الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعةالحسابات في ترشيد القرارات

– دراسة إستبيانية –

من إعداد الطالب:

– محمد الطاهر سالمي

تحت إشراف الدكتور:

– محمد دينوري سالمي

لجنة المناقشة:

بشير دريدي	أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	رئيسا
محمد دينوري سالمي	أستاذ محاضر(ب) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مشرفا ومقررا
بشير بن موسى	أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضـر بالوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

تمهيـد:

إن التغير الذي شهدته المؤسسات من حيث نشاطها ووظائفها و أهدافها وباعتبارها الوحدة الفعالة والنشطة في النسيج الاقتصادي، ما يفرض عليها ضمان التسيير الحسن وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، وحسن اختيار القرارات مهما كان نوعها والتي تمكنها من استغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية استغلالا أمثلا .

و لكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك و من بين أهم هذه الوسائل التدقيق أو كما يعرف بمصطلح أخر المراجعة، حيث ظهر هذا الأخير بعد ظهور النظام المحاسبي ومع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير ومعه يظهر تخوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وبمرور الزمن أصبح من المستحيل أن نجد المساهمين يشاركون في التسيير وذلك لما تتطلبه هذه الوظائف من كفاءات متخصصة بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها الإدارية فظهور التدقيق الذي يقوم به شخص محايد ومستقل سواء كان داخلي أو خارجي يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة أموالهم المستثمرة .

فإذا كان هدف المدقق أثناء تدخله هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يعطي المعلومات المحاسبية قوة قانونية، فالمجالات المختلفة و المتعددة أفرزت تعدد واختلاف في أنواع التدقيق ليصل إلى مجال الحسابات الختامية و عناصر الميزانية من أصول وخصوم التي تهدف إلى تحديد الإنحرافات وأسبابها و العمل على رفع المستوى الإداري " اتخاذ القرارات" والكفاية الاقتصادية .

وبعد التحولات السياسية الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال العقدين الآخرين والتي أثرت مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينيات و عقد التسعينات و التي تحاول من خلالها إحداث نمط جديد للتسير بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي و لتضمن المؤسسة في مثل هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة نتيجة الانفتاح على الاستثمار الأجنبي و في مثل هذه الظروف أصبحت المؤسسة في حاجة إلى ملحت إلى التدقيق الذي لا غنى عنه في تزويد مختلف الأطراف المعنية معلومات دقيقة و ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات.

و من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي و محاولة الإجابة عليه من خلال هذا البحث يمكن صياغته كالأتي:

ماهو التدقيق المحاسبي و مامدى مساهمته في ترشيدالقرارات ؟

و للإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا تجزئته إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ماهو الإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات ؟
- ❖ ماهو الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرارات ؟
- ❖ ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في الجزائر ؟

الفرضيات:

و للإجابة على التساؤلات ننطلق من الفرضيات الاساسية التالية:

- ✓ يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي.
- ✓ يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها .
- ✓ يساهم التدقيق الداخلي اتخاذ القرارات.

أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية لأن التدقيق المحاسبي يعتبر كمرحلة نهائية في مجال الدراسات المحاسبية .
- نذكر للدارسين لعلم التدقيق بأنه علم قائم بذاته له أصول و قواعده و مفاهيمه و إجراءاته و هو يجمع أكثر من علم.
- حاجة المؤسسات الجزائرية التي شهدت تحولا جذريا في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بغية تحقيق الكفاءة في الإدارة .
- محاولة منا لإثراء المكتبة بمثل هذاالنوع من المواضيع .

منهجية البحث:

تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة والإجابة على الاشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو المناسب لهذا النوع من الدراسات.

كما تم استخدام الاستبيان في الدراسة الإستبيانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه إلى عينة من المختصين في االمراجعة للأكاديميين والمهنيين.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من أهمية موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار، كونه يساعد على تجاوز الصعوبات والمشاكل التي تواجه المنظمات والادارات، والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المدقق الداخلي إيجادها، ومن الضروري إظهار عمل المدقق الداخلي ومهارته كإحدى الوسائل الهامة والضرورية لتجاوز هذه الصعوبات.

الدراسات السابقة حول الموضوع:

هناك عدة دراسات سابقة تناولت هذا الموضوع، منها:

1- قرش عبد السلام: دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص ومراقبة التسيير، قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-2013.

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة الى معرفة كيف تعمل المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، ومدى تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية ومدى مساهمتها في اتخاذ القرارات، وذلك بالتطبيق على الشركة الوطنية للاشغال في الآبار ENTP، حيث تعتمدالشركة على وظيفة المراجعة الداخلية التي تساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال، فتسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسة، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة .

2- نقاز احمد:دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،تخصص مالية ومحاسبة جامعة الأغواط2007.

حيث اهتم الباحث في هذه الدراسة الى معرفة الطرق ووسائل المراجعة الداخليةالتي من خلالها دعم وتفعيل القرارات داخل المؤسسة.

3-شعبان لطفي:المراجعة الداخلية مساهمتها ودورها في تحسن تسيير المؤسسة،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر2004.

حيث اهتم الباحث من خلال هذا البحث الى معرفة كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسن تسيير المؤسسة من خلال سرد الطرق الحديثة للمراجعة الداخلية التي من خلالها يتم تحسن تسيير المؤسسة.

حدود البحث:.

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء المهنيين والأكاديميين وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر، وبالتحديد ولاية الوادي، ولاية غرداية وحتى ولاية بسكرة.

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين (أفريل 2015 إلى ماي 2015).

الحدود المتعلقة بالمستجوبين: تتمثل في أي مستجوب مطلع جيدا على المحاسبة.

المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

تم اعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة والإجابة على الاشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو المناسب لهذا النوع من الدراسات.

كما تم استخدام الاستبيان في الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه إلى عينة من المختصين في المحاسبة للأكاديميين والمهنيين.

صعوبات البحث:

وتكمن صعوبات البحث فيما يلي:

- مشاكل تتعلق بالحصول على إجابات الاستبيان إما عدم الإجابة أو التحفظ في الإجابة مع عدم الجدية في الإجابة.
- صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم.

محتوى البحث:

تم تقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول:

نعرض في الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق ،والفصل الثالث تطرقنا فيه إلى مسار تنفيذ عملية التدقيق .

أما الفصل الثاني فقد شمل هو الاخر اتخاذ القرارات حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية القرارات والمبحث الثاني إلى عملية إتخاذ القرارات والمبحث الثالث تطرقنا فيه إلى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.

أما الفصل الثالث الذي تناولنا فيه الدراسة الإستبيانية، حيث تطرقنا في المبحث الأول للطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الإستبيانية، أما المبحث الثاني فكان لعرض النتائج المحصل عليها وتحليلها.

تمهيـــد:

من المرجح أن قيام المســـيرين باتخاذ القرارات المتعلقة بأعمالهم في المؤســـســـات التي يســـيرونها والتي تعتبر محور نشاطهم، يجب على هذه القرارات أن تستند إلى دعائم أساسية من أجل تحقيق أفضل الأهداف للمؤسسة.

سـنتطرق في هذا الفصـل إلى مفهوم القرار وأنواعه وخصـائصـه وأهميته كما نتطرق إلى مفهوم عملية اتخاذ القرارات ومراحل اتخاذها وأســاليبها وظروف اتخاذها و أيضــا نماذج ونظريات القرار والعوامل المؤثرة فيه كما ســنبرز أيضــا العلاقة بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار.

المبحث الأول: ماهية القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرار من بين العمليات التنظيمية الهامة و التي تعكس عموما طبيعة إدارة المشروعات و المؤسسات الاجتماعية وتكشف أكثر ميكانيزمات البناء الداخلي الإداري الذي يوجد داخل الوحدات العامة من المؤسسة أو المشروع لذلك يجب علينا أن نتوصل إلى بعض المفاهيم حول القرار.

المطلب الأول: مفهوم القرار

هناك تعاريف متعددة لمعنى القرار الإداري وضعها مفكرو الإدارة، وأن جميعها يؤكد على أن القرار الإداري يقوم على عملية المفاضلة، وبشكل واعي و مدرك، بين مجموعة بدائل، و أول حلول (على الأقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتبار (نسب تحقيق وسيلة الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار . وفي أحيان معينة قد يكون القرار رفضا لكل البدائل و الحلول المتاحة للاختيار و عدم القيام بأي عمل محدد ومن ثم يكون القرار هو الإقرار، والسبب الذي يدفع المدير إلى عدم اتخاذ قرار وبما يعود إلى أحد أمرين هما:

1 – عدم تبيين أو وضوح كل البدائل المتاحة لاختيار المفاضلة .

2 – عد الرغبة في اختيار بديل محدد تفاديا للالتزام أو الارتباط بعمل قد يؤدي إلى ضرر بمصالح متخذ القرار .

و يطلق على هذا النوع من القرارات السلبية و يعتقد بأنها من صفات المدير الكفء الذي يدرك المواقف التي تدفع به إلى عدم اتخاذ قرار معين بصددها .[1]

وهو العزم أو التصميم الإداري على قول أو فعل مبني على اختيار حر لتصرف أو مسلك ما و القرار هو الخيار بين أمرين لا ثالث لهما، ففي الحالة الثانية تغلب الحتمية على الإدارة الحرة و اختيار البدائل الممكنة في حالة الأولى يقال قرار على ما يختار بحرية و يكون قابلا لتنفيذ بدائل موضوعية.[2]

فالقرار هو اختيار طريق أو سبيل معين للوصول إلى هدف مرغوب و يحدده البعض بأنه اختيار واع للتصرف وللتفكير بطريقة معينة في إطار مجموعة متاحة من الظروف .

القرار في المفاهيم الدارجة في الأوساط العامة لمنظمات الأعمال بأنه، تعبير عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي) حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين

[1] منعم زمزير الموسوي: مفهوم القرار بحوث و عمليات مدخل على إتخاذ القرارات، دار وائل للنشر، الاردن، 2009، ص 13

[2] منى عطية خزام خليل: الإدارة و إتخاذ القرار في عصر المعلوماتية و الخدمة الاجتماعية، كلية الخدمة الاجتماعية جامعة حلوان، 2009 م، ص 90 .

ويفترض في هذه الحالة توافر البدائل و الاختبارات اللازمة لبلوغ ما يصبوا إليه متخذ القرار من أهداف إن القرار بشكل عام يتم اتخاذه من قبل الشخص المادي أو المعنوي وفق اتجاهين هما :

1 – الاتجاه المستند إلى تداخل حالة التمعن و الحساب و التفكير و الإدراك الواعي؛

2 – الاتجاه الذي يستند إلى موقف لا شعوري تلقائي و عفوي.[1]

المطلب الثاني : أنواع القرارات

يمكننا تصنيف القرارات الكتابية:

1 – تصنيف القرارات حسب (H . SIMON)

ميز (H . SIMON) بين نوعين أساسيين من أنواع القرار هما:

قرارات مبرمجة وقرارات غير مبرمجة كما يلي :

أ – قرارات مبرمجة (Programme Décidions) تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة و غالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها و من السهل تحديد البدائل فيها، و يوجد تأكد نسبي بشأن البدائل المختارة، و هي قرارات متكررة و روتينية و محددة جيدا و لها إجراءات معروفة و محددة مسبقا للتعامل معها.[2]

ب – قرارات غير مبرمجة (Nom Programme Décisions) عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة و لا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها ففي هذا النوع عادة ما يصحب تجميع معلومات كافية عنها. و لا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل.[3]

و الاختيار بينهما، و لذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة، و نتيجة لهذه الخصائص، فإن كل قرار يتم وضعه لمتطلبات و ظروف و خصائص المشكلة، و لا يوجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات، و يمكن لمتخذ القرار في هذه الحالة استخدام حكمه الشخصي و تقييمه و رؤيته للمشكلة، و هي قرارات غير متكررة و كل منها له طبيعته المميزة وغالبا ما تكون على درجة من الأهمية، والتمييز بين النوعين من القرارات و موضحة في الجدول التالي :

---

[1] مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري، الأردن، 2010 م، ص 30 .

[2] شهرزاد محمد شهاب، القدرة على إتخاذ القرار و علاقتها بمركز الضبط، دار صفاء، ط 1، عمان، 2010، ص 49 .

[3] حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، سنة 2010 م، ص ص 101 – 102 .

جدول رقم (2-1): تصنيفات القرارات

أساسيات التفرقة	قرارات مبرمجة	قرارات غير مبرمجة
طبيعتها	روتينية و متكررة	غير منتظمة و غير متكررة
معايير الحكم فيها	واضحة	يمكن استخدام الحكم الشخصي
تحديد البدائل	سهلة	تتسم بنوع من الصعوبة
ظروف اتحاد القرار	تأكد	عدم التأكد النسبي
الإجراءات	محددة	غير محددة مسبقا
المعلومات	متوفرة	قليلة جدا و غير كافية
أدوات الحل	الطرق الكميةوبرامج الحاسوب الجاهزة	الخبرة، برامج الحاسوب المتطورة

المصدر: حسين بلعجوز: مرجع سبق ذكره، ص ص 101-102.

2 – تصنيف القرارات حسب نوع المشاركة

يميز بين القرارات وفقا لنوع المشاركين في إتخاذ القرار :

أ – فهناك القرارات الفردية Individuel Décision وهي قرارات يقوم باتخاذها مسير واحدSingle Manger

ب – قرارات تنظيمية Organizahonnal Décision وهي تلك التي يشارك فيها العديد من متخذي القرار.[1]

3 – قرارات حسب المستويات الإدارية :

كما تتميز القرارات وفقا للمستوى التنظيمي الذي يتخذ فيه القرار و هي:

أ – القرارات الإستراتيجية Stratégique Décision

ب – القرارات الإدارية Managérial Décision

ج – القرارات التشغيلية Opérationnel Décision

أ – القرارات الإستراتيجية: هي قرارات تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة، و هي قرارات تغطى مدى زمني طويل مقارنة بالقرارات السابقة وتتعلق القرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي

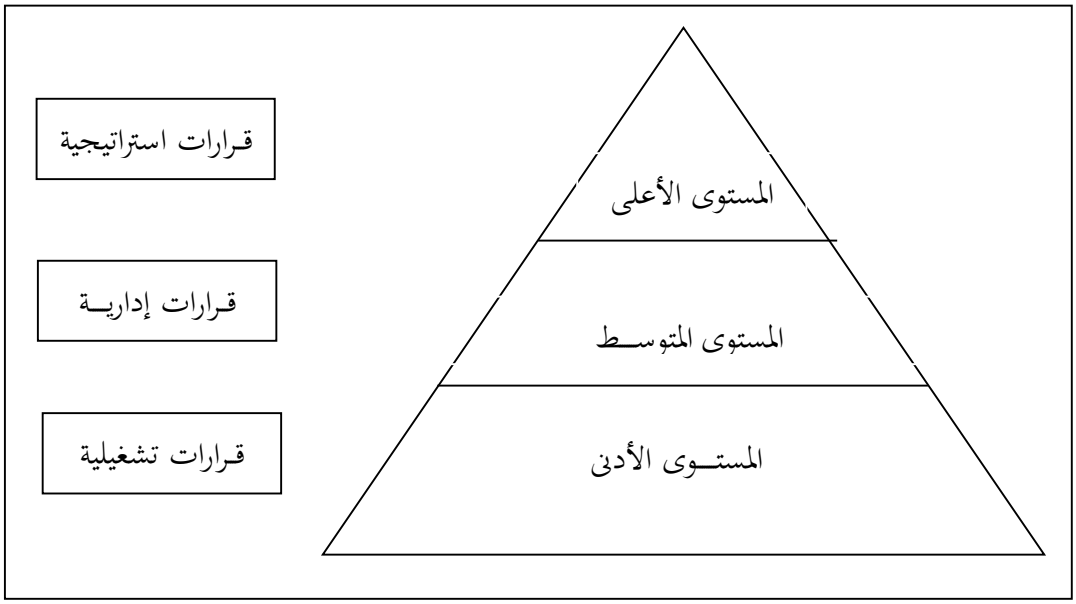
[1] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 102 .

للمؤسسة في السوق، وفي اغتنام الفرص وتجنب مخاطر البيئة كما تهتم القرارات الإستراتيجية بتحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عمليات التوزيع والاستخدام بهذه الموارد .....إلخ

ب – القرارات الإدارية: فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكيد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها ولا توجد في هذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا يجب إتباعها ولكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة وأن يستخدم حكمه الشخصي ورصيده من الخبرة في اختيار البدائل في هذه الحالة يتم اتخاذ القرارات في ظروف تتسم بعدم تأكد نسبي أي مخاطرة.[1]

ج – القرارات التشغيلية: هي قرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا والمتعلقة بالعمليات التشغيلية للمؤسسة، وهي أقرب لإتباع تعليمات وإرشادات منها إلى اختيار بين البدائل وعادة تكون متعلقة بالتأكد من المهام والأنشطة التي قد تم تنفيذها بكفاءة وعالية، ويؤخذ هذا النوع من القرارات في ظل ظروف تأكد تام ونتائجها معروفة مسبقا مثل تعطل في خط الإنتاج وما يحتاجه من تصليحة من الإجراءات نمطية معينة والشكل الثاني بين أنواع القرارات المتخذة على كل مستوى تنظيمي (إداري).[2]

شكل رقم (2-1) : أنواع القرارات في المستوى الإداري



المصدر: . حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص105.

