الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية و المحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان

دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير

دراسة حالة :مؤسسة الجزائرية للمياه

مقدمة من طرف الطالب :

جادل منصورية

تحت إشراف الاستاذ :

بن حمو عبد الله

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	بن حمو عبد الله	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
مناقشا	بلعياشي بومدين غوتي	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الجامعية :2017/2016

شكر و تقدير

أشكر المولى العلي الذي أنار لنا درب العلم وأعاننا على ما من خير ومنحنا القدرة على التفكير والتفاني في إنجاز هذا العمل وقدرنا على إتمامه فألف حمد وشكر يا رب.

وأتقدم بالشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد بمساعدتي في إعداد هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الخالص إلى الأستاذ "بن حمو عبد الله" الذي لم يبخل علينا بمساعدته أثناء إنجاز العمل، وإلى كل أساتذة الذين أعانون في الميدان الدراسي.

لكم خالص الشكر

الإهداء

نهدي هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله، نسأل الله أن يطيل في عمرهما على الطاعة وأن يمتعهما بالصحة والعافية وأن يجعل عاقبتهما جنة عرضها السموات والأرض، وان يكتب أجر هذا العمل في ميزان حسناتهما يوم العرض على رب العالمين.

إلى إخواني وأختي شهيناز وزوجها وكل الأهل والأقارب والأصدقاء.

إلى كل الأساتذة الذين تتلمذنا على أيدهم.

إلى رفقاء الدرب في الدراسة أخص بالذكر ليلى التي كانت لي السند طيلة مدة الدراسة.

الفهرس:

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس..... I

قائمة الأشكال..... V

قائمة الجداول..... VI

مقدمة عامة..... 1

الفصل الأول: وظيفة التدقيق..... 4

المبحث الأول: ماهية التدقيق..... 5

المطلب الأول: مفاهيم والتطور التاريخي التدقيق..... 5

أولا . التعاريف المختلفة للتدقيق..... 5

ثانيا . التطور التاريخي للتدقيق..... 6

المطلب الثاني: أهمية التدقيق وأهدافه..... 8

أولا . أهمية التدقيق..... 8

ثانيا . أهداف التدقيق..... 9

المطلب الثالث: الفروض العلمية للتدقيق..... 11

المبحث الثاني: مبادئ التدقيق وأنواعه ومعاييره..... 13

المطلب الأول: مبادئ التدقيق..... 13

أولا . المبادئ المرتبطة بركن الفحص..... 13

ثانيا . المبادئ المرتبطة بركن التقرير..... 14

المطلب الثاني: أنواع التدقيق..... 14

أولا . من حيث الحدود..... 15

ثانيا . من حيث مدى الفحص..... 16
ثالثا . من حيث التوقيت..... 16
رابعا . من حيث الإلزام القانوني..... 17
خامسا . من حيث القائم بعملية التدقيق..... 18
سادسا . التدقيق حسب الهدف..... 20
المطلب الثالث: معايير التدقيق..... 21
أولا . المعايير العامة..... 22
ثانيا . معايير العمل الميداني..... 23
ثالثا . معايير التقرير للنتائج..... 24
خلاصة الفصل..... 27

الفصل الثاني: نظام مراقبة التسيير وعلاقته بوظيفة التدقيق..... 28
المبحث الأول: ماهية نظام مراقبة التسيير..... 29
المطلب الأول: مفهوم والتطور التاريخي لنظام مراقبة التسيير..... 29
أولا . مفهوم مراقبة التسيير..... 29
ثانيا . التطور التاريخي لمراقبة التسيير..... 31
المطلب الثاني: أهداف ومهام مراقبة التسيير..... 32
أولا . أهداف مراقبة التسيير..... 32
ثانيا . مهام مراقبة التسيير..... 34
المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير..... 35
المبحث الثاني: مسار وأدوات مراقبة التسيير..... 37
المطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير..... 37

المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير 40
المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير 43
أولا . أدوات التقليدية 43
ثانيا . أدوات الحديثة 45
المبحث الثالث: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة التدقيق 48
المطلب الأول: التدقيق ومراقبة التسيير 48
أولا . المراجعة والتنسيق 48
ثانيا . التدقيق ومراقبة التسيير 48
المطلب الثاني: المراجعة الإدارية ومراقبة التسيير 49
خلاصة الفصل 51

الفصل الثالث: دراسة حالة . مؤسسة الجزائرية للمياه 52
المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة الجزائرية للمياه 53
المطلب الأول: لمحة تاريخية وتعريف عن مؤسسة الجزائرية للمياه 53
أولا . لمحة تاريخية عن مؤسسة الجزائرية للمياه 53
ثانيا . تعريف مؤسسة الجزائرية للمياه 54
المطلب الثاني: مهام وإمكانيات الجزائرية للمياه 54
أولا . مهام الجزائرية للمياه 54
ثانيا . إمكانيات مؤسسة الجزائرية للمياه 54
المطلب الثالث: تقديم وشرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه 56
المبحث الثاني: دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير 62
المطلب الأول: التدقيق ومراقبة التسيير في المؤسسة 62

أولا . التعريف بمصلحة التدقيق ومراقبة التسيير..... 62
ثانيا . مراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة..... 63
المطلب الثاني: طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة..... 63
أولا . الميزانية التقديرية..... 64
ثانيا . تحليل النتائج..... 65
خلاصة الفصل..... 67
الخاتمة..... 68
قائمة المراجع..... 71

قائمة الأشكال:

رقم الفصل . رقم الشكل	العنوان	الصفحة
I . 1	أنواع التدقيق	15
I . 2	ملخص لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها	21
II . 1	مفهوم نظام مراقبة التسيير	30
II . 2	أهداف مراقب التسيير	33
II . 3	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	38
II . 4	مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية	38
II . 5	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير	39
II . 6	مسار نظام مراقبة التسيير	42
III . 1	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه وحدة مستغانم	57

قائمة الجداول:

رقم الفصل . رقم الجدول	العنوان	الصفحة
I . 1	التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها	7
I . 2	أهداف التدقيق التقليدية والحديثة	10
I . 3	التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية	19
III . 1	التسيير	54
III . 2	المنشئات القاعدية	55
III . 3	الموارد المائية	55
III . 4	التفصيل في الإمكانيات البشرية	56
III . 5	الميزانية التقديرية في المؤسسة محل الدراسة لسنة 2016	65

في ظل التغيرات والتحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم، أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعدها في الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية، غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات وقدرات فهي لا تستطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة للنشاط خصوصا بالنسبة للمؤسسة الكبيرة.

ومن هنا جاءت الحاجة لوظيفة التدقيق التي تعتبر أداة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لاختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابة وتقييمها، كما تلعب وظيفة التدقيق دورا هاما في تحقيق التقدم والنمو للمؤسسة، لما تضيفه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساهمت وظيفة التدقيق بقدر كبير في مساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال التحقق من البيانات المحاسبية والمالية ومدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، في محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها.

ومراقبة التسيير التي عرفت تطورا من حيث المفهوم و الأهمية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها وأحجامها، سواء كانت مؤسسات صناعية، تجارية أو خدمية، أو كانت خاصة أم عمومية أو مؤسسة كبيرة أو صغيرة ومتوسطة، فهي بحاجة إلى وسائل وأدوات تستخدم في عملية الرقابة والتي شهدت كذلك تطورا ملازما لمستوى نشاط المؤسسة وظروف البيئة الموجودة بها، من حيث المستوى التكنولوجي وسرعة التبادل وقوة المنافسة وتعدد رغبات الزبائن إلى غير ذلك .

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

وبناءا على ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن لوظيفة التدقيق أن تساهم في تقييم نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟

وتتفرع تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1 . ما هي آليات ومراحل وظيفة التدقيق داخل المؤسسة؟

2. ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير؟

3 . كيف يمكن أن تساهم وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة ؟

لمعالجة وتحليل الإشكالية المطروحة يمكن عرض بعض الفرضيات كإجابة أولية على التساؤلات الفرعية، وهي على الشكل التالي:

فرضيات البحث:

1 . تتمثل آليات ومراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة في تسجيل كل المعلومات والبيانات عن نظام داخلي، التأكد من صحة المعلومات الواردة، اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ثم إعداد التقرير النهائي لقياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.

2 . إن الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير يستند إلى جملة من المرتكزات الفكرية توضحه مبادئه واستخداماته.

3 . تساهم وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات ورفعها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

أهداف البحث:

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

أهمية البحث:

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

مبررات اختيار الموضوع:

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

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

حدود البحث:

الحدود المكانية: كانت الدراسة بمؤسسة الجزائرية للمياه بمستغانم، وذلك لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير.

الحدود الزمنية: امتدت فترة الدراسة الميدانية من 04/ 04/ 2017 إلى غاية 19/ 04/ 2017.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة ارتأينا الاعتماد على المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة مساهمة وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة، ومنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة المدروسة (مؤسسة الجزائرية للمياه) بمستغانم مستعملين أداتي المقابلة الشخصية والملاحظة.

هيكل البحث:

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

الفصل الأول:وقد تمحور حول وظيفة التدقيق إذ وضحنا في المبحث الأول المفاهيم الأساسية للتسيير بينما في المبحث الثاني تطرقنا إلى مبادئ التدقيق وأنواعه، ومعاييره.

أما الفصل الثاني كان بعنوان نظام مراقبة التسيير تناولنا في مبحثه الأول ماهية مراقبة التسيير بينما المبحث الثاني مسار ومكانة مراقبة التسيير وأدواته،أما المبحث الثالث علاقة وظيفة التدقيق بنظام مراقبة التسيير.

أما الفصل الثالث وهو الفصل التطبيق، جاء عبارة عن دراسة تطبيقية تندرج تحتها منهجية البحث والدراسة التطبيقية، مجتمع الدراسة وخصائص العينة.

وسنختم هذه الدراسة بخاتمة عامة، سنعرض فيها أهم النتائج المتوصل إليها.

تمهيد:

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

ولكي تقوم بهذه على أكمل وجه، وجب 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

أصبح علم التدقيق يحتل مساحة في العلوم الإدارية وصار له أهمية في أرض الواقع، وبدأ يكتسي طابع المهنية بشكل تدريجي نتيجة للتراكم الحاصل في التقنيات المستعملة في التدقيق والخبرات الحاصلة في هذا المجال .

المطلب الأول: مفاهيم والتطور التاريخي للتدقيق

سنتطرق خلال هذا المطلب إلى التعاريف المختلفة حول التدقيق بإضافة إلى لمحة تاريخية حول نشأة هذا النشاط ومختلف الهيئات التي ساعدت على تطويره.

أولا. التعاريف المختلفة حول التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق ولكنها كانت جميعها ترتكز على بيان الهدف منها ومجال عملها دون تحديد لطبيعتها والنظرية التي تعمل على أساسها:

تعريف(1): التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها أو حجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه (إجراءات منظمة لأجل الحصول على أدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفدين).[1]

تعريف(2): التدقيق بمعناه المهني،يعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.[2]

تعريف(3): المراجعة هي عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما. ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد.[3]

ومن خلال المفاهيم السابقة يمكن تلخيص مراحل التدقيق في المراحل التالية:[4]

الفحص: التأكد من صحة وسلامة العمليات التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الحسابي.

التحقيق: ويقصد بها الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة عن فترة مالية معينة.

1هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص:20

[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث،الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان،2005، ص:7

[3]حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،2007،ص:15

[4] Essentielle pour la pratique : edition par eladib, Alger ; 2005 , p :11

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة أو خارجها وهو آخر خطوة في عمل المدقق.

ثانيا. التطور التاريخي للتدقيق:

يستمد مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire ومعناه "يستمع". لأن الحسابات كانت تتلي على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى قدماء المصريين و الإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد التنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي لوكا باشيلو LUCA PACIOLO ونشرها في كتابه الذي ظهر في القرن الخامس عشر عام 1494. [1]

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص:24

الجدول رقم (I.1): التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000قبل المسيح إلى 1700 ميلادي.	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه،حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	الغش وتأكيد مصداقية الميزانية. تجنب
من 1900 إلى 1940.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970.	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2006، ص:7

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميزان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581 تأسست Roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، كلية وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854. بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773 .

وقد جاء قانون الشركات عام 1862 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق بخطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جزائه. أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882، (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916) وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902، واستراليا عام 1904، وفلندا عام 1911، وهكذا حتى أصبح العالم لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.[1]

أهم العوامل التي ساعدت على تطوير التدقيق:[2]

1. زيادة حجم المشروعات.
2. ظهور شركات الأموال المساهمة.
3. صدور بعض القوانيين و التشريعات مثل قانون ضريبة الدخل و السوق المالية.
4. حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم.
5. تفويض السلطات للغير اقتصاديا.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق وأهدافه

سنحاول في هذا البحث إلى التطرق لأهمية التدقيق وأهدافه:

أولا. أهمية التدقيق:

التدقيق مهم في هذا البحث للذين لهم يد في المشروع عن طريق القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، فالتدقيق يخدم الفئات متعددة وهم على النحو التالي:

1. المستثمرين، البنوك، رجال المال، الحكومة، المساهمين، ومن يعمل في الشركة.

2. إدارة المشروع تعتمد على البيانات المحاسبية.

3. البنوك تعتمد على هيئة فنية خارجية أو محايدة عند فحصها للمركز المالية.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999،ص. ص : 20 . 21

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة وآخرون ، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، عمان، 2014، ص: 14

4 . من أجل الضريبة.[1]

فالمدقق مهم إلى كل طائفة تستخدم القوائم المالية و منهم:[2]

أ . **المدراء:** لاتخاذ قراراتهم من تخطيط وتنفيذ.

ب . **المستثمرون:** لتوجيه استثماراتهم لتحقيق أكبر عائد ممكن من تحقيق الحماية لممتلكاتهم.

ج . **الحكومة :** لفرض الضرائب ، وتحديد الأسعار، ثم تحديد الدعم لبعض السلع والخدمات.

د . **النقابات:** لمفاوضات مع الإدارات لتحديد الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه، إلا أنه يمكن القول أن التدقيق هم أحد فروع المحاسبة وقد أصبح علما يخدم فئات المجتمع المختلفة.

ثانيا . أهداف التدقيق:

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون. فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير، ولكن هذه النظرية العلمية للتدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق وأنه ليس مفروضا في المدقق أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا. ويجب على المدقق أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات وهكذا يمكن تشبيه المدقق وهو يؤدي مهنته " بكلب الحراسة لا بكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين ".

كذلك كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من البيانات. ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد حول أكثر من ذلك. ولكن هذا الهدف أيضا قد تغير، حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة إنتقادية منظمة للدفاتر والسجلات، وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من يقوم بتعيينه عن نتيجة فحصه).[3]

ونوضح بإنجاز ما كانت عليه الأهداف التقليدية للتدقيق، وما تطورت إليه في هذا العصر:

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:15

[2] سعود كايد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، الأردن، 2012، ص:28

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 14

الجدول رقم (I . 2): أهداف التدقيق التقليدية والحديثة

الأهداف التقليدية	الأهداف الحديثة
التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبة المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية و(المستندات) المؤيدة للعمليات.	اهتمت بالأهداف التقليدية وتعددت هذه الأهداف بإضافة إلى مهام جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:
اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء و تلاعب وتزوير في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها.	اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف، وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات.
الحصول على رأي فني محايد يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات،على ضوء أدلة وقرائن إثبات، متعارف عليها في مهنة التدقيق الحسابات.	اشتمال أهداف على تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية و(غير المالية)، أي للنظام المحاسبي بشقيه(المالي و الإداري) باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة.
	تقييم أدلة و قرائن الإثبات و اختبار الموضوعي منها، التأكد و التحقق من عدالة القوائم المالية.
	تحول أسلوب تدقيق الحسابات من تدقيق الحسابات حول الحاسب إلى تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الإلكتروني.
	تقييم أدلة و قرائن والإثبات واختبار الموضوعي منها، التأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.
	تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، عن طريق محو الإسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة.

مصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب خطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع،عمان،2009

يضاف إلى ما تقدم أن هناك تطور(حديث) يرتبط بأهداف تدقيق الحسابات الحديثة، وهو تحقيق أقصى قدر ممكن من(الرفاهية) أفراد المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية، وذلك تماشيا مع (تحول) أهداف الوحدات الاقتصادية إلى المشاركة رفاهية المجتمع التي تعمل فيه.[1]

[1] محمد فضل مسعد وآخرون، دراسة متعمقة في دراسة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص: 22

المطلب الثالث: الفروض العلمية للتدقيق

يعرف Kohler الفروض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي[1] :

1 . فرض استقلال المدقق: الواجب الأساسي للمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم المالية. وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون التحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة.[2]

2 . فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: 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:

. **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

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

. **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

. **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.[3]

3 . خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء و تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.[4]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 20

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006،ص: 20

[3] نفس مرجع السابق، ص:21

[4] محمد التهامي طواهر وآخرون ، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر،2006،ص:14

4 . وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعلمية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.[1]

5 . التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار" الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة،وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد آرائهم. ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.

ونتحفظ بالنسبة لهذا الفرض فنقول أنه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وما يثيره التطبيق العملي لها من مشاكل وآراء تحتاج إلى حسم صريح.

ويثير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة. ونحن نرى أنه في هذه الحالة سوف تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.[2]

6 . العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع. ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة رشيدة في تصرفاتها . عند شراء أحد الأصول مثلا. وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح. فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في القيم الأصول، أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة. ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.[3]

7 . مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليس لديه الحرية المطلقة.

ويثير هذا الفرض موضوع " استقلال " مراقب الحسابات في أداء عمله. ويمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لجيدة عملية المراجعة. ومن ثم يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.[4]

---

[1] محمد التهامي طواهر وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص:14

[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، بدون طبعة، دار الجامعية، مصر،2003،ص:22

[3] نفس مرجع السابق، ص:22

[4] محمد سمير الصبان وآخرون،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، بدون طبعة، دار الجامعية، مصر، 2005،ص:35

8 . يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات (معايير) المراجعة المتعارف عليها .

وبناء على هذا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة. ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع، وتجاه عمليه، وتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا .[1]

المبحث الثاني: مبادئ التدقيق وأنواعه ومعاييره

نتطرق في هذا المبحث أولا إلى مبادئ التدقيق وذلك بتحديد أركانها وبعد ذلك سنتعرض إلى مختلف أنواع عمليات التدقيق وذلك بالنظر إليها من عدة زوايا، لكي يسهل لنا تبسيط مفهومها وتحديد مختلف الحدود والغايات التي تصب إليها، وأخيرا نتطرق إلى مختلف الضوابط و الإجراءات التي تحكم مهنة التدقيق.

المطلب الأول: مبادئ التدقيق

ونقسم هذه المبادئ إلى ركنين هما الفحص والتقرير

أولا . المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

وهذه المبادئ هي:[2]

1 . مبدأ التكامل: الإدراك الرقابي يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.

2 . مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشاة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

3 . مبدأ الموضوعية في الفحص: تشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

4 . مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي

[1] محمد سمير الصبان وآخرون،مرجع سبق ذكره، ص: 35

فتحي صولي، دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية [2]وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2012، ص: 21.

مؤشر للمناخ السلوكي لها وهي تعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة أو السلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا . المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

هذه المبادئ هي:[1]

1 . مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد التقارير.

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

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

4 . مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائبة أو سببية.

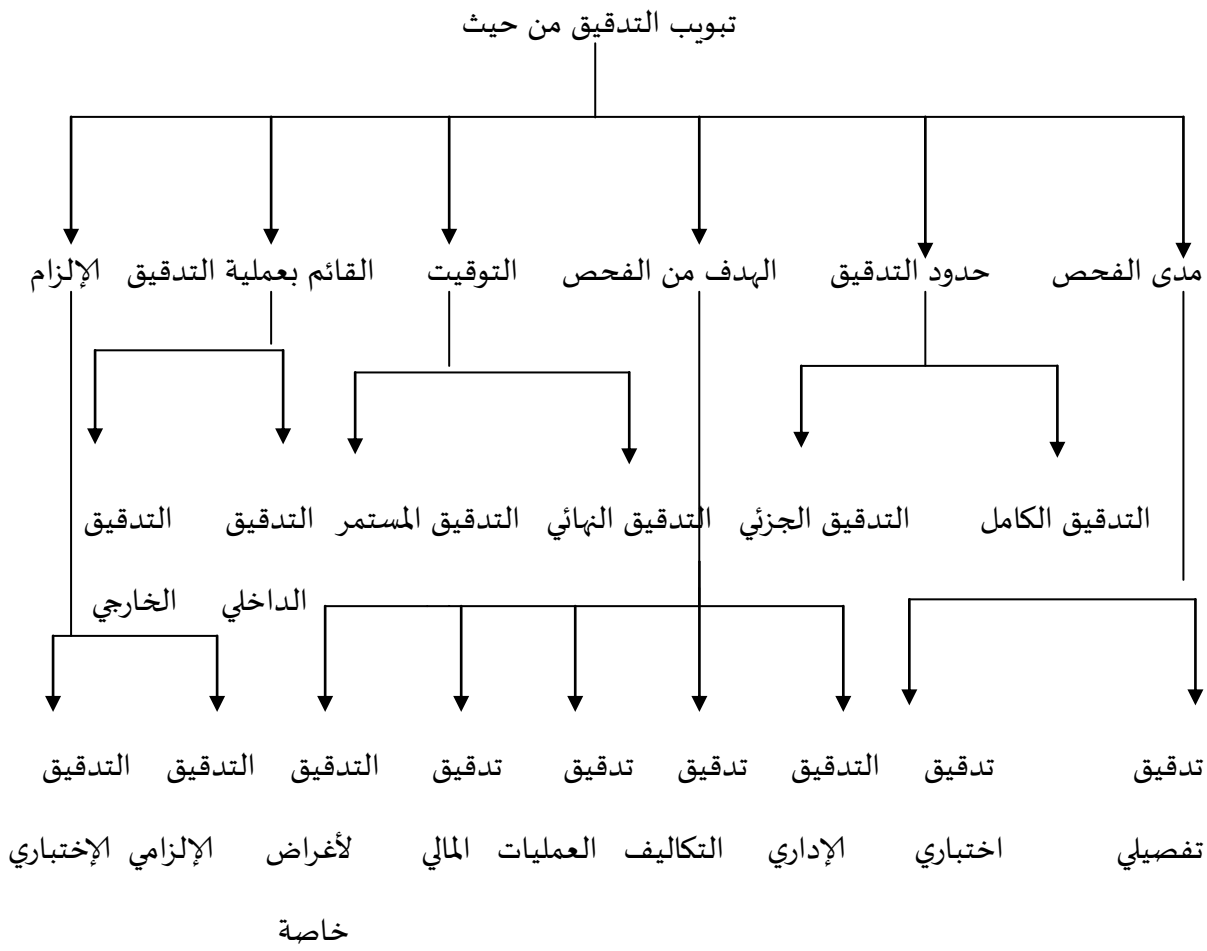
المطلب الثاني: أنواع التدقيق

التدقيق أساسا هو وظيفة أو أداة فحص ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص مهني محايد مستقل ذات كفاءة لإبداء رأيه حول عملية قياس وتبويب وعرض المعلومات والأحداث المالية التي تمت في المنشأة وهل تلتزم المنشاة بالمبادئ والمعايير المحاسبية عند قياس وتبويب وعرض تلك المعلومات. بشكل عام يمكن عرض تبويب التدقيق على النحو التالي:[2]

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، مرجع سبق ذكره، ص . ص: 52 . 53

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص:24

الشكل رقم(I .1): أنواع التدقيق



مصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 24

أولا . من حيث الحدود:

التدقيق الكامل: يقوم المدقق بموجب هذا النوع بفحص القيود والسجلات بنسبة 100 % يحصل في المشاريع الصغيرة وما يسمى تدقيقا كاملا تفصيليا Detalailed audit .

وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع المشاريع والشركات الصغيرة إلى ما يسمى تدقيقا وبموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينات من test-check auditكاملا اختباريا القيود والسجلات والمستندات التي تتناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسب عكسيا، ولا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل و الكامل الاختباري.[1]

2 . **التدقيق الجزئي:** هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو مواجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات: النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، عمان،2011، ص:37

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن 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 ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.[1]

ثانيا . من حيث مدى الفحص:

عند تصنيف التدقيق حسب الاختبارات، نلاحظ نوعين هما:[2]

1 . التدقيق الشامل أو التفصيلي: وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص. ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمنشآت صغيرة الحجم، حيث إنه في حالة المنشآت كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتهما باستمرار.

2 . التدقيق الاختباري: وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع). ولقد أدى كبر حجم المشروعات الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة واهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات، دون إجراء مراجعة شاملة لها. ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المنشأة من ناحية، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من ناحية أخرى.

ثالثا . من حيث التوقيت:

1 . التدقيق النهائي: يكلف به المدقق

1 . بعد انتهاء الفترة المالية التي دققت
2 . بعد إجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي
3 . بعد إقفال الحسابات.[3]

من عيوب هذا التدقيق:

1 . الفشل في اكتشاف الأخطاء و الغش في حالة وقوع العملية
2 . تأخير تقديم تقرير المدقق

[1] خالد خطيب وآخرون ،علم تدقيق الحسابات: النظري والعلمي،الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009،ص . ص:22 . 23
[2] محمد سمير الصبان وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص . ص:48 . 49
[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات: النظري،مرجع سبق ذكره، ص:37

3 . تشويش العمل في مكتب المدقق والمنشأة مما يؤدي إلى إرباك في العمل في مكتب المدقق والعميل. [1]

2 . التدقيق المستمر: يقوم المدقق بهذا النوع من التدقيق بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمنشأة من خلال خطة و برنامج تدقيق شامل، إلا أن هناك بعض العيوب التي تؤخذ على هذا النوع من التدقيق:

. احتمالية تغيير الأرقام من قبل المنشأة بعد أن قام المدقق بتدقيقها
. تعطيل أعمال قسم المحاسبة وذلك نظر للتواجد المستمر للمدقق وحاجته باستمرار إلى السجلات والبيانات التي يقوم قسم المحاسبة بإعدادها.
. احتمالية نشوء علاقة مدية بين مدقق الحسابات وموظفي المنشأة مما يؤثر بشكل أو بآخر على استقلالية مدقق الحسابات.
. قد تؤدي عملية التدقيق المستمر إلى تحويل عملية التدقيق من عمل تحليلي إلى عمل روتيني. [2]

رابعا . من حيث الإلزام القانوني:

ينقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني إلى: [3]

1 . تدقيق إلزامي: يتم وفق لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانوني فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضمانا وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بقوائم المنشأة المالية، كتدقيق شركات التوصية بالأسهم والمحددة المسؤولية والمساهمة العامة والأجنبية العامة .

2 . تدقيق اختياري: يقصد به الذي يتم بإرادة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك مثل المؤسسة الفردية، وشركة التضامن والتوصية البسيطة.

وقد كان التدقيق اختياريا في بدياته ثم ما لبثت الشركات أن درجت على تعيين مدققين لحساباتها إذا أصبحت عرفا سائدا لفترة طويلة ومع ظهور المنشآت الكبيرة وخاصة الشركات المساهمة برزت الحاجة إلى حماية حملة الأسهم وغيرهم فظهرت التشريعات بخصوص إلزامية التدقيق في بعض أنواع الشركات وتشجيعا لذلك صدرت قوانيين الضرائب بعدم قبول القوائم المالية إلا بعد تدقيقها من مدقق حسابات مرخص.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات: النظري، مرجع سبق ذكره، ص: 38
[2] إيهاب نظمي وآخرون ، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، ص:24
[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات: العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011، عمان، ص . ص: 34 . 35

خامسا . من حيث القائم بعملية التدقيق:

وينقسم التدقيق حسب هذا التقسيم إلى:[1]

1 . تدقيق داخلي: هو نشاط تقيمي مستقل خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهو بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى بمعنى أنه فحص منظم لعمليات المنشأة ودفاترها مسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مدققين تابعين كموظفين في المنشأة.

الأسباب الرئيسية لتطور التدقيق الداخلي

1 . ويشمل التدقيق من كامل تفصيلي إلى كامل اختياري.

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

3 . حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المنشأة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتصنيف هامش الربح بين المنشآت المختلفة.

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

ويشمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي.

2 . تدقيق خارجي: ويطلق عليه أحيانا تدقيق المستقبل، وهو الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال.

ورغم اختلاف التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي إلا أن مجال التعاون بينهما كبير.

في الأخير سنميز بين النوعين السابقين من المراجعة في الجدول الآتي:

[1] سامي محمد الوقاد وآخرون ، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص . ص: 39 . 40

الجدول رقم (I . 3): التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1 . الهدف أو الأهداف	1 . الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث(الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2 . الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة الإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2 . نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3 . درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدع رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4 . المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5 . نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6 . توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

مصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر،2006، ص . ص: 34 .35

سادسا . التدقيق حسب الهدف:

1 . التدقيق المالي Financial Audit: ويتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة في المشروع بالإضافة لفحص السجلات المحاسبية والمستندات من أجل الوصول إلى رأي مستقل ومحايد مبينا مدى دلالة البيانات المالية المختلفة للمركز المالي وأعمال المشروع خلال تلك الفترة المالية التي خضعت فيها للتدقيق.[1]

2 . التدقيق الإداري Management Audit: أي تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة أي أن أموال المشروع يتم صرفها بشكل اقتصادي، بحيث يتم الحصول على أحسن وأفضل خدمة بأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا التدقيق أيضا التأكد من مدى صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية عليها.[2]

3 . تدقيق الأهداف Eftectiveness Audit: ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى التعرف إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني بالتدقيق القانوني هو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت النصوص القانونية والأنظمة التي تصدرها الدولة. فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 وتعديلاته. بالإضافة على المدقق التأكد من تقيد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.[3]

4 . التدقيق الاجتماعي Social Audit: إن التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة اتجاه البلد التي تعمل به. فالمشاركة مساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الرفاهية الاجتماعية والصحية للمجتمع الذي تعمل لخدمته.[4]

[1] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص: 21

[2] نفس مرجع السابق، ص: 21

[3] خالد خطيب وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 21

[4] نفس مرجع السابق، ص: 21

المطلب الثالث: معايير التدقيق

تمثل القواعد العامة لمدقق الحسابات والتدقيق الأساس الذي تقوم عليه هذه العملية، والإطار العام الذي يجب أن تلتزم به كل من يعمل في مجال هذه المهنة الهامة والحساسة في نفس الوقت ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذه القواعد على أنها معايير لعملية التدقيق حسابات المطلوب مراعاتها والالتزام بها حتى تحقق هذه العملية أهدافها.[1]

وهذا الشكل يوضح لنا مجموعات الثلاثة المقسمة إليها:

الشكل رقم (I . 2): ملخص لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها

معايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها

المعايير العامة	العمل الميداني	التقرير للنتائج
1 . التعليم والتدريب والخبرة 2 . استقلال المدقق في ممارسة المهنة 3 . بذل العناية المهنية اللازمة	4 . التخطيط السليم للتدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين 5 . فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية 6 . الحصول على أدلة الإثبات الكافية	7 . مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها 8 . مدى ثبات التطبيق لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها 9 . مدى كفاية الإفصاح الإعلامي 10 . إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية

مصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب خطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009، ص: 100

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات: العملي، مرجع سبق ذكره، ص:175

أولا . المعايير العامة

وهي القواعد التي نبعت من شخصية المدقق وتكوينه:

القاعدة الأولى: الكفاءة المهنية اللازمة

مما لاشك فيه أن الكفاءة المهنية كمعيار من معايير المراجعة والتدقيق تعتبر من القواعد الهامة التي يجب توافرها في كل من شخص المراجع أو المدقق ومؤسسة المراجعة سواء كانت في شكل مكاتب مراجعة متخصصة أوفي شكل أجهزة حكومية عامة.

