لها وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

يقيم رقم أعمالها بنسبة 50% من إنتاجها ، 35% مبيعات خاصة للشركات التابعة، 15% خاصة بالكراء.

الشكل (III-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مدينة الساحل لولاية مستغانم.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: مهام مؤسسة مدينة الساحل لولاية مستغانم.

تتكون مدينة الساحل من مجموعة من الأقسام الوظيفية بحيث يتميز كل قسم بالمهام الخاصة بنشاطه واتي يمكننا عرضها كالتالي:

أ-مهام كل قسم: حيث تظهر هذه المهام على النحو التالي :

- 1-الرئيس المدير العام : وهو بمثابة المشرف العام وصاحب القرارات.
 - 2- مساعد المدير العام : وهو الذي ينوب عن المدير في حالة الغياب.
 - 3-مكتب مراقبة التسيير:وتشمل مهنته مراقبة. التسيير الحسن للعمل والإعلام عن أي مشكل.
 - 4- مصلحة التحليل المخبرية : وتقوم باجراء التحاليل المخبرية للمنتوج قبل كل عملية توزيع للتأكد من جودة المنتوج وسلامته.
 - 5-مصلحة النظافة والأمن: حيث تتكفل هذه المصلحة بتسيير الشؤون المتعلقة بالنظافة والأمن.
 - 6-مصلحة الإعلام الآلي:دورها يتمثل في إعداد و صيانة برامج الإعلام الآلي.
 - 7-مصلحة الصيانة : حيث تتكفل بصيانة العداد الكهربائي ..
 - 8- قسم مالي : مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية .
 - 9-قسم المحاسبة : تساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية .
 - 10- قسم الفلاحة: مسؤول عن جمع حليب الأبقار من الفلاحين.
 - 11-مصلحة التجارية : يتكفل بالعمليات التجارية.
 - 12-الإدارة العامة : حيث تتكفل بالتسيير الإدارة الداخلية.
 - 13- مصلحة التموين:تتكفل بتوزيع المنتوجات. 14
 - 14-مصلحة الإنتاج: تكمن في مراحل و تحديد الكمية.
 - 15-مصلحة النقل:تمكن من توزيع المنتجات و نقل العمال .
- ب- وظائف مدينة الساحل.

1-وظيفة التموين: وهي تقدير المشتريات الأموال الأولية و منتوجات الجاهزة واختيار الموردين المناسبين لمتابعة حركة المخزون والمحافظة على مخزون الأمان من المواد الأولية وقطع الغيار، جرد المخزونات للتأكد من سلامتها ومطابقتها للمواصفات .

2- وظيفة الإنتاج: يعتبر أهم نشاط اقتصادي تلبى احتياجات العلماء من خلال وضع نظام يتم فيه تحديد نوع المنتوج عن مكان الإنتاج وتنظيم واختيار الوحدة الإنتاجية عن طريق التخطيط وإدارة مراقبة الإنتاج.

3-وظيفة التسويق: فهي تربط بين المؤسسة والسوق، هو مجموعة العمليات والمجهودات المبذولة من طرف المؤسسة

-المطلب الأول:مراحل وظيفية التدقيق في المؤسسة.

إن أهم المراحل التي مر 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 سيره و تدقيق المعلومات والوثائق، حيث يقوم المدقق الداخلي بتكوين تلك الملاحظات على أوراق العمل .
- 2-إنشاء خرائط التدفق : بعد تسجيل كل المعلومات عن نظام العمل الداخلي، يتم إعداد خرائط التدفق التي تمثل تعبيرا شكليا عن تدفق وسريان المعلومات والوثائق وتفويض وتوزيع السلطات.
- 3-إجراء السير: تهدف هذه العملية إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة على السجلات وتمثل في أخذ عينة منها ثم دراستها وإجراء المقارنة اللازمة والخروج في الأخير بنتائج تعمم على كل المجتمع المدروس.
- 4- استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف : انطلاقا من المقارنة السابقة يمكن اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها5.
- 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 يلجأ مدير للتوصيات اللازم تطبيقها في نظر المدقق لتفادي مثل هذه النقائص ويتم إعداد هذه التقارير في مقر مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته حيث يتم الإطلاع عليه من طرف المدير العام الذي يبدي رأيه في طريقة أداء المهمة و وضع الملاحظات ثم يصادق عليه، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة رئيس المدير العام، مصلحة التوثيق والأرشيف وأعضاء فرقة التدقيق الداخلي، كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية التدقيق.