[1] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص ص 102 – 104 .

[2] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 105.

المطلب الثالث: خصائص اتخاذ القرارات

أوضح أنشوف Ansoff خصائص القرارات من خلال التصنيف التالي

1 – القرارات الإستراتيجية التي تتخذ من قبل الإدارة العليا : مثل:

أ – قرارات اختيار مزيج السلعة السوق التي تساعد على تعظيم معدل العائد على الاستثمار؛

ب – قرارات تخصيص الموارد على استخداماتها البديلة أو الخاصة بالفرص المرتبطة بالسلعة و السوق؛

ج – قرارات التنويع؛

د – قرارات اختيار توقيت أزمنة البدء في التوسع غير المتكرر.

وتتصف القرارات الإستراتيجية بأنها غير متكررة كما أنها تحظى بدرجة عالية من المركزية في اتخاذها.

2 – القرارات التنظيمية الإدارية:

و هي قرارات التي تتصف بالتكرار إذا قارنا بالسابقة وتصدر عن الإدارة الوسطى و من أمثلتها ما يلي:

أ – القرارات الخاصة بإجراءات توزيع الموارد على استخداماتها البديلة .

ب – القرارات الخاصة بتنظيم الموارد و تملكها و تنميتها .

ج – القرارات التنظيمية المرتبطة بتدفق المعلومات وتحديد الحريات والصلاحيات المخولة للأفراد(السلطة) و كذلك المسؤولين.

د – القرارات الخاصة بخطوات تنفيذ وتدفق الأعمال والأنشطة وتوزيع الخدمات والتسهيلات بين الأقسام والوحدات التنظيمية.

3 – قرارات تشغيلية: تتصف هذه القرارات بدرجة عالية من المركزية وبالتكرار، وأي أنها مبرمجة ومن الأمثلة على هذه القرارات:

أ – توزيع الموارد المتاحة على الأنشطة الوظيفية الرئيسية؛

ب – جدولة الإنتاج وجدولة استخدامات وتشغيل الموارد؛

ج – أساليب الإشراف والرقابة على العمليات؛

د – تحديد مستويات التشغيل أي حجم الإنتاج ومستويات المخزون والتخزين؛

هـ – القرارات الخاصة بالتسعير وسياسات التنمية والبحوث والتسعير .[1]

[1] محمد الصيرفي، القرار الإداري و نظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية،2008 م، ص ص 21 – 22 .

وتصدر هذه القرارات عن مستويات الإشراف ولمختلف القرارات خصائص متباينة، ومعروفة و هذه الخصائص أمر ضروري لمتخذ القرار والجدول التالي يبين خصائص مستويات اتخاذ القرارات . [1]

جدول رقم (2-2) : خصائص مستويات اتخاذ القرارات

الخاصية	مستويات اتخاذ القرار		
	المستوى الإستراتيجي	المستوى الإداري	المستوى التشغيلي
تنوع المشاكل	عال	متوسط	متدني
درجة التنظيم	متدنية	متوسطة	عالية
درجة الغموض	عالية	متوسطة	متدنية
درجة الاجتهاد	عالية	متوسطة	متدنية
الأفق الزمني	بالسنين	بالشهور	بالأيام
القرارات القابلة للبرمجة	لا توجد	بعضها	أكثرها
قرارات التخطيط	أكثرها	النصف تقريبا	قليلة
قرارات التنظيم	قليلة	النصف تقريبا	أكثرها

المصدر : محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص23.

المطلب الرابع : أهمية القرارات الإدارية من الناحية العلمية و العملية

أولا: أهمية القرارات من الناحية العلمية

1- تعتبر القرارات الإدارية وسيلة علمية وفنية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والإستراتيجيات للمنظمة في تحقيقي أهدافها بصورة موضوعية وعلمية.

2- تلعب القرارات الإدارية دورا حيويا وفعالا في القيام بكافة العمليات الإدارية مثل التخطيط والرقابة والتنظيم وغيرها.

3- تؤدي عملية اتخاذ القرارات دورا مهما في تجسيد، تكييف تفسير وتطبيق الأهداف والسياسات والإستراتيجيات العامة في المنظمة .

[1] محمد الصيرفي،، مرجع سبق ذكره، ص ص 21 – 22 .

4- تؤدي القرارات الإدارية عن طريق عملية اتخاذ القرار، دورا هاما في تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات اللازمة للتنظيم الإدارية.

ثانيا: أهمية القرارات من الناحية العملية

- تكشف القرارات الإدارية عن سلوك وموقف القادة الرؤساء الإداريين؛
- تكشف عن القوى والعوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذي القرار؛
- تعتبر القرارات الإدارية وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وإنجازها بأسلوب علمي وعملي؛
- تعتبر القرارات الإدارية ميدانا واسعا للرقابة الإدارية.[1]

[1] عبد العزيز صالح بن جنتور، مبادئ الإدارة العامة، ط 1،، دار الميسرة للنشر، عمان الأردن، 2009، ص ص 100 – 101 .

المبحث الثاني : عملية اتخاذ القرارات

المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرارات

في البداية يجب التفرقة بين صنع القرار واتخاذ القرار وحل المشكلة، فعملية صنع القرار تتضمن كل مراحل القرار التي تبدأ بتحديد المشكلة وتحليل أسبابها وتعيين متغيراتها بما في ذلك جمع البيانات من مصادرها واستعراض الحلول الممكنة وبناء النماذج أو تصميم الحلول والمفاضلة بينها ومن ثم اختيار البديل الأفضل وتنفيذه وهذا التوصيف يشتمل كل مراحل عملية القرار التي أقترحها **سيمون**، أما اتخاذ القرار فهو ينحصر في مرحلة المفاضلة واختيار البديل المناسب.

وقد عرفت على أنها عملية اختيار بديل واحد من بديلين مختلفين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل البيئة الداخلية والخارجية المتاحة للمؤسسة.[1]

وكذلك تعني عملية اتخاذ القرارات بأنها الاختيار بين البدائل المختلفة والمتاحة وتحت ظروف عدم التأكد، نظرا لأن معظم المشاكل التي تواجه مشروعات الخاصة، غالبا ما يمكن حلها من خلال استخدام البدائل المتاحة والمتعددة.

وتعرف أيضا عملية اتخاذ القرارات على أنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة اكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج و المبيعات و هذه المعايير عدة لأن جميع القرارات تتخذ و في ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير و بتأثير اختيار البديل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة.

إذن عملية اتخاذ القرار ماهي إلا وسيلة اختيار واعي لأحسن البدائل المتاحة التي تحقق أفضل عائد أو اقل كلفة محققا الأهداف المرغوبة .

ومن خلال المفاهيم السابقة الذكر هناك عدة عناصر لعملية اتخاذ القرار نذكر منها:

1 – وجود مشكلة أي أن يجد متخذ القرار مشكلة تواجهه تتطلب حلا.

2 – هناك بدائل مختلفة تتوافر أمام متخذ القرار ينتقي أجدرها، أما إذا كان هناك طريق واحد. فإن ذلك يعني أن لا ضرورة للمفاضلة بل يكون هناك إلزام الحل الواحد .

3 – يسعى متخذ القرار لتحقيق هدف يتمثل في أقصى عائد أو أقل تكلفة .

4 – توفر الوعي والإدراك في اختيار البديل إذ لا يمكن أن تتصور البديل المرجع دون دراسة لنتائج المتوقعة من كل بديل أو دون وعي وإدراك وتفكير .

---

[1] الملتقى السادس حول الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية ، مداخلة نسيمة أحمد الصيد، جامعة سكيكدة، 28/27 جانفي 2009 ، ص 6 .

5 – المناخ الذي يتخذ فيه القرار و الذي يحيط به القرار و ما يتضمنه من العبارات منها:

أ – تشخيص متخذ القرار و ما سبق اتخاذه من قرارات داخل المؤسسة؛

ب – الظروف المحيطة بعملية اتخاذ القرار (التأكد، المخاطرة، عدم التأكد)؛

ج – المتغيرات البيئية المحيطة بمختلف أنواعها.[1]

المطلب الثاني : مراحل عملية اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل كل مرحلة تحتاج إلى عدة خطوات وإجراءات وذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة ويختلف عدد هذه الخطوات وطريقة ترتيبها باختلاف المفكرين وهناك تصنيفات مختلفة لمراحل اتخاذ القرار وكل تصنيف يمثل وجهة نظر معينة :

1 – المرحلة التحضيرية (ولادة القرار): تتألف هذه المرحلة من مجموعة من العمليات أو الخطوات المرتبة زمنيا وهي التالية:

- إدراك المشكلة Recognition Problème: تنشأ المشكلة نتيجة وجود إختلاف بين الحالة القائمة عن الحالة المرغوب الوصول إليها أي وجود تفاوت بين الأهداف أو النتائج المرجوة و بين مستوى الإنجاز أو الأداء الفعلي.

إن حل المشكلة يتطلب أن يقوم الرجل الإداري بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما أما لتغيير الحالة القائمة أو لتغيير الحالة المرغوب في تحقيقها (الأهداف).

- **تحديد الأهداف** Sét objectivoes: إن حل المشكلة يتطلب أن يقوم المدير بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما إما لتغيير الحالة القائمة أو لتغيير الحالة المرغوب فيها في تحقيقها أي يتوجب عليه تحديد الأهداف التي سوف يتخذ القرار المناسب لتحقيقها.
- **فهم المشكل** Un derstand problem: وإكتشاف طبيعتها وارتباطها مع جوانب إدارية أخرى وغالبا ما تكون المشكلات الإدارية في شكل مايلي:

مشاكل تقليدية أو روتينية : تتناول مسائل يومية تتكرر باستمرار مثل دوام العاملين.

مشاكل حيوية: ويكون نطاق آثارها أوسع من المشكلات التقليدية على سير العمل مثل وضع الخطط.

---

[1] صالحي فوزية و أخرون، دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص 37 .

مشاكل طارئة: وتحدث بشكل طارئ بسبب التغير في ظروف البيئة المحيطة بالمنظمة أو عوامل أخرى كتعطل الآلات وتأخر وصول المواد.

والحقيقة أن سوء تشخيص المشكلة و تحري أسبابها يؤدي بالضرورة إلى ارتكاب أخطاء في جميع المراحل التالية لها إذ لا قيمة لأي علاج مهما كان فعالا طالما بني على تشخيص خاطئ، فمثلا إذا لاحظ الرئيس الإداري هبوطا في مستوى الإنتاج في وحدته فإنه يكون أما مشكلة يتوجب عليه البحث عن أسبابها فقد يكون سبب هذه المشكلة هو تدني الروح المعنوية لدى العاملين أو ضعف أجورهم أو نقص تدريبهم أو ضعف الرقابة عليهم فإذا تصور الرئيس الإداري السبب الأساسي هو انخفاض الأجر، ثم قام بزيادة الأجور و تبين أن هذا الحل دون جدوى لأن السبب الحقيقي يكمن في ضعف الرقابة التي يمارسها على موظفيه فإن قراره سوف يزيد من الآثار السلبية على مصلحة المنظمة.[1]

علما أن الرجل الإداري الناجح يستطيع التنبؤ بالمشكلات قبل وقوعها و يستعد لها بقرارات مسبقة إذا ما ظهرت أعراضها .

2 – المرحلة التطورية (تنامي القرار): تتألف هذه المرحلة من خطوتين و هما:

– **تحديد البدائل** Détermine Option: البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الأساليب المتاحة أمام الرجل الإداري لحل مشكلة قائمة و تحقيق الأهداف المطلوبة، و على الرجل الإداري القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال و على نتائج تجارب الآخرين.

عمليا يجب تحديد البدائل التي لها علاقة مباشرة بتحقيق النتائج المطلوبة على أن تكون هذه البدائل ضمن حدود الموارد المتاحة أما متخذ القرار بهذا فإن عملية تحديد البدائل تتطلب من الإدارة ما يلي:

القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل إيجاد الحلول وبخاصة الجديدة منها.

الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الإلمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة.

– **تقييم البديل** Evaluâtes Options : وهو يتطلب دراسة وافية لكل بديل يتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الإيجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية اقتصادية واجتماعية

[1] كاسر نصر المنصور، الأساليب في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، الأردن، 2006 م، ص ص 45 – 46 .

محددة وبعد ذلك يقوم الرجل الإداري بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض compare alternatives تعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر على القرار وهذا يقوم على معلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد.

تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح وإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعة (مستوى الرضا) وهذا يوفر وقت أكثر للإرادة لإتخاذ القرار بعيد عن ما يعرف بالقرار تحت الضغط أي القرار العاجل والفوري.

3– المرحلة النهائية (نضوج القرار) : تتألف هذه المرحلة من الخطوات التالية :

– **الاختيار** choise: يقع الاختيار على البديل المناسب من وجهة نظر الرجل الإداري وذلك بعد قيام بالخطوات الخمس السابقة والاسترشاد بما يلي:

الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة على ذلك في اختبار أنسب بديل.

اختيار البدائل الأكثر كفاية من ناحية استقلال الموارد والسرعة المطلوبة والوقت المناسب

واقعية البديل وإمكانية تنفيذه استنادا للموارد المتاحة وخاصة البشرية التي تعمل على تنفيذه .

اختيار البديل الذي يحقق الأهداف التنظيمية للمنظمة ويكون منسجما مع سياستها و إستراتيجيتها .

اختبار البديل الذي ينتج عنه أقل ما يمكن من ردود الأفعال لدى المنفذين .[1]

– **تنفيذ القرار** Implémente décision: وتعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر التنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي وملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار، وهذا يتطلب دورا مهما من الرجل الإداري (المدير) لإنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحيز للعاملين.

إن القرار في حد ذاته عديم القيمة وكثيرا ما تنفق الوقت والجهد والمال من أجل الوصول إلى قرار سليم ومنطقي، ثم بعد هذا يبدد كل ذلك بسبب فشلنا في تنفيذه ولهذا بعد أن يتم اختيار البديل الأنسب لحل المشكلة المطروحة فإن القرار أو الحل يجب أن يكون له فاعليته في التنفيذ حتى يحقق الهدف المنشود، ويعتقد أن بعض متخذي القرارات أن دورهم ينتهي باختيارهم لأفضل بديل ولكن هذا الاعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون

[1] كاسر المنصور، مرجع سبق ذكره، ص ص 47 – 48 .

الآخرين ومتابعة التنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار يساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل إلى عمل فعال ومنتج .

المتابعة والملاحظة والمراقبة: وهذه الخطوة تتطلب من المدير متابعة تنفيذ القرار Folloo عن طريق التوجيه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه المنفذين وعليه أن يقوم بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ وهذا يتطلب المزيد من الأعمال الإدارية مثل الاتصال والإرشاد، وبعد ذلك يعمل المدير على تسجيل كل معوقات تنفيذ القرار ويستخلص العبر لتطوير الحلول في المستقبل.[1]

المطلب الثالث: أساليب القرارات

1 – الأساليب التقليدية (غير الكمية): تتمثل في :

أ – الحكم الشخصي سواء بالاعتماد على الخبرة السابقة أو بدونها .

ب – المحاولة أو إتباع القادة وطبقا لهذا الأسلوب يقوم المديرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية تحديد مستويات الأجور، طرق وأشكال التغليف، قنوات توزيع المنتجات وعرضها .

ج – أسلوب العصف الذهني عبارة عن التفكير الجماعي لإيجاد بدائل كل مشكلة معينة ويقوم المشتركين في حل المشكلة ومناقشة سريعة لهذه البدائل حتى يمكن الوصول إلى أفضل حل .

د – أسلوب دلفي هذا الأسلوب من إسم "دولفي" العالم اليوناني ويعتمد هذا الأسلوب تحديد ومناقشة البدائل غيابيا، و تتمثل خطوات هذا الأسلوب فيما يلي :

- تحديد المشكلة والتي تكون محددة مسبقا؛
- تحديد أعضاء الاجتماع من خبراء ذو الرأي؛
- تحضير أسئلة حول بدائل المشكلة ومدى تأثير هذه الحلول على المشكلة؛
- تحليل الإجابات واقتصارها وتجميعها في مجموعات متشابهة وكتابة تقدير مصغر؛
- إرسال التقرير إلى خبراء طلب المعرفة ورد فعلهم؛
- تجميع الآراء النهائية ووضعها في شكل تقرير نهائي.

[1] كاسر المنصور ، مرجع سبق ذكره، ص 49 .

وهذه الطريقة رغم طول الفترة للقيام بها إلا أنها مناسبة جدا للمشاكل المعقدة التي تتحمل الانتظار والتي يكون التخطيط للقيام بها طويل الأجل. [1]

الأساليب الحديثة (الكمية): تميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات أو حل المشكلات بالمقارنة والأساليب التقليدي وكونها تقلل أثر التحيز نتيجة الأحكام الشخصية والعاطفية.

ومن بين هذه الأساليب الحديثة ما يلي:

أسلوب تحليل التعادل: يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة لكل بديل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة والمتغيرة ويمكن استخدام هذا الأسلوب في اتخاذ العديد من القرارات مثل قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية وقرارات التسعير، قرارات تخطيط الأرباح وغيرها ولاتخاذ هذه القرارات يجب حساب طرح التعادل الذي هو ذلك الحجم من الإنتاج تساوي عنده الإيرادات الكلية مع تكاليف الكلية أي أن المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة.[2]

ويحسب حجم التعادل بالعلاقة:

(سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة) / (التكاليف الثابتة)

أسلوب القيمة المتوقعة: ويستخدم هذا الأسلوب في ظل المخاطرة.

أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم: يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء بعض المعايير والمؤشرات الموضوعية.

أسلوب المباريات: يعد أسلوبا متطورا في عملية اتخاذ القرار وذلك في الحالات التي يتوجب فيها الأخذ بالحسبان وضع الشركات المنافسة لشركة متخذ القرار حيث تتخذ الشركة مختلف القرارات التي تمكنها من الفوز بأكبر حصة في السوق وفي حالة مسائل التسويق تأخذ المباريات في هذا الإطار شكل الصراع بين المتنافسين للسيطرة على الفرص أو المكاسب موضوع الصراع حيث يميل كل طرف من أجل الحصول على أكبر مكاسب ممكنة وتقوم على عدة قواعد منها، اختلاف الأطراف الممثلين للمباريات وانفصال الدوافع التي تحركهم لمناقشة ويعتبر نجاح أحد الأطراف خسارة للآخر والعائد يعتمد على البدائل المختارة من كل طرف وغيرها من القواعد . [3]

---

[1] رفيق رضوان و أخرون، تقنيات المحاسبة التحليلية و دورها في إتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير و التجارة، جامعة بسكرة، 2013، ص 57 .

[2] صالحي فوزية و أخرون، دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية، مرجع سبق ذكره، ص 41 .

[3] صالحي فوزية و أخرون، مرجع سبق ذكره، ص 42 .

المطلب الرابع : ظروف اتخاذ القرار

تتعدد الظروف البيئية التي يتم في ظلها اتخاذ القرارات وتختلف تبعا لذلك حجم نوع وطبيعة المعلومات المتاحة في كل مرحلة ويتم اتخاذ القرار من خلال مجموعة من البيانات والمعلومات هذه الأخيرة قد تخضع لأحد الظروف التالية:

1 – التأكد التام؛

2 – عدم التأكد؛

3 – ظروف المخاطرة.

1. **التأكد التام:** وهي الظروف التي يفترض أن تكون فيها كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمستقبل محددة ومعلومة على وجه الدقة، وأن متخذ القرار على علم تام بالظروف التي سوف تتحقق في المستقبل، ولا يوجد أي إحتمالات للأحداث المتوقعة سواء كانت احتمالات ذاتية

(شخصية) أو احتمالات موضوعية، بل هناك تأكد تام لوقوع حدوثها، كما يوجد ناتج واحد فقط لكل حدث نظرا لوجود حالة واحدة من الحالات الطبيعة .

2. **عدم التأكد:** حالات عدم التأكد هي الحالات التي يكون فيها المعلومات عن حالات طبيعة معلومات احتمالية وليست مؤكدة أو بتعبير آخر فإن متخذ القرار لا يعلم بتأكد أي الأحداث الممكنة التي سوف تحدث فعلا ولكنه قد يستطيع أن ينشئ توزيعا احتماليا مبينيا على دليل موضوعي مستمد من الماضي أي على تكرارات نسبية إذا كان متخذ القرار يعتقد أن نفس القوى المؤثرة في المشكلة مستمرة في إنتاج آثارها في المستقبل كما قد تبني توزيعات احتمالية، لحالات الطبيعة على التقديرات الذاتية لمتخذ القرار والاحتمالات الناتجة توصف بأنها احتمالات لا تتأثر بخبرات ومعلومات متخذ القرار، كما يمكن التميز بين ظروف المخاطرة وعدم التأكد كما يلي: يفترض في ظل ظروف المخاطرة أن متخذ القرار يعلم بحالات الطبيعة التي يمكن أن تحدث في المستقبل وتؤثر في العناصر والمعالم العامة للقرار وأن يكون متخذ القرار قادرا على وضع إحتمالات لحدوث كل حالة من حالات الطبيعة.

3. **ظروف المخاطرة** : تلك الظروف التي تتعدد فيها الحالات الطبيعة أو الأحداث التي يمكن أن تحقق مستقبلا ولا يعرف متخذ القرار مقدما أي من تلك الأحداث سيتحقق مستقبلا غير أن لديه فكرة كاملة عن احتمالات حدوث تلك الظروف المستقبلية غير أنه يشترط أن تكون الاحتمالات موضوعية أي بناء على توزيعات تكرارية.[1] حيث يتم تقسيمها إلى قسمين:

[1] حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2010 م، ص 111 .

أ – حالة الجهل الكامل: و هي الحالة التي لا يوجد لدى متخذ القرار معلومات احتمالية بشأن الأحداث المستقبلية و من ثم يكون غير قادر على وضع توزيع احتمالي لتلك الأحداث المحتملة .

ب – حالة الجهل الجزئي: و هي الحالة التي يكون فيها لدى متخذ القرار معلومات كافية تمكنه من وضع احتمالات لحدوث الأحداث والنواتج المختلفة و تأخذ تلك الاحتمالات شكل احتمالات الذاتية الشخصية وتلك الاحتمالات ذات أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرار.

بينما نفترض في ظل ظروف عدم التأكد أن متخذ القرار يكون أو قد لا يكون على علم بحالات الطبعة المختلفة التي تؤثر على القرار أو أن يكون متخذ القرار قادر أو غير قادر على وضع توزيع احتمالي لحدوث كل حالة من حالات الطبعة .

من خلال العرض فإن ظروف المخاطرة و عد التأكد تصف بعدم توافر معلومات كاملة ومؤكدة عن المستقبل وبناءا على ذلك يتم اتخاذ القرارات في ظل الظروف المخاطرة وعدم التأكد حيث تكون الظروف المتوقعة الحدوث مستقبلا غير معروفة بدقة ولذا يتم إعداد مجموعة من الاحتمالات تتعلق بظروف المستقبل المتوقع الحدوث وتؤدي طريقة إعداد الاحتمالات إلى نشوء إحدى الحالتين:

حالة الأولى: ظروف المخاطرة

حالة ثانية: ظروف عدم التأكد

ظروف المخاطرة: وهي التي يتوفر فيها قدر من البيانات يكون القرار ناتج عن الخبرة السابقة ويتم إعداد الاحتمالات الخاصة بالظروف المتوقعة الحدوث مستقبلا بناءا عل ما يتوفر من بيانات الخبرة السابقة ولذا فإن الاحتمالات الناتجة تكون احتمالات موضوعية مثل هذه الحالة تسمى بحالات أو ظروف المخاطرة، وتكون المخرجات معروفة بدرجة احتمالية.

ظروف عدم التأكد: وهي التي تتوافر فيها قدر من البيانات والمعلومات الناتجة من واقع الخبرة الماضية يتحقق أي ظرف من الظروف المتوقعة الحدوث وفي مثل هده الحالة يمكن إعداد الاحتمالات بطريقة ذاتية ويطلق على هذه الحالة ظروف عدم التأكد.

أي أنه في ظل هذه الظروف يكون من الصعب لى متخذ القرار تقدير الاحتمالات للحالات المختلفة التي من المنتظر أن تكون عليها بطريقة موضوعية، وبالتالي فإنه يعتمد على البيانات والمعلومات الذاتية لتقدير الاحتمالات المتوقعة لكل عنصر من العناصر التي يمكن أن تؤثر على القرار المخرجات في هذه الحالة تكون غير معروفة . [1]

[1] حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، مرجع سبق ذكره، ص ص 112 – 113 .

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و مساهمته في اتخاذ القرار

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي ونشاته في الجزائر

أولا: النشأة

في الجزائر يمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاســـتعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشـــاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينيات من خلال المادة 40 من قانون التوجيهي للمؤسســـات رقم 01/88 الصـــادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي نص على "أنه يتعين على المؤســـسـات الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسيرها "[1] كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعامة في إطار الصلاحيات الخاصة وكل مخالفة في هذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".

ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو وظيفة إداريا تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.[2]

تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI: الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط مســتقل وموضــوعي بهدف إلى إعطاء الضــمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح لتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة [3] .

المطلب الثاني: المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤســـســـة فتعمد على مســـاعدتها في التحكم الداخلي العمليات وتحسينها حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلية داخل المؤسسة في الشكل التالي:

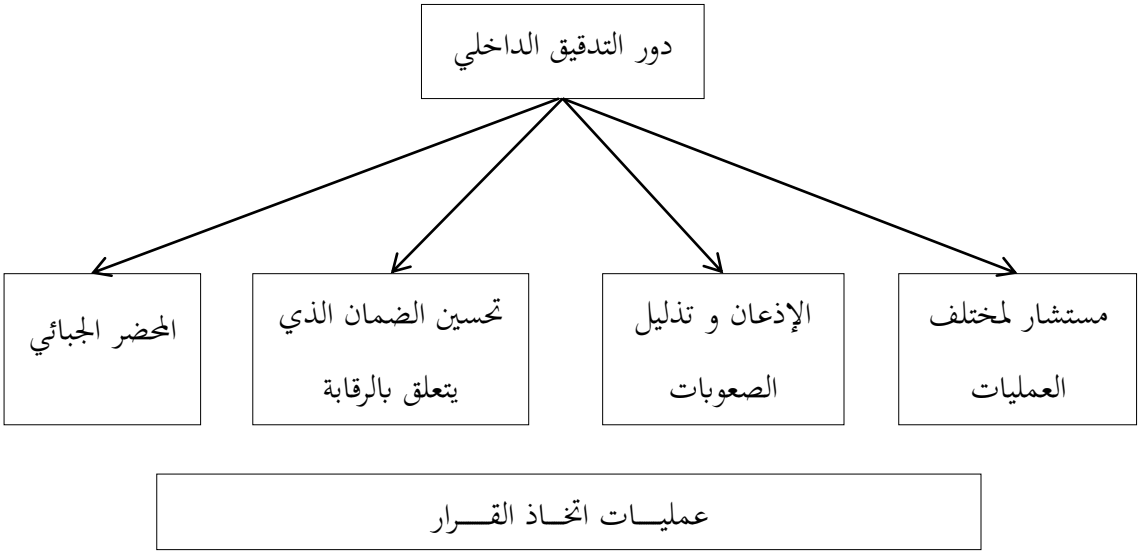
---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 .

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صنعاء للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2000م، ص 61 .

[3] شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسن تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة لشهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، 2004،جامعة الجزائر، ص 62 .

شكل رقم (2-2) : طبيعة دور التدقيق الداخلي



المصدر: شعبان لطفي، مرجع سبق ذكره، ص62.

من خلال هذا الشكل نلاحظ إن جميع المجالات التي يمكن إن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فانه يتخللها عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي فان هناك مســاهمة للمراجعة الداخلية في عملية صــنع القرار الســليم الحقيقة انه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجود القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية هذا يعني انه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح الســؤال التالي: لوعدنا إلى الوراء لوجدنا ان القرار الذي تم اتخاذه كان الأفضــل في ضــوء المعتبرات التي كانت هي الأكثر شـيوعا إلا انه معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صــدوره ان الطريقة الأخرى للحكم على وجود القرار يتمثل في الحكم ليس على القرار نفسـه بل على الكيفية التي صـدر بها طبقا لهذه الطريقة منهجية أي هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة .[1]

وهذه الخطوات يمكن سردها فيما يلي:

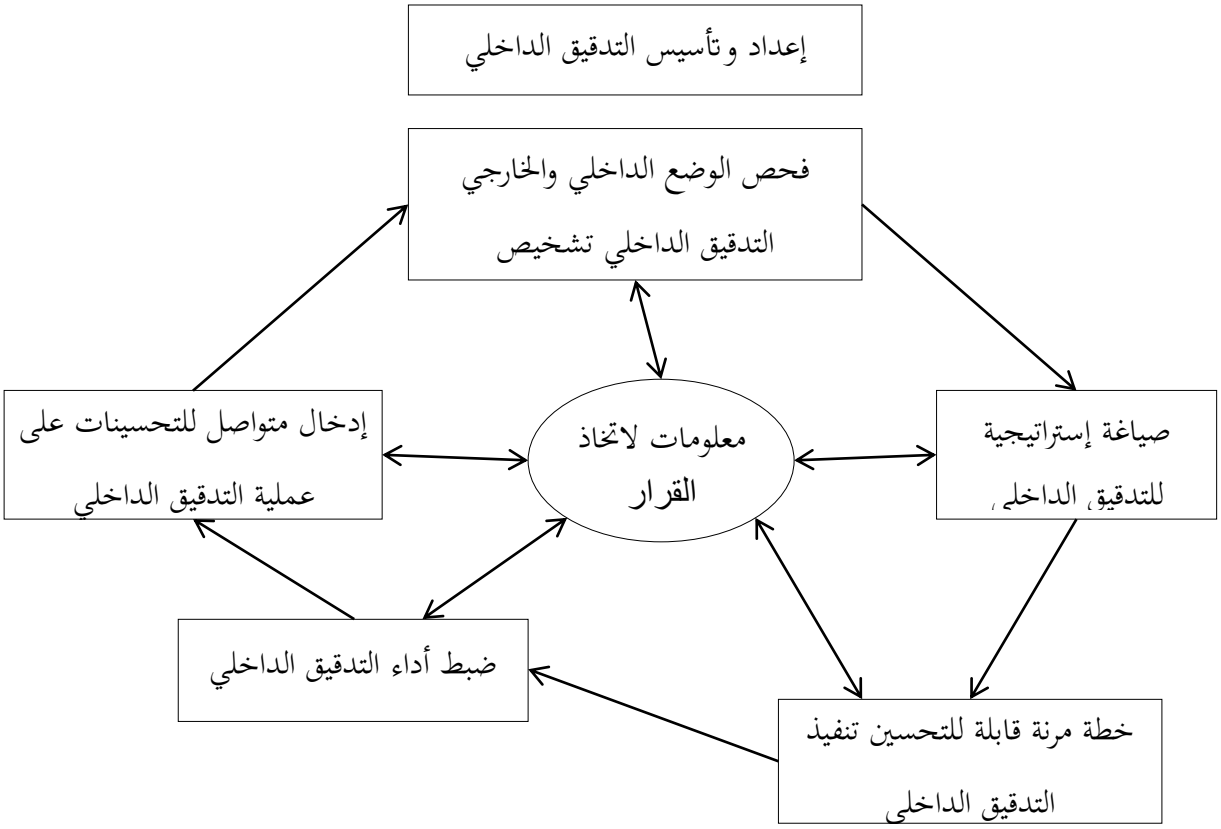
- تحليل وتشخيص الموقف؛
- تحديد البدائل؛
- تقييم البدائل؛
- اختيار البديل الأفضل؛
- تنفيذ البديل الذي تم اختياره؛

[1] نقاز احمد، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير تخصص مالية و محاسبة، الاغواط، 2007، ص 132 .

- تقييم النتائج.

يلعب التدقيق الداخلي أدوارا هامة في كل خطوة من الخطوات عملية اتخاذ القرارات حيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصـفات كاملة وكافية ليتم اسـتعمالها في عملية صـنع القرار للحصـول على قرارات ذات جودة فعالية بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فان التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون أخرها الوصـول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية [1].

شكل رقم (2-3): دورة حياة عملية التدقيق المحاسبي



المصدر: أحمد نقاز،مرجع سبق ذكره، ص 134.

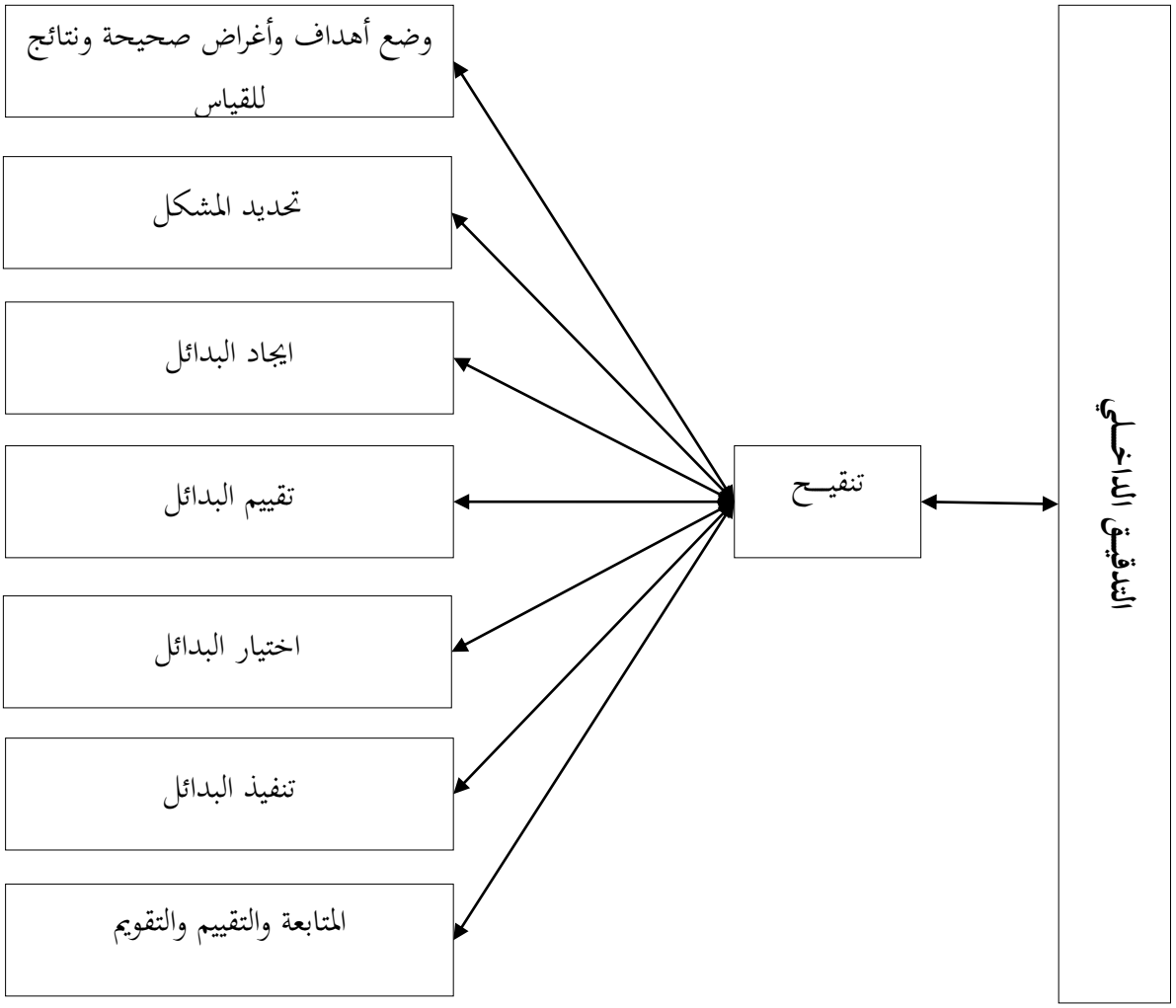
تبدأ عملية التدقيق باعطاء نظرة حول موضوع العملية واعداد اجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم يتم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع خطة بالمرونة والقابلية للتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه ليبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عملية مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي وهذا بالاعتماد مثلا على احدى نماذج المتابعة مع القيام بادخال التحسينات

[1] علي شريف، الادارة المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، طبعة 1997، ص 25 .

