

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

التكامل الوظيفي بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي

دراسة حالة مؤسسة متيجي بمستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

مندلي صلاح الدين

مقدمة من طرف الطالب:

كرازيي خالد

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	د/ برياطي حسين	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	د/ مندلي صلاح الدين	مقررا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	د/ مادوري نور الدين	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

شكر و عرفان

قال تعالى: "وإن شكرتم لأزيدنكم"

قال عليه الصلاة والسلام: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نحمد الله عز وجل أن وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع راجين منه عز وجل

أن يكون لبنة في بناء صرح العلم و المعرفة

وانطلاقة موفقه لحياة عملية مباركة.

كما لا ننسى أن نتقدم بخالص التشكرات إلى:

الأستاذ المشرف "مندلي صلاح الدين" الذي لم يبخل علينا بنصائحه و توجيهاته التي

أنارت لنا طريقة البحث والعلم.

و شكرنا الخاص

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد ولو بدعاء أو

كلمة.

الإهداء

اللهم لك الفضل والحمد الذي أنعمته علينا ووفقتنا في انجاز هذا العمل المتواضع
أهدي هذا العمل إلى من علمني أن الإنسان من يصنع الحياة إلى من بذل الغالي
والنفيس لأجل مشواري التعليمي إلى والدي حفظه الله ورعاه وأطلب من الله أن
يطيل في عمره.

إلى النبع الطيب كطيبة الأرض على من كانت أحن صدر علي في الوجود..... إلى أمي
الغالية رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه إنشاء الله والتي أريد أن أقول لها يا أمي
الغالية أمنيتك الأخيرة في الحياة لي تحققت بعون الله ها قد إبنك يسعى لتحقيق
النجاح في مشواره الدراسي.

أرجو من كل من يقرأ هذا الإهداء أن يترحم عليها وأن يقرأ على روحها الفاتحة وعلى
كل المسلمين والمسلمات.

إلى جميع أفراد عائلة كرازيني من صغيرهم إلى كبيرهم رعاهم الله
إلى جميع اصدقاء وزملائي في الجامعة وخاصة منهم من ساعدني طيلة المشوار
الدراسي دون أن انسى أصدقائي في الحياة اليومية.

إليكم جميعا

✓ خالد

المقدمة العامة :

مع لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها و عملها و يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا بحيث لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها، الأمر الذي جعله لا يطلع بشكل مباشر و كافي على واقع المؤسسة الحقيقي، وعلى وجهه رأس ماله المساهم به في المؤسسة، وبناء عليه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد يلعب دور الوسيط بين المالك والمؤسسة ليطلع على حالة المؤسسة، فحماية المساهمين (الملاك) والأعوان الاقتصاديين والحفاظ على حقوقهم فرضت ضرورة البحث في سبل تسمح بمتابعة ومراقبة تصرفات القائمين على إدارة هذه المؤسسات و تسمح بالتأكد من مدى صحة وواقعية القوائم المالية للمؤسسة، و هذا ما توفره مختلف أعمال التدقيق المحاسبي سواء الداخلي أو الخارجي.

ورغم التطور والأهمية التي أصبحت تملكها مراقبة التسيير داخل المؤسسة إلا أن هذه الوظيفة قابلتها عدة مشاكل زعزعت استقرارها في المؤسسة، ومن بين هذه المشاكل الارتباط و التبعية فيما إن كانت تابعة للإدارة العامة أو تابعة مباشرة لمجلس الإدارة، فهذا أدى بالمالكين إلى الاستنجد بالتدقيق المحاسبي كأفضل حل لتدعيم مراقبة التسيير لأن هذه الأخيرة لا تعطي الثقة اللازمة لجميع المتعاملين مع المؤسسة، فهي تحرص على التأكد من أن المسيرين يعملون ما في وسعهم من أجل التطبيق الجيد للمبادئ و القوانين الداخلية للمؤسسة، و هذا يعني أن مراقبة التسيير غير كافية و غير مقنعة في بعض الأحيان خاصة بالنسبة للمالكين بحد ذاتهم. أما التدقيق المحاسبي يهدف إلى إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره المدقق الخارجي عن مدى صحة و عدالة تلك القوائم المالية.

ومما سبق يتبين لنا أن المؤسسة بأمس الحاجة لوجود خدمات مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي معاً والتكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما وذلك من أجل تحقيقهما لأهدافهما بجودة عالية و حسن التسيير للمؤسسة بما يمكنها من الوصول للنتائج و الأهداف المرجوة.

طرح الإشكالية :

من خلال ما تقدم و لكي نتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة تم صياغة الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى مساهمة التكامل الوظيفي بين التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير في تنفيذ وظيفة التدقيق بما يحقق فائدة للطرفين ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية، اشتقت الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- ما هو التدقيق المحاسبي؟ وما هي أنواعه؟
- 2- ماذا نقصد بمراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي؟ وما هي المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق كل من المراقب والمدقق؟ وما هي الخطوات المتبعة لتنفيذ مهامهما؟
- 3- ما هي أوجه التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي؟ ومدى استفادة كل منهما من عمل الآخر؟

الفرضيات :

- 1- إن كلا من مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي لهما أهمية بالنسبة للمؤسسة والمتعاملين معها.
- 2- مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي يتبعان طرق منهجية في تنفيذهما لمهامهما يعتمدان على وسائل وتقنيات في جمع أدلة الإثبات لتدعيم رأيهما حول صدق وصحة القوائم المالية.

3-مجالات الاستفادة بين مدقق الحسابات والمراقب المحاسبي واسعة، وهذا المستوى من التكامل يتحدد نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر.

أسباب اختيار الموضوع :

- 1-كون هذا الموضوع في مجال تخصصنا و رغبتنا في البحث و التعمق أكثر.
- 2-رغبتنا في هذا الموضوع من أجل الإلمام بجوانبه و التطرق إلى الجانب العملي و التكوين في هذا الجانب أكثر.
- 3-لأهمية التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي.
- 4-يعتبر التدقيق موضوع حديث و خاصة في الميدان العملي.

أهمية الدراسة :

من خلال دراستنا نحاول إبراز أهمية الجانب الايجابي الذي يبرزه التكامل ما بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي ومدى مساعدة بعضهما البعض (مراقب التسيير ومدقق الحسابات) على إنجاز مهمتهما على أكمل وجه وتقديم نتائج عملهما بجودة عالية بما يخدم فئات المجتمع وبما يحقق من تقوية الأنظمة الرقابية للمؤسسة و بالتالي الوصول للأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

أهداف الدراسة :

أهم الأهداف التي نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة هي :

- 1-توضيح أهمية مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي وضرورة تواجدهما معاً في المؤسسة.
- 2-إبراز مفهوم وأهمية وأهداف التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي على مستوى الطرفين (مراقب التسيير والمدقق المحاسبي).
- 3-تحديد مدى الاستفادة بين مراقب التسيير والمدقق المحاسبي.
- 4-تقديم التوصيات و الاقتراحات التي من شأنها زيادة التكامل بينهما واعتمادهما على بعضهما البعض وهذا من شأنه تحقيق فائدة للطرفين وللمؤسسة وللأطراف التي لها علاقة معها.

المنهج المتبع :

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والاستبتيان، ففي عرض المفاهيم و التعاريف و المصطلحات الخاصة بالتدقيق المحاسبي اعتمدنا على المنهج الوصفي، بالإضافة إلى أسلوب الإستبتيان الذي إعتمدناه في دراسة الحالة التطبيقية لتحليل نتائج الدراسة.

حدود الدراسة :

أ- الجانب النظري:

تناولنا وبشكل عام لوظيفتي مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي، من حيث المفهوم وطبيعة كل منهما وتطورهما، والنظام الذي يحكمها ويسير عملها، وتناولنا بشكل من التفصيل العلاقة التكاملية بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما، ونتائج وفوائد ذلك التكامل.

ب-الجانب التطبيقي :

دراسة واستبيان حالة التكامل المحققة في إحدى المؤسسات النموذجية في مستغانم وهي مؤسسة متيجي وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري من علاقة التكامل بين المراقبة والتدقيق.

تقسيمات البحث:

عند دراستنا موضوع التكامل الوظيفي بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي قمنا بدراسته من حيث أربعة فصول ونوجزها كالآتي :

تطرقنا في الفصل الأول إلى عموميات حول مراقبة التسيير وقسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول ماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي، والمبحث الثاني أهمية، أدوات، وظائف وأهداف مراقبة التسيير.

أما الفصل الثاني فقد خصص للمراجعة للإطار النظري للتدقيق المحاسبي وقسمناه بدوره إلى مبحثين المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي، المبحث الثاني مبادئ وأنواع التدقيق.

أما الفصل الثالث فقد خصصناه للعلاقة بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي وقسمناه أيضا إلى مبحثين المبحث الأول المقارنة بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي، المبحث الثاني طبيعة التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي.

أما الفصل الرابع خصصناه لدراسة الحالة التطبيقية

الدراسات السابقة :

-دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة : التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية التعاقدية البحث عبارة عن رسالة ماجستير، قدمت سنة 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، تدور إشكالية الدراسة في ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة، في النهاية لخصت إلى ضرورة تفعيل كامل ما تضمنته تقارير المراجعتين الداخليتين للبنك لتحقيق الفعالية الكاملة منها، بما يصب في مصلحة وفائدة البنك.

-دراسة عيادي حسين : دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير، قدمت سنة 2010 بالمدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر، تدور إشكالية الدراسة حول كيف يمكن للجان المراجعة أن تفعل العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في المؤسسة وفي النهاية خلصت إلى أن اللجان لهم دور في تدعيم آليات الحكومة فهي تقوم بالإشراف على عمل كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي في المؤسسات وتدعم التعاون بينهما من أجل الحصول على الأهداف المسطرة لهما ومن طرف مجلس إدارة المؤسسة.

تمهيد :

سنتطرق في هذا الفصل لماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي

المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي

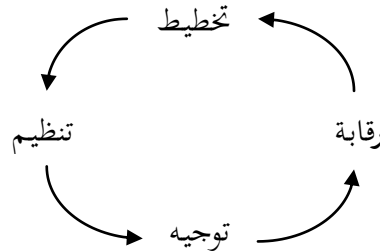
قبل التطرق لماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي نلاحظ أن مراقبة التسيير مركبة من مصطلحين "المراقبة" و "التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى.

المراقبة : إن معنى المراقبة على مستوى الاقتصاد الجزئي هي "البحث، المقارنة، الحراسة، التقدير والتحكم في أدوات التسيير"⁽¹⁾.

التسيير : حيث عُرف بأنه "تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة"⁽²⁾.

يشكل التسيير عملية دائرية (من المنظور الحركي) فلو اعتبرنا أن العملية تبدأ بتحديد الأهداف أي التخطيط فإنه لا يجوز أن نعتبرها تنتهي عند الرقابة. فالرقابة لا بد أن تكشف عن وجود انحرافات وتصحيح هذه الانحرافات لا بد أن يتطلب إجراء تعديلات جذرية أو طفيفة على السياسات والإجراءات وغيرها من الخطط بمعنى أن الرقابة تعود من جديد إلى التخطيط.

الشكل رقم (1-1) : التسيير عملية دائرية مستمرة



المصدر: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، أساسيات وظائف التقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الجزء الأول، ص 05.

1- HAMADOUCHE MALIKA Contrôle de gestion d'un entreprise publique économique, Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000, P 09.

2- عثمان إحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1994 ص 06.

المطلب الأول : مراحل التطور التاريخي لمراقبة التسيير

إن بلوغ مراقبة التسيير هذه الدرجة من التطور باستخدامها مختلف التقنيات الكمية والكيفية لم تكن صدفة وليس بالأمر السهل وإنما مرت على عدة أشكال ابتداءً بالمراقبة المحاسبية حتى وصولها إلى ما نعرفه به حالياً باعتبارها عملية شاملة لمختلف جوانب المؤسسة.

فحسب « KHEMAKHEM » « فإن ميلاد مراقبة التسيير كان سنة 1939 بالمعهد الأمريكي بفرنسا أي في فترة ما بين الحربين العالميتين وكانت تستعمل بمفهوم خاطئ حيث اعتبرت كسلاح لتحقيق النمو والمردودية (أداة عقابية) كما ارتبط مفهومها بمراقبة الميزانيات فقط أي كان دورها يتمثل مع دور الخبير المحاسبي في حين أن مراقبة الميزانية هي أداة من أدوات مراقبة التسيير وبعد الحرب العالمية الثانية تطورت مراقبة التسيير وأصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل وإنتاج وتوظيف وتسويق ولها صلة مباشرة مع المسيرين إذ تمدهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات اللازمة والملائمة⁽¹⁾.

بينما نجد « THEITART » " من جانبه تعرض للتطور التاريخي لمراقبة التسيير وقسم تطوره إلى مرحلتين⁽²⁾ :

1- مرحلة المدرسة الكلاسيكية : والتي قادها كل من "تايلور" و "فايول" والتي ترى أن المراقبة تعتمد أساساً على تقسيم المهام إلى أجزاءها الأساسية وتحديد الطرق العلمية للعمل وهذا ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة.

2- المرحلة الثانية : وهي ترتبط بظهور مفهومها « CYBERNETIQUE » الذي عرف بأنه علم الاتصال والمراقبة داخل الأنظمة وتتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسية كما يوضحها الشكل (2).

أ- المدخلات : « INPUTS » وتتمثل في عناصر المحيط التي تؤثر على النظام وتعرف بمتغيرات المدخلات.

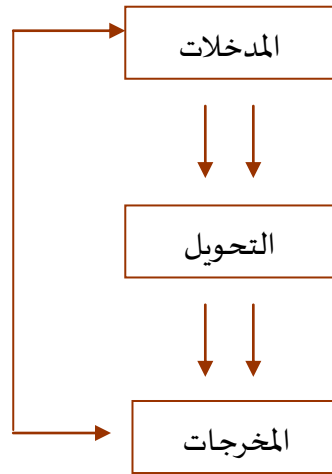
ب- المخرجات : « OUTPUTS » وهي تلك العناصر التي يؤثر بها النظام على المحيط الخارجي وتعرف بالنتائج.

ج- التحويل : وتتمثل في تحويل المدخلات عن طريق مزجها بالعناصر الداخلية للنظام وتحويلها إلى المخرجات.

1 - ABD ELATIF KHEMAKHEM : "Introduction an contrôle de gestion", Paris, France, 1971, P09.

2 - عثمان احدادن، مرجع سابق ذكره، 1994، ص 07.

الشكل رقم (2-1) : المراقبة داخل الأنظمة



المصدر: عثمان احداان، مرجع سابق ذكره، ص 08.