ومن الطبيعي يصعب توافر خصائص الكفاءة المهنية الكاملة في شخص المراجع منفردا، لذلك ينبغي توافر هذه الخصائص في فريق المراجعين الذي سيتولون مهام المراجعة والتدقيق في وحدة أو مؤسسة اقتصادية معينة، سواء قامت بهذه المهمة مؤسسة خاصة للمراجعة (مكتب مراجعة قانوني خاص) أو جهاز رقابي حكومي عام.

وتدور هذه الخصائص بالنسبة للكفاءة المهنية اللازمة والمتكاملة حول العناصر التالية:

. تعدد مجالات الكفاءة المهنية.

. اختلاف أنواع هذه الكفاءة المهنية.

. مدى عمق هذه الكفاءة المهنية ومدى الحاجة إلى ذلك.[1]

القاعدة الثانية: الاستقلال والحياد

إن استقلال الكامل للمراجع الخارجي أو مؤسسة المراجعة الخارجية أو الجهاز الحكومي المنوط بعملية المراجعة والتدقيق من المعايير العامة للمراجعة يعتبر من أهم القواعد العامة التي يجب توافرها حتى تتم عملية الفحص و المراجعة بجدية تامة ودون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية، ومن ناحية أخرى فإن الاستقلال المهني حقيقة وقناعة ذهنية راسخة في نفس المراجع يجب أن يشعر بها بالصورة التي تقنعه بعدم تحيزه بشكل أو بآخر للجهة التي يقوم بمراجعة وتدقيق حساباتها وقوائمها، بل يكون تحيزه بالدرجة الأولى لقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.

ومن هذا المنطلق يمكن القول أن استقلال وحياد المراجع يمثل القاعدة الأساسية التي يقوم عليها مفهوم وأسلوب المراجعة. [2]

القاعدة الثالثة: بذل العناية المهنية

ويقصد بالمعيار الثالث من المعايير العامة (الشخصية)، التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص

[1] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص . ص: 168. 169

[2] نفس مرجع السابق، ص . ص: 169 . 170

عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة بالنسبة لإعداد التقارير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

ومن الملاحظ أنه لتحقيق الفائدة المرجوة من هذا المعيار، يتطلب الأمر التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوب وإبراز المقصود من هذا المستوى، سواء من حيث تحديد مسؤولية المراجع تجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها، أو من حيث مدى ودرجة المهارة والخبرة المطلوبتين في المراجع والتي تتخذ كأساس لتفسير هذا المعيار. ومن الجهود التي بذلت في هذا الصدد تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين، الأولى تحديد مضمون المراجع (مزاول المهنة) الحكيم والثانية الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.[1]

ثانيا . معايير العمل الميداني

يجب على المراجع أن يكون ملما بمعايير العمل الميداني بتنفيذ مهمة المراجعة، وأن يلتزم بها أثناء تنفيذه للمهمة،وذلك حتى يستطيع تقديم عمله بالجودة المطلوبة وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير وهي[2]:

القاعدة الرابعة : التخطيط والإشراف

يتضمن تخطيط عملية المراجعة الإستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامة بأعمال المراجعة. ويجب على المراجع في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة مستفيدا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط،ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل. ولكي يتمكن المراجع من التخطيط السليم والفاعل لعمله، فإن عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه، لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية.

أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص والمراجعة، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.ويعد وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في المراجعة حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني قد يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.

وخلاصة ما سبق فإن التخطيط لعمل المراجعة يجب أن ينعكس على التخطيط السليم لقوة العمل المتاحة، وكذلك تحقيق الإشراف السليم عليها ومتابعة أداء المهام الذي يتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.[3]

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 80 . 81

[2] محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص:54

[3] نفس المرجع السابق، ص . ص: 54 . 55

القاعدة الخامسة: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه " يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة، والتي سوف تحدد إطار المراجعة ". وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه، ومدى ونوع الإجراءات التي يجب إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

ومن المعروف أن عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم والتقدير الشخصي لمراجع الحسابات.[1]

القاعدة السادسة: الحصول على أدلة الإثبات الكافية

يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه"يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال والملاحظة والاستعلام والمصادقات ، لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في المالية موضع الفحص". ودليل المراجعة عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتوفير قرينة على سلامة (أو عدم سلامة) التصرفات والإجراءات بمنشأة العميل وذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدى صدق وسلامة القوائم المالية محل الفحص. ويمكن . إلى حد ما . النظر للمراجعة على أنها عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة.[2]

ثالثا . معايير التقرير للنتائج

نتناول الآن المعايير المهنية لأعداد تقرير مراقب الحسابات مع الإشارة إلى موقف الهيئات المهنية والتشريعات المختلفة من هذه المعايير[3]:

القاعدة السابعة: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها

نود أن نشير إلى أن هذا المعيار لا يعني سرد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن يتضمن أيضا الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لهذه المبادئ. وإذا لم يتمكن مراقب الحسابات من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء الرأي فيجب عليه أن يذكر في تقريره تحفظا بهذا الخصوص.

ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقارير مراقب الحسابات إلى ثلاث مجموعات:

1 . مبادئ عامة وأهمها:

أ . مبدأ الوحدة المحاسبية. ب . مبدأ الاستمرار.

ج . مبدأ الفترة المحاسبية. د . مبدأ وحدة القياس.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، بدون طبعة، دار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، مصر،2000، ص:40

[2] نفس مرجع السابق، ص . ص: 41. 42

[3] محمد سمير الصبان وآخرون ، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 83

2 . مبادئ قوائم الربح وأهمها:

أ . مبدأ تحقق الإيراد. ب . مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات.

ج . مبدأ فصل الأرباح والخسائر غير العادية عن تلك تمثل النشاط العادي للمشروع.

3 . مبادئ قائمة المركز المالي (الميزانية) وهي:

أ . مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك.

ب . مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.[1]

القاعدة الثامنة: مدى ثبات التطبيق لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

وهذا يعني اطراد تطبيق المبادئ واستمراريتها من سنة لأخرى وأثناء السنة نفسها. وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه كلما ترتبت على هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغييرا طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية.

وفائدة هذا المعيار (الثبات) تكمن في إعطاء التأكيد الكافي لمقارنة القوائم المالية للمشروع من سنة لأخرى، وبينه وبين غيره من المشاريع المماثلة أيضا.[2]

القاعدة التاسعة: مدى كفاية الإفصاح الإعلامي

ينص المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير على أن يتحقق المدقق من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم المدقق بالإشارة إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كاف بدرجة معقولة، حيث أنه يجب أن يشير المدقق في هذه الحالة في تقريره.

ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية.

يرى بعض أن الحكم على ملائمة الإفصاح يتم وفقا للاعتبارات التالية:

1 . أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للمشروع.

2 . أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة.

3 . كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.

4 . أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح، وأن الإفصاح يعود بالضرر على المشروع ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.[1]

---

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص . ص: 85 . 86

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص . ص: 82 . 83

القاعدة العاشرة: التعبير عن رأي المدقق

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي، وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي ما يلي:

. تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كافي.

. حالة عدم التأكد والذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة والذي يجعل المدقق يعتبر إبداء الرأي متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد.

. عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

يمكن أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية من الآراء.

. الرأي النظيف: الذي لا يتضمن تحفظات.

. الرأي المقيد: الذي يتضمن بعض التحفظات.

الرأي السلبي: عدم إبداء رأي في القوائم المالية.

. الرأي المعارض: أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة.

وفي النهاية يجب على مدقق الحسابات أن يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية والقوانيين والتعليمات المطبقة في المنشأة التي يدقق أعمالها.[2]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص. ص: 47 . 48

[2] نفس مرجع السابق، ص . ص: 48 . 49

خلاصة الفصل:

يمكن القول أن وظيفة التدقيق عملية منظمة تهتم بإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة المتعلقة بأحداث ولتصرفات الاقتصادية من طرف شخص مستقل ومؤهل لإبداء رأيه الفني المحايد وتقديم هذا الرأي على شكل تقرير لتوصيل النتائج إلى الأطراف ذات المصلحة،أي أن الغرض من وظيفة التدقيق يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة،وإبراز المركز المالي السليم لها كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها لتحقيق غرض معين،ومنها وضيفة التدقيق الداخلي التي أصبحت من المهن الأساسية لحسن سير عمل أي شركة،ويوجد مجموعة من الفروض والمبادئ و المعايير المتعارف عليها تعتبر من المقومات الأساسية للممارسة عمل أي شركة ، وبالتالي فهي كفيلة بضبط الممارسة المهنية لهذه الوظيفة، بالإضافة إلى هذه المعايير وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة من القواعد العامة التي تعبر عن آداب وسلوك المهنة واستجب على من يخل بها مسؤولية تختلف باختلاف الجهة التي تصدرها فقد تكون جزائية أو مدنية.

تمهيد:

إن أهمية البالغة التي تكسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والسير في المسار الصحيح مع تقدي النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق التحقيق تلك الأهداف وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مدخل لمراقبة التسيير مع الأدوات المستعملة فيها والذي قسمناه إلى ثلاث مباحث .

المبحث الأول: ماهية نظام مراقبة التسيير

نظرا للتغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة تعتمد هذه الأخيرة على التسيير بأبعاده المختلفة التخطيط، التنظيم، التنسيق، التوجيه، الرقابة، وذلك من أجل التكيف مع هذه المتغيرات من خلال التحكم في محيطها الداخلي ومسايرة محيطها الخارجي.

فنجدها تعتمد على الوقاية كوظيفة هامة لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية وملائمة مع الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: مفهوم والتطور التاريخي لمراقبة التسيير

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير وتطورها التاريخي نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين "المراقبة" و "التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى.

المراقبة: تعنى كلمة المراقبة وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة (المرادة)، أي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من عدمه (أي التباعد أو الانحراف).[1]

التسيير: هو مجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة وهو باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها.[2]

أولا . مفهوم مراقبة التسيير:

إن لمراقبة التسيير العديد من التعاريف والمفاهيم نذكر منها:

تعريف (1): يعرف أنتوني Antoony ودايردن Dearden (مراقبة التسيير هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.[3]

تعريف (2): عرفها **A .Khemakhem** " بأنها عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط والتحريك الفعال والدائم للطاقات والموارد المتاحة، لتحقيق الهدف من ذلك"[4]

---

[1] هواري معراج ، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2011، ص: 5

[2] جميل أحمد توفيق ، إدارة الأعمال، بدون طبعة، دار الجامعات المصرية، مصر، 1970، ص:9

[3] هواري معراج ، مصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص:6

[4] A.khemakhem, La Dynamique du contrôle de Gestion, Dunod, Paris, France, 1976, p : 16.

تعريف (3): مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة تطابق وتوافق تلك المرسومة من قبل والانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فتتخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي الشكل الذي يتضمن عودة الأنظمة إلى السير في المخطط لها وبالتالي تحقيق الأهداف.[1]

تعريف (4): هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسئولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة، للوصول إلى الأهداف المسطرة.[2]

ويمكن القول بأن مراقبة التسيير تقوم على ثلاث مفاهيم أساسية وهي:[3]

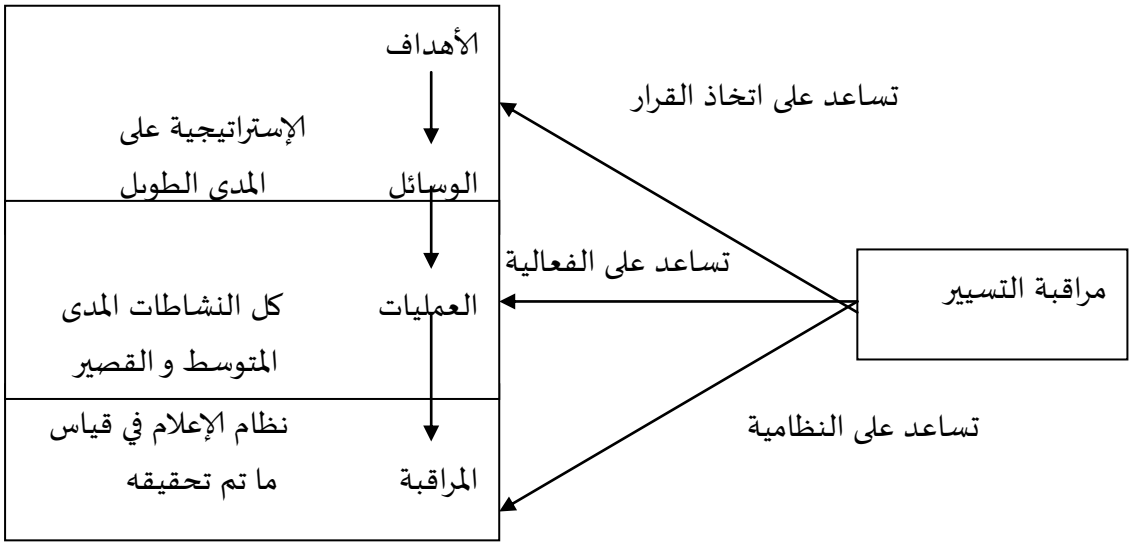
الفعالية: وتعني مقارنة النتائج النهائية مع الأهداف المسطرة.

النجاعة: مقارنة النتائج النهائية بالوسائل الكمية.

الملائمة: يقصد بها مراقبة الإمكانيات الموجودة في المؤسسة مع الأهداف المرسومة مسبقا.

كما يمكن أيضا تمثيل مفهوم نظام مراقبة التسيير كما يلي:

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



مصدر: هواري معراج ، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص: 8

[1] زهرة بوعزة ، دور وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2012،ص:6

[2] Entony Manargerial, contrôle système , edition wood, 1997, p :10

[3] كمال فارس، مراقبة التسيير لدى البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2012، ص:7

ثانيا . التطور التاريخي لمراقبة التسيير

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

1. ظهور المحاسبة وتطورها:

كانت البوادر الأولى لمحاسبة التكاليف في مصنع النسيج بإيطاليا في القرن الخامس عشر، بعدها في مطبعة فرنسية في القرن السادس عشر.

في القرن التاسع عشر انتشرت الصناعات الحديدية وصناعة المعادن، كان مسير أمريكي يدعى Carnegie يحتفظ بأوراق تحمل بيانات دقيقة حول التكاليف، من أجل تقييم أداء رؤساء الأقسام والعمال وفحص نوعية المنتجات وكذا مراقبة تركيبة المواد.

عرفت نهاية القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية تزايدا هائلا في اليد العاملة ومن أجل تحفيزهم لزيادة الإنتاجية ورفع كفاءتهم، ثم وضع معايير للإنتاج، ووضع نظام المكافأة والعلاوات ومن أجل تحسين الأداء ورفع الإنتاجية، والذي نتج عنه فيما بعد استخدام التكاليف المعيارية.