الضرورية على كل نقص وهكذا دواليك في كل مرة يتم اعداد تقرير حول ما يتم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة فينتج بذلك ومن خلال كل هذا الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في اعداد قرارات ذات جودة وفاعلية.

يتم المساهمة في عملية وضع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل اليها هي إما اكتشاف مشكل اوتحديد مجموعة من البديل او المساعد على اختيار أفضلها..... الخ . هذا يعني ان هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من الخطوات اتخاذ القرار و التي سوف تتطرق كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على اهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة ويمكن ابراز هذه العلاقة من خلال الشكل التالي[1].

شكل رقم (2-4) : مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار



المصدر: أحمد نقاز،مرجع سبق ذكره، ص 134.

[1] أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 134 .

1 – وضـــع أهداف وأغراض ونتائج للقياس: إن جميع المؤســـســـات تحتاج إلى أهداف لكل مجال من مجالات أعمالها خاصة أن مستوى الأداء في كل مجال منها يؤثر بطريقة أو بأخرى وفعالية وأداء المؤسسة ككل وإذا وضعت الأهداف عن دراية فإنها ستملي النتائج التي يجب التوصل إليها و تحقيقها وتتضمن أيضا المعايير التي تقيس مدى تحقيق تلك النتائج .

في هذه الخطوة يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي مشـــاركة في إعداد ووضـــع الأهداف وهذا الكون أن هذه الأخيرة وظيفة مستمرة داخل المؤسسة والمستقلة عن باقي الوظائف تعد في كل مرة رأيا وبكل موضوعية عن الوضع السائد في المؤسسة بل من الممكن أن يذهب التدقيق الداخلي إلى ابعد من ذلك يجب إن يسهم في التصور السابق لوضع الأهداف والاستراتيجيات المختلفة لها .

2 – تحديد المشكلة: إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية ليشمل من ذلك الحل المناسب لها والافتراض الأساسي عند تحديد المشكلة إن الحل متضمن في المشكلة وإن التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه كما إن عملية اتخاذ أي قرار أصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها ولكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف حيث إن هذه الأخيرة هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة ولا يمكن تحديد طبيعة القرار وتبني أمالا مبرمجة أم غير مبرمجة دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها.

تحديد أي مشكلة داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي وبالتالي يمكن القول انه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج آو غير مبرمج ثم تتم بتتبع النتائج ومراقبة القرار المتخذ بشان تلك المشكلة .

3 – إيجاد البدائل: إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معين وأن يكون أكثر من حل أي حلول متعددة تطرح للنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأفضل لأكثر ملائمة لذا فان وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها ذلك لان المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها بل تصبح حقيقة لابد من التسليم بها ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل إن الغالب و الأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشـكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب ومســاهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل اقتراحات مقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة .

4 – تقييم البدائل و تقويمها: أن تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل صنع القرار ذلك لان التقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المستقبل بمعنى انه

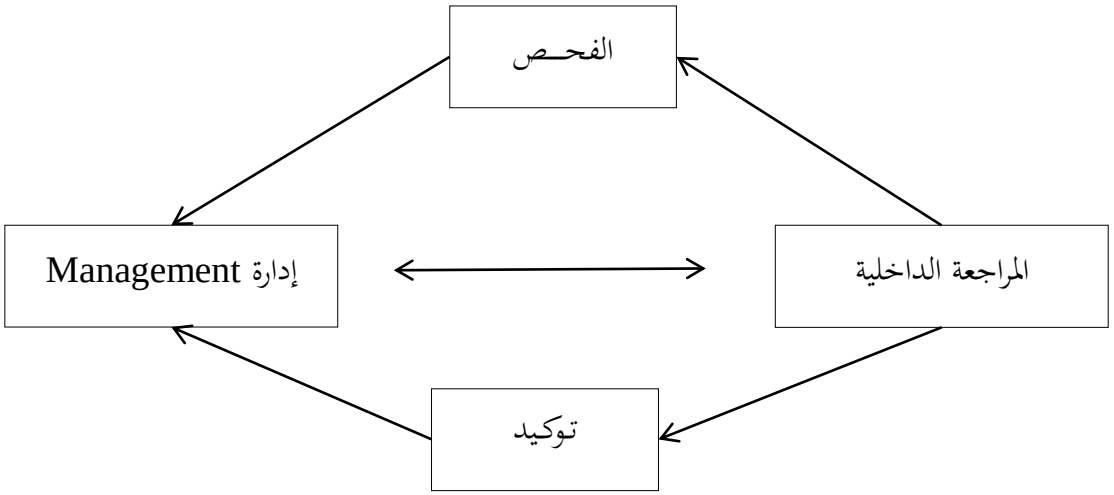
يتم تحديد أبعاد كل البدائل في حل ذلك المشكل كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير سليمة هذا في حد ذاته يسبق إلى أهمية و ضرورة الأهداف التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة .

يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في انه يعمل على تقديم و اقتراح البدائل التي يراها مناسبة في التقرير النهائي و هذا بعد دراسة المشكل.

5 – اختيار البديل أو الحل الأفضل: أن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار، تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لان الاختيار يعني في الحقيقة الأمر حسم الأمر والوصول إلى المحطة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم.

في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل وهذا من خلال الاقتناعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حل من البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من جهات أخرى غير المدقق الداخلي فيكون بذلك التدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره و يمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (2-5) : التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي و الإدارة



المصدر : أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص136.

6 – تنفيذ القرار: بعد أن حدد متخذ القرار البديل الأفضـــل من بين البدائل التي تم تقييمها يصـــل إلى مرحلة التنفيذ و هو وصـــول القرار إلى من ســـيتم بتنفيذه على أرض الواقع ولنجاح عملية تنفيذ القرار من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانيات الموجودة

إن يلقى القرار حماسا ومساندة وتأييد من قبل الذين يقومون بتنفيذه.

إن يكون القرار واضحا الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها .

إن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذ ومن لهم علاقة به .

إن القرار إذا لم يتم تنفيذه على وجه المطلوب لا يتعدى كونه قرار على ورق فقط لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من اجلها اتخذ ، قد يكون القرار المتخذ جيدا هو الأفضل إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة مما يؤدي إلى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بانه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم بينما يعود عدم ملائمة هذه الطريقة التي نفذ بها يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطه وتعامله مع جميع المستويات في المؤسسة.

7 – المتابعة و التقويم: إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغيرات التي تكفل تحقيق التوازن ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف التي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة يجب إحداث تغيرات ربما في الحل الذي تم اختياره أو في مراحل تنفيذه أو حتى صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها و في هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق اتخاذ القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا.

في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عمله الرقابي بحيث يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة ويعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شـــكل تقرير نهائي هذا من جهة ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد المشكلة تم اختيار البديل الأفضـــل.... من شـــأنه أن يجعل قســـم التدقيق الداخلي أن يســـهم على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على توريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.[1]

[1] أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 163.

المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا إن هذا الدور يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي.

أولا : المركزية الشديدة و عدم التفويض

إن هناك نمط أوتوقراطي لسلوك الإداري وهذا النمط يتدرج في شدته بين نقطتين يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم ويمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق كما انه يتوسط هاتين النقطتين سلوك يكاد يكون وسط في شدته بين النمطين السابقين وهذا السلوك هو السلوك الاتوقراطي الصالح أو الخير إلا أنه وفي ظل هذه الأنماط الثلاثة يجب إن نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة فهناك قيادة تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية والتي توافيه بما تم عمله عند إصدار الأوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية في هذا النوع يكون للتدقيق الداخلي دورا كبيرا جدا ويصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة وهذا راجع لصفة الرقابية التي تحكم التدقيق الداخلي وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعرف إلا بوجهة نظر، ففي هذا النوع من القيادات يكون دور التدقيق الداخلي محدود إلى أبعد التصورات فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة.

ثانيا: ضغوط المديرين

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وأنه قد يكون من الممكن التحكم بتأثير البيئة الداخلية في حين يصعب على المدير التحكم بتأثير البيئة الخارجية بما فيها من متغيرات سياسية واجتماعية واقتصادية وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين وخاصة في الدول النامية على اختلاف مستوياتهم في المؤسسة الإدارية المختلفة أيا كان نوعها ونشاطها وحجمها يتعرضون لضغوط عديدة وأن هذه الضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه كما أصبحت البيئة سواء الداخلية أو الخارجية هي مصدر هذه الضغوط وأثبتت هذه الدراسات أن مقدار السلطة الممنوحة للمديرين لا تتناسب مع المسؤوليات المناط بهم والضغوط التي تواجههم والتي ينعكس أثرها على نوعية وفعالية القرارات التي يتخذونها ان هذه الضغوط تأثر بشكل او بآخر على مردودية القرارات المتخذة من قبل المدير فبالرغم من أداء خلية التدقيق الداخلي عملها على أحسن وجه و وفقا لجميع المتطلبات فان مساهمتها من خلال التقارير النهائية تكون محدودة أو حتى انه لا يكون أي دور في عملية اتخاذ القرار ويمكن تقسيم هذه الضغوط

التي يتعرض لها المدير والتي تؤثر في قراراته و التي تحد بذلك من الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار إلى نوعين:

أ– ضغوط داخلية: تتمثل في ضغوط رؤساء وضغوط التنظيمات غير الرسمية ومراكز القوى التي تخلقها وقصور نظم المعلومات والبيانات ونقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

ب – ضغوط خارجية: تتمثل في ضغوط الرأي العام والضغوط الاقتصادية النابعة من العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل وضغوط الأجهزة الإعلامية والرقابية وكلها عوامل تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فاعليته.[1]

ثالثا: الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي

لعل أكثر الأمور خطورة في التدقيق الداخلي هي أن تكون مرتبطة مع المدير المالي مما يعرض أهداف التدقيق الداخلي إلى البيروقراطية بل وإلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل فمثلا لو اكتشف المدقق الداخلي أن هناك بعض الغش أو الأخطاء في الدائرة المالية التي يرأسها المدير المالي فكيف للمدقق الخارجي أن يقدم تقريره إلى المدير المالي والذي هو أصلا مسؤولا عن تلك الدائرة من هنا أتت الأهمية على استقلالية دائرة التدقيق الداخلي بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل يوفر لها نوع من الاستقلالية مما دعي إلى اعتمادها معايير الممارسة المهنية إذ ان من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أن يكون المدقق الداخلي مستقل عن باقي الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة به، ويجب أن يكون المدقق موضوعيا في أداءه لأعمال التدقيق لأن التطبيقات العملية لهذه المهنة أثبتت انه في أي حال من الأحوال إن تكتمل استقلالية المدقق الداخلي و هذا من خلال زاويتين [2]

1 – تنظيمية رسمي: بحيث المدقق الداخلي هو أولا وأخيرا موظف داخل المؤسسة يعني تابع لها وهو مسؤول عن أعماله اتجاه مجلس الإدارة "الإدارة العليا" ونجد ذلك من خلال تموضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2– غير الرسمية: أما الزاوية الثانية التي من الممكن أن ننظر منها إلى محدودية الاستقلالية الواجبة للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة والتي سوف تؤدي إلى أن يكون عاملا من العوامل المؤثرة سلبا في درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار وهي أن التواجد المستمر للمدقق داخل المؤسسة وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدائر و المصالح الأخرى هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع هذه المصالح المشتركة بين الموظفين والمدقق الداخلي

---

[1] نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة، الطبعة الأولى،عمان، الأردن 2009 م، ص 307 .

[2] أحمد نقاز،، مرجع سبق ذكره، ص 171 .

تؤثر سلبا على التقارير المعدة حول عمليات معينة و بالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح للمدقق الداخلي يغطي على بعض الأخطاء التي قام بها زملاؤه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم .

خلاصة الفصل:

تعتبر عملية اتخاذ القرارات أهم نشاط إداري يتم من خلاله تحديد حل المشكلات باختيار الحل الأمثل من البدائل المتاحة من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل فقد تم تبيين ماهية اتخاذ القرار مفهوم عملية اتخاذ القرار ظروف اتخاذه وكذلك مراحل عملية اتخاذ القرار وأنواع القرارات ويعطى بعض النماذج والنظريات وأهم العوامل المؤثرة فيه ومساهمته في اتخاذ القرارات حيث أبرزنا التدقيق الداخلي والدور الفعال الذي يلعبه في عملية اتخاذ القرار إلا أن هذا الدور يكون محدودا بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي.

تمهيـــد:

قمنا في الفصلين السابقين بتسليط الضوء على الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي واتخاذ القرارات وذلك في الجانب النظري، وسنحاول في فصل الدارسة الإستبيانية معرفة أهية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات.

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن أربعة محاوره لمعرفة أهية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات في الجزائر ، كما أخذنا آراء بعض الأساتذة المختصين في هذا المجال.

تمت عملية توزيع مجموعة من الاستبيانات على المهنين والأكاديميين المهتمين بالمراجعة (بعض المراجعين الخواص بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين) لأخذ آرائهم حول موضوع دراستنا.

وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS V20 و Excel 2010.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

لقد قمنا باتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي هدفت إلى معرفة أهية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

حاولنا من خلال هذا المطلب التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت فيها صياغته.

أولا: تصميم استمارة الاستبيان

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمنت عشرين سؤالا، وتم صياغتها باللغة العربية، ولقد خضع هذا الاستبيان إلى عملية التحكيم من قبل أساتذة مختصين، وهذا بهدف التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، وتغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة، و عدم حملها للتناقضات.

وبعد الانتهاء من عملية التحكيم، قمنا بوضعه في اختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص من خلال الاختبار الأولي الذي شمل بعض أفراد من وظائف مختلفة، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.[1]

وقد احتوى الاستبيان على الديباجة التي تتصدر الاستمارة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية، وإحاطتهم علما بان المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي تنتمي إليها الطالب، ذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

[1] توجد استمارة استبيان بشكل نهائي في قائمة الملاحق: إنظر الملحق رقم 1.

ثانيا: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

المقابلة الشخصية: وهذا من خلال التسليم المباشر للإستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما ألحينا على ضرورة ملئ الاستمارة في أقل وقت ممكن.

الاستعانة بالغير: وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في بعض أنحاء الوطن.

التسليم الغير مباشر: وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب محافظي الحسابات.

البريد الالكتروني: وفقا لهذه الطريقة تم إرسال استمارة الاستبيان بواسطة الحاسب الآلي إلي البريد الالكتروني لبعض المستجوبين، ومن ثَمّ الإجابة عن محتويتها ثم إعادة إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الالكتروني للمرسل (الطالب).

ثالثا :أدوات الدراسة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel 2010، الذي اعتمدنا عليه أيضا في تمثيل المعطيات المستخرج في شكل دوائر نسبية وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة، تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 25 عمودا و 38 سطرا، حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وبهذا حصلنا على قاعدة معطيات للاستبيان تتكون من (25*38) والتي تساوي 950 معطيات.

تم تكميم هذه المعطيات بالاعتماد على الأسلوبين التاليين:

-اعتمدنا على مقياس ليكارت الخماسي، المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

5	4	3	2	1
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

بحيث اعتمدنا على الأسلوب الايجابي لبناء أسئلة الاستمارة، وهذا لتسهيل عملية إدخال البيانات واجتناب الأخطاء.