المطلب الثاني : تعريف مراقبة التسيير

سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف من بينها :

- التعريف الأول : "مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمائها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم"⁽¹⁾.
- التعريف الثاني : "مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات والوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"⁽²⁾.
- التعريف الثالث : "إن مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة تطابق وتوافق تلك المرسومة من قبل والانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فتنخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي الشكل الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها وبالتالي تحقيق الأهداف"⁽¹³⁾.
- التعريف الرابع : "الرقابة هي عملية تسييرية تعني بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفا وياتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم وهي شديدة الارتباط بالتخطيط هي تهيأ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة"⁽¹⁾.

1- MICHEL GERVAIS : "Contrôle de Gestion", économie, France, 1997, 6eme édition, P 13.

2 -GARMILIS ALI : "le contrôle de gestion eu action", les édition d'organisation, 1988, P15.

3- محمد عبد الفتاح ياغي : "مبادئ الإدارة العامة"، مطبعة الفرزدق بالرياض، السعودية، 1994، ص 309.

- التعريف الخامس : "مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية والكيفية التي يمكن استعمالها لإعطاء المساعدة للمسؤول عن التسيير من أجل تحقيق الأهداف"⁽²⁾.

- التعريف السادس : "نستطيع تعريف مراقبة التسيير على أنها طريقة تسمح باتخاذ القرار قبل وأثناء وبعد النشاط، إذن هو نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة من خلاله تستطيع الإدارة المركزية تركيب وترجمة مجموع المعطيات لمختلف النشاطات والوظائف الموجودة بالمؤسسة"⁽³⁾.

- التعريف السابع : "مراقبة التسيير عبارة عن مجموع الهيئات المكلفة بتزويد المدراء ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية مؤقته تصف سير المؤسسة ومقارنتها مع المعطيات الماضية والمتوقعة وتحث المديرين بالقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة"⁽⁴⁾.

وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف شامل والذي يتمثل في أن "مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا بالتأكد من استعمال الموارد المالية والبشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا وفعالا وكذلك تدارك الانحرافات غير المسموح بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وذلك باستخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية".

المطلب الثالث : خصائص نظام مراقبة التسيير

قبل التطرق لخصائص نظام مراقبة التسيير يجب علينا أن نعرف مفهوم الفعالية حيث أن الاهتمام المتزايد بفعالية المنظمات يعتبر جوهر عملية التسيير ومظهر من مظاهر المنافسة سواء على المستوى المحلي أو الدولي ويطرح هذا الاهتمام بشكل مستمر نظرا لزيادة وعي المسيرين بسبب الزيادة الشديدة في المنافسة الدولية والصراع من أجل البقاء، ويعرف « GERVAIS » الفعالية على أنها مقارنة النتائج بالأهداف المحددة أو بعبارة أخرى مقارنة المدخلات « INPUTS » مع المخرجات « OUTPUTS »⁽⁵⁾.

وفيما يلي نتطرق إلى "معايير قياس الفعالية" :

1- محمد رفيق الطيب : "مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الجزء الثاني، ص 248.

2- شويح محمد : "محاضرات في مقياس مراقبة التسيير"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2003.

3- CHAABNIA FATEN : "la mise eu place d'une structure de contrôle de gestion dans une entreprise de srrvice", mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de post gradation spécialisée en banque, L'ESC, Algérie, 2001, P 02.

4- DRIGITTE DORIATH : "contrôle de gestion", France, édition DUNOD, 1999, P01.

5 -MICHEL GERVAIS, économica, 1997, P 14.

1- معايير قياس الفعالية : "نذكر من بينها أربعة معايير وهي"⁽¹⁾ :

أ- مقياس الكفاية الإنتاجية : نعني بتحقيق الكفاية بالعقلانية والرشادة في كل الأنشطة أي تحقيق أكبر قدر من الربح بأقل قدر من التكاليف وقد اهتم رواد الاقتصاد لبلوغ هذه الغاية بالحوافز المادية وأسلوب الإشراف المباشر مع اعتبار الإنسان كسول لا يمكن تحسين أداءه إلا بهذين الأسلوبين ومع تطور طرق الإنتاج وجدوا أن الفرد يزيد أداءه عند تنظيم العمل، كما عمد مفكرون آخرون إلى تحسين اتجاهات نحو العمل وإدخال أساليب تحفيز جديدة في بيئة العمل واحتواء الصراع داخل التنظيم وزرع فكرة الحرية في العمل مع التركيز القوي على دور القائد حيث عرفوا الفعالية بأنها المدى الذي ينجزه القائد المهام الموكلة إليه من خلال الجماعة التي يقودها.

ب- مقياس ما يُنجز من الأهداف : مع ظهور الإدارة بالأهداف كنمط جديد للتسيير ظهر مؤشر للفعالية وهو مدى ما ينجز من الأهداف أي أن عدد الوحدات المنجزة ومدى جودتها يعد مقياسا جيدا للفعالية، ولكن إذا أخذنا بعين الاعتبار الإنسان الذي يبذل هذا الكم هو يتحمل على عاتقه إبرازه للوجود، نلاحظ أن لكل شخص أهدافه وبالتالي فكل فرد حر في تحديد وسائل الإنجاز لتحقيق هذه الأهداف وهذا يحدث تداخل لأن هذا الأخير يعد مؤشرا آخر للفعالية.

ج- الفعالية وتحليل القيم : مع تبني الإدارة منهج تطوري تنظيبي والأخذ بمبدأ القيم كأساس لتشخيص المنظمة فالفعالية تعني التركيز على القضايا الصحيحة أي أنها قدرة المنظمة على تركيز مصادرها على الأنشطة التي تعود لها بالنتائج.

د- الفعالية ومدخل النظم : مدخل النظم يؤكد أن الفعالية تتحقق بالنظر إلى المشكلة في إطارها الكلي أي أن قدرة المنظمة على تحقيق النتائج المتوقعة منها يجب أن ينظر إليها في ضوء المدخلات التي تأتيها من البيئة الخارجية، وكذلك في ضوء عملية التحويل التي تجري داخلها ونوعية العلاقات التي تربطها بأفراد هذه البيئة سواء من إطار عمل المنظمة أو في الإطار العام للنظام الاجتماعي، واستيعاب كل هذه الحقائق الاجتماعية كجزء أساسي تستهدف قدرة هذا النظام على تحقيق النتائج المتوقعة منها.

ونستخلص من ذلك أن فعالية المنظمة تقاس بمدى إشباع حاجات المنتفعين من خدماتها بالفرد والقائد والمنظمة ذاتها والمجتمع كله معنيون بهذه الفعالية.

2- خصائص نظام المراقبة الفعال : "نشير فيما يلي إلى ستة خصائص يعتبر توفرها ضروريا حتى يكون نظام المراقبة فعالاً"⁽¹⁾ :

أ- تقديم معلومات صحيحة : فالمعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل عملية اتخاذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع.

1 -ATTAFI ALI. N et EIACHI Rachid, 2002, P86.

1 - محمد رفيف الطيب، مرجع سابق ذكره، ص 216.

ب- حسن توقيت المعلومات المقدمة : حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا فحصول المؤسسة مثلا على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخول مناقصة أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل أو الموعد المحدد للدخول.

ج- الاقتصاد في التكاليف : ف شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أبسط وأقل التكاليف بكثير لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

د- سهولة الفهم : إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا نظام الرقابة وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه سيسيء تفسيرها، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

هـ- التركيز : لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق تعرقل سير العمل وانسياب الإنتاج.

و- تسهيل اتخاذ القرارات : وذلك بتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساسا لاتخاذ القرارات بدون الحاجة للتفسير والتحليل أو الاستقصاء وهذه الأمور هي التي تستهلك وقت المسير وتعقد مهنته.

المطلب الرابع : أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب "معايير مختلفة منها : الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار"⁽¹⁾ :

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

أ- المراقبة السابقة (القبلية) : من خلال التسمية نستنتج أن هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل ويعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة و (التقديرية) والنتائج الفعلية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر هذه المراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

ب- المراقبة أثناء الإنجاز (الآنية) : هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من انه سيتم إنجازه بالموصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

ج- الرقابة اللاحقة (البعديّة) : تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

1 - فؤاد الشيخ سالم وزياد رمضان : "المفاهيم الإدارية الحديثة"، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05، 1990، ص 244.

2- من حيث التنظيم : وحسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة وهي :

أ- المراقبة المفاجئة : تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

ب- المراقبة الدورية : تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي.

ج- المراقبة المستمرة : تكون عبر طوال أيام السنة أي دائمة وليست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل.

3- من حيث المصدر : "حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما"⁽¹⁾ :

أ- المراقبة الداخلية : ويقصد بها المراقبة الذاتية « INTER CONTROLE » أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى :

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.

- مراجعة سياسة القيادة واستراتيجيتها المتبعة في النشاط.

- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.

- تقدير حصة المؤسسة في السوق.

- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

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

4- من حيث شموليتها : تقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع :

أ- المراقبة على مستوى الأفراد : تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها : الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر... الخ.

ب- المراقبة على الأنشطة الوظيفية : وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل : التسويق

1- Hamadouche .M, 2000, P 15,16.

التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

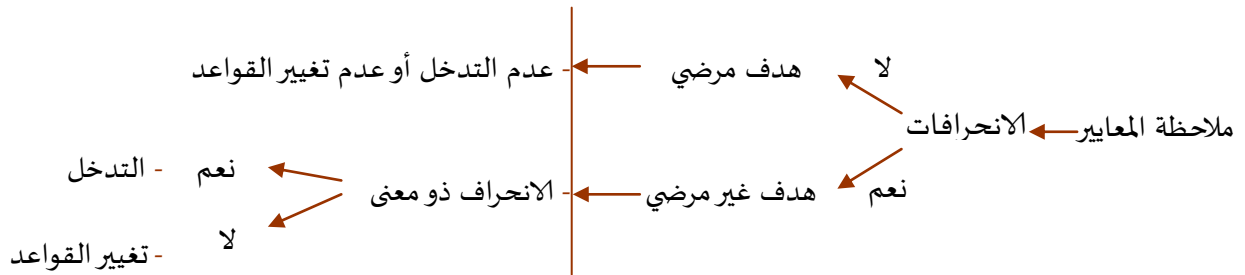
ج- المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة : من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

5- من حيث طريقة المراقبة : "حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة"⁽¹⁾ :

أ- الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة : هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة (الإنجاز)، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الإنجازات والأهداف.

وفيما يلي المخطط المنطقي للمراقبة بالحلقة المغلقة « feed back » :

الشكل رقم (3-1) : المراقبة بالحلقة المغلقة

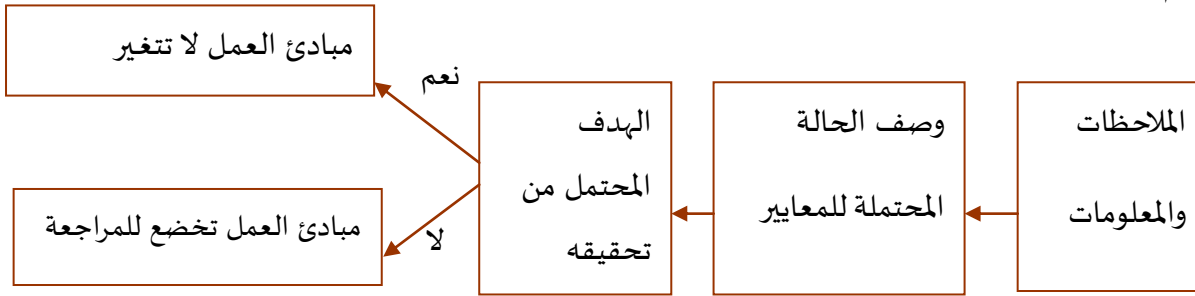


المصدر: شويح محمد : محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة، 2003.

ب- الرقابة بطريقة الحواجز « contrôle par alerte » : هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير وفيما يلي المخطط المنطقي للرقابة بالحواجز.

1- شويح محمد : محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2003.

الشكل رقم (1-5) : المراقبة بالحواز



المصدر: شويح محمد، محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، جامعة البليدة، 2003.

المبحث الثاني : أهمية، أدوات، وظائف وأهداف مراقبة التسيير

المطلب الأول : أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الإقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية :

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض إنسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة ثم تقوم المعوج منها.
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية إتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة بالعمل وبأهدافها.

المطلب الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر المفكرون أشكال مختلفة لأدوات مراقبة التسيير بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا.

المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير ومجالات تطبيقها

الفرع الأول : مهام مراقبة التسيير

مما سبق "يتضح جلياً أن لمراقبة التسيير ثلاث مهام رئيسية هي"⁽¹⁾ :

1- تحسين الأداء وفعالية النشاط : إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبين التسيير القيام بأعمال منها :

1- HAMADOUCHE .M, 2000, P24.

- التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم مراقب التسيير بجمع المعلومات.
 - التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه.
 - وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة النتائج وتحليلها.
 - " معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف"⁽²⁾.
- 2- التحكم في التطور : إن مساندة التطور ومحاولة التحكم فيه يجعل مراقب التسيير يشارك في :
- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير.
 - وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار استراتيجية محددة.
 - إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش وذلك من طرف كل مسؤول.
 - إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.
- 3- الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال : إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق :
- أكبر فعالية.
 - أحسن مردودية.
 - أرباح ومردودية إنتاجية.
- الفرع الثاني : مجالات تطبيق مراقبة التسيير

إن التعرض لمجالات تطبيق مراقبة التسيير يستدعي الحديث ولو بإيجاز عن مختلف النظريات أو المدارس التي تعرضت للمنظمات ووجهة نظرها عن مراقبة التسيير ولهذا سنتعرض لنظرية المنظمات والتي سنوجزها إلى ثلاثة مدارس أساسية بغية التبسيط "وتتمثل هذه المدارس فيما يلي"⁽¹⁾ :

1- المدرسة الكلاسيكية : إن ظهور هذه المدرسة يعود إلى الفترة التي كان فيها الاهتمام يدور حول زيادة حجم الإنتاج، ومن مؤسسها "تايلور" من خلال أبحاثه الأصلية الصادرة سنة 1992، حيث تعرض فيها إلى أسس الإدارة العلمية ومبادئها، وباختصار فإن "تايلور" قد نادى بتقسيم العمل وتحديد العناصر الجزئية المكونة له ثم دراسة كل عنصر من هذه العناصر من أجل البحث عن طرق الاستغلال كما دعا إلى اختيار العمال القادرين على العمل وتكوينهم ومكافئتهم حسب مردوديتهم ومن جهة أخرى يرى "تايلور" أن مزايا الإدارة العلمية تتمثل في :

2- A. KHEMAKHEM : 1971, P 61,62.

1- علي عبد الله، محاضرات في مقياس اقتصاد المؤسسة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2000.

- تخفيض تكاليف الإنتاج.

- تخفيض أسعار البيع.

- رفع الأجور.

- الرفع من الأرباح.