2 . ظهور وانتشار مراقبة التسيير:

كان ظهور مراقبة التسيير مرتبط بالمرحلة الصناعية في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، حيث أن أولى المبادئ وطرق مراقبة التسيير ظهرت بين 1850 و 1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، وكان تطبيقها تدريجيا حسب احتياجات المؤسسات. إذ بدأت مع أوائل الدراسات ل TAYLOR سنة 1905 حول مراقبة الإنتاجية، وبحوث Gantt سنة 1915 حول التكاليف المتعلقة بالهيكل، ودراسات Saint Gabain الخاصة بالتقسيم الهيكلي، حتى هذه الفترة كانت مراقبة التسيير ترتبط أساسا بوظيفة الإنتاج لكنها لم تكن قد أخذت هذا الاسم بعد.

أعتبر Anthony R .N أول جامعي أمريكي وصف ونظر تطبيق مراقبة التسيير، والتي بدأ تنفيذها أول مرة في أوائل العشرينات من القرن الماضي في مؤسسة General Motors وتمت مزاولتها فيما بعد في العديد من المؤسسات الأمريكية والأوروبية والدولية ما بين 1920 و 1960.

كما يجب التنويه بالدور الكبير للحرب العالمية الثانية التي ساعدت على تطوير أدوات حسابية كالبرمجة الخطية.

حتى بداية سبعينات القرن الماضي كانت كبرى المؤسسات الفرنسية تتبنى نظاما لمراقبة التسيير شبيه بنموذج المؤسسات الأمريكية.

---

[1] محمد بن سعيد، تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية، محور المشاركة في ملتقى السادس، جامعة سيدي بلعباس، ص . ص: 4 . 5 . .

والذي يقوم على عملية التخطيط، تسير الموازنات، مراقبة الموازنات وهذا على المدى البعيد والمتوسط، بالاعتماد على تنظيم هيكلي مقسم عموديا إلى مراكز مسؤولية ونظام للقيادة من خلال علاقة الأهداف بالوسائل (أي إمكانية الحصول على معلومات حول النتائج تسمح بتعديل العمليات).

فمنذ بداية القرن العشرين، صممت مراقبة التسيير في إطار تسيير تايلوري، يرتكز على الاستقرار الزمني، البحث عن تخفيض التكاليف على اعتبار أن تكاليف الإنتاج تشكل القسم الأكبر لإجمالي التكاليف.

حيث شكلت مراقبة التسيير نموذجا لقياس ومراقبة الإنتاجية الصناعية وبالأخص إنتاجية العمل المباشر تجدر الإشارة إلى أن النشأة الرسمية لوظيفة مراقبة التسيير كانت سنة 1939 مع إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين بالولايات المتحدة الأمريكية.

3 . مراقبة التسيير لفترة سبعينيات القرن العشرين:

عرفت بداية السبعينات اضطرابات داخلية وخارجية أثرت على المنظمات، نتيجة تواصل التغيرات الاقتصادية من حدة في المنافسة، التطورات التكنولوجية المتسارعة، تنوع المنتجات، كان لابد على المؤسسات سرعة التأقلم مع المحيط المتقلب، من خلال امتلاك المعلومات الدقيقة لوضع القرارات السريعة والفعالة.

ظهرت مفاهيم جديدة في التسيير: كإدارة القيمة، إدارة التغيير، إدارة الكفاءات، مما استوجب ضرورة إعادة النظر في نموذج مراقبة التسيير فيما يتعلق بأهدافه، آلياته، واستعمالاته.

حيث تم تطوير أدوات وتقنيات لمواكبة هذه التحديات، حيث شهدت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات منها: مراقبة الجودة الشاملة، حساب التكاليف على أساس الأنشطة، لوحة القيادة المتوازنة، حيث بدأ الاهتمام بمتابعة الأداء وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: أهداف ومهام مراقبة التسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة. سيتم التطرق في هذا المطلب إلى أهداف ومهام مراقبة التسيير.

أولا . أهداف مراقبة التسيير:

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العملين، بجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :[1]

. تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.

. تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة.

[1] محمد خليل وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص:6 WWW.rr4ee.net

ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى نتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة .

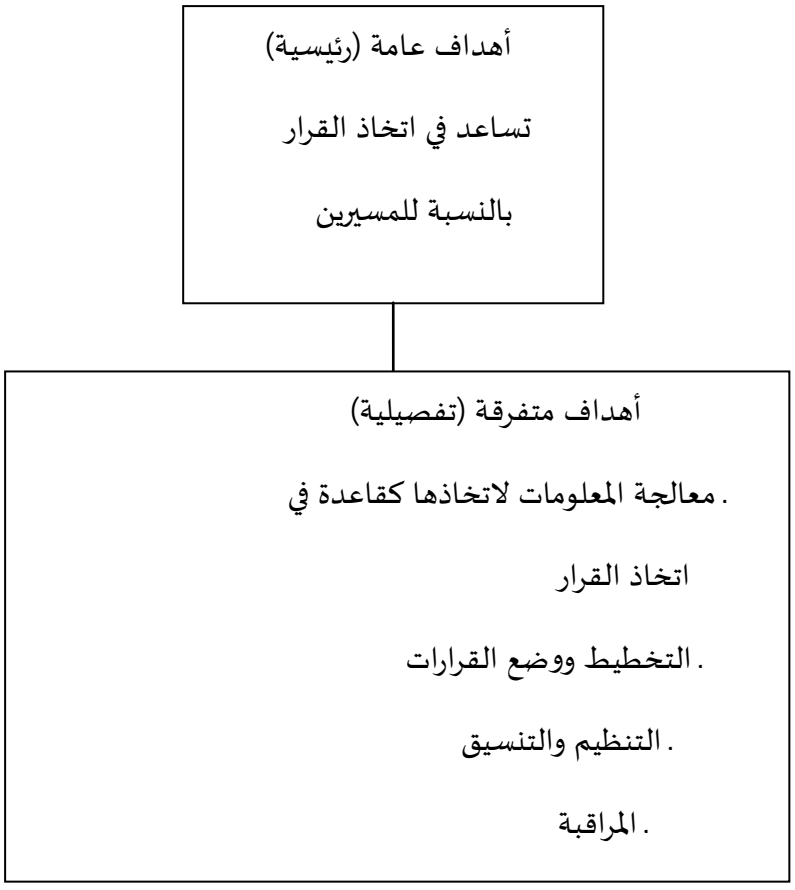
. الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

. تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.

. تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتمشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.

يمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل الموالي:

الشكل رقم (II . 2): أهداف مراقبة التسيير



المصدر: كمال فارس، مراقبة التسيير لدى البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2012، ص:14

ثانيا . مهام مراقبة التسيير

نلخص أهم المهام فيما يلي:[1]

1 . فهم نظام المعلومات والقيادة: لمراقبة التسيير دور في القيادة تضع تحت تصرف الأعوان العمليين نظام المعلومات يسمح بتقدير أدائهم لتدعيم علاقاتهم وجلب المعطيات لتوضيح قراراتهم، فنظام المعلومات ثلاث:

. نظام علاج المعلومات

. نظم المساعدة في القرارات

. نظام المراقبة

في كل مستوى استراتيجي، تكتيكي أو منطقي يعتبر تواجد هذه الأنظمة ضروري على شكل معلومات وقرارات موجهة من وإلى مراكز المسؤولية، كل القرارات تعتمد على مجموعة منظمة من المعلومات مأخوذة من المؤسسة ومحيطها على شكل خام تنسق وتنظم وتعالج في الأنظمة السابقة الذكر كنموذج مساعدة على اتخاذ القرار، يتكون من المتغيرات الداخلية أي المعطيات المستقبلة من نظام المعلومات، ثم من نظام الأمثلية الذي يمثل معالجة المتغيرات ومتغيرات الخروج سواء أكانت قرارات إستراتيجية أو تكتيكية أو عملية.

كل قرار صادر لا يمكن أن يكون ناجحا إلا إذا كان مراقبا، فمراقبة التسيير في حد ذاتها يجب أن تحتوي على مجموعات من وسائل القياس، هذا ما يستلزم وجود معايير يعتمد عليها لتحقيق المراقبة.

متغيرات الخروج لنظام مراقبة التسيير تبرز القرارات المأخوذة والتي تعتبر إجبارية للمراقبة حيث تتغذى على متغيرات النظام المساعد على اتخاذ القرارات، بحيث تكمل المعلومات الأولية وتدرجها في نظام المعلومات فهو يسمح بإعطاء قاعدة معطيات تخدم الاتجاهات الاقتصادية لأخذ القرار (تحليل حسب الزبون، حسب المنتوج وحسب المسؤولية).

2 . تعريف مراكز المسؤوليات: يعتبر جوهر التسيير المستعمل:

. نظام القيادة التسييري يسمح بتقرير النتائج.

. نظام النقل ولوحات القيادة لاستعمال الموارد ومقارنتها بالأهداف المسطرة.

يمكن استخلاص أربعة أنواع من مراكز المسؤوليات:

أ . مراكز الربح مثل: الوكالات، الفروع والوحدات.

[1] عبد القادر بوزيد ، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم،2012، ص . ص: 22 . 23

ب . مراكز التكاليف الفعلية.

ج . مركز الخدمات العامة.

د . مراكز التحليل.

3 . إعداد التنبؤات:

وهي من المهام الرئيسية لمراقبة التسيير تتمثل أهميتها في المساعدة وتوجيه التحليل الإستراتيجي، التخطيط وإجراءات الميزانيات والتنبؤات المتعلقة بالسوق . .
يبدأ بالدراسة والتحليل الخاص للتطور المحتمل للمحيط والعوامل المختلفة للتسيير الذي تنتهجه المؤسسة، قبل أن تأخذ في الحسبان الخطوات التي تخص قطاعات النشاط، المخطط، الميزانيات والأهداف فهي خطوات إدارية مقارنة بالتنبؤات التطورية للقطاع.

4 . مراقبة وتحليل الانحرافات: التنبؤات تصبح أهداف منتظرة عندما تكون الميزانية ممثلة مع متابعتها والتحقق من بلوغ الأهداف أم لا، والبحث عن الأسباب التي أدت إلى الانحرافات ويمكن أن نجد عدة أسباب أهمها:

- الأسباب الداخلية ونجدها في المؤسسة.
- الأسباب الخارجية والتي تأتي من خلال التحولات التي تطرأ على المحيط والأسواق مثل: التعديلات الجبائية، منافسين جدد ...).
- انحرافات التنبؤ وهي ناتجة عن سوء التطابق بين الأهداف والوسائل.
- أخيرا انحرافات التنفيذ وهي ناتجة عن سوء التطابق بين الوسائل والنتائج.

المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية:[1]

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

المراقبة السابقة (القبلية): يعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي أن مراقبة وقائية، حيث يقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والفعلية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل.

[1] فاطمة نعمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد أبن باديس، مستغانم، 2013، ص . ص:16 . 17

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

المراقبة اللاحقة (البعدية): تتم هذه المراقبة بعد الانتهاء من تنفيذ النشاطات ومهمتها مراجعة ما تم ادخاره ومقارنتها مع ما هو متوقع ومن ثم استخراج الأخطاء أو الانحرافات إن وجدت ومحاولة إنجاز وسائل تصحيحها.

من حيث التنظيم: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع المراقبة هي:

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

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

المراقبة المستمرة: تكون عبر طول أيام، أي دائمة وليس على فترات متقاطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل.

من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير:

المراقبة الداخلية: ويقصد بها المراقبة الذاتية، 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.

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 مدققين الحسابات لميزانيات المؤسسات.

من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث أنواع:

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 التأخر والغياب.

المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل الوظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التموين، الإنتاج، إدارة الموارد البشرية، وتقوم بأداء كل منها بمؤشرات.

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

المبحث الثاني: مسار وأدوات مراقبة التسيير

تقوم مراقبة التسيير على فكرة أساسية هي أن تحكم المسؤولين العمليين في أدائهم التسييري مرتبط بتزويدهم بمجموعة من الوسائل التي تمكنهم من الوصول إلى الأهداف، ويرتكز هذا التحكم في التسيير المستمد من مسار مراقبة التسيير على مجموعة من الأسس، وينتج من ذلك أن هناك نوعين من أدوات مراقبة التسيير، الأولى تهتم بالقيادة الأمامية للأداء، والثانية تقوم بقيادة متزامنة مع الأداء، وتسمح بقيادة خلفية تهدف إلى إيجاد موقع للمؤسسة في السوق، من أجل القدرة على التأثير على المتغيرات الأساسية للمحيط.

المطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير

مراقبة التسيير هو عملية تجميع المعلومات، حيث يستقل، يعالج، يحلل ويحول التي تحصل عليها إلى آخرين للاستفادة منها، إذ مكانته في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة وضرورية، لكن مكانته داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة يعتبر مشكلة منذ القدم وما يجب فهمه عموما هو أن مكان مراقبة التسيير له علاقة وطيدة بما يلي:[1]

- طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لا مركزي)؛
- حجم المؤسسة؛
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة؛
- درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة؛
- المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير والوسائل المتاحة.

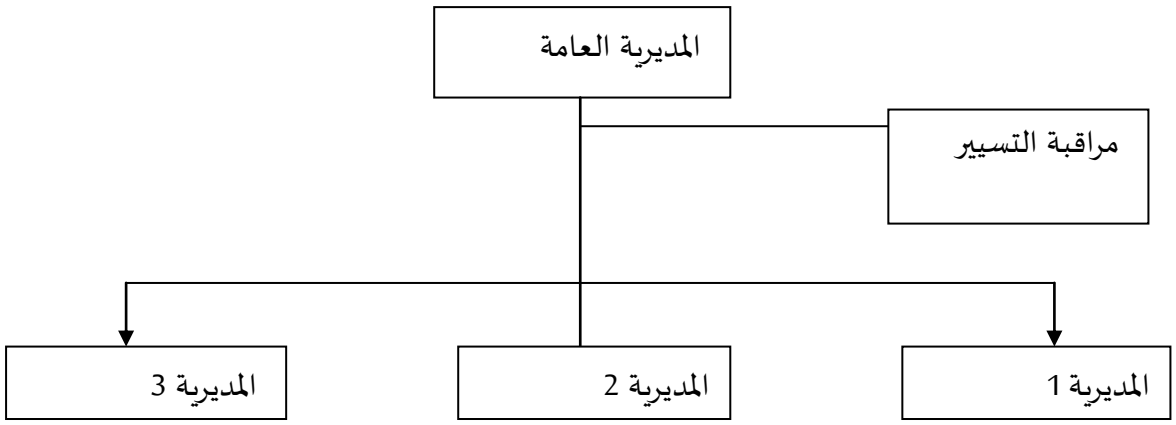
وقد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي:[2]

1 . الحالة الأولى: مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة:

[1] عبد الرحمان هباج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 37

[2] محمد بصغير، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013، من ص إلى ص:23 . 24

الشكل رقم (II . 3): مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة



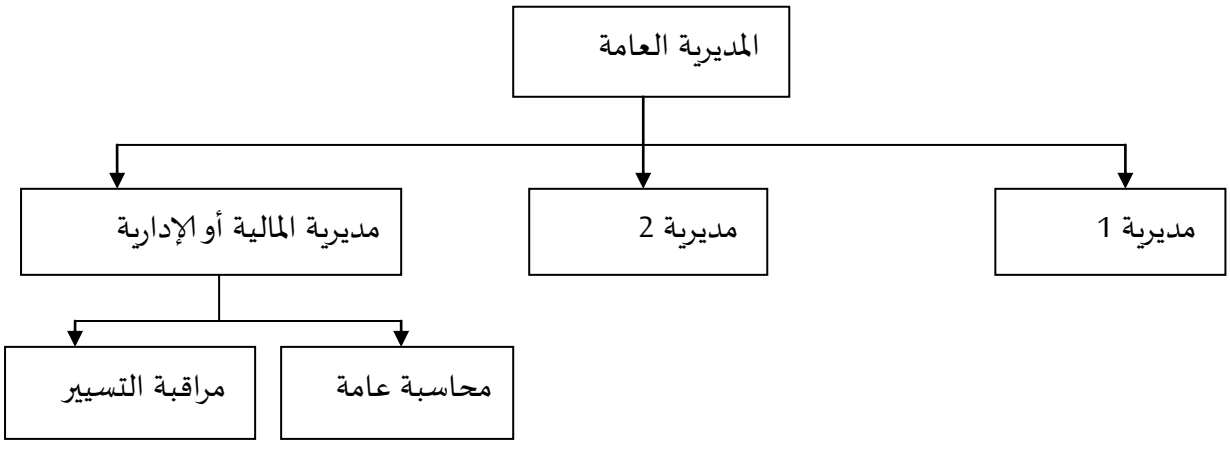
المصدر: محمد بصغير، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013،ص: 23

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب:

- ✓ تحضي بأهمية كبيرة؛
- ✓ تحصل على المعلومات المثلى حول التوجهات الإستراتيجية؛
- ✓ تمتاز بالاستقلالية؛
- ✓ تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير.