تم استخدام برنامج الاحصائي(SPSS V20) حيث تم إستخدام الوسائل التالية:

-المتوسطات الحسابية

-الانحرافات المعيارية

المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة، وصولا إلى معالجة الاستبيان.

أولا: هيكل الاستبيان

ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

القسم الأول: بعض المعلومات العامة من أجل استكمال البيانات الخاصة (الشخصية) للدراسة؛

القسم الثاني: التدقيق الداخلي؛

القسم الثالث: إتخاذ القرارات؛

القسم الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات.

ثانيا: عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في المتخصصين في مجال المراجعة سواء الأكاديميين أوالمهنيين في الجزائر، ويمكن تصنيف هذا المجتمع إلى الفئات التالية:

الفئة الأولى: أساتذة الجامعة أصحاب الاختصاصات ذات الصلة بالمراجعة أو المحاسبة؛

الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين(الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، مساعد المحاسب)؛

الفئة الثالثة: المحاسبين الموظفين في المؤسسات الاقتصادية.

تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية من أفراد العينة تضم 63 فرد من ولايات الوادي وغرداية و بسكرة، على الفئات الثلاثة المذكورة سابقا، بحيث تم توزيع 50 استبيان مطبوع عن طريق التسليم والاستلام المباشر واستعانة ببعض الزملاء، و13 إستبيان تم إرساله عبر البريد الإلكتروني.

وبعد عملية تنظيم الاستمارات المستلمة بحيث تم استرجاع 38 استبيان لتمثيل عينة الدراسة، قمنا باستبعاد باقي الاستمارات وذلك لورودها بعد الأجل والمقدر عددها 7 استمارات أو فقدانها لظروف ما والمقدر عددها 18 استمارة وقد لخصَت هذه المعلومات في الجدول كما هو موضح كالتالي:

الجدول رقم (3-2): الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة%
عدد الاستمارات الموزعة	63	100
عدد الاستمارات المستلمة	38	60.3
عدد الاستمارات المفقودة	18	28.5
عدد الاستمارات الملغاة	0	0
عدد الاستمارات الواردة بعد الأجل	7	11.1
عدد الاستمارات الصالحة	38	60.3

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات

وبالاستعانة ببرنامج الحزم الاحصائية قمنا بتحليل معطيات الاستبيان من التكرار والنسبة المئوية المقابلة لها.

المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدارسة

نحاول من خلال هذا البند أن نتناول المحور الأول من الاستبيان والمتمثل أساساً في تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة المدروسة، حيث أظهرت النتائج المدروسة ما يلي:

أولا: وصف خصائص عينة الدراسة

تم في هذه الفقرة عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها.

1- اسم الوظيفة:

الجدول رقم (3-3): توزيع الأفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة

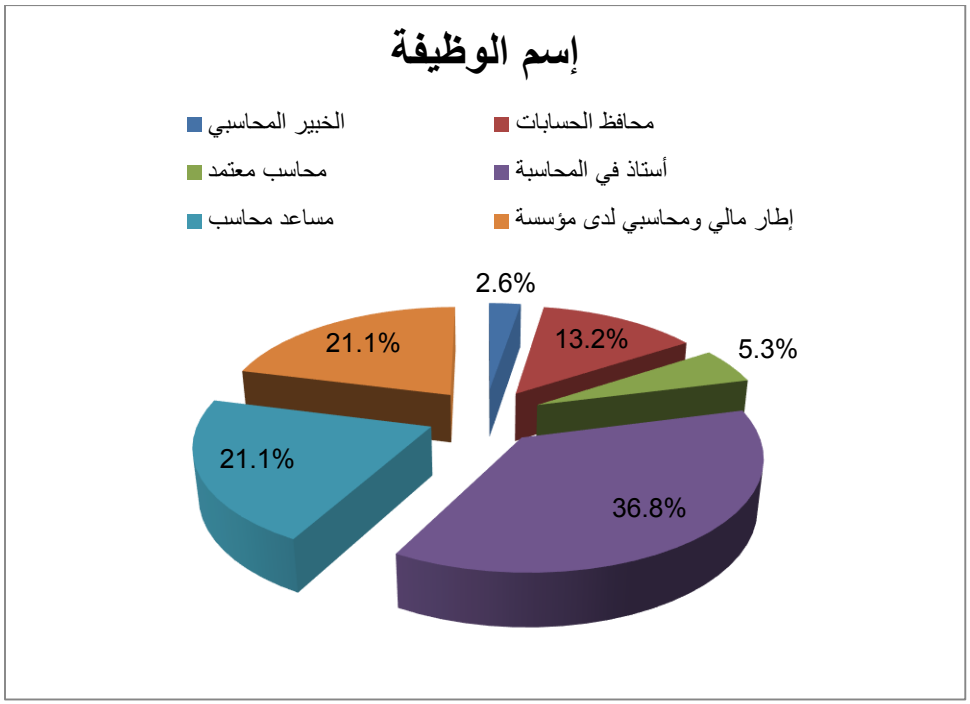
اسم الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية %
الخبير المحاسبي	1	2.6
محافظ الحسابات	5	13.2
محاسب معتمد	2	5.3
أستاذ في المحاسبة	14	36.8
مساعد محاسب	8	21.1
إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة	8	21.1
المجموع	**38**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على برنامج(SPSS)

يوضح الجدول رقم (3-3) أن معظم أفراد الدراسة هم من الفئة الأولى أساتذة في المحاسبة بتكرار 14 وبنسبة 36.8%، أما الفئة الثانية (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، مساعد المحاسب) فبلغت 42.2% بتكرار 16، في حين أن الفئة الثالثة (العاملين في مجال المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية) فكانت النسبة 21.1% بتكرار 8.

ويرجع سبب ارتفاع أساتذة في المحاسبة بكونهم متوفرون في الجامعات، الشيء الذي يجعل الاتصال بهم أسهل وأسرع من الفئات الأخرى بِكَوْنْ الباحث متصل دائما بالجامعة هذا يسهل من مهم جمع المعلومات من هذه الفئة ويمكن توضيح المعطيات في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): توزيع العينة حسب اسم الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

2- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-4): توزيع أفراد المجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

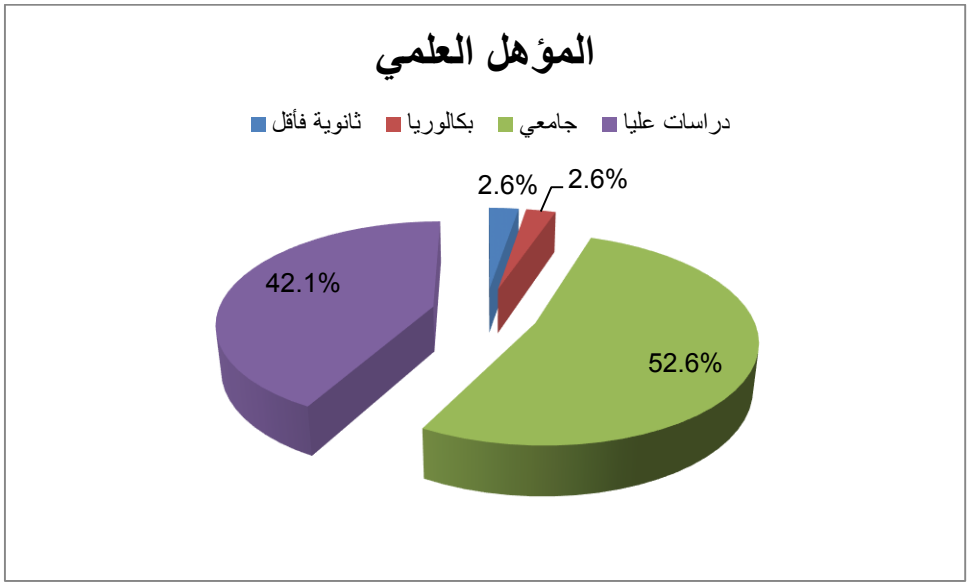
المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ثانوية فأقل	1	2.6
بكالوريا	1	2.6
جامعي	20	52.6
دراسات عليا	16	42.1
المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(3-4) بأن المستوى التعليمي لجميع أفراد العينة مرتفع، بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي أي بنسبة 52.6 % أي ما يعادل 20 فرد، هذا ما سجلناه عند المهنيين، في حين تبلغ نسبة أفراد العينة الذين يملكون على مؤهل علمي في الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) على نسبة 42.1% أي ما يعادل 16 فرد، أما المؤهل العلمي بكالوريا وثانوي فأقل فكانت النسبة ضعيفة 2.6% أي ما يعادل 1 فرد، لكل مؤهل العلمي.

وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، ويتمتعون بمستوى علمي مناسب وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

الشكل رقم (3-2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

3- **العمر**:

الجدول رقم(3-5): توزيع أفراد العينة حسب العمر

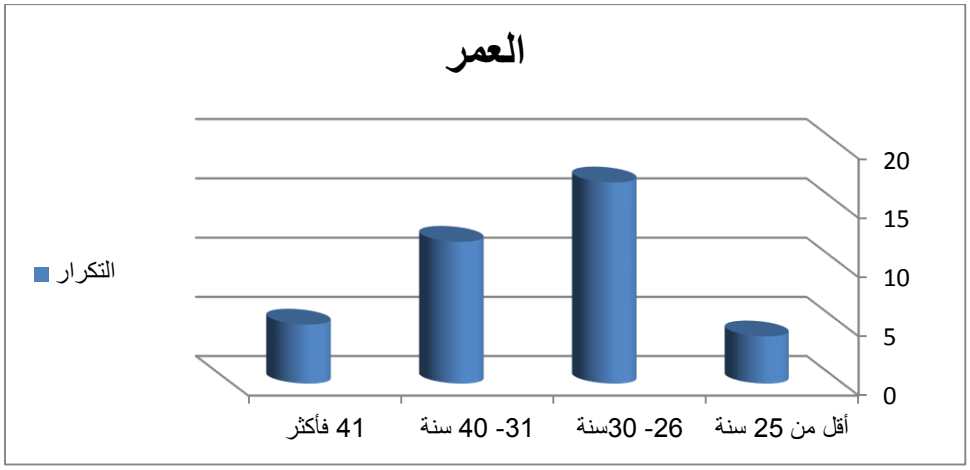
الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 25 سنة	4	10.5
30-26 سنة	17	44.7
40 -31 سنة	12	31.6
41 فأكثر	5	13.2
المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يبين الجدول رقم (3-5) توزيع العينة حسب العمر، حيث يلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من فئة العمرية [26- 30 سنة]بنسبة 44.7 % أي ما يعادل 17 فرداً، تليها الفئة العمرية [31- 40 سنة] بنسبة 31.6% أي ما يعادل 12 فرداً، والفئة العمرية [41 سنة فأكثر]بنسبة 13.2% أي ما يعادل 5 أفراد، وأخيرا الفئة العمرية [أقل من 25 سنة] بنسبة 10.5% أي ما يعادل 4أفراد.

ويمكن توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-3): توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

4- الخبرة المهنية:

الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

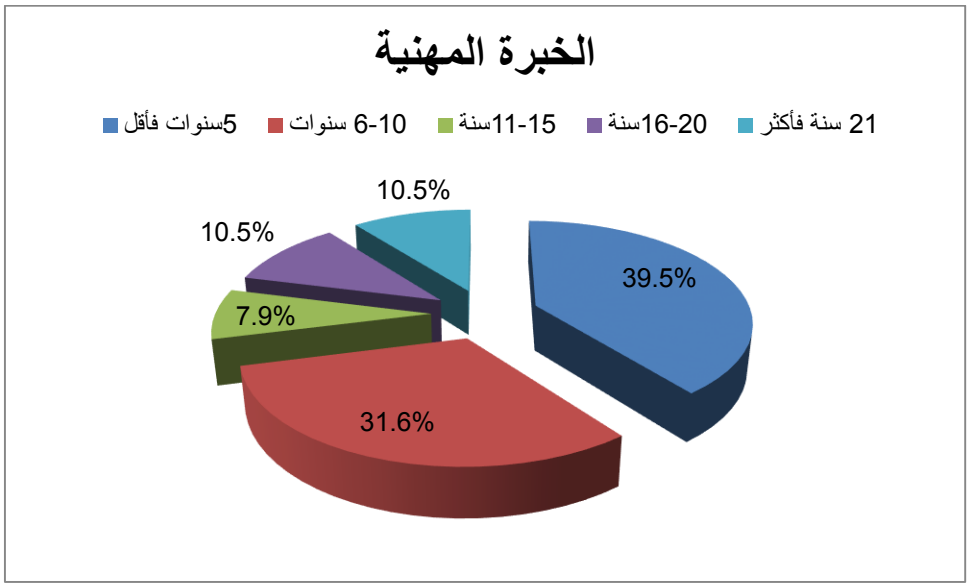
الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية %
5 سنوات فأقل	15	39.5
10-6 سنوات	12	31.6
15-11 سنة	3	7.9
20-16 سنة	4	10.5
21 سنة فأكثر	4	10.5
المجموع	**38**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (3-6) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 15 فرد أي بنسبة 39.5% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد الذين تتراوح خبرتهم بين [6 إلى 10 سنوات] هو 12 فرد أي 31.6%، أما الأفراد العينة الذين تتجاوز خبرتهم عن 21 سنة والفئة [16 إلى 20 سنة] فكان عددهم 4 أي ما يعادل نسبة 10.5%، تليها الأفراد الذين تقدر خبرتهم ما بين [11 إلى 15 سنة] بنسبة 7.9% أي ما يعادل 3 أفراد من العينة.

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-4): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

4- الجنس:

الجدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

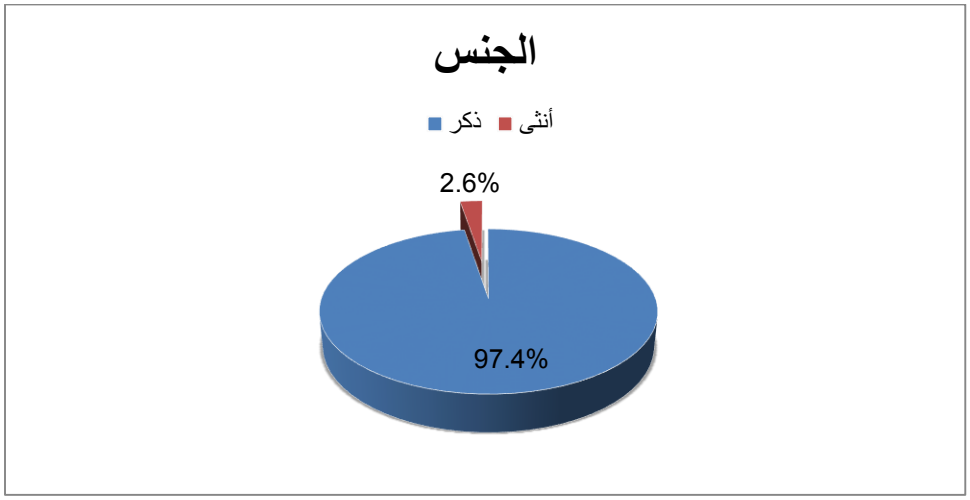
الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
ذكر	37	97.4
أنثى	1	2.6
المجموع	**38**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تتكون العينة من 38 فرداً، منهم 37 ذكر وأنثى واحدة، حيث يوضح الشكل أعلاه والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسب الذكور كانت مرتفعة جداً مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت 97.4% في حين قدرت نسبة الإناث بـ 2.6%، مما يدل أن عدد الذكور هو الغالب تماما على العينة، وبفارق كبير جداً، هذا ما يعزي هيمنة عنصر الذكور على مهنة المراجعة والمحاسبة مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهان هاتين المهنتين أو خوض مجال البحث فيهما.

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-5): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

ثانيا: إجراءات معالجة الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات(من 1 إلى 2، من 2 إلى 3، من 3 إلى 4، من 4 إلى 5) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد...) وعليه يساوي طول الفئة 5/4=0.8.

يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	الرأي(الدرجة)
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من1.79إلى 2.59	غير موافق
من 2.59 إلى 3.39	محايد
من 3.39 إلى 4.19	موافق
من 4.19 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

ثالثا: عرض نتائج الدراسة

بعد تحديد مختلف زوايا العينة التي نحن بصدد إسقاط التحاليل المختلفة عليها، وانطلاقا من الاجابات على الأسئلة المطروحة على المستقصين، تبين أن نقوم بتصنيف الإجابة على الأسئلة المطروحة وذلك لتنسيق عملية التحليل وفق تدرج منهجي منظم تبعا لتماثل موضوع الأسئلة، وسياق الإجابة عليها، حيث قسمنا مواضيع الأسئلة إلى ما يلي:

1- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (3-9): التدقيق الداخلي

الرقم	العبـارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتوفر المؤسسات الإقتصادية على مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي.	3.86	0.99
2	يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.	4	0.65
3	يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية	3.89	1.1
4	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في عمله.	3.44	0.86
5	تعتمد الادارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها.	3.81	0.72
6	يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها؛	3.89	0.76
7	يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا ؛	3.94	1.01
8	يتوفر المدقق الداخلي على مهارات خاصة في التعامل مع الأفراد والإتصال بفعالية.	3.34	1.16
	المعدل العام	**3.77**	**0.48**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-9) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (2) بمتوسط حسابي بلغ 4 وانحراف معياري بلغ 0.65 والتي تنص على أن " التدقيق الداخلي يوفر معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية. "، بنسبة تأييد تصل إلى 80%، مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة

في حين حازت العبارة رقم (8) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.44 وانحراف معياري بلغ 0.86 والمتعلقة " يتوفر المدقق الداخلي على مهارات خاصة في التعامل مع الأفراد والإتصال بفعالية "، بنسبة تأييد تصل إلى 68.8%، رغم ذلك فهي أعلى من درجة الموافقة المقبولة 3.

2- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص إتخاذ القرارات:

الجدول رقم (3-10): إتخاذ القرارات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	مدير المؤسسة ليس وحده من يقوم باتخاذ القرار المالي ؛	4.31	0.47
2	تكون الاستشارة في اتخاذ القرار ان وجدت، بشكل رسمي ؛	4.28	0.65
3	اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة ؛	4.34	0.66
4	يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة	3.81	0.86
5	يتحمل متخذ القرار المسئولية في حالة الفشل.	3.73	0.94
	المعدل العام	**3.59**	**0.58**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-10) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (3)، والتي تنص على" اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة " بنسبة 4.34، وانحراف المعياري 0.66، وبنسبة تأييد تصل إلى 86.8%، والذي يقع في مجال الموافقة بدرجة "موافق بشدة"، كذلك حتى العبارات (1)و(2)تقع في نفس مجال موافق بشدة في حين حازت العبارة رقم(5) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.73 وانحراف معياري بلغ 0.94 والتي تنص على" يتحمل متخذ القرار المسئولية في حالة الفشل."، وبنسبة تأييد بلغت 74.6%، ولكن هي أعلى من درجة الموافقة المقبولة 3، كذلك حتى العبارة رقم (5)تقع في المجال الموافق وهو 3.

3- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات:

الجدول رقم (3-11): مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل؛	3.42	0.75
2	من خلال التدقيق الداخلي ولطبيعة عمله الرقابي يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها ؛	3.81	0.92
3	يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقةو الواقعية أثناء عملية التنفيذ ؛	3.39	0.97
4	يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية ؛	3.34	0.87
5	يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية ؛	3.73	1.08
6	يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة ؛	3.47	1.08
7	يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة.	3.89	0.86
	المعدل العام	**3.57**	**0.46**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-11) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (7) بمتوسط حسابي بلغ 3.89 وانحراف معياري بلغ 0.86 والتي تنص على أن" التدقيق الداخلي يساهم في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة "، بنسبة تأييد تصل إلى 77.8%، مما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارة.

في حين حازت العبارة رقم (4) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.34 وانحراف معياري بلغ 0.87 والمتعلقة " يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية "، بنسبة تأييد بلغ 66.8%، وبالرغم من ذلك حازت على درجة موافق مقبولة أكبر من 3.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الاستبيان

أولا: صدق أداة الدراسة

قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لابد من التأكيد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، وتتأثر أداة القياس بعدة عوامل نذكر منها:[1]

- طول الاختبار بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الاستبيان، وذلك من خلال تأثير زيادة عدد العبارات على شمولية المحتوى؛
- تجانس أو تباين درجات أفراد العينة: يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة، ويكبر معامل الثبات مع زيادة تباين أفراد العينة في اجاباتهم؛
- مدى صعوبة فهم أداة القياس: عندما تكون عبارة الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستيعاب، فإن أفراد العينة المستجوبة قد يلجؤوا إلى التخمين، وبالتالي تتأثر درجة ثبات أداة القياس؛
- الفترة الزمنية بين قياسيين بنفس الأداة: إذا كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبيا فإن الظروف قد تختلف وبالتالي قد يؤثر ذلك على إجابات بعض أفراد العينة المستجوبة مما يؤدي إلى عدم ثبات القياس.

وتوجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ* ويستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداة، والنسبة الاحصائية المقبولة لهذا هي 60%، والجدول التالي رقم (3-12)، يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 0.843% وهي نسبة مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (3-12): معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

Cronbach's Alpha **ألفا كرونباخ**	**N of Items** **عدد العبارات**
0.843	20

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج (SPSS)

ثانيا: تحليل النتائج

1- تحليل نتائج الفرضية الأولى:

يتضح في الجدول رقم (3-9) أن التدقيق يلعب دور مهم في المؤسسة حيث كانت وجهة نظر أفراد العينة في الاتجاه **الموافق**، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 4.08 وبانحراف معياري مقداره 0.48،

[1] محفوظ جودة، التحليل الاحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، الطبعة الأول، 2008، ص297.

* ألفا كرونباخ مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (بطارية الاختبار، الاستبانة، الاستبيان) ويشار إلى ألفا أيضا على أنه مقياس للاتساق (الاتساق الداخلي) كما أن قيمة كرونباخ ألفا تمثل الحد الادنى لثبات الاستبيان (الاختبار) بمعنى أن كرونباخ ألفا متحفظ لثبات.

ويتجلى ذلك في العبارة رقم (2) التي تنص على " يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية. "كانت باتجاه **موافق بشدة**، لأن التدقيق الداخلي كمهنة يلعب دور مهم في المؤسسة، كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في أن التدقيق يلعب دور مهم في المؤسسة من خلال العبارات الأتية:

- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تعتمد الادارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها.
- يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها.
- يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا.

2- تحليل نتائج الفرضية الثانية

يتضح في الجدول رقم (3-10) على أنه يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها حيث كانت في الاتجاه **الموافق**، هذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 3.77 بانحراف معياري بمقدار 0.48، ويرجع ذلك إلى أن القرارت الرشيدة تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة ويظهر ذلك في العبارة رقم (3) التي تنص على" ان اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة "، كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في أن يجب إتخاذ القرار الذي يحقق اهداف المؤسسة من خلال العبارات الآتية:

- تكون الاستشارة في اتخاذ القرار إن وجدت, بشكل رسمي ؛
- اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة ؛
- يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة.

تحليل نتائج الفرضية الثالثة:

يتضح في الجدول رقم (3-11) يساهم التدقيق االداخلي في اتخاذ القرارات كان في الاتجاه **موافق**، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 3.57 وبانحراف معياري مقداره 0.46، ويعود ذلك إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في ايجاد حلول للمشاكل المتعلقة باتخاذ القرار، ويتبن ذلك من خلال العبارة رقم (6) "يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة "كما نلاحظ أن أفراد العينة قد أكدوا موافقتهم على مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات كما تنص عليها العبارات التالية:

- يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة الدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل؛
- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقةو الواقعية أثناء عملية التنفيذ ؛
- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية ؛

- يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية ؛
- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة .

مماسبق نستنتج أن:

- التدقيق الداخلي يلعب دور مهم في المؤسسة ؛
- الادارة العليا في المؤسسات تعتمد على تقارير التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها ؛
- يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها ؛
- يجب ان يتماشى اتخاذ القرار مع اهداف المؤسسة ؛
- وجوب إستشارة الأطراف المعنية فيما يخص اتخاذ القرار ؛
- يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة الدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول ؛
- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقة و الواقعية أثناء عملية التنفيذ ؛
- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية ؛
- يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية ؛
- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة .

خلاصة

حاولنا في هذ الفصل دراسة واقع التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار، ولأن المؤسسات تحاول ترشيد قراراتها وذلك من خلال العمل بقواعد التدقيق المحاسبي وبالخصوص التدقيق الداخلي.

وكخلاصة عامة لأهم النتائج بعد الدراسة الاستطلاعية لواقع التدقيق المحاسبي وبالخصوص التدقيق الداخلي فقد لمسنا إدراك الفئات المستجوبة لأهمية التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار ومساعدته في ايجاد حلول للمشاكل الواقعة في المؤسسات، وذلك من خلال إبراز دور التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات داخل المؤسسات، وإدراك أنه عنصر مهم داخل المؤسسات لا يمكن الإستغناء عنه بأي حال من الأحوال.

الإهـــــداء

إلى من أعطتنا من دمها وروحها وعمرها دفعا لغد أجمل إلى الغالية
التي لا نرى الأمل إلا من عينيها

أمـــــي الحـــــــبيبة

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار... إلى من علمني العطاء دون انتظار...
إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجوا من الله أن يمد في عمرك
لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طوال انتظار...

والـــــــــدي العزيـــــــز

إلى شريكة حياتي، رفيقة دربي

* زوجـــتي الغالية*

إلى قرة عيني

إبني عبد الرحمان

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله... إلى من آثروني على أنفسهم
إخوتـــــــــي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي
أخواتـــــــــي

محمـد الطاهـــر

الشكـــــــر والعـــــــرفان

بعد الحمد لله والشكر له أن أعانني على إنجاز هذه المذكرة، أرفع أسمى آيات الشكر والعرفان والتقدير إلى أستاذي الكريم محمد دينوري سالمي الذي أحاطني بعنايته ورعايته و أخذ بيدي في خضم هذا البحث حتى أوصلني إلى بر الأمان فله مني كل التقدير والاحترام.

كمـا أتقدم بالشكر والتقدير إلى الزملاء:

ياسين واسع – شعيب غندير عون – وائل عبد اللاوي
الأزهر حرزولي – عماد شيحي – بوبكر زريق
الذين ساعدوني في إنجاز هذه المذكرة.

فجازاهم الله كل خير

وأتقدم بالشكـــر الخالـــص إلى من أناروا لي درب البحـــث عن المعرفة والحقيقة وذللوا لي الصعـــــوبات.

فجازاهم الله كل خير

إلى كل هؤلاء أقدم خالص حبي وتقديري سائلا الله عزّ وجلّ أن يحفظهم وينفع بهم الإسلام والمسلمين.

لقد حاولنا في هذا البحث إبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق المحاسـبي وبالخصـوص التدقيق الداخلي في عملية إتخاذ القرارات من خلال تطرقنا إلى الجوانب العامة للتدقيق المحاسبي واتخاذ القرارات حيث وجدنا أن التدقيق المحاسبي لم يكن وليد العصر الحديث بل ظهر منذ القدم، ثم أخذ يواكب مختلف التطورات والتحولات الاقتصادية خاصة مع تطور علم المحاسبة وظهور بعض المنظمات المهنية التي تهتم بشؤون التدقيق والتي ساهمت بشكل كبير في تطور المهنة إلى أن أصبحت هناك معايير دولية للتدقيق التي تصف عملية التدقيق بدقة.

كما حاولنا أيضا إبراز مختلف الجوانب العامة لعملية اتخاذ القرار ومدى مساهمة التدقيق في اتخاذ القرار حيث أبرزنا الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدناها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الإستبيانية في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصـوص الفرضـية الأولى التي تشـير إلى أن التدقيق المحاسـبي يلعب دور مهم في المؤسـسـة وبالخصـوص التدقيق الداخلي، فقد أثبتت نتائج الدراسـة أن متخذ القرار (المسـير) يعتمد بشـكل كبير على تقارير التي يعدها مدقق الحسابات لاتخاذ القرارات الصائبة التي تحقق الهدف المنشود في المؤسسة. أما الفرضية الثانية فهي صحيحة لاننا أثبتنا أنه يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها.وبالنسبة للفرضية الثالثة فتعتبر صحيحة من خلال إثباتنا إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في اتخاذ القرارات وذلك من خلال الدراسة الإستبيانية.

ثانيا: نتائج البحث:

- التدقيق المحاسبي هو عملية فحص وتحقيق وتمحيص في الوثائق والدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى التدقيق في مختلف الوقائع المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق للخروج برأي فني محايد حول صحة وصدق وعدالة القوائم المالية؛
- يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي؛
- لتحقيق أهدافها يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها؛
- يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير وفعال في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

ثالث: التوصيات والاقتراحات

– توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المدققين وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم؛

– محاولة الإهتمام بالتدقيق الداخلي من حيث معاييره ومقوماته، حيث يجب على المؤسسة أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المدققين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالتدقيق يعمل تحت مظلتها المدققين الداخليين؛

– ضرورة الإهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين، وزيادة بسط هيبة المدققين الداخلين بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم للمدققين الداخلين بأنهم مساعدون، لا أكثر ولا أقل؛

– توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعدعلى بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة؛

– سعي إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعدهم على التقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أشطتهم بصورة فعالة؛

– وجوب ترك دليل مادي على كل العمليات التسييرية الحادثة أي وثائق مكتوبة وممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي؛

– الاعتماد على جميع أدوات التدقيق الداخلي في المؤسسة التي تعتبر أهم مقوماتها حيث يجب تفعيلها في عملية التدقيق الداخلي والانتقال من أدوات شكلية إلى أدوات تطبيقية وفعالة في اتخاذ القرار.

رابعا:آفاق البحث

ويمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة بالدراسة وهي:

– أثر التدقيق الداخلي في التقليل من المخاطر المواجهة؛

– دور لجان التدقيق في زيادة استقلالية التدقيق الداخلي، ومدى استفادة المؤسسة منها.

تمهيـــد:

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

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

يرجع تاريخ التدقيق إلى العصـــور القديمة، التي تمتد إلى ما قبل ميلاد[1]، حيث كانت العمليات التجارية صغيرة جدا بحيث كان الفرد قادر على تفقد اعماله بنفسه[2].

ففي العصـور الوسـطى حيث كان يسـود نظام الاقطاع، لم يكن للنشـاط التجاري والصـناعي أي أهمية تذكر، ولذلك فإن وحدة النشـاط الاقتصـادي التي كانت سـائدة في ذلك الوقت هي الضـيعة (قطعة أرض) التي يمتلكها النبلاء والاثرياء، وبطبيعة الحال تتم عن طريق اسـتدعاء القائمين بالعمل في هذه الضـياع من قبل أشـخاص ذوي سلطة عليهم ليقدموا تقريرا شفهيا عما قاموا به[3].

وتشير الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، وهكذا نجد أن كلمة مراجعة " Audit " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire "، ومعناها << يستمع >>[4].

شـــهد التدقيق عدة تطورات كان لها أثر البالغ على تطورها ، فقد ترتب على ظهور القيد المزدوج، التي وردت في الموسوعة الرياضية للعالم الايطالي لوكا باشيلو 1494م، وهو الاعتراف بضرورة وجود أنظمة محاسبية سليمة لمنع الأخطاء والغش.

فقد صـاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشـاط التجاري والاقتصـادي، فمنذ النهضـة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 إلى 16، والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت، غير أن ظهور الثورة الصناعية في القرن 18 تميز بالحاجة رؤوس أموال كبيرة لمسـايرة الركب، فكانت الأموال على مسـتوى الأفراد نادرة وكذا امتناع

---

[1] نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة 1، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس، 2011، ص34.

[2] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، طبعة1، دار الكندي للنشر والتوزيع، أربد، الأردن، 2000،ص11.

[3] رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000 ، ص11.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة أوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999، ص1.

البعض عن المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شـــركات الاموال وهذا أدى بدوره إلى انفصـــال تدريجيا الملكية عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وعلية فإن انفصال ملكية رؤوس الاموال عن إدارتها كان سبب ظهور المراجعة والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف متخصص يكون كوسيلة تطمئن أصحاب الاموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه[1].

و باستجابة القوانين الانجليزية للاعتقاد العام والرغبة في ضرورة إخضاع تصرفات مؤسسي الشركات ومديريها لرقابة طرف ثالث مســتقل يقوم بفحص أعمالها، إبداء الرأي في نتيجة هذا الفحص، وذلك بصــفة دورية في نهاية كل سـنة مالية خصـوصـا بعد النمو الاقتصـادي العظيم الذي شـهدته بريطانيا وظهور الانتاج الكبير، وتعاظم الثورة الصناعية، وانتشار شركات المساهمة، وانفصال الادارة عن ملكية ، فقد نص قانون الشركات لسنة 1862م على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، وان يتضمن تقريرهم الرأي الفني إذا كانت الميزانية قد أكمل شكلها القانوني، وتشمل جميع البيانات التي يطلبها القانون، وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا وصحيحا عن الحالة المالية للشركة، وجاء قانون الشركات لسنة 1900 ليجعل من عملية المراجعة عملية إلزامية لكل الشركات المســاهمة في بريطانيا، وتضــمن القانون بكافأتهم مما أعطى دفعة قوية لتطوير مهنة المراجعة لقد اعتبر هذا القانون بمثابة حجر الأساس أو العلامة البارة في تاريخ تطور مهنة المراجعة.

في هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة بتلك الأزمة التي عرفت في التاريخ بأزمة الكســاد العظيم، التي ســادت الاسواق المالية سنة 1929-1930م ،أدى إلى احتدام المنافسة بين المشروعات المختلفة، فكانت المشروعات الصغيرة والمتوسطة هي كبش الفداء فيها، حيث أعلنت الكثير منها افلاسها، في حين لجأت طائفة أخرى منها إلى التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول ، وزيادة الأرباح بشكل مغاير للحقيقة.

وفي ظل هذه الظروف لجأ المقرضون والمساهمون الذين تضررت مصالحهم جراء هذه التصرفات إلى القضاء لمساءلة كل من المحاسب والمراجع والادارة، وكثيرا ما كانت الاحكام تصدر لصالح هؤلاء المقرضين او المساهمين، وأمام هذه التحديات أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تعمل على فرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي من خلال تمتعها بالدور الطبيعي في توجيه العمل المحاســبي، ورفع الوعي المحاســبي في اوســاط المجتمع، ومحاولة توحيد الممارســات المحاسبية العملية، ووضع الضوابط لسلوك المهني، بحيث اصبح المحاسب يعتمد على توجيهات مهنية عند معالجته

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 3،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص8(بتصرف).