أما فيما يتعلق بمراقبة التسيير ذاتها فإن هذه المدرسة ترى أن المراقبة تطبق على وظائف المؤسسة حيث يمكن أن تكون هناك مراقبة إدارية وتجارية ومالية وحتى تقنية، وفيما يخص المراقبة الإدارية فهي تهدف إلى التأكد من وجود البرامج ومدى تطبيقها وحتى تكون المراقبة فعالة لا بد أن تكون في الوقت المناسب ومتبوعة بالإجراءات الضرورية كما ترى هذه المدرسة أيضا ضرورة توفر خاصيتين أساسيتين في مراقب التسيير وهما الكفاءة وعدم الانحياز.

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

أما عن مساهمة هذه المدرسة في مراقبة التسيير فيتمثل في اعتبار العنصر البشري العامل الأهم داخل المؤسسة لذلك فإنه لا يمكن الحديث عن مراقبة التسيير دون التعرض للجانب الإنساني فدراسة الجانب النفسي للعامل تسمح بمعرفة دوافعه وبالتالي استغلالها لتحقيق أهداف المؤسسة كما أن المعرفة النفسية للعامل تسمح بمعرفة أسباب الفروقات عند قياس الأداءات وبالتالي سهولة تفاديها مستقبلا.

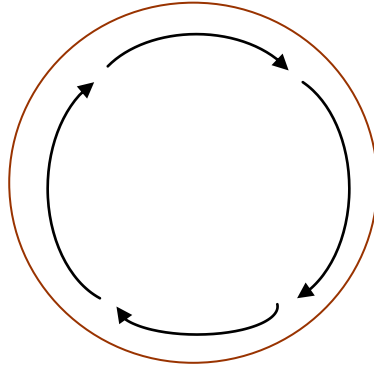
3- المدرسة المعاصرة : إضافة إلى أصحاب المدرسة الكلاسيكية والمدرسة الكلاسيكية الحديثة برزت مجموعة من المفكرين أشال "أنسوف"، "شوندلار" و "دريكار" حيث قادوا التحليل الاستراتيجي بالإضافة إلى التحليل التسييري كما لعب أيضا المنظور النظامي دورا هاما في تطور مفهوم المنظمات بصفة عامة والمؤسسة الاقتصادية بصفة خاصة مثلما كان له صدى في المجالات الفيزيائية والاجتماعية.

والمنظور النظامي عرف بأنه طريقة أو منهجية جديدة تسمح بجمع وتنظيم المعارف من أجل فعالية أكثر في اتخاذ القرارات "ومن خلال هذا المنظور قسمت الأنظمة إلى نوعين هما"⁽¹⁾ :

أ- النظام المغلق : وهو ذلك النظام الذي ليس له أية علاقة مع المحيط الخارجي فهو يعمل بمعزل عن هذا الأخير، فلا يتأثر به كما يوضحه الشكل رقم (6).

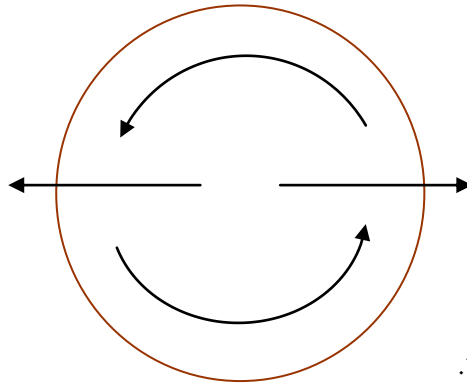
1 - عثمان إحدادن، مرجع سابق ذكره، 1994، ص 12.

الشكل رقم (6-1) : النظام المغلق



المصدر: عثمان احدادن، مرجع سابق ذكره، 1994، ص 12.

ب- النظام المفتوح : وهو عكس النظام المغلق حيث يرتبط بمحيطه الخارجي الذي يؤثر فيه ويتأثر به.
الشكل رقم (7-1) : النظام المفتوح



المصدر: عثمان احدادن، 1994، ص 13.

المطلب الرابع : أهداف مراقبة التسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعّال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة فهي إذا العملية المنجزة في وحدة من وحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد الجيد والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لغرض بلوغ الهدف المحدد باستخراج الفروقات وتحليلها وتحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا بغية التسيير الحسن، وفيما يلي نلخص أهداف مراقبة التسيير :

1- تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات الفعلية والنشاطات التقديرية وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات باستعمال الموازنات التقديرية.

2- ترشيد التكاليف وعقلنتها (عدم تضخيم الأعباء).

3- استنتاج نقاط القوة واستخراج نقاط الضعف ومحاولة تدعيم نقاط الضعف وباقتراح مجموعة من الأساليب لتفاديها.

4- البحث عن سبل لتحسن الأداء (ترقية نظام التحفيز).

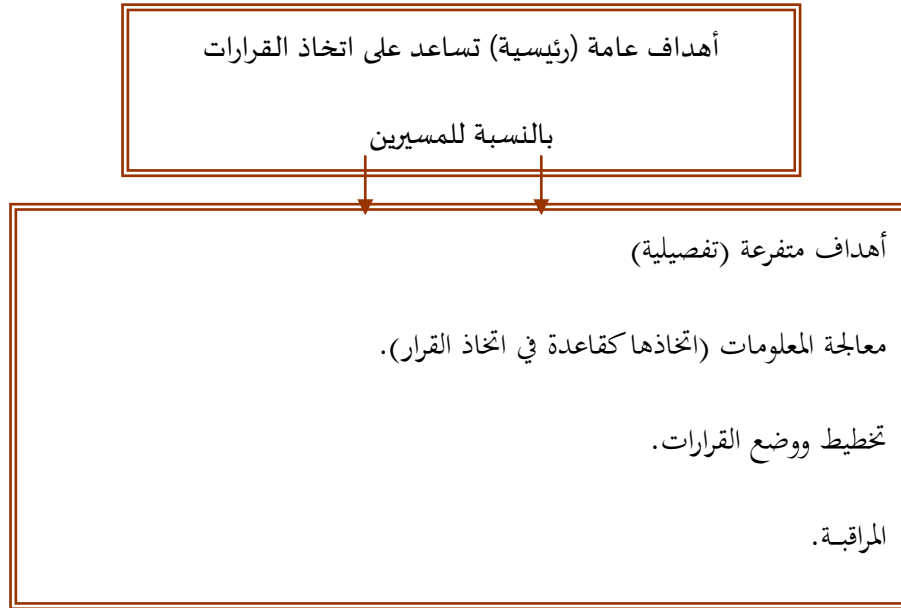
5- تحقيق النجاعة للتأكد من الاستعمال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

6- تحقيق الفعالية ويتم ذلك عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مع إمكانية تحقيقها حاضرا ومستقبلا⁽¹⁾.

إن هدف مراقبة التسيير يكمن أيضا في دراسة الحلول التي تسمح في ظل التسيير بالأهداف وكذا لامركزية المسؤوليات وتحسين المردودية العامة للمؤسسة على جميع الميادين والأنشطة وتكثف الإدارة العامة لمراقبة التسيير بمهام عديدة.

وفيما يلي "مخطط يوضح أهداف نظام مراقبة التسيير"⁽¹⁾ :

الشكل رقم (8-1) : أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر: ATTAFIALI .N et EIACHI Rachid : "comptabilité analytique et son rôle dans le contrôle de gestion et la prise de la décision", mémoire de licence, Alger, 2002, P85.

من خلال هذا المخطط نستنتج أن أهداف مراقبة التسيير تنحصر أساسا في هدفين :

- أهداف عامة : والتي تساعد في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين.

- أهداف متفرعة : تساعد على معالجة المعلومات لاتخاذها كقاعدة في اتخاذ القرارات والتخطيط ووضع القرارات والتنظيم، التنسيق، المراقبة والمراجعة.

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل وبدءا بالمبحث الأول والذي يتضمن ماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي والتطرق إلى مفاهيم نظام مراقبة التسيير من تعاريف وأهمية مع التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، بالإضافة إلى أهداف نظام مراقبة التسيير، تبين من خلال هذه الدراسة النظرية تبين أن نظام مراقبة التسيير له وزن فعال في المؤسسة الإقتصادية بحيث تعمل وظيفة المراقبة على منع الغش والاختلاس والضعف مع تقييم النظام وإعطاء الحلول والاقترحات الممكنة.

تمهيد :

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

إن تطور التدقيق المحاسبي إلى ما هو عليه الآن كان أمراً حتمياً، وذلك للدور الكبير الذي يلعبه في ظل التطورات الاقتصادية الكبيرة وصعوبة مراقبة الأملاك بسبب كبر حجمها.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات مع الواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م : ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.⁽¹⁾

الفترة من 1500م حتى 1850م : لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

الفترة من 1850م حتى 1905م : شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامناً مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظاً على أموالهم المستثمرة وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.⁽²⁾

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و التدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص7.

2- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، 2000، ص18.

الفترة من 1905م إلى يومنا هذا : أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي⁽¹⁾.

فالغرض من التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني : تعريف التدقيق المحاسبي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق المحاسبي، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعريف فيما يلي:

1/ جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية Associa or Accounting American للتدقيق كما يلي :

التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة⁽²⁾.

2/ كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه : إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين⁽³⁾.

من خلال التعريفين ، يمكن استخلاص ما يلي:

- التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهو قائم على تخطيط مسبق، يبني المدقق رأيه من خلاله حول عدالة القوائم المالية من عدمها.

- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات.

- التزام المدقق الحياد في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.

- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات.

- إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

1- خالد أمين عبد الله، مرجع السابق، ص19.

2- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز، الأردن، 2009، ص10.

3- محمد السيد سريرا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص29.

- 3/ كما يعرف التدقيق على أنه : اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.
- 4/ بناء على تعريف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما⁽¹⁾.

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن استخلاص ما يلي :

- التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية، إضافة إلى عنصر الكفاءة، يشترط في الشخص المدقق عنصر الاستقلالية.
- رأي هذا المدقق يكون معلل، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة.
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه : فحص إنتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير.

المطلب الثالث : أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

الفرع الأول : أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد :

1/ إدارة المؤسسة : تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2/ الملاك والمساهمين : إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

1 - محمد السيد سريا، مرجع سابق، ص30.

3/ الدائنين والموردين : يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيل لحقوقهم لدى المؤسسة.

4/ الزبائن : إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5/ العاملين : هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل⁽¹⁾.

6- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى : بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7/ الهيئات الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في الآتي:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي

- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية⁽²⁾.

الفرع الثاني : أهداف التدقيق

كما أسلفنا الذكر في إطار أهمية التدقيق، فقد صاحب هذه الأهمية أهداف على مستوى التحقق والفحص، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية⁽³⁾.

1- مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، 2005-2006، ص8.

2- مجنح عتيقة، مرجع سابق، ص9.

3- رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كليولة، عمر محمد زريقات، علم التدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، عمان، ط1، 2011، ص18.

أولاً : الأهداف التقليدية

1 - أهداف رئيسية : التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها، إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2. أهداف فرعية :

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك
- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة
- تقدير التقارير المختلفة وملئ الإستثمارات للبيئات الحكومية لمساعدة المدقق

ثانياً : الأهداف الحديثة أو المتطورة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع⁽¹⁾.

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي :

1- عرض القوائم (الإفصاح) : يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

2- الشمولية : يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

1- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص14.

- 3- الوجود والتحقق : أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.
- 4- الملكية والمديونية : هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.
- 5- التقييم : يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.
- 6- إبداء رأي فني : الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال، لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء مايلي :
- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .
 - مراقبة عناصر الأصول والخصوم .
 - تقييم الهيكل التنظيمي.
 - التأكد من التسجيل السليم للعمليات .
 - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
 - محاولة الكشف عن حالات الغش، التلاعبات، والأخطاء⁽¹⁾.

المبحث الثاني : مبادئ وأنواع التدقيق

وفي هذا المبحث سنتطرق إلي مبادئ التدقيق وأنواعه وكذلك فروض التدقيق.

المطلب الأول : مبادئ التدقيق

تجدر الإشارة إلي أن تناول مبادئ التدقيق المحاسبي يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص

- ركن التقرير

وبناء على ذلك فإن مبادئ التدقيق المحاسبي يمكن تقسيمها إلي مجموعتين هما⁽²⁾ :

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص18.

2- د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص23.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

1/1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2/1- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3/1- مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4/1- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1/2- مبدأ كفاية الاتصال : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المدقق المحاسبي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2/2- مبدأ الإفصاح : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3/2- مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4/2- مبدأ السببية : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

- الاستقلالية

- الكرامة

- الموضوعية

- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة

- السرية

- المعايير الفنية.

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات، الجوانب المادية).
مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية⁽¹⁾.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق

توجد أنواع متعددة من تدقيق الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق المحاسبي، والتنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم، أو أصل وجوهر عملية التدقيق المحاسبي ذاتها⁽²⁾.

وبشكل عام يمكن تبويب التدقيق على النحو التالي :

1- التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة

ويتضمن نوعين:

1/1- تدقيق المؤسسات العمومية : تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين.

2/1- تدقيق المؤسسات الخاصة : هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مدقق خارجي ليدقق لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه⁽³⁾.

2- من حيث نطاق عملية التدقيق :

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق

1/2- التدقيق الكامل : المقصود بالتدقيق المحاسبي الكامل، هو عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له.

وفي هذا النوع من التدقيق المحاسبي يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق المحاسبي⁽⁴⁾.

1 - نفس المرجع السابق، ص 27.

2 - د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 27.

3 - د. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص 53.

4 - د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 28.

ومن الناحية النظرية يفترض في التدقيق المحاسبي الكامل قيام المدقق بتدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعلا، وتدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات، أو فحص وتقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ويعني ذلك أن المدقق كان مسؤولا عن إجراء كامل الحسابات.

ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباره⁽¹⁾.

2-2 التدقيق الجزئي : هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة كأن تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة⁽²⁾.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

3- من حيث حتمية القيام بالتدقيق :

1/3-التدقيق الإلزامي : هو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله.

وفي ضوء هذه التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤولا إذا ما خضع لهذه القيود.

2/3- التدقيق الاختياري : وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب⁽³⁾.

1 - د. أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 11.

2 - د. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009 ، ص 24.

3 - د محمد سمير الصبان ود محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990، ص 31.

4- من حيث وقت عملية التدقيق :

1/4- التدقيق النهائي : ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت.
ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.
ويعاب علي هذا النوع من التدقيق ما يلي:

-ال فشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعبات حال وقوعها.
-قد يؤدي إلي تأخير القوائم المالية في المواعيد المحددة (قانونا) لأنه يستغرق وقتا طويلا.
-قد يؤدي إلي التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة انجاز العمل .
- قد يؤدي إلي ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في مؤسسات عدة يدققها.
-قد يؤدي إلي توقف العمل بمكتب التدقيق حتى يتسنى له جمع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة.
ويطلق على هذا النوع من التدقيق عادة تدقيق الميزانية العمومية ويلائم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ويقتصر علي فحص مفردات القوائم المالية وخاصة مفردات الميزانية فحصا تفصيليا للدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو ظاهر بالدفاتر والسجلات.