المطلب الثاني:طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة GIPLAIT

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته لمدينة الساحل لولاية مستغانم في مساعدة المسؤولين العاملين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم من خلال سيرورة العمليات القائمة وخطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية ومحدودة، كما يقوم مراقب التسيير أو المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة حمل الدراسة بمتابعة النتائج الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بعرض كيفية تقييم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة من خلال تقييم أداتي لوحة القيادة ولموازنة التقديرية لمستخدمين في المؤسسة، عبر تحليل الانحرافات التي حدثت في أرقام كلى الأداةين الرقابيتين.

1.لوحة القيادة :

تعد لوحة القيادة من بني أهم الأدوات التي تعتمد عليها مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته في عملية الرقابة على أنشطتها ومجالها التسييري من خلال إعطاء نظرة شاملة ودقيقة، مختصرة عن وضعية المؤسسة. و فيما يلي جدول يوضح جزءا مهما من معطيات لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة.

الجدول (III-01):يمثل لوحة القيادة بالنسبة لمؤسسة لمدينة الساحل لشهر أفريل 2019.

المجموع	الشهري	الانحراف	التراكمي	الانحراف
---------	--------	----------	----------	----------

%22	17498 79	956963 0.5	7819751. 5	%78	1215094. 1	2774682.7 8	1559588.66	
%30	93479 313.5	406759 124.2	3132798 1.7	%25	2157412 3.5	10737798 1.3	85803857.7 8	بيع السلع
- %13	- 11949 5.9	808235 1.	927731.1	%60	113697.5	302773.1	189075.6	الخدمات الأخرى المقدمة (703) (709-708)
%30	95109 696.5	417136 989.9	3220272 93.3	%26	2290291 5.1	11045543 7.1	87552522.0 4	رقم الأعمال (+3+4+5) (1+2)
- 122 %	- 24176 03.2	- 442488 4.	1975114. 85	- 175 %	- 899534.7	385209.9-	514327.86	منتجات مخزنة أو غير مخزنة
- %40	- 21659 60	320976 4	5375724	- %50	682400-	669453	1351853	دعم الاستعمال
%27	90526 133.3	419904 265.5	3293781 32.3	%24	2132098 0.3	11073968 0.2	89418699.9	أنتاج الفترة (+8+7+6) (9)
%32	81037 179.6	337367 973.7	2563307 94.1	%27	1891709 4.78	88111203. 9	69194109.1	مشتريات مستهلكة
%92	40609 65.4	846353 14.	4402087. 7	152 %	1506174. 6	2497214.5	991039.8	سلع مباعة
%31	76976 214.2	328904 920.6	2519287 06.3	%26	1741092 0.1	856139.4	68203069.3	مواد و موارد مستهلكة
%9	21200 6.3	248241 9	2270412. 6	- %34	- 268079.3	517433.3	785512.6	خدمات خارجية
%8-	-	124892	1362772.	%12	101270.2	921728.75	820458.5	خدمات

	11384 9.24	3.75	99					خارجية أخرى
%31	81135 336.7	341099 31653	2599639 79.8	%26	1875028 5.6	89550365. 9	70800080.3	إستهلاك الفترة
%14	93907 96.5	788049 49.01	6941415 2.4	%14	2570699. 7	2118931.2 8	18800080.3	القيمة المضافة
%4-	- 12627 33.05	314866 25.9	3274935 8.9	- %15	- 1447097. 36	7897649.2 6	9344746.6	أعباء المستخدمين
%31	10830 0.6	457999 7.	349699.3	%49	51791.4 .	156984.1	105192.6	الضرائب و الرسوم
29%	10545 228.9	4686032 3.4	36315094. 4	%43	3966000. 6	13134680.9	9168680.25	الفائض الإجمالي للاستغلا ل

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

تتمثل آلية عمل نظام الموازنة التقديرية في مؤسسة مدينة الساحل في مرحلتين : الأولى تتعلق بتحضري الموازنة والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الموازنة بتحديد الانحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة .

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

- ممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة.
- تحديد وبدقة مصادر للربح أي المراكز المرهبة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها.

- ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للإستراتيجية العامة.

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

جدول رقم(III-02): يوضح الميزانية التقديرية لمؤسسة مدينة الساحل لسنة 2017

العناصر	مقدر 2017	محقق 2017	الإنحراف	النسبة/
الإنتاج المباع	1260300	1374987	114687	/9.1
الموارد و اللوازم المستهلكة	403871	351955	-51919	/12.8
الخدمات	284332	513797	229465	/80.7
القيمة المضافة	572095	387203	-184892	/-32.3
مصاريف المستخدمين	396989	589369	192380	/-68.5
الضرائب والرسوم	36126	19085	-17041	/-47.2
مصاريف مالية	6000	2118	-3882	/-64.7
المخصصات للاهلاك و المؤونات	74520	42936	-31584	-42.4/
نتيجة الدورة	47103	-164399	-211505	/-449

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق لداخلية للمؤسسة.