2 . الحالة الثانية: مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية.

الشكل رقم (II . 4): مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية.



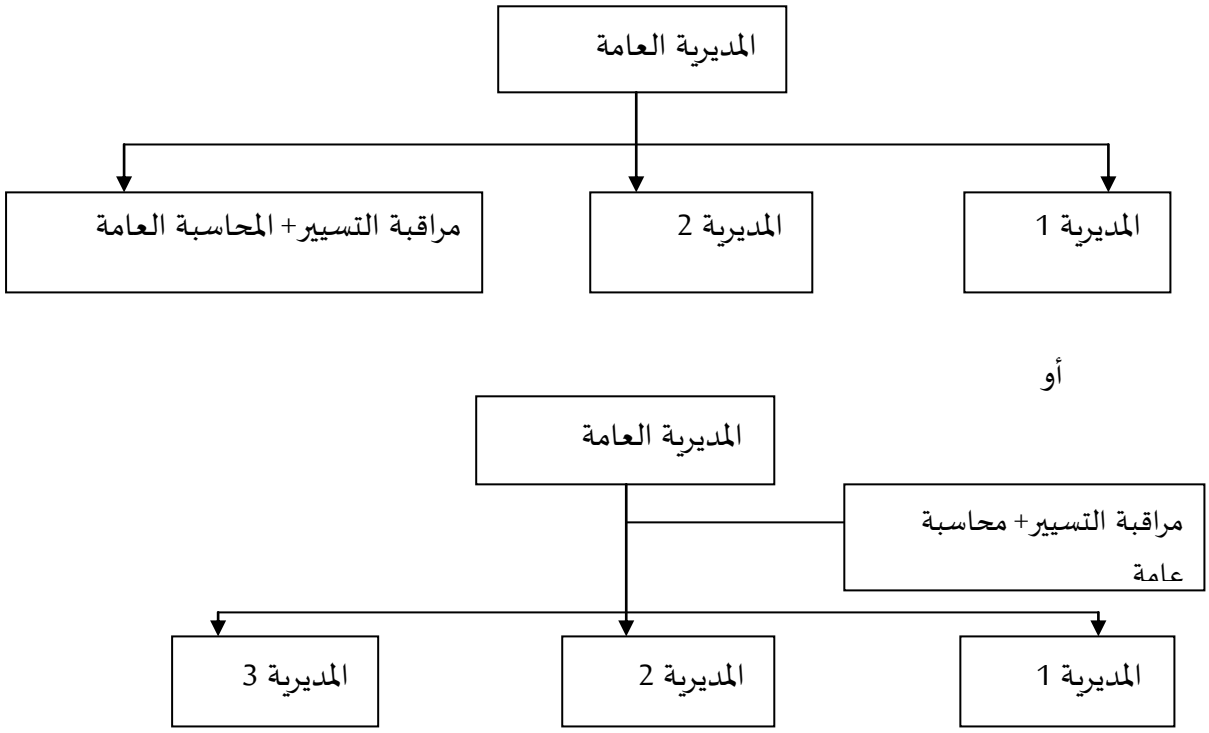
المصدر: محمد بصغير، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013، ص: 23

أما هذه الحالة فتتميز ب:

- ✓ انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير؛
- ✓ تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات؛
- ✓ توفر وتقرب المعلومات المالية والمحاسبة؛
- ✓ عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة؛
- ✓ محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة.

3 . الحالة الثالثة: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.

الشكل رقم (II . 5): مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.



المصدر: محمد بصغير، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس, مستغانم، 2013، ص: 24

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز ب:

- ✓ إمكانية إرسال وتحليل فعال وسريع للمعلومات المحاسبية؛
- ✓ يعطي حل وسط بين الحالتين السابقتين؛
- ✓ يوفر بناء نظام معلومات متجانس؛
- ✓ حوار مدعم بين المديريات العملية؛

- ✓ وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.

وبفعل التطورات الحديثة، فإن على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة، مما يعطي للمراقب من سلطة تدخل أكثر أهمية. حتى يقوم بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل المالية والبشرية، أيضا يقوم بتكيف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغيرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها، ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي.

المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير

يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي: التخطيط، المتابعة، والتحليل وأخيرا التصحيح. فهو المسار وحلقة (boucle) تفرض توفر المعلومات والتدريب بصفة تدريجية ويتعلق الأمر بحلقة Deming.

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف. وتتمثل هذه المراحل في:[1]

1 . المرحلة الأولى: التخطيط

نقطة الانطلاق لهذه المسار ويتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية.

ويتم بعدها التقسيم الخطة الإستراتجية إلى المدى المتوسط (3 . 5) سنوات، وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصير الأجل، من الضروري، أن تكون ميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

2 . المرحلة الثانية: التنفيذ

بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقا من الاختبارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

[1] عبد الرحمان هباج، مرجع سبق ذكره، ص . ص: 40 . 41

3 . المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يمكن التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

4 . المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية

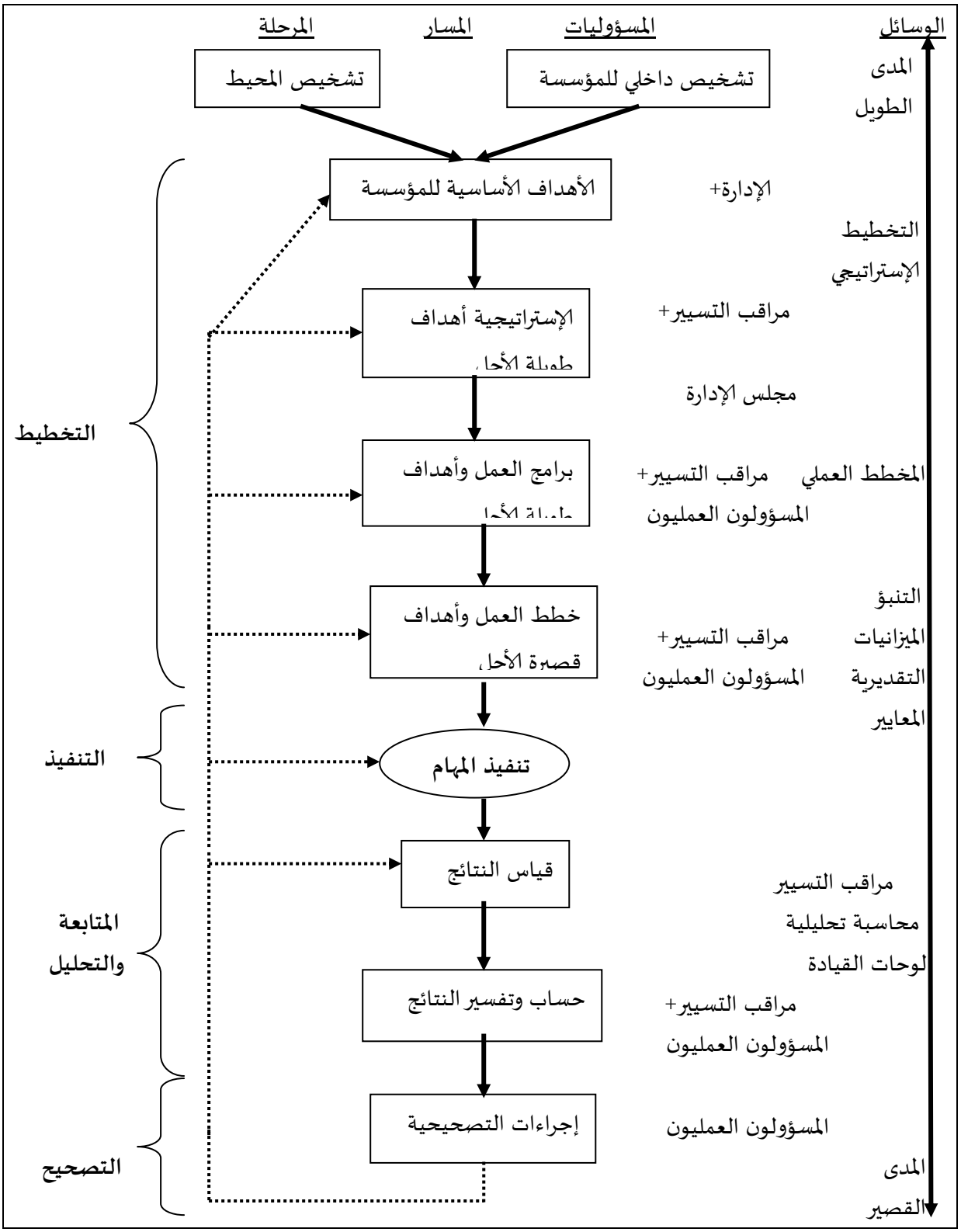
تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختبار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة 1، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات 2، قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة 3، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة 4، وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها 5.

وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام مراقبة التسيير فأي حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل، يجعل هذا النظام غير صالح بالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود. فأحيانا تجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها ترتكز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبة أكثر على التخطيط والتحليل دون متابعة الأداء والتقييم.

والشكل التالي يبين هذه المراحل:

الشكل رقم (II . 6): مسار نظام مراقبة التسيير



المصدر: عبد الرحمان هباج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 42

من خلال مسار مراقبة التسيير نجد أنه لا يمكن الحديث عن الإدارة أو التسيير وبالتالي مراقبة التسيير إلا ضمن الربط بين المدى الزمني الحالي أو القصير الأجل المرتبط بالموازنات الذي بدوره يصدر من البرنامج السنوي المتوسط والمخطط الإستراتيجي لأجل هذا نجد أن مراقبة التسيير تتواجد قبل وأثناء وبعد الأداء.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير

تعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من أدوات معالجة المعلومات الواردة من مصادر داخلية وخارجية. تطورت هذه الأدوات حسب تطور المؤسسات وتغيرات محيطها وكذا حاجة المسيرين لأكبر قدر من المعلومات الدقيقة. حيث أصبحت الحاجة لا تقتصر على حساب التكاليف ومراقبتها وإنما الحاجة إلى نظام متكامل للقيادة، واتخاد القرار وتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

أولا . الأدوات التقليدية

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

1 . نظام المعلومات:[1]

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

نستنتج من هذا أن نظم المعلومات لها أهمية كبرى للمنظمات المعاصرة بحيث أصبحت مرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال، كما أنها ضرورية للقيام بمختلف العمليات والأنشطة من تخطيط وتنفيذ واتخاذ قرارات في ضوء إستراتيجية المؤسسة التي تقوم بتحليلها وفهمها. لذا فإن نظام المعلومات يكون ملائما لحجم المؤسسة، وذا مصداقية لأنه يمثل الذاكرة التي تفيد في عملية الرقابة، ويمتاز بسرعة والتحديث والفعالية،لأنه يعالج المعلومات المتعلقة بواقع المؤسسة الحالي ويعمل على التنسيق بين المراكز، كما يعالج المعلومات المترابطة بالمستقبل المؤسسة والتي تبنى عليها القرارات المختلفة.

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

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

2 . المحاسبة العامة:[1]

هي عبارة عن فن التسيير المحكم والمظبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المتخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.

تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:

. معرفة نتائج النشاط.

. معرفة مد تطور الذمة.

. تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.

. تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:

. تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي وبالإضافة إلى تزويد مسئولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزويد كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن، الموردون، المساهمون، الخواص، البنوك، وكل الهيئات الأخرى).

. تزويد المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (دخل ميزان المدفوعات).

. تزويد مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة وفرض الضرائب المختلفة على النشاط والأرباح.

3. المحاسبة التحليلية:[2]

المحاسبة التحليلية هي نظام المعلومات داخلي يعتمد على التقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى، تهدف إلى:

. المساعدة على تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.

. المساعدة على تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.

. تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح أو التي تشكل خسارة.

. مراقبة المخزونات.

. تقييم المخزونات.

---

[1] هواري بخيرة، أهمية مراقبة التسيير في زيادة مستوى أداء المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013، ص . ص: 40 .41

[2] محمد بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص . ص: 10 .11

. الكشف عن الضياع، التبذير والاختلاسات.

. ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة توفر للمسيرين معلومات داخلية لتحديد المسؤوليات حسب كل مركز، وبالتالي المساعدة على اتخاذ القرارات وذلك بالاعتماد على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها. للمرور من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية لابد من إعادة ترتيب الأعباء والنواتج حسب طبيعتها إلى ترتيب للأعباء حسب اتجاهها والنواتج حسب مصادرها.

توفر المحاسبة التحليلية بيانات عن المنتجات التي تساهم في زيادة النتيجة أو خفظها، فبعد تحليل أسباب الزيادة أو الانخفاض يستطيع المسير اتخاذ الإجراءات التصحيحية، تسمح البيانات عن التكاليف التي تقدمها المحاسبة التحليلية بإجراء مقارنة مع تكاليف مؤسسات مماثلة في نفس الصناعة.

ثانيا . الأدوات الحديثة

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

1 . التحليل المالي :

يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذ أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهمية ولا تتضح دلالته إذا نظرنا إليه بشكله المطلق، ويجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص ومفهومها الواضح،بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها والاعتماد عليها غالبا يؤدي إلى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها.[1]

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها مايلي:[2]

. معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق.

. القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها .

. اكتشاف الإيجابيات والسلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة.

. اتخاذ القرارات المالية التي تتمثل في قراري الاستثمار ومصادر التمويل.

[1] هواري بخيرة، مرجع سبق ذكره، ص:44

[2] نفس مرجع سابق (بتصرف)، ص . ص:44 . 45

. إعلام الغير يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية.

2 . الموازنة التقديرية: [1]

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

بالاستناد إلى التعريف السابق يمكن حصر خصائص الموازنة التقديرية في النقاط التالية:

. يتم التعبير عن الموازنة بالأرقام هذه الأخيرة تكون في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات.

. تتميز الموازنة التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.

. تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.

. تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.

. مسار كل مستويات الإدارية في إعدادها باعتبارها المنفذ للموازنة التقديرية وحتى يساعد ذلك في تحقيق أهداف الموازنة.

. بمثابة مسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.

. نظاما للمعلومات.

. وسيلة لاتخاذ القرارات.

. أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

. تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطة لأن " تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من رابط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

تساعد الموازنة التقديرية علي تحقيق أهداف المؤسسة باعتبارها:[2]

[1] نعيمة يحياوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص . ص: 5 .6

[2] محمد بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص . ص: 11 .12

أداة تخطيط:

إن إعداد الموازنة يستوجب القيام بعملية التخطيط، لأن التخطيط والموازنة يشتركان بأنهما يتعلقان بالمستقبل، فالموازنة التقديرية تعتبر وسيلة جيدة يتحدد من خلالها مقدما كمية المبالغ اللازمة ومتى تتم الحاجة إليها.

أداة التنسيق:

الموازنة شاملة لجميع أنشطة ومراكز المؤسسة، وبذلك تستخدم كأداة تنسيق بين الأنشطة في جميع الأقسام ووحدات المؤسسة.

أداة للرقابة:

يتم استخدام الموازنة كأداة رقابية من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المحددة بموازنة كل مسئول، مما يسمح بتقييم الأداء وتحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها ومعالجتها.

تحديد المسؤوليات:

تساعد الموازنة على تحديد المسؤولية والتفويض الجيد للصلاحيات، حيث يمكن لرئيس المركز أن يتصرف في الموارد المخصصة له دون انتظار موافقة الهيئة الأعلى منه.

3 . لوحة القيادة:

هي عبارة عن جداول يتم فيها عرض مجموعة من مؤشرات بشكل ملخص وبسيط، توفر معلومات للمسؤولين بصورة واضحة ومنظمة بهدف مراقبة نشاطات المؤسسة، وهي تعتبر وسيلة ربط واتصال بين مراقب التسيير والمسؤولين.[1]

ومن بين اهم الخصائص لوحات القيادة:[2]

. لكل مسؤول عملي لوحة القيادة.

. يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة الأداء والتي تتبع الإستراتيجية.

. يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.

. تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسئولين.

. تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

---

[1] مريم حماني، تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال لوحات القيادة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص: 8

[2] عبد الرحمان هباج، مرجع سبق ذكره، ص: 61

ومن بين أهم أدوات لوحة القيادة:[1]

1 . النسب: وهي عبارة عن علاقة بين مجموعتين او عنصرين اوكميين .فهذه النسب حتى تؤدي دورها تقييمي والقيادي الأبد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب

2 . التمثيل البيان: وهي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول وهي أداة أكثر سهولة للاستيعاب.

3 . الجداول: وهي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة وصفوف).

المبحث الثالث: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة التدقيق

إن وظيفة التدقيق مبنية على مفهوم المراقبة والحماية مختلفة كثيرا على مراقبة التسيير، وهذه الأخيرة المبنية على الاستثمار والمساعدة الدائمة للمسؤولين العاملين من أجل التحكم الجيد للتسيير.

المطلب الأول: التدقيق ومراقبة التسيير

أولا . المراجعة والتنسيق

تسلم تقديرات الميزانيات التقديرية إلى السلطة التنفيذية حيث يتم التنسيق بين الميزانيات التقديرية المختلفة، ثم تراجع هذه الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكانية الشركة تنفيذها عمليا، وقد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار حاجة الشركة إلى إدخال تعديلات جديدة بعد استشارة المختصين فإذا بقيت بعض المشاكل فإنه ينبغي عرضها على لجنة الميزانية التقديرية لدراستها واتخاذ القرار بشأنها.

وأثناء هذه الفترة يتم أيضا إعداد الموافقات والقوائم الإجمالية، ومنها الميزانية العامة التقديرية وحساب الأرباح والخسائر التقديرية.[2]

ثانيا . التدقيق ومراقبة التسيير

. هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا، إذ أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي و المالي بالإضافة أيضا إلى أن مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي و المالي مع النتائج التي حققتها وذلك لتقييم أدائها.

. فهاتان الوظيفتان إذن لابد من تضافرهما وتوفرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال، وربح الوقت.

[1] عبد الحمان هباج، مرجع سبق ذكره، ص: 62

2 بن محمد ليليا، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2012، ص: 38

. إن حرص التدقيق الداخلي على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي تهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء.

فإن عملية التدقيق تسمح ب:

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

وهنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المدقق احترام الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، ويقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل ويوجه عمل المدقق، كما يساهم مراقب التسيير في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.[1]

المطلب الثالث: المراجعة الإدارية ومراقبة التسيير

إن الإدارة الحديثة تعمل في ظل الأنظمة معقدة ومتشعبة مما يضطرها إلى تفحص الضوابط والأداء الفعلي بالمؤسسة ككل. فبالإضافة إلى رغبتها في التأكد من الضوابط المالية الموضوعة لحساباتها، وهو المفهوم التقليدي للفظ (المراجعة)، تحاول الإدارة الحديثة إيجاد الطرق الكفيلة بمراجعة الضوابط في جميع مجالات الإدارة الأخرى بغرض الوصول إلى الإدارة المثلى للعمليات والتحسين في السياسات والإجراءات:[2]

فالمراجعة الإدارية العامة يمكن تعريفها بأنها الفحص الشامل لتنظيم المؤسسة وللأهداف والسياسات وأساليب الرقابة والعمل، والهدف الأساسي من المراجعة هو إظهار وتحليل الخلل في النظام والتخلص من ذلك الخلل بتصحيح الأوضاع السائدة في النظام. وعليه فإن دراسة وتحليل أساليب التسيير تتضمن فحص ما يلي:

. الأهداف الموضوعة؛
. السياسات؛
. تفويض السلطات؛
. المعايير والإنجازات التي تحققت.

وتحدد مدى كفاءة الإدارة على أساس مدى مطابقة الأداء الفعلي للأداء المقصود والذي بنيت على أساسه السياسات والإجراءات. والمفهوم العلمي للتقييم يتضمن كشرط أساسي مبدأ القياس لتحديد ما إذا

1 هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص . ص: 12 .13

[2] محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مرجع سبق ذكره، من ص إلى ص: 52 . 54

كانت الأهداف والسياسات ونظم وأساليب العمل والإجراءات تتناسب والوضع العام للمؤسسة وإلى أي حد تم الالتزام بها. وهذا هو عمل برنامج المراجعة الإدارية العامة. وبعد تجميع المعلومات الكافية وتحليلها يمكن لبرنامج المراجعة أن يقدم المقترحات الكفيلة بتصحيح الانحرافات بالتغيير اللازم في الأهداف أو السياسات أو الإجراءات أو أساليب العمل أو أي عنصر من عناصر العمليات الإدارية والتشغيلية.

يمكن من خلال المراجعة الإدارية المستمرة تحقيق عدة منافع منها:

. الكشف عن العجز في النظم الرقابية؛
. تحسين تفهم الأفراد للأهداف والسياسات ومدى مسؤولية المراكز والإدارات المختلفة في إسهامها في تحقيق هذه الأهداف (الإدارة بالأهداف)؛
. إعادة تنظيم عملية التسيير على أسس علمية تضمن فعالية التنظيم في تحقيق الأهداف؛
. وضع معايير للأداء أكثر واقعية.

ويتطلب تحقيق هذه المنافع تطبيق برنامج معين للمراجعة الإدارية يتكون من عدة أجزاء منها:

أ . قياس وتقييم فعالية مراقبة التسيير: للتأكد من أن المعايير الرقابية وطرق قياس وتقييم الأداء تتناسب وطبيعة العمليات والخطط بالمؤسسة، وإلا تسجل التوصيات اللازمة لتحديث الإجراءات وجعلها أكثر ملائمة للعملية الرقابية الصحيحة أو تكون هناك حاجة لتغيير المعايير والمقاييس الرقابية.

ب . دراسة تنظيم المؤسسة: إن من أهم مسببات ضعف المنظمات هو سوء التنظيم الإداري أو عدم الاهتمام به، مما يولد مشاكل في تداخل الاختصاصات أو في توزيع السلطات أو في تقسيم الأنشطة، وبالتالي فإن برنامج المراجعة الإدارية يتضمن إخضاع الهيكل التنظيمي للدراسة المتأنية لكشف نقاط الضعف وتعديلها.

ج . تقييم الأهداف والسياسات: يشمل برنامج المراجعة الإدارية عملية تقييم كيفية وضع الأهداف والسياسات ودراسة مدى تناسبها والعمليات في النظام ومدى الالتزام بهذه السياسات في جميع المستويات الإدارية ومدى تفهم وتقبل كل المسؤولين للأهداف والسياسات الموضوعة.

د . تقييم العمليات: تتحقق أهداف المؤسسة من خلال الأداء الجيد للعمليات التشغيلية المختلفة مثل: الإنتاج، التسويق والتموين وغيرها، وهذا يعني استعمال وسائل الرقابة الحديثة على هذه العمليات، وتحليل ودراسة كل عناصر العمليات في المؤسسة ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري وتحليل الانحرافات وتصحيحها.

هـ . تقييم الأفراد: يتضمن برنامج المراجعة أيضا تقييم سياسات التوظيف وتقييم كفاءة الأفراد وتحديد نقاط القوة والضعف فيهم، بالإضافة إلى تفحص أحوال العمل والروح المعنوية للأفراد بالمؤسسة، وبرامج التكوين، والخدمات وطرق تقييم الوظائف، ومدى مطابقة الإجراءات للقواعد والقوانين الحكومية في هذا المجال.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن المفهوم العام لمراقبة التسيير نستخلص أن هذه الخيرة تهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة التجارية الصناعية والخدماتية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لإستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وكذلك الانحرافات واستخراج الفروقات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذ ه الانحرافات مستقبلا وهذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة (التحليل المالي، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية...إلخ) إلى جانب هذه طرق إعداد الميزانيات التقديرية والرقابة عليها.

كما تطرقنا في هذا الفصل إلى علاقة وظيفة التدقيق بنظام مراقبة التسيير الذي يعتبران نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا.

تمهيد :

استطعنا حتى الآن أن نجمع جميع العناصر النظرية الأساسية لموضوع التحليل المالي، لكن النظري لوحده لا يكفي لاستيعاب هذه التقنية، وحتى يكون موضوع دراستنا متكاملا و أكثر شمو لا، يستدعي ذلك ترجمة كل ما جاء في الجانب النظري إلى لغة الأرقام و ذلك لتوضيح الرؤية و تبسيط بعض المفاهيم النظرية التي قد تبدو للكثير غامضة.

سنطبق إذن كل ما أوردناه نظريا علي ارض الواقع بدراسة ميدانية لوحدة التسيير و توزيع المياه بمستغانم EGEMO مرتكزين على نفس المنهجية المتبعة بإتباع خطوات التحليل المالي المتمثلة في تجميع البيان المحاسبية المتمثلة في الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج لفترة التحليل (2001، 2002، 2003)، ومن تحويل الميزانيات المحاسبية إلى الميزانيات المالية، تمكن من الانطلاق في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة باستخدام أهم أدوات التحليل المالي:التوازنات المالية و رؤوس الأموال و النسب المالي .

المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة الجزائرية للمياه

المطلب الأول: لمحة تاريخية وتعريف عن مؤسسة الجزائرية للمياه

أولا. لمحة تاريخية عن مؤسسة الجزائرية للمياه

في السبعينات كان المسؤول الرئيسي و الوحيد في تسيير المياه عبر كل تراب الوطن شركة وطنية "صوناد" " SONADE "، وهذه في إطار تنمية المياه الصالحة للشرب في ظل الاقتصاد المخطط والنظام الاشتراكي. ولكن نظرا للعبء الثقيل الذي كان على عاتق هذه الشركة في مجال التكلف لوحدها بمهام توزيع المياه الصالحة للشرب عبر كل تراب الوطن، فأوجب الأمر إلى إيجاد حل لهذه المشكلة.

ففي بداية الثمانينات،قام ممثلو الحكومة آنذاك إلى حل هذه الشركة و قسموها إلى مجموعة مؤسسات جهوية، و هذا في ظل نفس النظام الاقتصادي. من بين هذه المؤسسات مؤسسة "أوبيمو" "EPEMO"، مؤسسة أنتاج وتسيير وتوزيع المياه الصالحة للشرب لمستغانم، وهذا وفقا للمرسوم الوزاري رقم 83 . 338، 14 ماي 1983.

وكان يمتد نشاط مؤسسة " EPEMO" إلى تسيير وحدات تابعة لها بالولايات التالية : "مستغانم، غليزان، الشلف وعين الدفلى"، وكان مقر مؤسسة "EPEMO" بولاية الشلف تحت سلطة ولاية مستغانم لما ذكرنا سابقا. إلا أن عبر مرور الوقت اكتشف أن أداء هذه المؤسسة لم يكن في المستوى المطلوب مثلها مثل بعض المؤسسات لم يكن شانها كذلك، فادعى الأمر لإيجاد لهذه المشكلة.

ففي نهاية الثمانينات تم حل مؤسسة " EPEMO" وتم إنشاء مؤسسة تسيير المياه بمستغانم وتوزيعها بمستغانم تسمى ب " EGEMO".

في جانفي1988 حسب سجلها التجاري، وخضوعها للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 23 نوفمبر 1987 بالمداولة الصادرة عن المجلس الشعبي الولائي بمستغانم بتاريخ 02 سبتمبر 1987 والمتضمن إنشاء هذه المؤسسة وهذا في ظل النظام الرأسمالي والاقتصاد الحر.

وتحكم هذه المؤسسة 22 بلدية بمستغانم، وهذه المؤسسة أي مؤسسة تسيير المياه المنزلية والصناعية والتطهير "EGEMO " هي المؤسسة الباقية إلى وقتنا الحالي بمستغانم والتي هي ميدان دراستنا.

ثانيا. تعريف مؤسسة الجزائرية للمياه

تعرف حاليا بالمؤسسة الجزائرية للمياه بمستغانم وهي مؤسسة اقتصادية تجارية تقع في خزان سيدي بن حوى ص. ب528 مستغانم وتعتبر من أهم المؤسسات الحساسة التي لها دور فعال في الاقتصاد الوطني وكذلك تعتبر بالنسبة للمجتمع أهم ركيزة لاستمرار الحياة فقد عملت المؤسسة بكل تقنياتها لبدل مجهود لإيصال المياه لمنازل المواطنين وجميع المؤسسات الخاصة والعامة.

حيث تتميز المؤسسة بكونها مستقلة ماليا وذات الشخصية المعنوية تخضع في علاقتها بالدور لجميع القواعد والنظم الإدارية ومن أهم التغييرات التي وصلت إليها الجزائرية للمياه وتعتبر الأهم وهي تصفية مياه البحر وتنقيتها لجعلها صالحة للشرب لتوزيعها على السكان.

المطلب الثاني: مهام وإمكانيات الجزائرية للمياه بمستغانم

أولا- مهام مؤسسة الجزائرية للمياه

- تنفيذ السياسة الوطنية لمياه الشرب على كامل التراب الوطني؛

. تسيير عملية إنتاج مياه الشرب ونقصها وتوزيعها ومعالجتها وتخزينها وتجديد الهياكل القاعدية التابعة لها وتنميتها عبر مختلف البلديات؛

- مراقبة نوعية المياه الموزعة؛

- تحسين فعالية شبكات التحويل والتوزيع؛

- إدخال كل تقنية للمحافظة على المياه؛

- ومن مهامها الإنتاج والتوزيع والتخزين والمعالجة.