2/4- التدقيق المستمر : هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بإجراء الفحص والاختبارات على مدار السنة، أي من خلال التردد علي المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية.
ومن خلال التدقيق المستمر يقوم المدقق بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به وفي النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني المحايد في الموعد المحدد بعد أن يقوم بعملية تدقيق نهائية بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية⁽¹⁾.
ويلائم التدقيق المستمر المؤسسات الكبيرة الحجم التي تتعامل بعدد كبير من العمليات اليومية.
حيث أنه يصعب استخدام التدقيق النهائي فيها، ويتميز التدقيق المستمر بالخصائص التالية :
-وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف علي المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفي.
-سرعة اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة .
-انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المؤسسة أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق .
-تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي علي موظفي المؤسسة .
-انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المؤسسة، وذلك بسبب تردد المدقق علي المؤسسة.

وعلي الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أن إتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها⁽²⁾ :

-ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق.

-أنه تدقيق غير متصل .

-توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة .

1- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

2- د. أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 16.

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختبائي.

5- من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1/5-التدقيق الداخلي : يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية.

ويقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمي هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر من احدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي⁽¹⁾ :

-دقة أنظمة الرقابة الداخلية .

-الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة .

-كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي .

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي⁽²⁾ :

-تحول التدقيق من كامل تفصيلي إلى كامل اختبائي .

-اعتماد الإدارة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلى التأكد من دقة وصحة هذه البيانات.

-حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضييق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة.

-مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدى إلى اعتماد الإدارة كلية على التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.

ويشمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي، ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق الحسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

1- د. محمد سمير الصبان ود. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002 ، ص30.

2- د. رأفت سلامة محمود ود. أحمد يوسف كلبونة ود. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره، ص33.

2/5-التدقيق الخارجي : هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المنتجة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال⁽¹⁾.

إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلي ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة.

ويتضح من خلال التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي⁽²⁾ :

-كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

-كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

-وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق .

-إن وجود نظام داخلي للتدقيق لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

6- التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ :

1/6-التدقيق العادي : وهو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية فترة معينة، ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك، وقد يكون التدقيق العادي تدقيقا كاملا أو تدقيقا جزئيا إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم على سلامة القوائم المالية للمؤسسة واتفاقها مع ما سبق تسجيله في الدفاتر والمستندات⁽³⁾.

2/6-التدقيق لغرض معين : ويكون هذا النوع من التدقيق يهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص .

ويتم تكليف المدقق للقيام بهذا النوع من التدقيق من خلال عقد كتابي يحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، كأن تقوم المؤسسة بتكليف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية لها بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة، وقد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية، كأن تنتدب المحاكمة مدققا لحصر تركة شخص ما أو لتصفية مؤسسة أو إعادة تقييم ممتلكات مؤسسة ما.

1-د. سامي محمد الوقاد وأ. لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 40.

2- د. أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 17.

3- د. نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، مرجع سبق ذكره، ص 58.

ومن الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلى حد كبير، فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرًا وخارجيا وإجباريا وعاديا في آن واحد، كما يمكن أن يكون داخليا وكاملا ولغرض معين... الخ، ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة على أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق

التدقيق المالي :

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحفا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .

وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعا في الاستعمال، ويشمل الفحص والتحقيق والتقرير أي فحص البيانات المحتواة في الدفاتر والسجلات، والتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها إلى الجهات ذات العلاقة.

وينقسم التدقيق المالي إلى :

1/1-التدقيق المستندي : ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتواة في تلك المستندات.

2/1-التدقيق الفني : ويتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون هنا أغلب الحوار بين إدارة المؤسسة والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك واقتطاع الاحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي، والتي تقوم على⁽¹⁾ :

-التأكد من أن الصرف يتماشي مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها .
-التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها .
-التدقيق المستندي لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والإيصالات والكشوف الأصلية⁽²⁾ .

-التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي.

2-التدقيق الإداري :

هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة، لذلك يقوم التدقيق الإداري بتدقيق الأحداث التي تتم في المؤسسة، خطط الإدارة، أهداف الإدارة، استغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية، التنسيق بين الإدارات في مستوياتها المختلفة .

ويطلق عليه تدقيق الكفاءة الإدارية للمؤسسة من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي، وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة

1- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى 2006، ص 57.

2- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 32.

محاسبيا كبريطانيا والولايات المتحدة وكندا وأستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح لزاما على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المؤسسة.

3- التدقيق التشغيلي :

هو تقييم الأدلة والقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاص بعملية معينة فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا للنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات، على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودع... الخ.) وعرف التدقيق التشغيلي بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عن ما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية⁽¹⁾.

وقد عرف مجمع المحاسبين الداخليين التدقيق التشغيلي بأنه : إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات .

4- التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام :

ويقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة، وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التدقيق الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة التدقيق أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.

5-تدقيق نظم المعلومات :

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة، وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في :

1/5-فصل المهام : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي إلى ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.

2/5- اختفاء مسار التدقيق : تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية تطلب ذلك ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.

1- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص56.

3/5- تشغيل موحد للعمليات : تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية، وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب الخطأ مثلا في بناء البرامج.

4/5- مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات : يقوم الحاسب بالمباشرة في تنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5/5- تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات : تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة ب :

- إمكانية الوصول من على بعد إلى بيانات الحاسب الآلي وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.

- التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي.

- عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء.

- إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.

6/5- زيادة فرص المتابعة والإشراف الإداري : تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

7/5- اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب : حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على مدى متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.

8/5- زيادة الفرص للقيام بالتدقيق التحليلي : نظرا لتوفير الحاسب الآلي لكمية أكبر من البيانات والتقارير فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.

6-التدقيق الاستراتيجي :

هو تدقيق شامل ومنظم ودوري للقوى البشرية ولإدارتها، يشمل هذا التدقيق تدقيقا شاملا للأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج والأنشطة المتبعة التي صيغت في استراتيجية إدارة القوى البشرية لتحديد أو التعرف على نقاط الضعف والقوة في تلك الاستراتيجية أو في تنفيذها، لوضع التوصيات اللازمة لتحسين أداء المؤسسة الاستراتيجية في مجال القوى البشرية.

المطلب الثالث : أنواع المدققين

لا شك أن هناك أنواع عديدة من المدققين، إلا أنه يمكن تصنيف تلك الأنواع إلى ثلاثة أنواع من حيث الأكثر شيوعا واستخداما وهي:⁽¹⁾

1-المدقق الخارجي :

هو شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل التدقيق، ويعين بواسطة المالك، ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام التدقيق، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة

1- عبد الفتاح محمد الصحن وحسن أحمد عبيد و شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2001، ص23.

عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق، وهو مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.

وبالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، فإنه يمكنه أيضا القيام بمهام تدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في مكتب التدقيق⁽¹⁾.

2- المدقق الداخلي :

هو موظف من داخل المؤسسة ويعين بواسطة إدارة المؤسسة واستقلالته تكون محدودة، وهو مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقاريره إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة.

وتختلف مسؤوليات المدقق الداخلي تبعا لاختلاف صاحب المؤسسة، فقد يتكون فريق التدقيق الداخلي من موظف أو اثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء التدقيق الإجرائي، أما في منشآت أخرى فقد يتكون فريق التدقيق الداخلي من عدد من الموظفين لهم مستويات متنوعة تشمل، إجراء التدقيق التشغيلي وتدقيق نظم الكمبيوتر⁽²⁾.

3- المدقق الحكومي:

هو مدقق يقوم بإجراءات تدقيق القوائم المالية للوحدات الحكومية، مثل الوزارات وهيئات ومؤسسات القطاع العام وغيرها، فالمدقق الحكومي يقوم في الواقع بتدقيق الأنشطة والعمليات المالية للوحدات الحكومية المتعلقة بإنفاق الأموال العامة حسب ما تصرح به الدولة في هذا الجانب، فنظرا لأن سلطات الإنفاق والتحصيل في الوحدات الحكومية محددة بواسطة القانون، فإن هناك قدر كبير من التركيز على التدقيق الإجرائي.

المطلب الرابع : فروض التدقيق

تمثل فروض أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي يتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

ويعرف kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبّر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك⁽³⁾.

ويمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.

1- عبد الفتاح محمد الصحن و حسن أحمد عبيد و شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 52
2- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر الطبعة الأولى 2007، ص 28.
3- د. أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

1- فرض استقلال المدقق :

الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية). ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائماً أو حتي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق، في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفاً محايداً بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة، ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما⁽¹⁾:

1/1- المقومات الذاتية : وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

2/1- المقومات الموضوعية : وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات. ويظهر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

2- فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية :

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل :

1/2- الملائمة : يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

2/2- البعد عن التحيز : أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

3/2- القياس الكمي : أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

4/2- القابلية للفحص : أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات، ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها زادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات⁽²⁾.

3- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية :

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث

1- نفس المرجع السابق، ص 21.

2- د. محمد سمير الصبان ود. محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 31.

خطأ فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك⁽¹⁾.

وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

1/3- رقابة إدارية : وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التدريب).

2/3- رقابة محاسبية : وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي).

3/3- ضبط داخلي : وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء ، استعمال ومن وسائلها(تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

4/3- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف : وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

5/3- فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب :

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

6/3- فرض الصدق في محتويات التقرير : ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبئ الإثبات يقع علي المدقق ولا يستطيع نقله إلي الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها⁽²⁾. وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه.

ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من :

-تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

-أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة

-أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق

-أن المبادئ المحاسبية تم تطبيقها من قبل المؤسسة بثبات

ويتضح بعد هذا العرض السريع لفروض التدقيق أنها جميعاً ترتبط فيما بينها، وترتبط بتحديد مسؤولية

مدقق الحسابات.

1- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

2 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

ومن ثم نجد أن هذه الفروض وطبيعة عملية التدقيق جعلت من الممكن القول بأن عملية التدقيق الاختياري تعتبر أساسا للعمل الميداني لمدقق الحسابات في وقتنا الحاضر، والمقصود بذلك أن يقوم المدقق بفحص جزء معين من عمليات المؤسسة على أن يتم بعد ذلك تعميم النتائج التي توصل إليها على كل عمليات المؤسسة حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية لها.

وقد اعتمد هذا القول على عدة نقاط هي:

أ/ أن دراسة تطور مفهوم وطبيعة عملية التدقيق أظهرت الاتجاه إلى استخدام التدقيق الاختياري بدلا من التدقيق التفصيلي.

ب/ الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة، مما دعى البعض إلى تعريف إجراءات التدقيق على أنها "فحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية الموجودة والسجلات المحاسبية للمؤسسة والتي تسبق التعبير عن رأيه للحكم على مدى ملائمة القوائم المالية.

وكذلك فإن معايير التدقيق المتعارف عليها قد نصت في الجزء الخاص بمعايير العمل الميداني (الأداء المهني) والمتعلق بتنفيذ عملية التدقيق على أنه : يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا في المؤسسة، حتى يمكن اتخاذ النتائج التي تم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد حجم الاختبارات اللازمة، والتي بدورها تحدد الإجراءات الضرورية لتنفيذ عملية التدقيق.

ج/ تعدد العمليات وتكرارها نتيجة لكبر حجم المؤسسات، جعل من الصعب على مدقق الحسابات أن يقوم بفحص شامل لجميع العمليات لما يتطلب هذا الفحص من ارتفاع في التكاليف وزيادة في الوقت الضروري للتنفيذ.

د/ أن الفروض التجريبية للتدقيق تدعم إلى حد كبير هذا الاتجاه، ومن ثم فإن التدقيق الاختياري يستخدم لتنفيذ عملية التدقيق، ولا شك أن ذلك يتطلب من مدقق الحسابات اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بتحديد مدى التدقيق الاختياري "حجم العينة"، وكيفية اختيار المفردات التي تمثل العينة محل الدراسة، وأخيرا تحديد الطريقة الملائمة لتقييم نتائج العينة وتعميم هذه النتائج على المجتمع الذي سحبت منه، ولاتخاذ هذه القرارات نجد أن هناك مدخلين أساسيين هما :

1- المدخل الشخصي أو الحكمي :

ويعتمد هذا المدخل على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات فيما يتعلق بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها، ومن ناحية أخرى فإن الخبرة العملية لمدقق الحسابات ومدى إلمامه بالمعايير المختلفة للتدقيق تؤثر إلى حد كبير على حكمه الشخصي، ومن ثم فإن هذا الحكم قد يتغير من شخص إلى آخر بالنسبة لمشكلة واحدة.

ويعاب على هذا المدخل عدم وجود أية طرق علمية أو موضوعية فيما يتعلق باتخاذ القرارات التي تسبق عملية الفحص أو تقييم النتائج التي حصل عليها بعد عملية الفحص لغرض التحقق من مدى تمثيل العينة للمجتمع الذي أخذت منه، فالطرق التي تستخدم في هذا المدخل لفحص عينة من مجموع عمليات المؤسسة لا تعتمد على أية أسس علمية سليمة مما يجعل العينة المختارة لا تمثل المجموع تمثيلا سليما ومن هذه الطرق :

1/1-فحص جميع المفردات التي تنتمي إلى مجموعة معينة : مثل فحص مجموع حسابات العملاء التي تبدأ بحرف هجائي معين، ويعاب على ذلك أن حسابات العملاء الأخرى لا تكون لها فرصة الظهور في هذه العينة.

- 2/1- فحص جميع العمليات التي تمت في شهور معينة : ومن أمثلة ذلك فحص جميع العمليات التي تمت في شهري نوفمبر ويناير، ومثل هذه الطريقة لا تعطي اعترافا كافيا للعمليات التي تتم في الشهور الأخرى.
- 3/1- أن يتم فحص نسبة محددة من العمليات ذات طبيعة معينة : وتختلف هذه النسبة من عمليات إلى أخرى حسب ظروف كل منها مثل (تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل منها).
- 4/1- فحص جميع المفردات التي تزيد قيمتها عن مبلغ معين يحدده مدقق الحسابات .
- 2- المدخل الإحصائي :

ويعتمد هذا المدخل على الأسس العلمية للإحصاء في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها (وهو ما يطلق عليه المعاينة الإحصائية) وهذا المدخل لا يعني إهمال الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، بل إن استخدام هذا المدخل يضيف بعض المشاكل الجديدة التي تحتاج إلى رأي وحكم من مدقق الحسابات.