لأي مشكلة تقابله في الحياة العملية دون الاكتفاء بتعليمات الادارة التي يعمل موظفا لديها في مجتمع ملئ بالغش والتلاعب والاحتيال وكذلك الحال بالنسبة للمراجع، ولعل من أهم أحداث هذه المرحلة إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1954 تصور لمعايير المراجعة واعتبارها أساسا يحكم الممارسة العملية فيها[1].

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

عرفت جمعية المحاسبة الامريكية التدقيق على أنها" عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعينة بنتائج التدقيق"[2].

أما منظمة العمل الفرنسي فعرفتها على أنها" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير المصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"[3].

كما عرف Boynton التدقيق أنها "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الادارة عن البيانات المالية للمنشاة، وتقييم هذه الادلة بطريقة موضوعية من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة "[4].

نلاحظ من خلال هذه التعاريف انه توجد عناصر أساسية في عملية التدقيق:

- أن التدقيق عملية منتظمة تتم من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقا يقوم بإعداده المدقق الخارجي المستقل.
- أن عملية التدقيق تعتمد على حصول المدقق الخارجي على الأدلة والقرائن المرتبطة بتأكيدات الادارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمنشاة قيد التدقيق.
- إن عملية التدقيق تعتمد على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الادارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الابلاغ المالي الدولية من جهة أخرى.

---

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص37-40(بتصرف).

[2] وليم توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص26.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص9.

[4] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري. مرجع سبق ذكره.ص15.

.

- أن عملية التدقيق تنتهي بإصدار تقرير نهائي يوضح نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة نشاط خلال فترة محددة وإيصال هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه.
- أن تأكيدات الادارة التي تقدمها إلى المدقق الخارجي في شكل إقرارات (صريحة وغير صريحة) وقوائم مالية تمثل اعترافا من الادارة بمسؤوليتها عن تقديم هذه القوائم بشكل عادل يتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية[1].

أهمية التدقيق:

تنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي:

1- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة(من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الاداء وتقييمه.

2- المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

3- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.

4- المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم[2].

المطلب الثالث: أهداف التدقيق

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحققها من نشاط معين، وأهداف المراجعة كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور المراجعة عبر الزمن، فقد كانت تهدف المراجعة في بدايتها إلى اكتشاف الاخطاء وأعمال الغش والتعزيز التي قد توجد في السجلات العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدارسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية، ومع تطور المراجعة أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء راي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص ص 25-26.

[2] المرجع نفسه، ص 39.

والجدير بالذكر ان تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الانجليزية من خلال العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1896م والتي وصف فيها المراجع بأنه: "كلب الحراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين"، حيث تشير هذه العبارة إلى الهدف الاساسي للمراجعة ليس اكتشاف الغش والاخطاء وانما إظهار هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته.

وقد أضيفت أهدافا عديدة للمراجعة في الوقت الحديث نذكر منها ما يلي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من اهداف، ودراسة الاسباب التي حالت دون الوصول إلى الاهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الاعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- القضاء عل الاسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تخفيض خطر المراجعة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

للمراجعة أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر عملية المراجعة والمهنة المخولة لها وسوف نحاول التطرق إلى أنواع المراجعة:

أولا: من حيث حتمية القيام بالمراجعة

وتنقسم المراجعة إلى نوعين هما: المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية

المراجعة الإلزامية: هي مراجعة التي تلزم القانون بها، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خرجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية[1]، وفي حالة عدم القيام تلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة[2].

المراجعة الاختيارية:

يكون القيام بالمراجعة دون أي إلزام قانوني بطريقة اختيارية، ففي المؤسسات الفردية ومؤسسات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في المراجعة حسابات المشروع، واعتماد قوائمه المالية الختامية نظرا لاطمئنان المؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي بوجود المراجع الخارجي[3].

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية ، مصر، 2004، ص42.

[2] الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، درا المستقبل، الأردن، 1998، ص27.

[3] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص54.

ثانيا: من حيث توقيت المراجعة

وبدورها تنقسم إلى نوعين: المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة.

المراجعة النهائية:

تتم بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية، فهي تتم في نهاية السنة المالية وتناسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم، كما أنها تتميز بضمانها حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد مراجعتها[1].

وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، ومن مزاياها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، كون أن المراجع واعوانه لا يترددون كثيرا عليها، ولا يحتاجون إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الاقفال، وتعديل البيانات والأرقام[2].

المراجعة المستمرة:

وهي التي يبدؤها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من اثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

رابعا من حيث مجال المراجعة:

يوجد نوعين من المراجعة هما: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية

المراجعة الكاملة:

هي المراجعة التي تكون فيها عمل المراجع غير محدود، أي أنه لا توجد أيه قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في مراجعة جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة، ويكون المراجع مسؤولا مسؤولية كاملة عن أية أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله أو تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة والجهد المعتاد[3].

---

[1] سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة، مصر، 2001، ص31.

[2] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص30.

[3] سهير شعراوي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص29.

المراجعة الجزئية:

وهي تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة، فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات دون غيرها، والجهة التي تعين المراجع تقوم بتحديد تلك العمليات، فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود المراجعة والهدف منها من جهة، ومن جهة ثانية لا بد على المراجع ان يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به لتحديد مسؤوليته بوضوح وما يرتبط به من قوائم ومعلومات[1].

ثالثا: من حيث الاختيارات

وحسب هذا التصنيف تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة اختيارية:

المراجعة الشاملة:

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة[2].

المراجعة الاختيارية:

حيث يقوم المراجع في المراجعة الاختيارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية[3].

ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الاختيارية، يتم تحديد العينة واختيار مفرداتها طبقا للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظرا لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم وتحسين طريقة اختيار مفردات العينة لذلك كان الاعتماد على المراجعة الاختبارية[4].

---

[1] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص35.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص28.

[3] عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة عي حسن، مرجع سبق ذكره، ص44.

[4] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص36.

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

المطلب الأول: فروض التدقيق

الفروض عبارة معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في اطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي اطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وهي كالآتي[1]:

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والادارة؛
- خلو القوائم المالية وأيه معلومات أخرى تقدم للفحص من أيه أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعرف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الاعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، مالم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

الفرع الأول: قابلية البيانات للفحص

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على حرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه تتمثل في:[2]

الملائمة: يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

---

[1] عبد الفتاح صحن، محمد سمير الصبان، وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26.

[2] المرجع نفسه، ص26.

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

البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية

القابلة للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية

الفرع الثاني: عدم وجود تعرض حتمي بين المصلحة كل من المدقق والادارة

يفترض عدم وجود تعارض في مصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة[1].

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأيه معلومات أخرى تقدم للفحص من أيه أخطاء غير عادية

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشـــاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق ان يحافظ على نزع الشك المهني لعله يكشف التلاعبات من خلال اختبارات أخرى واسعة.

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي امكانية الاعتماد على التدقيق على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

الفرع الخامس: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة

أي أن اســترشــاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاســبية ســيعزز التأكد من مدى ســلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الاعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الاحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبية، وهو فرض استمرار المشروع،[2] وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الادارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا

[1] عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص26.

[2] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص30.

اتضـــح للمدقق عكس ذلك، أي ميول الادارة إلى التلاعبات أو ملاحظة لضـــعف على المســـتوى نظام الرقابة الداخلية، وجب الحرص واخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

الفرع السابع: مراقبة الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

في حالة الطلب من مراقب الحســابات إبداء رأيه حول مصــداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

الفرع الثامن: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المطلب الثاني: معايير التدقيق

أصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصـبحت ومازالت المرجع الاسـاسـي لكل من مزاولي المهنة وتشـمل ثلاث معايير هي: المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير.

الفرع الأول: المعايير العامة (الشخصية)

1- المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الحسابات

يتطلب هذا المعيار أن يمون المدقق حاصلا على مؤهل علمي مناسـب بجانب حصـوله على قدر كافي من التدريب العملية في ممارســة المهنة، حتى يســتطيع انجاز العمل الموكول إليه بكفاءة، والوفاء بأي التزامات أخرى قد تطلب منه، وفي هذه الحالة تتطلب مهنة من المدقق ان يكون ملما ببعض العلوم الاخرى المرتبطة بعمله مثل علوم الادارة والاحصاء وغيرها التي يعتمد عليها في القدرة على التحليل والاستنتاج عند إبداء رأيه فيما يعرض عليه من بيانات وقوائم مالية، وتمثل متطلبات هذا المعيار شـرطا أسـاسـيا للحصـول على الترخيص اللازم لمباشـرة المهنة، وتحدد كل دولة الشروط والمتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.

2- المعيار الثاني: استقلال(حياد) المدقق

يجب على المدقق أن يكون مسـتقلا اسـتقلالا تاما في جميع مراحل التدقيق، بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في عمله وموضوعيا غير متحيز خلال تنفيذ عملية التدقيق بحيث يكون:

– الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق دون تدخل الادارة في أي تعديل على هذا البرنامج.

– الاستقلال في مجال الفحص دون تعرضه لأية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والانشطة والمفردات التي تخضع لعملية الفحص.

– الاستقلال في مجال إعداد التقارير دون تدخل أو ضغوط للتأثير على اظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على الرأي النهائي بالقوائم المالية محل التدقيق[1].

كما يمكن تحديد استقلال المدقق في مجالين هما[2]:

– الاستقلال المادي، بمعنى وجود مصالح مادية للمدقق في المنشأة التي تقوم بتدقيق عملياتها.

– الاستقلال الذاتي أو الذهني، بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل.

3– المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المعقولة

يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية، وفي هذه الحالة يتعين عليه:

– بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة.

– بذل العناية المهنية المعقولة خلال الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزما في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، واتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها.

– بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، حيث تشمل ثلاث معايير هي: التخطيط الملائم لعملية التدقيق، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، و الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة:

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 121-123.

[2] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

المعيار الأول: التخطيط الملائم لعملية التدقيق:

يجب على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يمكن تنفيذها عمليا، ويجب ان يوضح هذا البرنامج ما يلي:

-توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة

-تخصيص العمالة(المساعدين والمشرفين) بمكاتب التدقيق على اعمال التدقيق المختلفة.

-الاشراف المناسب على المساعدين والمشرفين على عملية التدقيق.

المعيار الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المنشأة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه لما هو مخطط بهدف تحديد نواحي القصور به وتقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.

وقد أشار معيار التدقيق رقم(315) إلى أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها فهم المنشأة وبيئتها يساعد المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، بما يوفر أساسا لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الاخطاء الجوهرية التي تم تقييمها، وهذا من شأنه يساعد في تخفيض هذه المخاطر.

المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة

يتطلب هذا المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية وملائمة، بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة العميل، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المدقق على ادلة من داخل المنشأة مثل: دفاتر الحسابات ومستندات القيد وغيرها، أو أدلة من خارج المنشأة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج المنشأة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة، وحتى يمكن اعتبار الأدلة ملائمة يجب أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بالبند محل التدقيق، كما يجب

الحصـول على أدلة الكافية من وجهة نظر المدقق وحكمة الشـخص، وعلى هذا الأسـاس فإن المدقق لا يبدي رأيا إلا بعد التأكد من كفاية الأدلة وملاءمتها.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير

يعد تقرير المدقق المرحلة الاخيرة في عملية التدقيق، وهو وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

وأشـار المعيار التدقيق الدولي رقم(700) إلى شـكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يصـدره في نهاية عمله ويوضـح فيه رأيه عن القوائم المالية، ويحكم إعداد هذا التقرير وفقا لما جاء بمعايير التدقيق أربعة معايير مهنية يجب الإشـارة إليها في التقرير وهي:

1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عنها:

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى ان القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عنها والمقبولة قبولا عاما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما أن يتم إتباع تطبيق قواعد وأصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسـب في عمله، والتي صـادق عليها المختصـين في مجال المهنة، ويعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسـبية في إعداد وعرض القوائم المالية بما يضـمن صـدق هذه القوائم، وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة

2- مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسـياسـات المحاسـبية المتعرف عليها والتي اسـتخدمت في إعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره.

ويعني ذلك ثبات المنشأة في إتباع المبادئ والسياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المنشـأة عبر السـنوات أو بينها و بين المنشـآت الأخرى مماثلة تتتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.

3- مدى كفاية ومناسبة الإفصاح:

يجب ان تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدى رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعنى ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- رأى نظيف، وفيه يبدى المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات؛
- رأي غير نظيف، وفيه يبدى المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات؛
- رأي معاكس، وفيه يبدى المدقق عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة او مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- رأي سلبي (الامتناع عن إبداء الرأي)، وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه[1].

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق

يتمتع المدقق بجملة من الحقوق والواجبات نذكر منها:[2]

أولا:حقوق المدقق

من هذه الحقوق نذكر مايلي:

- يمكن للمدقق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 124-130.

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص 128.

- يمكن للمدقق أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل سنة أشهر على الأقل، للمدقق كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم المدقق كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد المدقق مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- يحضر المدقق الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يمكن للمدقق أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- يتحصل المدقق على أتعاب مقابل عمله وهي محددة في العقد المبرم بين المدقق والمؤسسة المعنية بالتدقيق.

ثانيا: واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام به أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافيه بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها؛
- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذ أهمل رئيس مجلس الادارة ذلك، أو اذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة؛
- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية؛
- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيـق

تسـير عملية التدقيق وفق خطوات تضـمن السـير الحسـن لها وتسـاعد على تحصـيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الاهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشـرط وفقا لمجموعة من العناصـر، كتوفر الوقت المناسـب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته قبل وقت كاف، ما يتيح أيضـا للمدقق فرصـة تفادي التعامل مع أشـخاص تنقصـهم الأمانة والاسـتقامة، وحتى يتفادى هذا لابد أن بفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

الفرع الأول: الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشـروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة فيما يلي:[1]

- التحقق من صحة تعيينه والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الاتصال بالمدقق السابق وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- اتصـالات اولى مع المؤسـسـة محل التدقيق إذ يتعرف على مسـؤولي ومسـيري مختلف المصـالح، كما يقوم بزيارات ميدانية للتعرف على اماكن المؤسسة ونشاطاتها ووحداتها...إلخ[2]؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي حيث يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة؛
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة مع التعرف على تقرير المدقق السابق؛
- فحص التنظيم الاداري حيث يتعرف على موظفي المؤسسة وتوزيع السلطات والمسؤوليات بينهم.

---

[1] المرجع السابق، ص139.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص69.

- **النظام الضريبي**: رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق، إلا أنه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

الفرع الثاني: مخطط التدقيق

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الاجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

-الأهداف الواجب تحقيقها؛

-الخطوات والاجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛

-تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء؛

-تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء؛

-ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ؛

-توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها، فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية[1].

الفرع الثالث: الإشراف على مهمة التدقيق

معنى الاشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الاشراف فيما يلي[2]:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص143.

[2] زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، درا الراية للنشر، الاردن، 2009، ص79.

- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات؛
- فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي(الترقية) على المساعدين بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم.

الفرع الرابع: أوراق العمل

أوراق العمل التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الالتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق.

الهدف الاساسي من اوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والاثباتات التي تدعم رأيه[1].

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنه" وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والادارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك".[2]

يمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:[3]

[1] المرجع السابق، ص 80.

[2] إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر،2004، ص275

[3] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص ص 88-91.

الفرع الأول: الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

يهتم المدقق في البداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى، ويساعد المدقق على ما يلي:

1- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية: التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة ووظيفة كل مستند على أساس ان هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة.

- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندان وطريقة معالجتها وتحليلها(يدويا أو إلكترونيا) التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم و التقارير المالية التي تنتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

2- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة و الرقابية: التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة؛
- التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها افقيا ورأسيا
- التعرف على طبيعة الإشراف والادارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة
- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة؛
- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها؛
- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا والكترونيا.

الفرع الثاني: نتيجة الفحص المبدئي

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق لنظام الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

-لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق؛

أن عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص او هذه الدراسة؛

-وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن اجراء أيه دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

الفرع الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناءً على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازمة للحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق.

- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختيار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

الفرع الرابع: المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي

يهدف المدقق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛

- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الأخطاء؛

المطلب الثالث: أدلة التدقيق

تمثل أدلة التدقيق كل ما من شـأنه أن يأثر على حكم وتقدير المدقق فيما يعرض عليه من بيانات ومعلومات مالية تم مطابقتها بالحقيقة.

الفرع الأول: مفهوم أدلة التدقيق (معيار500)

يقصـد بأدلة التدقيق"أنها كل ما يمكن أن يحصـل عليه المدقق من أدلة إثبات وقرائن محاسـبيه تسـاعده في إبداء الرأيه"، ولذلك يجب على المدقق جمع أكبر عدد من أدلة وقرائن التدقيق الكافية والمناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة ليبني عليها رأيه.