ثانيا. إمكانيات مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

أ. إمكانيات المادية

الجدول رقم (III . 1): التسيير

عدد البلديات المسيرة	**32**
نوع التسيير	**تسير كلي ومزدوج**
عدد سكان الولاية	**800441 ساكن**
عدد السكان المستفيدين	**643491 ساكن**

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (III . 2): المنشئات القاعدية

الطول الإجمالي للشبكة	1461 km
عدد الخزانات	112
قدرة التخزين	276600 m3
عدد الآبار العميقة والعيون	65
عدد محطات الضخ	28
محطة معالجة المياه	01
قدرة المعالجة	25000 m3/j
محطة تحلية المياه البحر	01
قدرة الضخ	200000 m3/j

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (III . 3): الموارد المائية

المياه الباطنية	1472 10^3m^3
المياه السطحية	5676 10^3m^3
مياه البحر (تحلية)	35548 10^3m^3
المردود التقني	96%
المردود التجاري	65%
المردود الإجمالي	62%
عدد التسربات المصلحة	10246

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ب- إمكانيات البشرية

عدد عمال في مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

. عدد العمال الكلي 820 عامل مهني.

. 784عقد دائم غير محدود المهلة.

. 316 عقد دائم محدود المهلة.

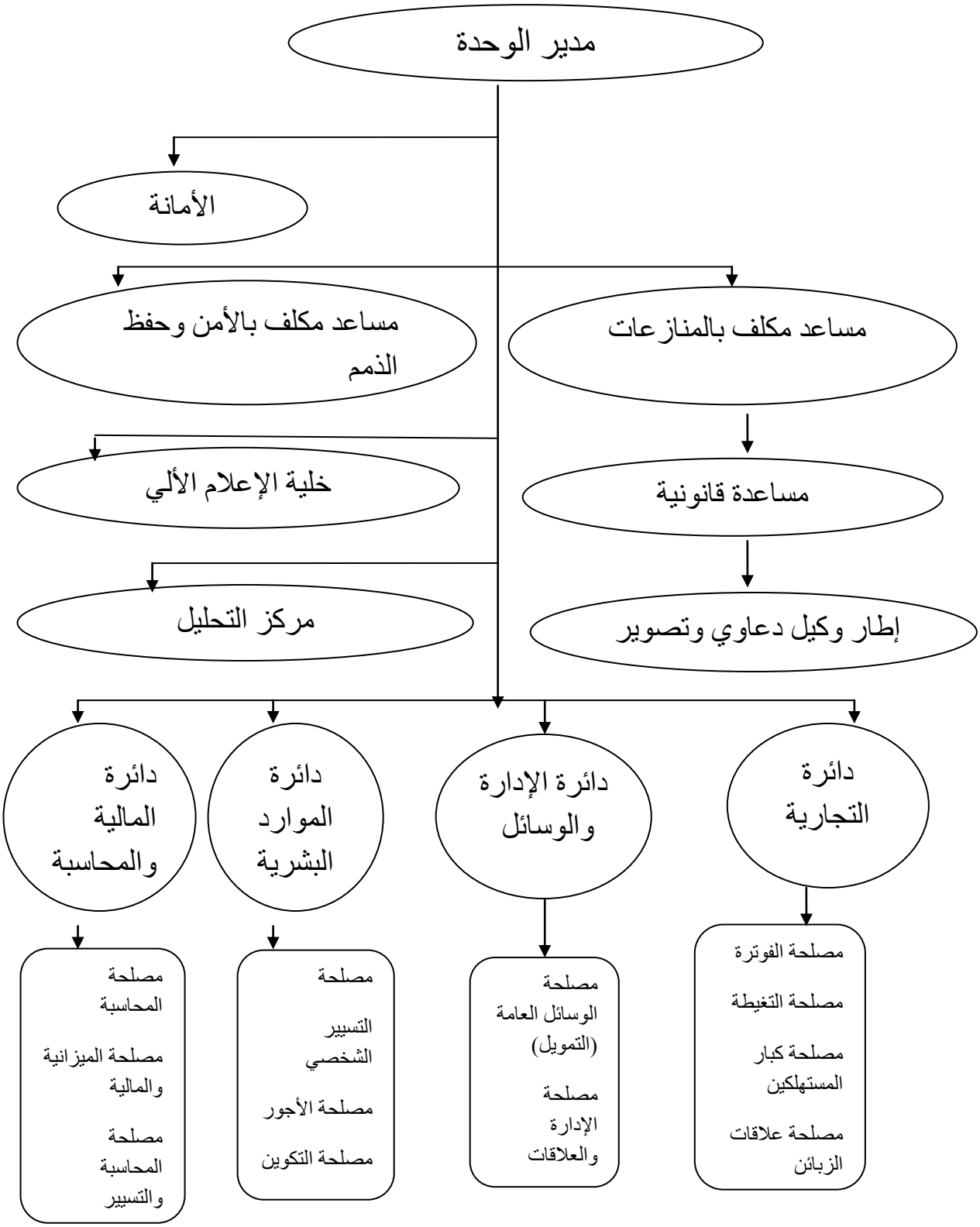
الجدول رقم (III . 4): التفصيل في الإمكانيات البشرية

المهنة	العدد
إطار عام(cadre supérieur)	01
إطارات (les cadres)	114
مسير (maitrise)	141
تنفيذ (exécution)	553
أعوان الأمن (agent sécurité)	291

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: تقديم وشرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه بمستغانم

الشكل رقم (III . 1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه وحدة مستغانم



المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

شرح مختلف مصالح الهيكل التنظيمي

1- مدير الوحدة:

هو المسؤول والمسير للمؤسسة تجده على رأس المخطط الهيكلي التنظيمي للمؤسسة والذي له الحق في اتخاذ القرارات وإصدار الأوامر ومن مهامه التمتع بالسلطة التي تمكنه بالقيام بمسؤوليته الكاملة لتحقيق الأهداف.

2- الأمانة:

وهي الوسيط بين المسؤول والمصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة ويكمن دورها في تسجيل الرسائل واستقبال الزوار وكذلك استقبال هواتف المدير ولها دور فعال في حفظ أسرار المهنة.

3- المساعد المكلف بالمنازعات:

تعتبر من أهم المصالح الموجودة لدى المؤسسة بصفتها الواجهة القانونية التي تضمن هيبة المؤسسة سواء مع الزبائن أو المتعاملين هما التنظيم الهيكلي.

كما أن المصلحة تعتبر همزة وصل بين كل المصالح وتقوم بدراسة ملفات ديون الزبائن بحيث تكون دراسة كل ملف على حدى ومن ثم استدعاء الزبون لتسوية وضعيته بصفة ودية عن طريق اعتذاره (نموذج عن وثيقة اعتذار) كما أن المؤسسة تقدم تسهيلات وهذا عن طريق دفع بالتقسيط. .
. نموذج عن تعهد شرفي للدفع بالتقسيط والاعتراف بالدين.

. نموذج الاعتراف بالدين وإذا لم يستجيب الزبون للاستدعاء أو لم يتم التوصل إلي نتيجة فان الملف يحال مباشرة إلى القضاء للفصل فيه.

4- المساعدة القانونية:

من مهامها :

- إعلام مواطنينا والإنذار بالقطع.

- تناوب عن المؤسسة في المجالس القضائية.

5- إطار وكيل دعاوي وتصوير:

يقوم بتصوير عملية سرقة المياه ويقوم بطبع الصور وكتابة محضر عليها لتسلم للمدير.

6- المساعد المكلف بالأمن وحفظ الذمم:

وهو المسؤول عن توفير الأمن وعن أعوان الأمن والحراس والمحافظة على كل ما هو ملك للشركة من معدات وتجهيزات أي كل ممتلكاتها بصفة عامة لتوفير الظروف الأمنية وشرط الوقاية.

7- خلية الإعلام الآلي:

تقوم بتصليح الاعطاب الحاصلة في مختلف المصالح.

8- مركز التحليل:

ويشرف عليه رئيس حيث يقوم بمراقبة وتحليل المياه للتأكد من سلامتها من الجراثيم المؤذية بالصحة وذلك من أجل إيصال مياه صالحة للشرب للمواطن ومراقبة نوعية المياه الموزعة عبر الشبكات من الآبار والخزانات فهناك:

. مخبر التحاليل الفيزيائية.

. مخبر التحاليل الكيمائية.

. مخبر التحاليل المعادن.

9- الدائرة التجارية:

بما أن المؤسسة تحمل طابع تجاري وصناعي فانه يستلزم وجود دائرة تجارية تشرف على الشؤون الاقتصادية والتجارية في المديرية كما تقوم بمتابعة الملفات ومراسلات مستهلكي الماء ومن مهامها: .

. القيام بعملية بيع الماء بالمقابل.

. وضع إستراتيجية للمؤسسة.

وتضم الدائرة التجارية أربعة مصالح تتمثل في:

أ- مصلحة الفوتره:

هذه المصلحة محل الدراسة بوسائل الإعلام الآلي بحيث تسهل لها عملية الفوترة التي تتم على مستواها حسب المواعيد المحددة لكل ثنائي أو ثلاثي.

ب- مصلحة التغطية:

وهي التي تقوم بتغطية ومتابعة ديون المؤسسة للمستهلكين الذين لم يتم تسديد فواتيرهم.

ج- مصلحة كبار المستهلكين:

وهي الشركات والمؤسسات والإدارات ومحلات والمطاعم أي كل ما هو تجاري يستهلك الماء وتكون المواعيد المحددة فيها ثنائية.

د- مصلحة علاقات الزبائن:

وهي المصلحة الأولى التي تستقبل الزبون وتضع علاقة بين المؤسسة والزبون وتقوم باستقبال احتياجات الزبائن ومعالجتها.

10 - دائرة الإدارة والوسائل:

وتضم:

أ- مصلحة الوسائل العامة (التموين):

فهي مسؤولة عن المواد واللوازم وتقوم بتقديم وسائل استثمارها في سجلات رسمية لدى الهيئات القضائية.

ب- مصلحة الإدارة والعلاقات الخارجية:

أي أن هذه الإدارة تقوم بشراء كل ما تحتاجه وذلك بإبرام صفقات وهي تشرف على توزيع كل ما تجلبه.

11 - دائرة الموارد البشرية والتكوين:

وهذه المصلحة تضم أربعة مصالح وهي كالأتي:

أ- مصلحة المستخدمين:

وهي المصلحة الأولى التي يتصل بها العامل وتقوم بمتابعة المسار الوظيفي لكل عمال المؤسسة من دخولهم إلى غاية التقاعد والحفاظ على حقوقهم.

ومن الوثائق التي تنجز على مستوى هاته المصلحة نذكر:

. نموذج وثيقة سند عطلة.

. نموذج وثيقة ممارسة المهنة.

ب- مصلحة الأجور:

وهي المصلحة التي تقوم بإعداد الأجور شهريا وكشف الرواتب لكل عمال في المؤسسة.

ج- مصلحة التكوين:

وهي المسؤولة على تكوين العمال في مجال عملهم ويكون هذا التكوين إجباري على كل عامل وهناك مركزين للتكوين هما:

. مركز التكوين بتيزي وزو خاص بالتقنيين.

. مركز التكوين بقسنطينة خاص بالإداريين.

مهام دائرة الموارد البشرية والتكوين:

. التنسيق بين المراكز التابعة للوحدة وحتى المصالح الأخرى.

. ترقية العمال وتكوينهم.

. الحرص على الفحوصات الطبية.

. تحديد أجور العمال.

. دراسة ملفات التوظيف.

. تحديد مناصب العمل.

. دراسة ملفات التوظيف.

. تحديد مناصب العمل.

11- دائرة المحاسبة والمالي:

وتضم مصلحتين وهما :

أ . مصلحة المحاسبة:

تقوم هذه المصلحة بمعالجة جميع العمليات المحاسبية و إظهار كافة البيانات والمعلومات وتحليل النتائج و إعداد الميزانية السنوية للمؤسسة .

ب- مصلحة المالية.

تتكفل بإدارة الشؤون المالية بإصدار الشيكات ومراقبة الإيرادات والنفقات لمعرفة وضعيتها المالية.

المبحث الثاني: دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير

من أجل دراسة دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير اقتصرنا على دراسة دور هذه الوظيفة في تقييم أداة الميزانية التقديرية، الموجودة في المؤسسة لتوضيح أهمية وظيفة التدقيق في التقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، من خلال أداة الرقابية الموجودة فيها.

المطلب الأول: التدقيق ومراقبة التسيير في المؤسسة

أولا . التعريف بمصلحة التدقيق ومراقبة التسيير

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 المنشورة اللازمة؛

- وضع الخطط الإستراتيجية؛
- مراقبة عملية التسيير.

ثانيا . مراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة

إن أهم المراحل التي يمر بها المدقق الداخلي في المؤسسة خلال إنجازه لمهمته مايلي:

1 . مرحلة الحوار: يتم خلال هذه المرحلة إجراء حوار مع الموظفين ومسؤولي المصالح عن كل إجراءات العمل وكيفية سير وتدفق المعلومات والوثائق، حيث يقوم المدقق الداخلي بتكوين تلك الملاحظات على أوراق العمل.

2 . إنشاء خرائط التدقيق: بعد تسجيل كل المعلومات عن نظام العمل الداخلي، 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 وتتمثل في أخد عينة منها ثم دراستها وإجراء المقارنة اللازمة والخروج في الأخير بنتائج تعمم على كل المجتمع المدروس.

4 . استخراج نقاط قوة 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 يليها سرد التوصيات اللازم تطبيقها في نظر المدقق لتفادي مثل هذه النقائص ويتم إعداد هذه التقارير في مقر مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة حيث يتم الإطلاع عليه من طرف رئيس الدائرة الذي يبدي رأيه في طريقة أداء المهمة ووضع الملاحظات ثم يصادق عليه، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة لمدير المالية والمحاسبة، رئيس دائرة التدقيق والنظم، مصلحة التوثيق والأرشيف وأعضاء فرقة التدقيق الداخلي، كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية التدقيق.

المطلب الثاني: طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في المؤسسة بمساعدة المسؤولين العمليين 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 الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بعرض كيفية تقييم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة من خلال التقييم أداة الميزانية التقديرية المستخدمة في المؤسسة، عبر تحليل الانحرافات التي حدثت في أرقام في هذه الأداة.

أولا . الميزانية التقديرية

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

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

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

وفيما يلي عرض الميزانية التقديرية للمؤسسة بالنسبة لسنة 2016:

الجدول رقم (III . 5): الميزانية التقديرية في المؤسسة محل الدراسة لسنة 2016

العناصر	مقدار 2016	محقق 2016	الانحراف	%
رقم الأعمال	812313	1008482	196169	%24
المشتريات	339575	331131	8444 -	%2,48 -
الخدمات	44380	18917	25463 -	%57,37 -
القيمة المضافة	428358	658169	229811	%54
مصاريف المستخدمين	574824	580790	5966	%1
الضرائب والرسوم	14000	26553	12533	%90
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	26000	21900	4100 -	%15 ,76 -
نتيجة الدورة	182486 -	23397	205883	%13

المصدر: بالاعتماد على الملحق رقم 4

ثانيا . تحليل النتائج

1 . رقم الأعمال: من خلال قراءة الأرقام الميزانية التقديرية للمؤسسة، يتضح لنا أن مبلغ رقم الأعمال قد حقق انحرافا موجبا 196169، وذلك بنسبة تقدر ب 24,1% لأن مبلغ المتوقع هو 812313 والذي حقق هو 1008482 يرجع هذا إلى الزيادة في الإنتاج (تحلية مياه البحر) الذي فرض على الوحدة ببيعه، ولم تحسب من قبل في الميزانية .

2 . المشتريات: بما فيها الطاقة و المواد الكيميائية كانت المؤسسة تتوقع قيمة المشتريات ب 339575 والمبلغ الذي حقق خلال السنة هو 331131 وبالتالي حققت انحراف سالب - 8444 وذلك بنسبة تقدر ب – 2,48% وهذا راجع إلى نقص في كمية المشتريات .