ومن مزايا هذا المدخل وجود طرق خاصة لاختيار مفردات العينة مع الاعتماد على أسس موضوعية لتحديد حجم العينة والإمداد بوسائل لقياس مدى دقة نتائج العينة والمخاطر التي تصاحب استخدامها. وبالرغم من أن المدخل الشخصي هو الشائع الاستخدام بين مدققي الحسابات نظرا لبساطته وسهولة استخدامه، نرى أن المدخل الإحصائي أفضل بكثير وبدأ يأخذ مكانه في تطوير مهنة التدقيق إلى الأفضل ولقد اقتبست عملية التدقيق وهي بصدد تطوير مبادئ خاصة بها من العلوم الأخرى، مثل الإحصاء، فعملية التدقيق مثل التطبيقات الأخرى للتفكير العملي تعتمد على نظرية الاحتمالات والتي تمثل أحد العناصر الأساسية للإحصاء في عالم تقل فيه الحقائق المجردة، وخاصة أنها تتعامل مع بيانات مالية تخضع للعديد من المؤثرات الداخلية والخارجية عن المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الاختياري يعتمد على فحص عينة من مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وهذا ما يعرف بالمعاينة في علم الإحصاء، ولهذا فإن استخدام المدخل الإحصائي يتطلب فهم ودراسة مفهوم وطرق المعاينة الإحصائية لأنها ستصبح من العوامل الهامة في مجال اختبارات المدقق.

وعملية التدقيق لا بد أن تعتمد على طرق المعاينة الإحصائية مثل اعتماد المجالات الأخرى عليها، ولهذا لا بد أن تستحدث الوسائل المناسبة لتحسين استخدامها للطرق الإحصائية في هذا المجال.

خلاصة الفصل:

تم في الفصل الثاني من هذه الدراسة التعرض إلى التدقيق المحاسبي بشكل عام والتسلسل الزمني والطبيعة والأهداف. ولقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة من أساليب التدقيق التقليدي إلى أساليب التدقيق الحديث، المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وأوروبا والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة التدقيق.

تمهيد:

بعد دراستنا لكل من مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي بشكل من التفصيل استنتجنا أن هناك علاقة تكاملية بينهما، و سنحاول في هذا الفصل أن نبين العلاقة بينهما ومدى اعتماد كل منهما على الآخر. ويعتبران نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا، إذ أن صحة مراقبة الأداء تركز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي بالإضافة أيضا إلى أن مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي مع النتائج التي حققها وذلك لتقييم أدائها.

فهاتانوظيفتان إذن لا بد من تضافرهما وتوفرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال وريح الوقت⁽¹⁾، وإن حرص التدقيق المحاسبي على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي يهتم مراقب التسيير بمراقبتها بعد ذلك ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء⁽²⁾.

فإن عملية التدقيق تسمح ب :

- تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي
- ضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة
- تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالتدقيق هو مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة.

فالعلاقة التكاملية بينهما تعتبر مهمة جداً و ضرورية لكلا الطرفين، ومراقبة التسيير تسعى إلى ترسيخ السياسات والقواعد والتعليمات المنصوص عليها من طرف الإدارة و تسعى كذلك إلى تحقيق الأهداف المسطرة وللوقوف على جوانب هذه العلاقة التكاملية بينهما قسمنا هذا الفصل كما يلي :

المبحث الأول : مقارنة مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني : طبيعة التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي.

المبحث الأول : المقارنة بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي

نظرا لتعدد وتنوع النشاطات في المؤسسة وذلك وفق الأهداف التي تعمل المؤسسة على تحقيقها ، فإن المؤسسة تعتمد على مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي لحماية مصالح المؤسسة والمساهمين فيها، ولكل منهما خصائص ومميزات تختلف عن الأخرى رغم وجود بعض أوجه التشابه بينهما، وقصد المقارنة بينهما يمكن أن نذكر أوجه الاختلاف وأوجه التشابه.

المطلب الأول : أوجه التشابه بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي

بالرغم من الاختلاف الموجود بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي إلا أن هناك أوجه الشبه بينهما وأهمها⁽³⁾:

1- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 26.

2 -http://www.4shared.com/office/ Cite Consulté le 03/05/2017 à 11h_08m.

1-عبد الفتاح محمد الصحن و محمد سمير الصبان و شريفة علي حسين، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص، 41.

1- دراسة و تقييم نظام مراقبة التسيير:

يعمل كل من المراقب و المدقق على التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، وذلك من خلال دراسته و تقييمه و تحديد نقاط قوته و نقاط ضعفه والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال يمد المؤسسة بمعلومات لازمة من أجل إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.

2- التقنيات المستعملة :

يستعمل كل من المراقب و المدقق نفس التقنيات والوسائل لإنجاز مهمة المراجعة.

3- التعاون بين المراقب و المدقق :

لا شك أن المدقق أثناء قيامه بتنفيذ أعمال المحاسبة الموكلة إليه من طرف المؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع مراقب التسيير بالمؤسسة، ومن شأنه منع الازدواجية و التكرار في أعمال المراجعة، وتغطية لكافة أنشطة المؤسسة و هذا التعاون تحكمه عدة عوامل أهمها : مدى الخبرة و مؤهلات المراقب و درجة الاستقلالية التي يتمتع بها من خلال عمليات الفحص و التقييم.

الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي

هناك أوجه اختلاف بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي سوف نتطرق إليها في الأتي⁽¹⁾:

1- من حيث التبعية :

باعتبار مراقبة التسيير وظيفة في المؤسسة كما ذكرنا سابقا فإن المراقب يعتبر من موظفي المؤسسة بينما المدقق فهو شخص خارجي عن المؤسسة يقوم بمهمته بصفة حيادية و مستقلة.

2- من حيث المستفيدين من التقرير:

يقدم المراقب تقريره إلى مسؤولي المؤسسة و إدارتها، بينما تستعمل تقرير التدقيق كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من المساهمين، عملاء، موردين، والبنوك وحتى مصالح الضرائب بالإضافة إلى المسؤولين طبعاً.

3- من حيث الأهداف : تهدف المراقبة إلى التأكد من التنفيذ الصحيح لنشاطات المؤسسة وكذلك التأكد من مدى فعالية و نجاعة نظام مراقبة التسيير المعتمد في المؤسسة ، بينما يهدف التدقيق إلى المصادقة على صحة ومصداقية وشرعية القوائم المالية المصرح بها من طرف المؤسسة وهي تضيء عليها أكثر ثقة لدى مستعملي هذه القوائم.

4- من حيث التطبيق:

يمكن أن تشمل عملية مراقبة التسيير جميع نشاطات المؤسسة و فروعها حيث يمكن أن نجد مراقبة الجودة، المراقبة المالية و غيرها حسب طلب الإدارة ، بينما يهتم التدقيق بالعمليات المحاسبية و المالية وبالأخص العمليات التي تؤثر على نتيجة المؤسسة و قوائمها المالية والمحاسبية.

1- احمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد(41-42)، آذار، 2000، ص11، 10.

5- من حيث الإبلاغ عن الغش و التلاعبات :

يلتزم المدقق بالإبلاغ عن التلاعبات التي تؤثر تأثيرا كبيرا على نتائج المؤسسة و تحرف الحالة الدالية للمؤسسة، بينما مراقبة التسيير فتهتم بالانحرافات و التلاعبات التي تخص الأمور الداخلية في المؤسسة كالانحرافات التي تخص طريقة تعيين الموظفين وترقيتهم.

6- من حيث الاستقلالية :

مراقب التسيير تابع مباشرة للإدارة العامة و لكنه مستقل جزئيا أي مستقل عن المديرين والوظائف الأخرى، بينما المدقق المحاسبي الخارجي فهو مستقل استقلالاً كلياً عن إدارة المؤسسة و يعد استقلاله شرطاً ضرورياً لتعيينه للقيام بمهمة التدقيق الخارجي.

7- من حيث طريقة و أسلوب العمل :

يستعمل المدقق أسلوباً و طريقة مختلفة عن تلك التي يتبعها المراقب، حيث أن الأول يعمل على تحقيق الأهداف المسطرة للمهمة باستعمال أسلوب يعتمد أساساً على اختبار و فحص صحة العمليات التي تم القيام بها بشكل دوري (على الأقل مرة واحدة في السنة) من أجل التأكد من أن القوائم المالية تعتبر صريحة عن وضعية المؤسسة وهو يستعمل في ذلك المقاربات، التحاليل و كذلك الجرد المادي، و تعد طبيعة عمله علاجية حيث يقدم التوصيات لتصحيح الأخطاء التي اكتشفها، بينما يعمل المراقب بشكل أقل تعمقاً نظراً لاعتباره موظف في المؤسسة وكون عمله بشكل دائم فهو يعمل كمكمل للمحاسب في أهم العمليات التي يقوم بها و يعتمد بشكل كبير على المعلومات التي يقدمها لو هذا الأخير و يقوم بفحصها بشكل مستمر كما أن طبيعة عمله تعد وقائية حيث يعمل على تفادي الأخطاء و التلاعبات.

8- التعيين:

يتم تعيين المراقب من طرف الإدارة العليا في المؤسسة، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة ليتولى عمل مراقب التسيير ويتولى مجلس الإدارة تعيين المدقق الخارجي بترشيح أحد المحاسبين من ذوي الخبرة ويعرض هذا المترشح على الجمعية العامة⁽¹⁾.

المبحث الثاني : طبيعة التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي

رغم أوجه الاختلاف البارزة بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي إلا أن هناك تكامل بينهما، ونحاول في هذا المبحث تناول مفهوم التكامل من حيث التعريف والأهداف والأهمية ونتطرق كذلك إلى العوامل الداعمة للتكامل.

المطلب الأول : مفهوم التكامل (تعريف، أهداف، أهمية)

من خلال هذا المطلب سوف نتناول مفهوم التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي من حيث التعريف والأهداف والأهمية كما يلي :

1- التكامل : التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي يقصد به " التعاون والتنسيق بين المراقب والمدقق المحاسبي أثناء تنفيذهما لمهمتهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة"⁽¹⁾.

1- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص.40.

2- أهداف وأهمية التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي :

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين المراقبة والتدقيق سواء من حيث الهدف أو متطلبات ممارسة المهنة، وعلى الرغم أيضا من أوجه التشابه بينهما في ممارستهما لعملية التدقيق من حيث الاعتماد على نظام فعال للمراقبة، فإن التكامل بينهما موجودا بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراقب منافسا للمدقق كما أن المؤسسات بحاجة لمجهودهما معا.

وتتمثل أهداف التكامل بين المراقبة والتدقيق في النقاط التالية⁽²⁾ :

- 1- تغطية أشمل لأعمال المراقبة لنشاطات المؤسسة.
 - 2- تنفيذ أعمال المراقبة بجودة عالية.
 - 3- الحد من ازدواجية و تكرار العمل.
 - 4- تخفيض تكلفة التدقيق في المؤسسة.
 - 5- المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة بنجاح.
- و يحوز التكامل الفعال بت المراقبة والتدقيق على أهمية كبرى في المؤسسة، وتتمثل هذه الأهمية فيما يلي :
- 1- اطمئنان المدقق إلى دقة وفعالية نظام الرقابة، من خلال دقة وفعالية نظام مراقبة التسيير.
 - 2- تقليص وقت أداء مهمة التدقيق، حيث أن الثقة في نظام المراقبة تؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
 - 3- التقييم الشامل لخطر التدقيق، و من ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق.
 - 4- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق بالصورة التي يرغبها.
 - 5- تخطيط عملية التدقيق وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.
 - 6- زيادة و دعم التدريب والتأهيل للمراقبين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب و إجراءات وأفكار و معلومات مختلفة وجديدة.
 - 7- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
 - 8- يحصل المراقب على فهم أفضل لمعايير التدقيق وأهدافه، كما يحصل على التشجيع اللازم من المدقق لكي يصبح أكثر تخصصا.
 - 9- تفيد عملية تقييم المدقق لفاعلية و كفاية وظيفة المراقبة في تطوير و تحسين عملهم باستمرار.

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص46، 47.

2- عيادي حسين، دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010، ص57.

المطلب الثاني : العوامل الداعمة لتعميق التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي

العوامل التي أدت إلى تعميق التكامل بين المراقبة والتدقيق وزيادة التعاون والتنسيق بينهما هي كالآتي⁽¹⁾ :

- 1- درجة استقلال كل من الطرفين، حيث أن المراقب باعتباره مستقل استقلالية جزئية فإن المساهمون يلجؤون الى المدقق و يثقون به أكثر كونه مستقل استقلالا كلياً، وأيضاً لكون المدقق ذو خبرة عالية في هذا المجال
- 2- يهتم المراقب بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وطرق تحسينه وتقوية أدائه، بينما يستعمل المدقق هذا النظام كعنصر أساسي لتحديد حجم و نوعية الفحص الذي سيقوم به.
- 3- إن وجود المراقب كموظف داخل المؤسسة بصفة دائمة على مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية و الشاملة، بينما المدقق عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري وليس الشامل، و الذي يمكن من خلاله الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المراقب على مدار العام.
- 4- السعي إلى خفض تكاليف التدقيق التي تتزايد بصفة مستمرة و ترجع أسباب ارتفاعها إلى ما يلي:
 - كبر حجم المؤسسات محل الفحص والمراجعة.
 - زيادة درجة التعقيد و انتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة باستخدام الحاسبات الإلكترونية.
 - إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانوا منها بسبب التدقيق مثل : تكاليف مواجهة الدعاوى القضائية.

لكل هذه الأسباب و غيرها يعمل مراقب التسيير والمدقق المحاسبي على التنسيق فيما بينهما من أجل أن تكون النتائج التي يتوصلان إليها من خلال قيامهما بمهامهما أكثر دقة و صدقا و تعبيرا عن وضعية المؤسسة.

المطلب الثالث : وسائل تحقيق التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي

إن أوجه التكامل و التعاون بين المراقب والمدقق واسعة، وليتم هذا التكامل لابد من توفر الوسائل اللازمة لتحقيق التكامل، وهذه الوسائل قد تطرقت إليها معايير الممارسة المهنية لمراقبة التسيير، حيث حددتها في أربع وسائل هي⁽²⁾ :

- 1- اجتماعات دورية بين المراقب والمدقق لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك.
 - 2- إطلاع كل منهما على برنامج مراقبة أوراق عمل الآخر.
 - 3- تبادل التقارير ورسائل الإدارة.
 - 4- تبادل الخبرات و التقنيات والمعرفة.
- وفيما يلي توضيح لتلك الوسائل:

1- اجتماعات دورية بين المراقب والمدقق لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك :

مثل مناقشة خطة عمل المراقب وخطة عمل المدقق لتنسيق الأعمال، بهدف التأكد من تغطية التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة، ومنع إزدواجية العمل، وكذلك تبادل المعلومات الفنية المتعلقة بكافة النشاط، وإبلاغ

1- عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر ، 2004 ، ص، 212.

2- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص123، 126.

كل منهما للآخر بأي معلومات أو أمور قد تنكشف لو أثناء تنفيذه لمهامه و لها تأثير مهم على عمل الآخر. ويجب جدولة تلك الاجتماعات أثناء عملية التدقيق، لضمان التنسيق الأفضل لأعمال المراقبة والاستكمال الكفء لها وفي الوقت المناسب، ولتحديد ما إذا كانت نتائج عملية التدقيق المؤداة تتطلب تسويات في نطاق العمل المخطط.

2- إطلاع كل منهما على برنامج مراقبة أوراق عمل الآخر:

تعتبر هذه الوسيلة من أهم وسائل تحقيق التكامل بين عمل المراقب وعمل المدقق حيث من خلالها يستطيع كل منهما معرفة أساليب وإجراءات ونطاق عمل الآخر، وكذلك معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها الطرف الآخر، وعلى ضوء ذلك يقوم الطرفين بتنسيق أعمالهما، وبالتالي الاطمئنان إلى أن تغطية التدقيق شاملة، و إتخاذ كل طرف قراره بمدى اعتماده على الآخر. ولضمان فعالية التكامل من خلال هذه الوسيلة، فإنه لا بد من حصول قناعة و قبول معقول لبرنامج تدقيق أوراق عمل المراقب من قبل المدقق، و كذلك حصول قناعة و قبول معقول لبرنامج تدقيق أوراق عمل المدقق من قبل المراقب.

3- تبادل التقارير و رسائل الإدارة :

من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المدقق والمراقب من تعديل نطاق عمله اعتمادا على تقرير الآخر إضافة إلى ذلك فإن المراقب يحتاج إلى فهم و قبول لرسائل إدارة المؤسسة المرسله إلى المدقق، حيث تساعد المواضيع التي تم مناقشتها في رسائل إدارة المراقب في تخطيط المجالات موضع الاهتمام لعمل المراقب في الفترة القادمة وبعد فحص رسائل الإدارة والبدء في أي عمل تصحيحي مطلوب بواسطة أعضاء الإدارة و مجلس الإدارة، يجب على المراقب التأكد من أن العمل التصحيحي قد تم القيام به.

4- تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة :

من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المدقق والمراقب من إجراء اتصالات و تنسيق ناجحين بينهما، وتحقيق تكامل فعال بين أعمالهما، الأمر الذي ينعكس على تنفيذهما لأهدافهما بكفاءة و فاعلية، وبالتالي تحقيق أفضل النتائج الممكنة للمؤسسة ، وأهم تلك النتائج هي حسن تسيير المؤسسة و نجاحها في تحقيق أهدافها المرسومة. ومن الأمثلة على تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة بين المراقب والمدقق ما يلي :

أ - يجب أن يتأكد مدير مراقبة التسيير من أن أساليب وطرق ومصطلحات المدقق المحاسبي مفهومة بدرجة كافية بواسطة المراقبة، لتمكين مدير مراقبة التسيير من :
* تقييم عمل المدقق بغرض الاعتماد عليه.

* التأكد من أن مراقبي التسيير والذين يؤدون عملا يحقق أهداف التدقيق المحاسبي، يستطيعون الاتصال بالمدقق بفاعليته.

ب - يجب أن يوفر مدير المراقبة معلومات كافية لتمكن المراقبين من فهم أدوات و طرق ومصطلحات المراقبة، لتسهيل اعتمادهم على العمل المنجز بواسطة مراقبة التسيير.

بالإضافة إلى وسائل تحقيق التكامل السالفة الذكر، فإن هناك وسيلة أخرى نعتبرها هامة جدًا في سبيل تعزيز و زيادة درجة التكامل بتُّ المراقب والمدقق، هذه الوسيلة هي فكرة الملف المشترك.

- فمن خلال هذا يتمكن المراقب والمدقق من تنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، بالإضافة إلى زيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الآخر ويحتوي الملف المشترك على ما يلي :
- * خرائط تدفق النظم.
 - * سياسات وإجراءات مراقبة التسيير.
 - * برامج و أوراق عمل التدقيق.
 - * التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف و التغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة مراقبي التسيير ومدققي الحسابات.

خلاصة الفصل :

مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي مكملان لبعضهما البعض، فالمراقبة تعتمد على التدقيق إلى حد كبير فأداء المراقبة لمهمة التدقيق على أكمل وجه ووجود نظام رقابة تسيير سليم وذو جودة عالية يسهل من عمل التدقيق المحاسبي وفي حالة العكس يصعب ذلك على أداء عمل المدقق لأنه يكون شك في عدالة وصدق وشرعية القوائم المالية.

ومراقبة التسيير تعتمد أيضا على التدقيق المحاسبي إلى حد كبير جدًا، باعتبار هذه الأخيرة تتمتع بالاستقلالية والموضوعية في إبداء رأيها المحايد و يعتبر المدقق ذو خبرة عالية في مجال المحاسبة لذا فهو ذو أهمية من طرف المراقب.

والتكامل بينهما من شأنه تغطية أشمل لأعمال المحاسبة والتقليل من ازدواجية و تكرار الأعمال، ومن شأنه تقليل المخاطر قدر الإمكان، ويعود بالفائدة و النجاح للمؤسسة و المتعاملين معها.

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى علاقة وظيفة التدقيق بنظام مراقبة التسيير وكونهما من بين أهم الآليات التي تساعد على التحكم الجيد في أداء المؤسسة، ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حاولنا القيام بدراسة حالة في مؤسسة متيجي بمستغانم، التي تعتبر من بين أهم المؤسسات الجزائرية التجارية والصناعية فوجود وظيفة التدقيق في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدتها وتشعبها، فهو وسيلة لتقييم أداء مختلف الأدوات الرقابية في المؤسسة أو أدوات نظام مراقبة التسيير فيها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة

المبحث الثاني : طريقة وأدوات البحث

المبحث الثالث : مناقشة نتائج الدراسة

المبحث الأول: ماهية المؤسسة محل الدراسة

كان يعتبر مجمع متيجي في التسعينات شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعات و بعد المجهودات الكبيرة تم تدعيم الاستثمار بصفة أكبر في مجال تكنولوجيا تحويل الحبوب، و تعتبر وحدة المطاحن الكبرى للظهرة وحدة من وحداته التي تعد قطبا هاما في الصناعة الغذائية وظفت منذ إنشائها وسائل بشرية وتقنية هامة جعلتها اليوم من بين أكبر المطاحن في الجزائر ونظرا للتسيير الجيد الذي اعتمد في جميع وظائف هذه المؤسسة خاصة في مجال التخزين و التسيير الحسن له.

الهدف من مثل هذه الدراسة هو قبل كل شيء معرفة التكامل الوظيفي بين التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة متيجي

✓ تعريفها:

هي منشأة ذات طابع خاص ولها نشاط صناعي وتجاري وفرت كل الإمكانيات البشرية والتقنية اللازمة التي جعلتها من أهم المركبات الصناعية في تحويل الحبوب ومشتقاتها بالغرب الجزائري. وفي المجال التجاري تقوم بشراء حبوب القمح و الذرة و إعادة بيعها على حالها إلى الزبائن و المؤسسات الأخرى دون إدخال عليها أي تغيير.

تستعمل المؤسسة حبوب القمح كمادة أولية ذات جودة عالية تخضع لمراقبة مستمرة أثناء عملية الإنتاج وذلك لتلبية طلبات المستهلكين و توفير لهم مختلف الأنواع ذات جودة عالية، إن المطاحن الكبرى للظهرة، كقطب هام في الصناعة الغذائية، وظفت منذ نشأتها وسائل بشرية وتقنية هامة جعلتها اليوم من بين أكبر المطاحن في الجزائر.

تقع في الغرب الجزائري، في مدينة مستغانم، وتوظف أكثر من مائة عامل مسيرين من طرف فريق متعدد الخبرات ذو حيوية وكفاءة عالية. كما تتميز بالتركيز على النوعية الطبيعية لموادها الأولية والمحافظة على البيئة خلال جميع عمليات تحويل القمح اعتمادا على خبرة عدة أجيال في مجال زراعة القمح، بإنتاجها المركز خاصة على الدقيق و السميد، تغطي المطاحن الكبرى للظهرة قسما كبيرا من احتياجات الغرب الجزائري من هذه المنتجات، مع الطموح للوصول على تزعم السوق الوطنية ثم التصدير إلى بلدان إفريقيا في المدى المتوسط.

✓ نشأتها:

أسس السيد "حسين متيجي" المجموعة الصناعية التي تحمل اسمه "متيجي" إذ ولج ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت اسم الوكالة

المغربية، وقد أصبحت هذه المؤسسة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتوجات الزراعية في الجزائر وحتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة و تباع دقيق للأسواق العالمية.

ثم دعمت مجموعة "متيجي" بصفة أكثر بالاستثمار في مجال تكنولوجيا تحويل الحبوب وإنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم هي "المطاحن الكبرى للظهرة" المشهورة باسم "السفينة" في شهر فبراير من سنة 2002.

هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة ومصنع للسميد من أحدث طراز يتمتع بقدرة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعله من أهم وأكبر المجمعات للصناعة الغذائية في البلاد.

✓ موقع مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة

يتمركز موقع شركة المطاحن الكبرى للظهرة في ساحل مستغانم بالتحديد في "صلامندر" بالقرب من السكة الحديدية مقابل الطريق رقم 11 في المنطقة الصناعية وهي تشغل مساحة تقدر بـ 5500م² منها 5000م² عبارة عن مباني : (المديرية العامة، المطاحن، المخازن) و 500م² تمثل : (المرائب – المساحات الخضراء – مساحة البنايات المستعملة).

أ - مهام و دور "متيجي" وأهم منتجاتها

1 - الفرينة بنوعها :

✓ القمح اللين "الفرينة": هي موجهة لتحضير الخبز متوفرة في أكياس 50 كلغ و 25 كلغ وهي مطلوبة كثيرا و بكمية كبيرة.

✓ الفرينة الممتازة: مخصصة لصنع الحلويات وهذا بفضل جودتها و بياضها الناصع.

2 - السميد بأنواعه

تنتج المؤسسة حوالي 405 قنطار في اليوم من السميد.

✓ السميد الممتاز الرقيق: متوفر في أكياس ذات 25 كلغ و 10 كلغ و 5 كلغ.

✓ السميد الممتاز الغليظ: موجود في أكياس بوزن 25 كلغ و 10 كلغ.

✓ السميد الممتاز المتوسط: متوفر في أكياس 25 كلغ.

3 - النخالة: هي المخصصة لأكل المواشي و متوفرة في أكياس بوزن 50 كلغ و 25 كلغ.

أما فيما يخص عدد عمالها فإنها كانت تشغل حوالي 200 عامل في أكتوبر 2010 وتزايد هذا العدد إلى غاية 300 عامل خلال شهر جانفي و وصل إلى غاية 450 عامل في الوقت الحالي مؤطرين من طرف مسيرين ذات كفاءة وهذا يساهم في انخفاض معدل البطالة بمدینتنا.

تعد المطاحن الكبرى للظهرة بمستغانم قطب ذات أهمية كبيرة في القطاع الصناعي للمؤسسات الغذائية ولها فرعين سابقين لمجموعة الرياض، بسيدي بلعباس.

و مع بداية سنة 2005 اقتحمت مجموعة "متيجي" ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين لمجموعة الرياض بسيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة و هما : مصنع النشاء و مطاحن سيق، وذلك في إطار الخصوصية التامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة.

يعد مصنع النشاء لمغنية المختص في تحويل الذرة و مشتقاتها الأساسية مجمعا صناعيا فريدا من نوعه في الجزائر، كما تمثل مطاحن سيق والتي تحتوي على مطحنة ومصنع السميد ومجموعة من صوامع الحبوب ذات قدرة تخزين هائلة مكسبا هاما لمجموعة "متيجي" (يوما بعد يوم) التي تطمح إلى تغطية جميع حاجيات الشعب الجزائري من الحبوب و مشتقاتها في أقرب الآجال.

أثبتت مجموعة "متيجي" يوما بعد يوم مكانتها الرائدة في مجال تحويل الحبوب في الجزائر بفضل العمل المتواصل لعدة سنين بالإضافة إلى استثماراتها الهائلة من حيث أجهزة الإنتاج والموارد البشرية، كما أنها تحصلت على شهادة الجودة والتنوعية من طرف الدولة في سنة 2006.

ونظرا لأهمية هذه المؤسسة من حيث طاقة الإنتاج فإنها تلبي حاجيات ومتطلبات معتبرة من السوق للجهة الغربية من الوطن وتطمح في المستقبل أن تكون في صدارة المتعاملين الاقتصاديين على مستوى نسبة كبيرة من متطلبات السوق الوطني.

ب - أهداف مؤسسة "متيجي":

تهدف مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة دائما إلى تلبية احتياجات العملاء، من خلال الاستماع والملاحظة والاتصال وتعمل بشكل مستمر لتلبية تلك الاحتياجات من حيث الوقت والتكلفة والجودة من خلال :

- ✓ توطيد حصتها في السوق.
- ✓ التوسع في شبكة التوسيع التابعة لها التي تؤثر على البلاد بأكملها واستكشاف الأسواق الدولية.
- ✓ تنمية القدرة على الإنتاج.
- ✓ التوسع في وحدة السميد بزيادة 10 % من القدرة الحالية (مشروع قيد التنفيذ خلال عام 2011).
- ✓ تمديد وحدة الكسكى لمضاعفة الإنتاج الحالي.
- ✓ زيادة طاقتها التخزينية والهدف منها هو ضمان مستوى مخزون السلع تامة الصنع لتلبية احتياجات العملاء بشكل مستمر.
- ✓ توفير الصيانة الوقائية من إنتاجها من قبل إدارة صيانة الحاسب الآلي (GMAO).
- ✓ تحسين إدارتها من خلال توفير الموارد والمؤهلات التي أنشأت بواسطة التدريب و إدماج مهارات جديدة.
- ✓ تطوير شركاء لتوزيع منتجاتها.

وهناك طرق أكثر كفاءة و حديثة في إدارة و تحسين مستمر للجودة لمنتجاتها و التسويق هي الأهداف

الرئيسية للمطاحن الكبرى MOSTA لتنفيذ مشروع ERP.

SPA المطاحن الكبرى للظهرة مستغانم لا تزال ملتزمة بما يلي :

- ✓ تحسين الاستماع لعملائها وتلبية احتياجاتهم.
- ✓ تشجيع تطوير شراكة تجارية أكثر.
- ✓ تحسين سياسة الشراكة مع مورديها.
- ✓ ضمان الاستمرارية في السوق التنافسي والسيطرة على التكاليف وجودة منتجاتها لتحسين الأداء.