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

المطلب الأول: تحليل النتائج المتعلقة بلوحة القيادة.

1- بالنسبة لرقم الأعمال: نلاحظ أن رقم الأعمال حقق هامش موجبا بالمقارنة بين أبريل 2018 مع أبريل 2019 حيث سجلت زيادة ب 26% نتيجة زيادة الطلب على الإنتاج من طرف المؤسسة و تضافر المجهودات التنفيذية بين الموظفين و المسؤولين في زيادة الإنتاج في الوقت المحدد إعادة تنظيم هيكل المؤسسة كل هذا يؤدي إلى زيادة رقم الأعمال في حين عرفت المبالغ التراكمية حيث حقق مبلغ التراكمي انحرافا موجبا بنسبة 30% مقارنة بين أبريل 2018 و أبريل 2019 ذلك بسبب زيادة نسبة المبيعات ، وذلك يجب على المؤسسة التحكم و المحافظة على كمية الإنتاج لإستمراريتها.

2- بالنسبة لإنتاج الفترة: نلاحظ أن قيمة الانحراف سجلت بقيمة 24% و المتأتي من المجمع بين الإنتاج المخزن و الغير المخزن و الإنتاج المثبت و إعانات الاستغلال و هذا راجع إلى أن المؤسسة إنتاجها عبارة عن طلب في إنتاج الحليب و مشتقاته يتم تقديمها عن زيادة الطلب نفس الشيء بالنسبة للمبلغ التراكمي.

3- بالنسبة لإهتلاكات الفترة: نلاحظ أن قيمة الانحراف بين شهري أبريل 2018-2019 بلغت 18750285.64 بنسبة انحراف تقدر ب 26% وهو انحراف موجب يعكس زيادة إستهلاكات الفترة من التكاليف المتعلقة بإنتاج الحليب و مشتقاته التي تقوم بها المؤسسة و التي ساهمت في الرفع من رقم أعمالها كما أن نسبة الإنتاج تحتاج إلى مواد أولية كل هذا يؤدي إلى زيادة الاستهلاكات و كذلك الأمر بالنسبة للانحراف التراكمي الذي شهد هو الآخر زيادة تعتبر عنها انحراف قدره 81135336.73 بنسبة تقدر ب 31% .

4- بالنسبة للقيمة المضافة: نلاحظ أن قيمة الانحراف بين شهري أبريل 2018، وهو انحراف موجب يعكس زيادة مبلغ القيمة المضافة بين الفترتين بالنسبة للمؤسسة و المتأتي من الفرق بين إنتاج المؤسسة و إستهلاكاتها الوسيطة و هو يشير إلى حجم القياس النقدي لما أنتجته المؤسسة بوسائلها الخاصة و بالتالي كلما زاد الإنتاج زادت المادة الأولية المستهلكة مما يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة ، أما فيما يخص الانحراف التراكمي فقد كان موجبا و بلغ مبلغه 9390796.58 بنسبة انحراف تقدر ب 14% وهو يشير إلى زيادة تراكم القيمة المضافة الكلية بالنسبة للمؤسسة عبر الشهور المتراكمة لذلك يستدعي الأمر تكاتف جهود المبادرة الإنتاجية الذاتية للمحافظة و زيادة مبلغ القيمة المضافة التراكمي كأجراء تكميلي .

5- بالنسبة لفائض الإجمالي للاستغلال: نلاحظ أن قيمة الانحراف مقارنة بين شهري أبريل 2018-2019 حققت مبلغ انحراف 3966000.67 و المتأتي من الفرق بين القيمة المضافة و مصاريف المستخدمين و الضرائب و الرسوم ، أما في ما يخص الانحراف التراكمي فقد كان موجب بنسبة 29% و هو يشير إلى تقدم ما بين تراكمي 2018-2019.