3 . **الخدمات:** من خلال الميزانية التقديرية، لاحظنا أن المبلغ المتوقع تحقيقه هو 44380 أما المبلغ المحقق هو 18917 أي أنها حققت انحراف سالب – 25463 وذلك بنسبة تقدر ب -57,37% ويرجع هذا الإنخفاض إلى التحكم في النفقات والميل إلى سياسة التقشف حسب ما تفرضه الدولة على المؤسسات العمومية (المال العام) .

4 . **مصاريف المستخدمين:** حققت مبالغ مصاريف المستخدمين من خلال الميزانية التقديرية للمؤسسة، قيمة انحراف تقدر ب 5966 ، بنسبة تقدر ب 1 % وتتمثل هذه النسبة في المنح المعطاة لبعض العدد القليل من العمال المغادرين في حالة تقاعد .

5 . **القيمة المضافة:** التي من خلالها نستطيع معرفة قدرة المؤسسة في تحمل لنفقاتها وفي هذه الحالة نجد المؤسسة قد حققت نسبة انحراف تقدر ب 54 % ويرجع ذلك إلى الزيادة المفروضة على المؤسسة (الوحدة) من إنتاج مياه البحر (تحلية المياه) .

6 . **الضرائب والرسوم:** حققت نسبة انحراف موجب يقدر 90% ، مما يعني أن المؤسسة تحملت ارتفاع في نسبة الضرائب والرسوم المطبقة في تلك السنة، وهذا راجع إلى زيادة في رقم الأعمال يجر هذا بالضرورة إلى ارتفاع مستوى الضرائب والرسوم، وبالتالي كان سلبيا وليس في مصلحة المؤسسة.

7 . **مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** حققت مبلغ انحراف سالب يقدر ب – 4100، وذلك راجع لتأخير اقتناء عتاد، وكإجراء تصحيحي على المؤسسة إدراجها في السنوات القادمة.

8 . **نتيجة الدورة:** مقارنة بين المقدر والمحقق، فقد حققت انحرافا بنسبة 13% نتيجة إلى إضافة تقنية تحلية مياه البحر التي لم تكن في الحسبان.

من خلال هذه النتائج نستنتج مايلي:

يعمل التدقيق الداخلي على تحقيق النفعية للمؤسسة من خلال تحسين أداءها وتفعيل الرقابة سواء الإدارية والمالية والحفاظ على أصول المؤسسة من خلال معرفة كفاءة الإدارة في إدارة أصولها وكفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للحصول على أفضل النتائج وهذا عن طريق استخدام الأدوات الرقابية التخطيطية وتقييم الأداء مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط واستخراج الفروق وتحليل الانحرافات والعمل على تصحيحها، ومراقبة تنفيذ السياسات المالية والإدارية والتأكد من تطبيقها فعلا حيث يعطي المدقق وجهة نظره حول إمكانية تحسين الأداء وتصحيح الاختلال وذلك نتيجة قيامه بفحص ودراسة أوجه النشاط المختلفة بالمؤسسة ومعرفة نقاط الضعف فيها واقتراح الحلول الملائمة لمعالجتها، ومن ثم إعطاء المنشورة للإدارة عن كفاءة الأداء وفعاليته، كما يساهم ترشيد الإدارة نحو الأداء أفضل النتائج واتخاذ القرارات المناسبة.

غير أنه يمكن ملاحظة ما يلي:

- غياب وظيفة مستقلة لمراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، مع دمجها في وظيفة التدقيق ضمن مصلحة تمارس التدقيق والرقابة.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة الجزائرية للمياه والتي كان الهدف منها تطبيق ماتم التوصل له في الجانب النظري واختبار مدى تطابقه مع الواقع العلمي، تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن التدقيق الداخلي يعتبر من أهم آليات بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود نظام مراقبة التسيير وفعاليته، وذلك بتقييمه ومدى كفايته، واكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف.

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

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

فبعد معالجتنا وتحليلينا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا لمجموعة من النتائج مع مجموعة من الاقتراحات:

نتائج الدراسة:

- التدقيق الداخلي يعمل على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يعتبر وسيلة للتأكد من عدم وجود انحرافات وكذا كشف الأخطاء والغش في الدفاتر المحاسبية، والعمل على تصحيحها ويساعد على تقييم الأداء؛
- هدف التدقيق يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها المركز المالي للمؤسسة؛
- نظام مراقبة التسيير هو مسار دائم للتعديل يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء ويساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم؛
- نظام مراقبة التسيير يهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال والفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة؛
- نظام مراقبة التسيير يسمح بالمتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للإستراتيجية؛
- يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموع من الأدوات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي والتي تساعد على تحقيق الأهداف؛
- وظيفة التدقيق ونظام مراقبة التسيير مفهومان مترابطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل عن الآخر، ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي؛

- التدقيق الداخلي يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة؛
- يحافظ التدقيق على أصول المؤسسة، ويشرف على عملياتها، ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها؛
- يعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمه لنظام مراقبة التسيير؛
- يقوم التدقيق على اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة؛
- تساهم وظيفة التدقيق في عملية صنع القرار الإستراتيجي لدى المؤسسة.

اختبار الفرضيات:

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

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

الفرضية الثانية: المتمثلة في أن الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة االتسيير يستند إلى جملة من المرتكزات الفكرية توضح مبادئه واستخداماته، توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات:

- يرتكز نظام مراقبة التسيير على الرقابة وذلك للوقوف والحكم على الأداء المحقق (النتائج).
- يقوم مراقب التسيير بالمساعدة في اتخاذ القرارات وذلك بإنتاج المعلومات من خلال قيامه بعدة أنشطة: الميزانيات التقديرية والمحاسبة.
- إن من أهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الاستعمال الجيد لمراقبة التسيير وإن الاستعمال الأمثل والأنسب للأدوات وتقنيات مراقبة التسيير التي ستسمح بتزويد المعلومات الضرورية للتحكم في سير المؤسسة: المحاسبة العامة ولوحات القيادة ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: تساهم وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير من أجل إبراز فعاليته وذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة في السجلات واكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء بعض الحلول المناسبة عن طريق:

- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها وأخذ الإجراءات التصحيحية؛
- الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة؛
- تقييم الأداء وتحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات؛
- ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية أيضا .

الاقتراحات:

بناءا على النتائج المتوصل إليه من خلال الدراسة النظرية التحليلية ومعرفة دور وضيفة التدقيق في تقييم نضام مراقبة التسيير بمؤسسة الجزائرية للمياه نقدم جملة من الاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها الاقتراحات ما يلي:

- ضرورة اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية ،التحليل المالي باعتبارها أدوات رقابية شاملة تساعد على اتخاذ القرارات؛
- دراسة المشاريع بشكل علمي ودقيق للأعمال المراد القيام بها؛
- استعمال طرق إحصائية وعلمية في إعداد لوح القياد ة الموازنة التقديرية؛
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين؛
- ضرورة وضع مؤشرات تعتمد عليها المؤسسة عند القيام بإعداد لوحة القيادة لإعطاء نظرة واقعية حول الأداء والمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على العمليات.

آفاق البحث:

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

- دور وظيفة التدقيق في تقييم الأداء المالي المؤسسات الاقتصادية؛
- دور المدقق الداخلي في ترشيد قرارات المؤسسة؛
- التدقيق الخارجي ومساهمته في تطوير أداء المؤسسة.

قائمة المراجع:

أولا . المراجع بالعربية:

الكتب:

1 . أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر التوزيع، عمان، 2005 .

2 . أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2015.

3. إيهاب نظمي، هاني العرب، التدقيق الحسابات:الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012.

4 . توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان،2014.

5 . جميل أحد توفيق، إدارة الأعمال، بدون طبعة، دار الجامعات المصرية، مصر،1970.

6 . حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة:مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،2007.

7 . خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات:الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل والتوزيع، عمان،1999.

8 . خالد خطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات:النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.

9 . رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات: العملي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.

10 . رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات: النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.

11. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.

12 . سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات(1)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان،2010.

13 . سعود كايد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، بدون دار للنشر، الأردن، 2012.

14 . عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، بدون طبعة، دار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، مصر ،2000 .

15 . غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006.

16 . غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشرة والتوزيع والطباعة ، عمان، الأردن، 2009.

17 . محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2006.

18 . محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل،الطبعة الأولى،المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007.

19 . محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، بدون طبعة، دار الجامعية، مصر، 2003.

20 . محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية:المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

21 . محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعلمية لمراجعة الحسابات، بدون طبعة، دار الجامعية، مصر، 2005.

22 . محمد فضل مسعد، خالد راغب خطيب، دراسة متعمقة في دراسة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

23 . محمد مصطفى سلمان، الأسس العلمية والعلمية لمرجعة الحسابات، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر،2014 .

24 . معراج هواري ، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، بدون طبعة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011.

25 . هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق : من الناحية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2006.

2 . مذكرات وأطروحات:

1 . زهرة بوعزة، دورة وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،2012.

2 . عبد الرحمان هباج، أثر مراقبة على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكر تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

3 . عبد القادر، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2012.

4 . فاطمة نعمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد أبن باديس، مستغانم،2013.

5 . فتحي صولى، دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر ، 2012.

6 . كمال فارس، مراقبة التسيير لدى البنوك، مذكرة تخرج لنيل شاهدة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،2012.

7 . ليليا بن محمد، دور مراقبة في التسيير أداء المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم ، 2013.

8 . محمد بصغير،أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2012.

9 . مريم حماني، تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال لوحات القيادة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2013.

10 . هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،2014.

11 . هواري بخيرة ، أهمية التسيير في زيادة مستوى أداء المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2013.

3 . الملتقيات:

1. محمد بن سعيد ،تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية، محور المشاركة في ملتقى السادس، جامعة سيدي بلعباس.

4 . المحاضرات:

1. محمد صغير قريشي، شريفة رفاع، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

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

5 . مواقع إلكترونية:

24 . محمد خليل، عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية. WWW.rr4ee.net

ثانيا . المراجع بالأجنبية:

1– A . Khemakhem , La Dynamique du contrôle de Gestion, Dunod, Paris, France, 1976, p : 16.

2– Entony Manargerial, Contrôle Système, edition wood, 1997, p :10 .

3– essentielle pour la pratique : edition par eladib , Alger, 2005, p :11.

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 000116180807261

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		**484 426 695,02**	**232 482 818,04**	**251 943 876,98**	**269 966 722,37**
Terrains		*6 631 657,00*		*6 631 657,00*	*6 631 657,00*
Bâtiments		*7 792 011,55*	*5 973 270,01*	*1 818 741,54*	*1 926 801,44*
Autres immobilisations corporelles		*312 002 326,47*	*226 509 548,03*	*85 492 778,44*	*103 407 563,93*
Immobilisations en concession		*158 000 700,00*		*158 000 700,00*	*158 000 700,00*
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**3 401 726,79**		**3 401 726,79**	**2 667 764,27**
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*3 401 726,79*		*3 401 726,79*	*2 667 764,27*
Impôts différés actif		*33 772 834,55*		*33 772 834,55*	*39 601 426,68*
TOTAL ACTIF NON COURANT		521 601 256,36	232 482 818,04	**289 118 438,32**	312 235 913,32
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		519 015 050,53	452 842 382,51	66 172 668,02	60 892 629,88
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 859 431 403,27	807 075 097,58	*1 052 356 305,69*	942 356 996,01
Autres débiteurs		14 820 791,28		*14 820 791,28*	6 436 612,28
Impôts et assimilés		5 964 258,22		*5 964 258,22*	1 797 722,91
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		299 315 948,73		*299 315 948,73*	375 162 674,84
TOTAL ACTIF COURANT		2 698 547 452,03	1 259 917 480,09	**1 438 629 971,94**	1 386 646 635,92
TOTAL GENERAL ACTIF		3 220 148 708,39	1 492 400 298,13	**1 727 748 410,26**	1 698 882 549,24

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 000116180807261

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-275 971 691,36	-190 571 283,30
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Laison inter unites		**71 363 205,26**	**79 499 687,31**
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**-204 608 486,10**	**-111 071 595,99**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		4 422 286,35	4 247 997,39
Impôts (différés et provisionnés)		1 281 216,20	999 775,96
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		192 247 047,74	209 713 288,42
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**197 950 550,29**	**214 961 061,77**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		358 622 794,62	339 512 797,71
Impôts		1 270 516 698,96	1 168 432 972,90
Autres dettes		105 266 852,49	87 047 312,85
Trasorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 734 406 346,07**	**1 594 993 083,46**
TOTAL GENERAL PASSIF		***1 727 748 410,26***	***1 698 882 549,24***
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 000116180807261

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 002 823 160,08	920 740 353,25
Variation stocks produits finis et en cours		452 842 382,51	374 038 954,25
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 455 665 542,59**	**1 294 779 307,50**
Achats consommés		-376 942 566,38	-277 021 590,31
Services extérieurs et autres consommations		-22 807 717,55	-21 628 304,87
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-399 750 283,93**	**-298 649 895,18**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**1 055 915 258,66**	**996 129 412,32**
Charges de personnel		-609 886 011,06	-557 696 219,75
Impôts, taxes et versements assimilés		-33 225 356,68	-32 979 121,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**412 803 890,92**	**405 454 071,57**
Autres produits opérationnels		33 393 707,80	3 951 290,07
Autres charges opérationnelles		-1 481 625,00	-953 982,64
Dotations aux amortissements et aux provisions		-726 926 166,10	-499 211 805,07
Reprise sur pertes de valeur et provisions		28 862 070,41	10 158 224,24
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**-253 348 121,97**	**-80 602 201,83**
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**-253 348 121,97**	**-80 602 201,83**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-5 828 592,13	-9 202 231,35
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 517 921 320,80	1 308 888 821,81
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 777 098 034,90	-1 398 693 254,99
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-259 176 714,10**	**-89 804 433,18**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
Liaison Inter-Unité (PRODUITS)		101 288,29	158 395 853,79
Liaison Inter-Unité (CHARGES)		-16 896 265,55	-259 162 703,91
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-275 971 691,36**	**-190 571 283,30**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ملخص:

يعتبر التدقيق ومراقبة التسيير من بين أهم آليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أدائها التسييري، من خلال إبراز الدور الرقابي في المؤسسة للوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة، ويعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمه لنظام مراقبة التسيير، أيضا وجدنا أن التدقيق الداخلي يعمل على اكتشاف نقاط قوة وضعف في أداء المؤسسة، كما تساهم وظيفة التدقيق في عملية صنع القرار الإستراتيجي لدى المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، مراقبة التسيير، ميزانية التقديرية.

Résumé :

Il vérifie et le suivi de la gestion entre les mécanismes les plus importants qui aident votre organisation à atteindre ses objectifs et de contrôler leurs performances Aeltsiara, en mettant en évidence le rôle de supervision dans l'organisation d'avoir accès à l'information et l'analyse et des progrès réalistes vers la rationalisation des décisions et des politiques publiques, et les travaux de vérification interne pour prévenir et minimiser les erreurs de lors de l'évaluation du système de contrôle de la gestion, nous avons également constaté que les travaux d'audit interne pour découvrir les forces et les faiblesses de la performance de l'organisation, et de contribuer à la fonction d'audit dans le processus de prise de décision stratégique de l'institution.

Mots-clés: audit, gestion de contrôle, le budget prévisionnel.

Abstract :

Audit and control of governance are among the most important mechanisms that help the institution to achieve its objectives and control its performance by highlighting the supervisory role in the institution to obtain realistic information and analysis on the progress of work in order to rationalize decisions and public policies. The internal audit works to prevent and reduce errors from In its evaluation of the governance system, we also found that internal audit works to identify strengths and weaknesses in the performance of the organization, and the audit function contributes to the strategic decision-making process of the institution.

Keywords: Audit, Steering Control, Budget Estimate.