✓ شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

1 - المديرية العامة

- ⊗ تحديد الغايات.
- ⊗ أخذ المبادرات الإستراتيجية الهامة.
- ⊗ وضع الوسائل المادية قيد التوظيف.
- ⊗ الاستماع إلى رأي الزبائن.
- ⊗ تشجيع تنمية شركة تجارية.
- ⊗ تأمين المنافسة التجارية في السوق.
- ⊗ وضع هيكل تسيير النوعية.
- ⊗ تطوير باستمرار مؤهلات العمال.
- ⊗ تسوية وضعية المادة للموارد البشرية.
- ⊗ أمانة سر الإدارة وصورها، قراءة وتصنيف الملفات والبريد.
- ⊗ التنسيق ومراقبة نشاطات الإدارة.

2 - الأمانة العامة : هي مصلحة مكلفة بضمان التنظيم وتسيير إدارة المديرية العامة، وتسهر على تطبيق العمليات التالية :

- ⊗ تسجيل المراسلات الداخلية والخارجية.
- ⊗ توزيع المراسلات الداخلية على حسب تعليمات المدير العام.
- ⊗ تسجيل المواعيد وتذكيرها في الوقت المناسب.
- ⊗ السهر على تسيير الملفات و الوثائق.
- ❖ مصلحة العبور : هي مصلحة خاصة بالنقل للمواد المشتراة من الخارج ولها مكتب تابع لها في الميناء يقوم باستقبال البضاعة والقيام بالإجراءات اللازمة.
- ❖ مصلحة المنازعات : هي مصلحة تهتم بمشاكل العمال والزبائن والموردين.
- ❖ مكلف بالدراسات القانونية : تابع لمصلحة المنازعات وهو المحامي الخاص بالشركة والمكلف بمتابعة وحل قضايا المؤسسة.
- ♣ مصلحة الإعلام الآلي والبرمجة : خاصة بأجهزة الإعلام الآلي التي تكون تحت تصرف المؤسسة ومنها تتفرع جميع الشبكات.

- ♣ مهندس البرمجة والإعلام الآلي: تابع لمصلحة الإعلام الآلي وتتمثل في صيانة وتصليح أجهزة الإعلام في حالة تعطلها.
- ♣ مديرة تنمية الإنتاج ومراقبة النوعية: هي مصلحة تعمل على تطوير وتحسين نوعية الإنتاج والمراقبة المستمرة لمنتجات المؤسسة ولها أقسام تابعة لها هي: قسم المخبر، مسؤول المخبر.
- ♣ قسم المخبرة: يختص بتجربة مختلف منتوجات المؤسسة وتحويلها إلى خبز وحلويات للتأكد من جودة منتوجاتها.
- ♣ التحليل المخبري: يهتم عمال هذا الفرع بإجراء تحاليل مخبرية على عينة من المواد الأولية قبل دخولها إلى المصنع لمعرفة إذا كانت المواد صالحة وقابلة للصنع أو فاسدة أو بها سموم.
- ♣ مسؤول المخبر: هو الذي يستلم ويراقب التحاليل من المخبر وتحديد النتيجة النهائية للتحاليل.
- ♣ مصلحة الأرشفة والتوثيق: خاصة الوثائق والمستندات القديمة التي عليها مدة أكثر من 3 سنوات.
- ♣ مديرة المالية والمحاسبة: هي مكلفة بمتابعة ومراقبة العمليات المحاسبة والمالية داخل المؤسسة ومن مهامها:
 - ⊞ المحاسبة وحسن استخدامها في المؤسسة.
 - ⊞ تسيير الخزينة المالية للمؤسسة.
- ♣ المديرية التجارية والتسويق: مكلفة بكيفية القيام بالعمليات التجارية للمنتوجات "شراء، بيع" وطريقة عرضها في الأسواق.
- ♣ مديرية التموين والمشتريات: تقوم بتحضير سياسة التموين والمشتريات المختلفة للمؤسسة من بين خدماتها ما يلي:
 - ⊞ تبحث في السوق الوطنية والدولية وتقيم الموردين وعروضهم.
 - ⊞ تشارك في تجهيز مصاريف المؤسسة.
 - ⊞ إلقاء النظريات والمناقصات وتحضير الجداول المقارنة وترتيب المناقصات وعرضها على المديرية.
 - ⊞ التأكد من صحة السلع المتفق عليها.
 - ⊞ متابعة التسيير اليومي وملفات الموردين.
 - ⊞ إنجاز العقود المبرمة من طرف المؤسسة.
- ♣ مديرية الموارد البشرية: توضح سياسة الشركة في مجال نمو الموارد البشرية وتحرص على تطبيقها مع النصوص المسطرة ومهامها:

- ⊗ تفصيل سياسة الشركة في مجال نمو الموارد البشرية فيما يختص التشغيل، تقييم الكفاءات التكوينية...
- ⊗ تحرص على متابعة المسار المهني للعمال.
- ⊗ المشاركة في تكوين المصاريف المؤسسة.
- ⊗ تحليل حالة العمال وإعداد التقارير الخاصة.
- ⊗ تشرح للمديرية العامة كل المشاكل المتعلقة بمهنة الموارد البشرية.
- ⊗ تحرص على أفضل تقسيم للقدرات العامة للمؤسسة ومتابعة أجور العمال.
- ♣ أمين المخزن : هو مكلف بتوفير الأمن لمخزونات المؤسسة "المنتجات التامة، المواد الأولية واللوازم" وحسن التسيير للمخزون ونذكر من بين مهامه :
- ⊗ مراقبة واستلام المواد المشتريات.
- ⊗ متابعة حركة المخزون داخل المخزن " دخول، خروج".
- ⊗ تحرير إذن الاستلام عند استلامه للمشتريات.
- ⊗ إشرافه على خروج المنتوجات من المخزن عند عملية البيع.
- ♣ المشتري : هو الشخص مكلف بشراء مختلف احتياجات المؤسسة والانتقال لاختيار السلعة الجيدة.
- ♣ الفوترة : قسم مكلف بإعداد وتحرير الفواتير الخاصة بعملية البيع.
- ♣ مصلحة النقل : تهتم بنقل المشتريات منتوجات المؤسسة مسؤولة عن كل وسائل النقل التي تخرج من المؤسسة محملة بالبضائع وهي مصلحة تابعة لمديرية التجهيز.
- ♣ مصلحة الصيانة والتصليح: مكلفة بصيانة وتصليح مختلف الأجهزة الكهربائية والميكانيكية التي تكون خاصة بالمؤسسة.
- ♣ مديرية النظافة والأمن: هي خاصة بتحضير المقاييس المتعلقة بالنظافة والأمن في قلب المؤسسة ومن وظائفها :
- ⊗ القيام بدورات زمنية للمراقبة داخل المؤسسة.
- ⊗ مراقبة المنشآت الثابتة والمتحركة وشروط العمل.
- ⊗ تنظيم ومتابعة النشاطات التكوينية في مجال الأمن.
- ⊗ الحرص على حماية العمال والأجهزة الصناعية للمؤسسة.
- ⊗ تقترح الوسائل المادية والبشرية المهمة والأمكنة المناسبة للتجهيزات الاستعجالية.
- ⊗ دراسة واقتراح الطرق الوقائية لتجنب الأخطار وحوادث العمل أو الأمراض المهنية.

♣ مديرية التجهيز: هي مكلفة بتحضير وتنفيذ سياسة في ميدان التجهيز ويتمثل دورها :

⊞ تسيير ومراقبة المصاريف التشغيلية للوسائل التجهيزية.

⊞ توفير وضمان الأجهزة التي تقوم بتنزيل السلع من الباخرة ورفعها ونقلها.

⊞ تقوم بتقييم العمال الموجودين تحت مسؤوليتها.

⊞ تحضير التقارير الشهرية لنشاطاتها.

♣ مديرية شراء المواد الأولية : هي مكلفة بتفصيل وتشريع سياسة شراء المواد الأولية في إطار المؤسسة

وتتمثل خدماتها :

⊞ تسيير وإنجاز الدفاتر التقييمية للمواد الأولية.

⊞ التعرف على الموردين والتعامل معهم.

⊞ تقييم قيمة الأسعار وتقديم لوحة اختيار أفضل الموردين.

⊞ التأكد من صحة المادة الأولية المشتراة مع صحة العقد.

⊞ يني المناهج وقوانين الشراء والتأكد من تطبيقها.

♣ مديرية الاستغلال : هي مكلفة بتنظيم وتنسيق النشاطات المتعلقة بتحويل الحبوب وصيانة الآلات

والتجهيزات على مستوى المؤسسة ومن خدماتها :

⊞ المشاركة في تحضير ميزانية المؤسسة.

⊞ متابعة ومراقبة تسيير المادة الأولية.

⊞ السهر على حسن المردودية للآلات والإنتاج.

⊞ تحضير التقارير الشهرية والسنوية للاستغلال.

المطلب الثالث : وظيفتنا التدقيق ومراقبة التسيير في مؤسسة متيجي

الفرع الأول : مراحل وظيفة التدقيق في مؤسسة متيجي

إن أهم المراحل التي يمر بها المدقق المحاسبي في المؤسسة خلال إنجاز مهامه ما يلي :

1/مرحلة الحوار : يتم خلال هذه المرحلة إجراء حوار مع الموظفين ومسؤولي المصالح عن كل إجراءات العمل

وكيفية سير وتدقيق المعلومات والوثائق، حيث يقوم المدقق الداخلي بتكوين تلك الملاحظات على أوراق العمل.

2/إنشاء خرائط التدقيق : بعد تسجيل كل المعلومات عن نظام العمل المحاسبي، يتم إعداد خرائط التدقيق 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/ إستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف : انطلاقا من المقارنة السابقة يمكن اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها.

5/ إعداد التقرير النهائي : بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق المتعارف عليها وإتباع النقاط الواردة في برنامج المهمة، يتم إعداد التقرير النهائي الذي يضم ملاحظات المدقق، حيث إذا كانت هذه الملاحظات سلبية سوف يلجأ سرد للتوصيات اللازم تطبيقها في نظر المدقق لتفادي مثل هذه النقائص ويتم إعداد هذه التقارير في مقر مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة متيجي حيث يتم الإطلاع عليه من طرف رئيس الدائرة الذي يبدي رأيه في طريقة أداء المهمة و وضع الملاحظات ثم يصادق عليه، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة لمدير المالية والمحاسبة، رئيس دائرة التدقيق والنظم، مصلحة التوثيق والأرشفة وأعضاء فرقة التدقيق الداخلي، كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية التدقيق.

الفرع الثاني : وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مؤسسة متيجي في مساعدة المسؤولين العاملين والإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم من خلال سيرورة العمليات القائمة وخطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية ومحددة، كما يقوم مراقب التسيير أو المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة بمتابعة النتائج الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

سنحاول من خلال هنا أن نقوم بعرض كيفية تقييم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة من خلال تقييم أداتي لوحة القيادة والموازنة التقديرية المستخدمتين في المؤسسة.

1- لوحة القيادة :

تعد لوحة القيادة من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها مؤسسة متيجي في عملية الرقابة على أنشطتها ومجالها التسييري من خلال إعطاء نظرة شاملة ودقيقة، مختصرة عن وضعية المؤسسة.

2- الموازنة التقديرية :

تتمثل آلية عمل نظام الموازنة التقديرية في هذه المؤسسة في مرحلتين : الأولى تتعلق بتحضير الموازنة والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الموازنة بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة. إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن أن يكون 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 البرامج نجد هذه المؤسسة تولي لها أهمية كبيرة إذ أنها تسمح ل ب :

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

هي خلية تابعة للمدير العام مباشرة هدفها هو المراقبة والتقييم باستعمال تقنيات ومعايير التدقيق لأعمال مصالح المؤسسة بهدف التسيير الأحسن وتنقسم إلى مصلحتي التدقيق والمالية، فالأولى تقوم بمراقبة مصلحة المحاسبة والمالية والثانية تقوم بمراقبة طرق المعالجة المحاسبية والتأكد من احترام قواعد المحاسبة المتفق عليها.

وتتمثل مهام هذه المصلحة في ما يلي:

- السهر على حسن تنظيم المؤسسة وضمان سير نشاطاتها
- وضع تقارير شهرية وسنوية تترجم طبيعة العمليات بالمؤسسة
- الوقوف على تقدم أعمال المؤسسة بانتظام
- متابعة كل القرارات والإجراءات المتخذة
- جمع المعلومات المتعلقة بكل نشاط ومراقبتها وفق تقرير المدقق.

كما لاحظنا أنه لا يوجد وظيفة مستقلة لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة، والتي تتمثل مهمتها في المساعدة على اتخاذ وترشيد القرارات بتوفير مختلف المعلومات المساعدة على ذلك، مما يعني أنها المسؤولة عن تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة مقارنة مع ما تم تقديره.

ويمكن أن نضع أهم أبعاد نشاط نظام مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة وفقا لمجموعة النقاط التالية :

- التتبع اليومي لمختلف العمليات الجارية في المؤسسة
- التأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل مختلف الإدارات بالمؤسسة
- البحث على نقاط قوة وضعف العمليات
- المساعدة في اتخاذ القرار بتقديم المشورة اللازمة
- وضع الخطط الإستراتيجية
- مراقبة عملية التسيير.

المبحث الثاني : طريقة وأدوات البحث

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

المطلب الأول : طريقة جمع المعلومات

يحتوى هذا المطلب على فرعين الأول يتناول منهج الدراسة، بينما الفرع الثاني تم فيه تحديد متغيرات الدراسة.

الفرع الأول : منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات

1/ منهج الدراسة :

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى لتحقيقها، وأهمها التعرف على التكامل الوظيفي بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي في مؤسسة متيجي للغرب تم اعتماد المنهج الوصفي بالدرجة الأولى لتحليل المعلومات التي لها علاقة بالموضوع وتصنيفها وتلخيص نتائجها من خلال إخضاعها لأدوات البحث العلمي المعروفة، مع تحري الموضوعية والصرامة العلمية ما أمكن، هذه المعلومات تم جمعها من مصادر مختلفة لكنها جميعاً ترتبط بالموضوع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، بغرض الوصول إلى معرفة دقيقة لعناصر الإشكالية، مع منهج دراسة الحالة قصد إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة وتحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

2/ طبيعة المتغيرات :

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في التكامل الوظيفي بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي في المؤسسة متغيرين أساسيين :

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

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة ومؤسسة الدراسة وجب علينا تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع المعلومات والبيانات، ولهذا رأينا أن أفضل الأدوات للوصول إلى النتائج حول الموضوع هي أسلوب الاستبيان والملاحظة.

1- الاستبيان : اعتمدنا على هذا الأسلوب مع رئيس مصلحة التدقيق ومراقبة التسيير، وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الحصول على بعض المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة.

2- الملاحظة : استخدمنا في هذا البحث الملاحظة كوسيلة ثانية بغرض التأكد من فرضيات البحث، وتشخيص وضع المؤسسة محل الدراسة والتي اقتصرنا على ملاحظة عدم وجود مصلحة مستقلة لمراقبة التسيير كما أن رئيس مصلحة التدقيق يقوم بمراقبة تسيير المؤسسة مع ملاحظة وجود بعض أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والمتمثلة في لوحة القيادة والموازنة التقديرية، وهي غير كافية حسب وجهة نظرنا للحكم على الأداء في المؤسسة كما أن طرق إعدادها والاستعانة بها وشكلها منافي للطريقة الآتية. قابة الداخلية.