المطلب الثاني: تحليل نتائج 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% وعليه فإن المحقق يفوق القيمة المقدرة وهذا يعود ربما إلى سوء التقدير أو لتحسين وضعية المؤسسة وزيادة مبلغ التحصيل عن الكمية المنتجة وهو ما لم يكن متوقعا.
- 2- القيمة المضافة: حققت مبلغ انحراف سالبا ويقدر ب: 1848892 وذلك راجع لدخول المؤسسة في تنوع منتجاتها يؤدي إلى زيادة الخدمات لأن المبيعات في المؤسسة هي عبارة عن منتجات الحليب و مشتقاته لا يتمشى مع ارتفاع و ندرة المادة الأولية المستهلكة من بودرة الحليب و الأكياس البلاستيكية و غيرها 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: 192380 بنسبة انحراف تقدر ب: 48.5% مما يعني زيادة مصاريف المستخدمين بالنسبة للمؤسسة، و الناتجة عن توظيف عماله جديدة تحتاجها لزيادة الإنتاج و الناتجة أيضا عن زيادة العلاوات و المنح التي أقرتها الدولة بالنسبة للعمال.
- 4- الضرائب و الرسوم: حقق نسبة انحراف سالبة تقدر ب: 47.2% يعني أن المؤسسة إستفادت من تخفيض في الوعاء الضريبي أو تخفيض في نسبة الضرائب و الرسوم المطبقة في تلك السنة، وهو ما كان إيجابيا و لصالح المؤسسة، حيث ساهم في تخفيض مبلغ الضريبة بشكل معتبر.
- 5-- مخصصات الإهلاكات و المتونوات: حققت مبلغ انحراف سالب يقدر ب: 31584- وذلك راجع لتأخير اقتناء عتاد و إجراءات تصحيحي على المؤسسة إدراجها في السنوات القادمة.
- 6- نتيجة الدورة: مقارنة بين المقدر و المحقق فقد حققت انحرافا سالبا بنسبة 449% نتيجة لزيادة ارتفاع أسعار المواد الأولية و تكاليف الخدمات و ارتفاع الأجور لذلك على المؤسسة الأخذ بعين متغيرات حديثة كمرجع في الدراسة التقديرية القادمة بالإضافة إلى إدراج قيمة الانحراف ضمن المقدر القادم.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة ملبنة الحليب لولاية مستغانم والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري واختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي، تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن التدقيق الداخلي يعتبر من أهم الآليات بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود نظام مراقبة التسيير وفعاليتها، وذلك بتقييمه ومدى كفايته، و اكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف.

الخطاتمة العامة

-الخاتمة العامة :

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

من خلال الدراسة التي قمنا بها و المتعلقة بوظيفة التدقيق المحاسبي و درجة تأثيره على مراقبة التسيير يمكننا استخلاص النتائج التالية

1_ وظيفة التدقيق تساهم في تقييم نظام مراقبة التسيير بالاعتماد على الأدوات المحاسبية المتعارف عليها داخل المؤسسة بهدف الكشف عن الإختلالات الموجودة. تتمثل مراحل وظيفة التدقيق داخل المؤسسة في تحديد المخاطر التي يواجهها المسؤولين أثناء تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم ووضعها في تقرير يحتوي على الانحرافات التي توصل إليها المدقق مع ذكر الأسباب ليعطي في الأخرى الاقتراحات كما يتضمن التقرير النتائج الفعلية لسيير العمليات والقرارات الصائبة المتخذة ورفع التقرير لكل من المدير العام والمدير المالي وهذا ما يثبت صحة الفرضية .

2-تساهم وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير لمؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم من أجل إبراز فعاليته وذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة في السجلات واكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء بعض الحلول المناسبة عن طريق :

- اكتشاف الإنحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ الإجراءات التصحيحية.
- الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سري العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة.
- تقييم الأداء وتحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات.
- ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة.
- وهذا ما يثبت صحة الفرضية أيضا.

فبعد معاجلتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا لمجموعة من النتائج .

ثانيا-نتائج الدراسة:

من خلال هذه النتائج نستنتج ما يلي:

-يعمل التدقيق الداخلي على تحقيق المنفعة للمؤسسة من خلال تحسين أدائها و تفعيل الرقابة سواء الإدارية و المالية و الحفاظ على أصول المؤسسة من خلال معرفة كفاءة الإدارة في إدارة أصولها و كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للحصول على أفضل النتائج عن طريق استخدام الأداة الرقابية التخطيطية و تقييم الأداء ، مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط و استخراج الفروق و تحليل الانحرافات و العمل على تصحيحها ، ومراقبة تنفيذ السياسات المالية و الإدارية و التأكد من تطبيقها فعلا حيث يعطي المدقق رأيه الفني حول إمكانية تحسين الأداء و تصحيح الاختلالات و ذلك نتيجة قيامه بفحص و دراسة و تحليل أوجه

النشاط المختلفة بالمؤسسة و معرفة نقاط الضعف فيها و إقتراح الملائمة لمعالجتها ومن ثم إعطاء الرأي للإدارة عن كفاءة الأداء و فعالية ، كما يساهم في ترشيد الإدارة نحو الأداء أفضل النتائج و اتخاذ القرارات المناسبة.