المبحث الثالث: تحليل الاستبيان

من أجل دراسة التكامل بين وظيفة التدقيق ونظام مراقبة التسيير اقتصرنا على دراسة هذا التكامل من خلال أسئلة الاستبيان التي تم طرحها على مختصين في هذا المجال المؤسسة محل الدراسة.
المطلب الأول : الإستبيان

المطلب الثاني : تحليل الإستبيان

إعتمادا على إجابة أصحاب المهنة في المؤسسة محل الدراسة تم التوصل إلى :

- 1 - المؤسسة تطبق مراقبة التسيير
- 2 - وهي تقوم بذلك من خلال إعتمادها على كفاءات جامعية وخبرات مهنية
- 3 - تعتمد المؤسسة على نظام تسيير الميزانية
- 4 - المقاييس المعتمدة في بناء ميزانية التسيير :
 - مقاييس السوق
 - معايير دولية
 - معايير وطنية
- 5 - المؤسسة تطبق التدقيق المحاسبي
- 6 - إن العلاقة بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي قوية
- 7 - والتكامل بين مراقب التسيير والمدقق المحاسبي قوية
- 8 - تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة يعتمد على :
 - مقاييس السوق
 - معايير وطنية
 - معايير دولية
- 9 - الطريقة المعتمدة في مراقبة التسيير هي :
 - مقارنة التقديرات بالنتائج المحققة وتحليل الانحرافات وذلك بشكل دوري (شهري).
- 10 - الطريقة المعتمدة في التدقيق المحاسبي هي :
 - جمع البيانات وفحصها في إطار ما هو معمول به ومتعارف عليه.
- 11 - تحدد العلاقة بين مراقبة التسيير و التدقيق المحاسبي عن طريق ازدواجية العمل.
- 12 - يمثل نظام مراقبة التسيير بالنسبة للتدقيق :
 - مصدر المعلومات

- إجراءات عمل
- مقياس عمل
- 13 - لم يذكر المعلومات المشتركة بينهما
- 14 - مدى إعتقاد مراقبة التسيير على التدقيق المحاسبي كبيرا جدا
- 15 - من أهم العوامل التي تساهم في التعاون بين المراقب والمدقق
- درجة الإستقلالية
- 16 - يكمل دور المدقق المحاسبي في :
- جمع الأدلة
- الفحص
- إبداء الرأي

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة متيجي 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 المحاسبي يعتبر من أهم الآليات بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود نظام مراقبة التسيير وفعاليتها وذلك بتقييمه ومدى كفايته، واكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف.

الخاتمة العامة :

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقائها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالتدقيق المحاسبي حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومراقبتها، ولتحقيق أهداف المؤسسة وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الاقتصادي.

وتلعب مراقبة التسيير دور مهم في تسيير ومراقبة أنشطة المؤسسة فهي تسعى إلى اكتشاف الأخطاء والثغرات التي تواجهها المؤسسة ومنع حدوثها.

أما العلاقة بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي فهي مهمة جدا في سير أعمال المؤسسة، فكل من مراقب التسيير ومدقق الحسابات يستفيد من عمل الآخر ويتشاركان في بعض النقاط، ورغم هذا إلا أن هناك بعض نقاط الاختلاف والتعارض بينهما.

ومن خلال تربصنا استنتجنا ضرورة وجود كلاهما معا في المؤسسات وذلك بسبب اعتماد واستفادة كل منهما من عمل الآخر لأن لكل منهما دور وأهداف يسعى لتحقيقها وكل منهما يكمل الآخر.

ولمعالجة هذا الموضوع وقصد تحقيق الهدف المسطر لهذه الدراسة تم طرح الإشكالية العامة كالآتي : ما مدى مساهمة التكامل الوظيفي بين التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير في تنفيذ وظيفة التدقيق بما يحقق فائدة للطرفين ؟

ومن خلال تطرقنا لمختلف جوانب الموضوع وبعد تناولنا في الدراسة لكل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية وكذا التكامل الوظيفي بينهما، فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن ذكر أهمها فيما يلي :

1- نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال بحثنا توصلنا إلى استنتاج عن مدى صحة الفرضيات التالية من خلال الآتي :

الفرضية الأولى:

من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى أن الفرضية الأولى والتي تتمثل في أن كلا من مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي لهما أهمية بالنسبة للمؤسسة ثبت صحتها ، كونهما لديهما دور كبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الضياع والاختلاس والتلاعب ومن خلال القيام بأعمال الرقابة والفحص المستمر لجميع أنشطة وعمليات المؤسسة التي يقوم بها كل من المراقب والمدقق بالمؤسسة في تقديم رأي فيهما يخص عدالة وصحة وشفافية القوائم المالية للمؤسسة التي تعبر عن المركز المالي ونتائج عملياتها من خلال التقارير التي يصدرها المدقق أعمال تدقيقه وما توصل إليه من ملاحظات وتوصيات، وعلى أساسها يتم اتخاذ القرارات و الإجراءات اللازمة التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة.

الفرضية الثانية:

والتي مفادها مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي يتبعان طرق ومنهجية لتنفيذ مهمتهما وإصدار الحكم على وضعية المؤسسة وذلك بالاعتماد على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن فهي كذلك تأكدت، ومن خلال بحثنا توصلنا إلى أن كل من الطرفين يقوم بإتباع عدة خطوات رئيسية منتظمة، كل خطوة تكمل الأخرى .

وكل خطوة رئيسية تتفرع إلى خطوات فرعية، وذلك وفقا لما تؤكدُه معايير المراقبة ومعايير التدقيق الدولية الخاصة بهما.

فمراقبة التسيير تنفذ مهمتها من خلال الخطوات التالية :
- استخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية.

- تدارك الانحرافات الغير المسموح بها.

- تحقيق أهداف المؤسسة.

أما مراقبة التسيير فتنفذ مهمتها من خلال الخطوات التالية :

- الحصول على معرفة عامة عن المؤسسة.

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- مراجعة وفحص الحسابات والقوائم المالية.

ولكي يقوم كل من الطرفين بتنفيذ مهمتهما يستند كل منهما على مجموعة من الوسائل والتقنيات تسمح لهما بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها حول وضعية المؤسسة و المتمثلة في : الجرد الفعلي، التدقيق المحاسبي، المحاسبة المستندية، نظام المصادقات، نظام الاستفسارات، نظام المقاربات، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، نظام الشهادات.

الفرضية الثالثة:

التي مفادها أن هناك مجالات التكامل بين عمل المراقب والمدقق، وهذا المستوى من التكامل يتحدد نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة وهذه الفرضية لم تتحقق فمجالات التكامل بين عمل مراقب التسيير وعمل المدقق المحاسبي ليست بالمستوى المطلوب وذلك لتعارض المصالح بينهما ولعدم وجود الثقة اللازمة المتبادلة بينهما.

2 - النتائج النظرية :

- تعتبر وظيفة مراقبة التسيير وظيفه حديثة ورغم تطور نشأتها إلى يومنا هذا إلا أنها لا تزال تشهد عدة نقائص في المؤسسات الجزائرية وبطء شديد في تطبيقها، ويرجع ذلك إلى افتقاد مسئي المؤسسات الجزائرية لثقافة التسيير.

- يعتبر التدقيق المحاسبي بمثابة الضمان بالنسبة للأطراف المتعاملة مع المؤسسة حول سلامة ومصداقية وشفافية الحسابات والقوائم المالية التي تقدمها، ويعتبر تقرير المدقق بمثابة تأشير عن وضعية المؤسسة ويحظى بالقبول من طرف ذوي المصالح والأطراف الخارجية للمؤسسة.

- تتم كل من مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي وفق منهجية محددة ومعمول بها على المستوى العالمي، وتقوم على عدة معايير مهنية دولية تحدد شروط وظروف قبول المهمة وتنفيذها وكذا شكل ومضمون التقرير الذي يقدمه عند إتمام مهامه.

- تختلف مراقبة التسيير عن التدقيق المحاسبي في عدة جوانب كما أن هناك نقاط تشابه تجمعهما مثل سعيهما

لتحقيق أهداف ومصالح المؤسسة، لذا فهما تتفاعلان فيما بينهما من أجل القيام بهذه المهام بأعلى فعالية و كل منهما يعتمد على نتائج عمل الآخر لتجنب تكرار العمل نفسه وعدم تضييع الوقت.

- درجة اعتماد المدقق على عمل المراقب في المؤسسة يتوقف على :
* سلامة نظام الرقابة الداخلية.

* عدد المدققين الداخليين.

* طبيعة و درجة مؤهلاتهم.

* درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخليين.

* درجة خبرتهم في مجال التدقيق الداخلي.

3-النتائج التطبيقية :

- مستوى التكامل بين عمل مراقب التسيير للمؤسسة و عمل مدقق الحسابات ليس بالمستوى المطلوب الذي يجب أن يكون عليه.

التوصيات و الاقتراحات :

- على كل مؤسسة مهما كان حجمها أو نوعها أن تتبنى مهنة مراقبة التسيير و توفر لها كل المستلزمات الضرورية لممارسة المهنة على أكمل وجه.

- وجود المدقق المحاسبي مهم جدا على مستوى المؤسسة وعلى مستوى الأطراف التي لها صلة مباشرة مع المؤسسة وذلك من أجل زيادة الثقة والشفافية حول وضعية المؤسسة.

- على الجزائر زيادة التوعية الثقافية حول التدقيق المحاسبي بنوعيه من أجل التطور الاقتصادي لأنهما يساهمان إلى حد كبير في تحقيق أهداف المؤسسة والوصول بها إلى الرقي والتطور المطلوب.

آفاق البحث:

يعتبر التكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي ذو أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية والتي

من شأنها تحسين ورفع جودة أعمال التدقيق، ومنه نجد أن هذا الموضوع يمكن أن يتطور أكثر في مواضيع

أخرى ورأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها :

- مساهمة التكامل بين التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير في إتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

- دور التكامل بين التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير في التقليل من المخاطر.

الملخص:

إن ظهور التدقيق المحاسبي وتطوره حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم كان نتيجة التطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقد أعمالها، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وقيام الملاك بتعيين وكيل لإدارة عمليات مؤسساتهم و من هنا ظهرت الحاجة لوجود مراقبة التسيير والتدقيق بمختلف أنواعه، فمراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا بالتأكد من استعمال الموارد المالية والبشرية للمؤسسة استعمالاً عقلانياً وفعالاً وكذلك تدارك الانحرافات غير المسموح بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وذلك باستخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية.

أما التدقيق المحاسبي فهو فحص انتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير.

الكلمات المفتاحية :

التدقيق المحاسبي، مراقبة التسيير، التكامل الوظيفي بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي.

Résumé:

La vérification comptable et le développement de l'émergence de même atteint ce qu'elle est aujourd'hui est le résultat du développement économique et l'expansion des institutions et de la complexité de ses fonctions et d'accroître la complexité de ses travaux, ce qui a conduit à la séparation de la propriété de la direction, les propriétaires agent désigné pour gérer les opérations de leurs institutions et donc la nécessité d'une gestion de contrôle et d'audit des différents sont apparus types, la gestion est le processus de suivi qui nous permettra d'assurer l'utilisation des ressources financières et humaines de l'institution largement utilisée de façon rationnelle et efficace, ainsi que les écarts de recours ne sont pas autorisés afin d'atteindre les objectifs de l'institution en utilisant diverses techniques et méthodes de quantitatives et qualitatives.

La vérification comptable est un examen critique du régime, effectué par une personne indépendante et professionnelle, afin d'assurer la validité et la crédibilité fournie par l'établissement de l'information financière, ainsi que le système comptable, faire par une preuve neutre et objectif technique de l'avis de l'auditeur étayée par des preuves et de la preuve dans le rapport.

Mots-clés:

Audit, contrôle de gestion, l'intégration fonctionnelle entre le contrôle de gestion et l'audit.

المراجع باللغة العربية :

(1) الكتب :

- 1 - عثمان إحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1994.
- 2 - محمد عبد الفتاح ياغي، "مبادئ الإدارة العامة"، مطبعة الفرزدق بالرياض، السعودية، 1994.
- 3 - محمد رفيق الطيب، "مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الجزء الثاني.
- 4 - شويح محمد، "محاضرات في مقياس مراقبة التسيير"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة، 2003.
- 5 - فؤاد الشيخ سالم وزياد رمضان: "المفاهيم الإدارية الحديثة"، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05، 1990.
- 6 - شويح محمد: محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2003.
- 7 - علي عبد الله، محاضرات في مقياس اقتصاد المؤسسة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2000.
- 8 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 9 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، 2000.
- 10 - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز، الأردن، 2009.
- 11 - محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية 2002.
- 12 - رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كليولة، عمر محمد زريقات، علم التدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، عمان، ط1، 2011.
- 13 - د. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009.
- 14 - د. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009.
- 15 - د محمد سمير الصبان ود محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990،
- 16 - د. محمد سمير الصبان ود. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002.
- 17 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى 2006.
- 18 - عبد الفتاح محمد الصحن و حسن أحمد عبيد وشريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2001.
- 19 - حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر الطبعة الأولى 2007.

- 20 - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- 21 - عبد الفتاح محمد الصحن و محمد سمير الصبان و شريفة علي حسين، أسس المراجعة، الدار الجامعية مصر، 2004.
- 22 - احمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد(41-42)، آذار، 2000.
- 23 - عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 24 - عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر 2004.

(2) المذكرات :

- 1 - عيادي حسين، دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.
- 2 - مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة 2005-2006.
- 3 - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010.

المراجع باللغة الأجنبية :

- 1 -ATTAFI ALI .N et EIACHE Rachid, 2002.
- 2 - HAMADOUCHE MALIKA Contrôle de gestion d'un entreprise publique économique, Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000.
- 3 - ABD ELATIF KHEMAKHEM : "Introduction an contrôle de gestion", Paris, France, 1971.
- 4 - MICHEL GERVAIS : "Contrôle de Gestion", économie, France, 1997, 6eme édition.
- 5 -GARMILIS ALI : "le contrôle de gestion eu action", les édition d'organisation, 1988.
- 6 -CHAABNIA FATEN : "la mise eu place d'une structure de contrôle de gestion dans une entreprise de service", mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de post gradation spécialisée en banque, L'ESC, Algérie, 2001.
- 7 -DRIGITTE DORIATH : "contrôle de gestion", France, édition DUNOD, 1999.
- 8 -MICHEL GERVAIS, economica, 1997, P 14.

(3) المواقع الإلكترونية :

- 1 -<http://www.4shared.com/office/> Cite Consulté le 03/05/2017 à 11h_08m.