غير أنه يمكن ملاحظة مايلي:

- غياب وظيفة مستقلة لمراقبة التسيير في المؤسسة مع دمجها في وظيفة التدقيق ضمن مصلحة تمارس التدقيق و الرقابة.

- طريقة إعداد لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة غير علمية ، حيث يتم حساب الفروقات بين الأرقام الحقيقية .

- لوحة القيادة التي تعد بالمؤسسة تفقد إلى المنهجية العلمية و إلى مؤشرات تقييم الأداء و هم أهم شيء.

ثالثا: آفاق البحث

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

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

- دور المدقق الداخلي في ترشيد قرارات المؤسسة.

- التدقيق الخارجي ومساهمته في تطوير أداء المؤسسة.

المراجع

أ-الكتب:

- أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي "لأغراض تقييم و مراجعة الداء و الاستثمار في البورصة"، الدار الجامعية للنشر الاسكندرية 2006.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2005.
- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2014.
- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي ، دار الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2006.
- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر 2010.
- رأفت سلامة محمود و زملائه، علم تدقيق الحسابات العلمي، عمان، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2011.
- رسامي محمد الوقاد، الأستاذ لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات ،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2010.
- رايس وفاء، نظام التسيير بالأهداف في المؤسسات العامة بين النظرية و التطبيق، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع عمان، الأردن الطبعة العربية 2016.
- معراج هوارى، الاستاذ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 04-2011، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة 2006، دار وائل للنشر.
- فركوس محمد، الموازنات التقديرية، "أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، الطبعة 2001.

ب-الأطروحات و المذكرات:

- بلقاسم محمد، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار و تحسين أداء المؤسسة-دراسة حالة "مقارنة نظام مراقبة التسيير بين مؤسسة توزيع الوثائق التربوية لولاية مستغانم و المديرية الجهوية للبنك الجزائري الخارجي"، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.
- خاتم منصورية ، تدقيق و مراجعة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة : مكتب الخبرة المحاسبية محافظة الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستير أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2015-2016، ص 26.
- سيدي يعقوب المنصور-دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس، السنة الجامعية 2014-2015.

قبايلي حورية، أثر مراقبة التسيير على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الاتصال الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، السنة الجامعية 2015-2016.

- مهاجر بوصلة، دور ووظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التحليلية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر 2014/06/10.

ملخص البحث

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

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق يف تقييم و تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، و من أجل ذلك حاولنا يف هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية :

"كيف يمكن لوظيفة التدقيق أن تساهم في تقييم نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية؟" و للإجابة على هذا الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم، ولقد توصلنا إلى عدة نتائج نذكر أهمها :

-يعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمه لنظام مراقبة التسيير، أيضا وجدنا أن التدقيق الداخلي يعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة، كما تساهم وظيفة التدقيق يف عملية صنع القرار الإستراتيجي لدى المؤسسة .

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

L'audit et le suivi de la gouvernance sont parmi les principaux versets qui aident l'organisation à atteindre ses objectifs et à contrôler ses performances en soulignant le rôle de supervision de l'institution pour obtenir des informations et des analyses réalistes sur le secret du travail afin de rationaliser les décisions et les politiques publiques.

Le but de cette étude étant de clarifier le rôle de la fonction d'audit dans l'évaluation et l'activation du système de contrôle de gestion de l'institution, nous avons tenté de résoudre les problèmes suivants dans cette étude: "Comment la fonction d'audit peut-elle contribuer à l'évaluation du système de contrôle de la gouvernance au sein de l'institution économique?"

Afin de répondre à ce problème, nous avons étudié la théorie et l'application du sujet à l'aide de quelques outils utilisés dans la recherche d'entretiens personnels et d'observation, au travers d'une étude de cas auprès de l'institution de laiterie Coast du mandat de Mostaganem, et nous avons abouti à plusieurs résultats, notamment:

- L'audit interne a pour objectif de prévenir et de minimiser les erreurs en évaluant le système de gouvernance. Il a également révélé que l'audit interne identifiait les forces et les faiblesses du rendement de l'organisation, tout en contribuant au processus de décision stratégique de l'institution.

Mots-clés: Audit, Contrôle de la direction, Système de contrôle interne, Tableau de bord, Budgétisation.