وأوضح معيار التدقيق الدولي رقم(500) أن أدلة التدقيق "هي جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى اسـتنتاجات التي يبنى عليها رأيه في عملية التدقيق وتشـمل المعلومات الواردة في السـجلات المحاسـبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصـادر أخرى، مثل المصـادقات ونتائج الاسـتفسـارات وتقارير المحللين والبيانات المقارنة وغيرها".

الفرع الثاني: مصادر وإجراءات الحصول على أدلة التدقيق

1- الفحص المستندي: يقصـد بالفحص المسـتندي اختبار السـجلات والمسـتندات أو الأصـول الملموسـة ويوفر هذا الفحص أدلة تختلف درجة إعتماد عليها حسب طبيعتها ومصدرها وكذلك على فعالية الضوابط الداخلية التي يتم تنفيذها عند إعدادها وتشغيلها.

2- الملاحظة: تبدأ الملاحظة من خلال ما يشـاهد المدقق أثناء زياراته الميدانية لمنشـأة العميل ويطلع خلالها على عمليات التشغيل، أو أي إجراءات تتم بواسطة موظفي العميل أو آخرين، فعلى سبيل المثال: ملاحظة أداء أنشطة الرقابة يوفر أدلة التدقيق، ولكنها تكون محددة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها الملاحظة.

3- الاستفسارات:

تتضـمن الاسـتفسـارات البحث عن المعلومات من أشـخاص ذوي معرفة سـواء من داخل المنشـأة أو خارجها، وتتفاوت طريقة الاستفسارات من تقديم استفسارات رسمية مكتوبة إلى الطرف ثالث خارج المنشأة، أو استفسارات شفهية عادية موجهة إلى أشخاص داخل المنشأة، وقد توفر الإجابة على الاستفسارات معلومات للمدقق خاصة بتجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، وفي بعض الحالات قد توفر أسـاسـا يسـاعد المدقق على تعديل أو إجراء تدقيق إضافية.

4- الفحص الفعلي:

ويقصد به قيام بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل المخزون والآلات والنقدية، فوجود مثل هذه الأصول داخل المنشأة لا يعني ملكية المنشأة، ولكن يجب على المدقق التحقق من كميات ومواصفات هذه الأصول وتقييم حالتها أو وجودها الفعلي، فجرد المخزون يعني التحقق من وجود البضاعة بالمخازن، ولكن يجب على المدقق التحقق من أن البضاعة الموجودة بمحاضر الجرد تخص الفترة المحاسبية تحت التدقيق وأنها ملك للمنشأة.

5- المصادقات:

وفقا لما جاء بمعيار التدقيق الدولي(500) فإن المصادقة هي إجابات كتابيه أو شفويه يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على أرصدة معينة موجودة لدى أطراف خارج المنشأة، وتعتبر المصادقات أكثر مصداقية من غيرها من أدلة التدقيق نظرا لأنه يتم إعدادها وإصدارها من جهة خارج المنشأة، حيث يقوم العميل بكتابة هذه المصادقة على أوراقه الخاصة بناء على طلب المدقق المرسل تحت إشراف المدقق بحيث يطلب العميل من الطرف الآخر إعادة الجواب إلى المدقق.

6- إعادة الاحتساب أو ما يعرف بالتدقيق الحسابي:

يقصد بإعادة الاحتساب، إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية التي قام المحاسبون بتسجيلها في الدفاتر خلال الفترة التي يتم التدقيق عنها، وقد تشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية، مثل: التحقق من ترحيل فواتير البيع والمخزون، وكذلك عمليات الجمع في الدفاتر والسجلات والتحقق من صحة المستندات لهذه العمليات، وأيضا فحص العمليات الحسابية لمصاريف الإهلاك والمصاريف المدفوعة مقدما، والتأكد من أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة، فمثلا قد يختار المدقق عملية عشوائية تخص أحد العملاء مثل البيع بالأجل ويتأكد من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات قد تم تسجيلها بنفس المعلومات في يومية المدينين وكذلك في الأستاذ العام بنفس المعلومات.

7- الاجراءات التحليلية:

أشار المعيار التدقيق الدولي رقم (500) إلى أن الإجراءات التحليلية هي "عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل هذه الإجراءات بحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة، أو التي تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها".

كما يمكن تعرف الاجراءات التحليلية بأنها" استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة الهامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة"[1].

وتستخدم الإجراءات التحليلية "المقارنات والعلاقات المختلفة" لتحديد مدى منطقية رصيد حساب معين عن طريق استخدام النسب المالية في المقارنة بين المعلومات هذا الحساب للسنة الحالية والسنة السابقة.

8-الاستعانة بإقرارات الإدارة:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (500) إلى ضرورة حصول المدقق على إقرارات مناسبة من الإدارة، حيث تمثل هذه الإقرارات اعتراف من الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وإنها قامت بالموافقة على هذه البيانات، ويستطيع المدقق الحصول على دليل اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن هذه الإقرارات والموافقة عليه من الإدارة من خلال:

- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة.
- الحصول على إقرار تحريري من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من البيانات المالية.

ويستطيع المدقق الحصول على اقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة أخرى كافية وملائمة، ولا يمكن أن يكون إقرارات الإدارة بديلا عن أدلة الاثبات الأخرى التي يتوقع المدقق بأنه من الممكن توفرها بشكل معقول[2].

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وايصال المعلومات ورأيه المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

يمكن لتقرير مدقق الحسابات ان يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما الوقوف على أربعة أنواع من التقارير:

[1] عبد الفتاح صحن، أحمد عبيد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص85.
[2] رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 188-193 بتصرف.

الفرع الأول: التقرير النظيف

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:[1]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما×
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- حصول المدقق على ادلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

الفرع الثاني: التقرير التحفظي

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن تشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة أسباب التحفظ[2].

الفرع الثالث: التقرير السلبي

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.[3]

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادرا الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

---

[1] يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الاردن،2007، ص206.

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم التدقيق الحسابات النظرية والعملي، مرجع سبق ذكره، ص106.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص138.

الفرع الرابع: الامتناع عن إبداء الرأي

يعني الامتناع عن ابداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع اعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:[1]

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة؛

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تأثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم...وغيرها؛

- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛

- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛

- وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية سيبدي المدقق رأيه فيها.

[1] يوسف محمود الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص264.

خلاصة الفصل:

تم في الفصل الأول من هذه الدراسة التعرض إلى المراجعة بشكل عام والتسلسل الزمني لها من حيث الطبيعة والأهداف والإجراءات والمعايير، ثم آداب وسلوكيات المهنة ،وكذلك تم التعرض لعملية المراجعة من حيث التخطيط والإشراف والتقرير والعمل الميداني والمخالفات المتعمدة، وإجراءات القضاء.

لقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وأوروبا والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة المراجعة ، بحيث يتم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في المنشأة إن إدارات البنوك هي أكثر المنشآت احتياجاً إلى تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية وفق ما تفرضه المعايير الدولية والتي نصت عليها المنظمات المهنية العالمية.

العنـــوان	الصفحة
البسملة	-
الإهداء	-
الشكر والعرفان	-
الملخص	-
فهرس المحتويات.....	III-I
قائمة الجداول والأشكال.....	IV
قائمة الملاحق.....	V
المقدمة.....	أ – ج
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي.....	28 –1
تمهيد.....	2
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.....	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.....	3
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.....	5
المطلب الثالث: أهداف التدقيق.....	6
المطلب الرابع: أنواع التدقيق.....	7
المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق.....	10
المطلب الأول: فروض التدقيق.....	10
المطلب الثاني: معايير التدقيق.....	12
المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق.....	16
المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.....	18
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.....	18
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	20
المطلب الثالث: أدلة التدقيق.....	23
المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.....	25
خلاصة الفصل.....	28

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات.....	57–29
تمهيـد.....	30
المبحث الأول: ماهية القرارات.....	31
المطلب الأول: مفهوم القرار.....	31
المطلب الثاني: أنواع القرارات.....	32
المطلب الثالث: خصائص اتخاذ القرارات.....	35
المطلب الرابع: أهمية القرارات الإدارية من الناحية العلمية والعملية.....	36
المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرارات.....	38
المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات.....	38
المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار.....	39
المطلب الثالث: أساليب القرارات.....	42
المطلب الرابع: ظروف اتخاذ القرار.....	44
المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و مساهمته في اتخاذ القرار.....	47
المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي ونشاته في الجزائر.....	47
المطلب الثاني: المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار.....	47
المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.....	54
خلاصة الفصل.....	57
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.....	75-58
تمهيد.....	59
المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.....	60
المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان.....	60
المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة.....	62
المبحث الثاني: التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات.....	63
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدارسة.....	63

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الاستبيان.....	72
خلاصة الفصل.....	75
الخاتمـة.....	78-76
قائمة المراجع.....	81-79
الملاحـق.....	87-82

✓0 الملحق رقم (1):

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حمه لخضر–الوادي–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إستمارة إستبيان

اسم الباحث: سالمي محمد الطاهر **رقم الهاتف النقال:** 0697529419

المشرف: الدكتور سالمي محمد الدينوري **البريد الإلكتروني:** taher.salmi39@gmail.com

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، ومن خلال الموضوع المعنون بـ : **" أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات– دراسة ميدانية –"**، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع الإشارة (x) في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على انجاح الدراسة.

علما بأن إجاباتكم سَتُعامل بشكل سري ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط، ليس مطلوب منك ذكر اسمك أو عنوانك، شاكراً لكم على حسن تعاونكم وتقبلوا مني فائق التقدير والإحترام.

أولا: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الأتية:

اسم الوظيفة: خبير المحاسبي [ ] محافظ الحسابات [ ] محاسب معتمد [ ]
أستاذ في المحاسبة [ ] مساعد المحاسب [ ] إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة [ ]

المؤهل العلمي: ثانوي فأقل [ ] بكالوريا [ ] جامعي [ ] دراسات عليا [ ]

العمر: أقل من 25 سنة [ ] 26 - 30 سنة [ ]
31- 40 سنة [ ] 41 سنة فأكثر [ ]

الخبر المهنية: 5 سنوات فأقل [ ] 6- 10 سنوات [ ] 11- 15 سنة [ ]
16- 20 سنة [ ] 21 سنة فأكثر [ ]

الجنس: ذكر [ ] أنثى [ ]

ثانيا: التدقيق الداخلي

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتوفر المؤسسات الإقتصادية على مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي.					
02	يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.					
03	يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
04	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في عمله.					
05	تعتمد الادارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها.					
06	يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها.					
07	يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا.					
08	يتوفر المدقق الداخلي على مهارات خاصة في التعامل مع الأفراد والإتصال بفعالية.					

ثالثا: إتخاذ القرارات

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	مدير المؤسسة ليس وحده من يقوم باتخاذ القرار المالي					
02	تكون الاستشارة في اتخاذ القرار ان وجدت, بشكل رسمي					
03	اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة					
04	يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة					
05	يتحمل متخذ القرار المسئولية في حالة الفشل					

رابعا: مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل					
02	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل					
03	يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقةو الواقعية أثناء عملية التنفيذ					
04	يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية					
05	يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية					
06	يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة					
07	يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة					

✓ الملحق رقم (2):

المستوى العلمي

		Frequency	Percent
Valid	ثانوي فأقل	1	2.6
	بكالوريا	1	2.6
	جامعي	20	52.6
	دراسات عليا	16	42.1
	Total	38	100.0

إسم الوظيفة

		Frequency	Percent
Valid	خبير محاسبي	1	2.6
	محافظ حسابات	5	13.2
	محاسب معتمد	2	5.3
	أستاذ في المحاسبة	14	36.8
	مساعد محاسب	8	21.1
	محاسب لدى مؤسسة	8	21.1
	Total	38	100.0

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent
Valid	5 سنوات فأقل	15	39.5
	6-10 سنة	12	31.6
	11-15 سنة	3	7.9
	16-20 سنة	4	10.5
	21 فأكثر	4	10.5
	Total	38	100.0

العمر

		Frequency	Percent
Valid	25 سنة فأقل	4	10.5
	26-30سنة	17	44.7
	31-40 سنة	12	31.6
	41 فأكثر	5	13.2
	Total	38	100.0

الجنس

		Frequency	*Percent*
Valid	*ذكر*	*37*	*97.4*
	أنثى	*1*	*2.6*
	Total	*38*	*100.0*

✓ الملحق رقم (3):

المحور االأول

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
Mean	3.8684	4.0000	3.8947	3.4474	3.8158	3.8947	3.9474	3.3421
Std. Deviation	.99107	.65760	1.10989	.86046	.72987	.76369	1.01202	1.16888

المحور الثاني

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
Mean	4.3158	4.2895	4.3421	3.8158	3.7368
Std. Deviation	.47107	.65380	.66886	.86541	.94966

المحور الثالث

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7
Mean	3.4211	3.8158	3.3947	3.3421	3.7368	3.4737	3.8947
Std. Deviation	.75808	.92577	.97369	.87846	1.08264	1.08396	.86335

✓ الملحق رقم (4):

Cronbach's Alpha	N of Items
.843	20

الملخـــص:

في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، زادت حاجة المؤسسات إلى الحصول على المعلومة الاقتصادية الدقيقة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لها التميز عن المنافسين .ومن بين أهم الأساليب التي تساعد في التأكد من دقة المعلومات هو التدقيق المحاسبي وبالخصوص التدقيق الداخلي.

لذا نهدف من خلال هذه الدراسة الى معرفة كيف يعمل التدقيق الداخلي بجميع مقوماته في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، ومدى تطبيق التدقيق الداخلي في الجزائر ومدى مساهمته في اتخاذ القرارات.حيث تعتمد المؤسسات على وظيفة التدقيق الداخلي الذي يساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال، فتسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فكان بذلك للتدقيق الداخلي دور كبير في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسات، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة. إلا أن ذلك لا ينفي وجود نقائص يجب على المؤسسات العمل على تداركها، بحيث أنه لا تزال وظيفة التدقيق الداخلي مطبقة بصورة غير مكتملة من حيث الموارد المادية والبشرية والتقنية.

Résumé:

Avec l'evolution actuelle, qui offre à la fois d'opportunités et des menaces,le besoin des entreprises à l'accès à une information économique ,plus précise et plus rapide, devient plus urgent qu'avant, afin de prendre les décisions appropriées qui oboutissent à se distinguer par rapport aux autres concurrents .

Parmi les méthodes les plus importantes qui aident à assurer l'exactitude de l'information est l'audit, en particulier l'audit interne.

Ainsi, nous visons à travers cette étude à savoir comment le travail de l'audit interne,avec toutes ses composantes,contribue à la rationalisation du processus de prise de décisions au sein de l'entreprise, ainsi que la mise en application de l'audit interne en Algérie et l'ampleur de sa contribution à la prise de décision.Aussi,les entreprises se basent sur la mise en oeuvre de l'audit interne, qui lui permet eventuellement à bien contrôler la gestion ,en cherchant toujours à adopter des systèmes de control pour atteindre ses objectifs stratégiques. L' audit interne joue-t-il ainsi un rôle majeur dans la prise de décision pour l'entreprise, ce qui lui permettra de réaliser des résultats positifs.Cependant,on constate qu'il y a encore des lacunes à rémédier par l'entreprise,en raison de la mise en application incomplète et non généralisée en termes de ressources matérielles, humaines et techniques.

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنـــــوان	الصفحة
1-2	تصنيف القرارات.....	33
2-2	خصائص مستويات اتخاذ القرارات.....	36
1-3	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	61
2-3	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.....	62
3-3	توزيع الأفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة.....	63
4-3	توزيع أفراد المجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي.....	64
5-3	توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	65
6-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	66
7-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....	67
8-3	معايير تحديد الاتجاه.....	68
9-3	اتجاهات افراد العينة فيما يخص التدقيق الداخلي.....	69
10-3	اتجاهات افراد العينة فيما اتخاذ القرارات.....	70
11-3	اتجاهات افراد العينة فيما مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.....	71
12-3	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة.....	72

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنـــــوان	الصفحة
1-2	أنواع القرارات في المستوى الإداري.....	34
2-2	طبيعة دور التدقيق الداخلي.....	48
3-2	دورة حياة عملية التدقيق المحاسبي.....	49
4-2	مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.....	50
5-2	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.....	52
1-3	توزيع العينة حسب اسم الوظيفة.....	64
2-3	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.....	65
3-3	توزيع العينة حسب العمر.....	66
5-3	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.....	67
6-3	توزيع العينة حسب الجنس.....	68

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
1	قائمة الاستقصاء.....	85-83
2	نتائج الخصائص الديموغرافية للعينة.....	86
3	نتائج اتجاه العينة.....	87
4	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات الدراسة.....	87

I- الكتب:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة،كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر،2004
2. أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار صنعاء للنشر ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2000م.
3. الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، درا المستقبل، الأردن، 1998.
4. توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، طبعة1، دار الكندي للنشر والتوزيع، أربد، الأردن،2000.
5. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة أوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999،
6. حسين بلعجوز مدخل لنظرية القرار ، جامعة محمد بوضياف ، سنة 2009 – 2010 م .
7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
8. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006.
9. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000.
10. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
11. زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، درا الراية للنشر، الاردن، 2009،
12. سهير شعراوي جمعة.أصول المراجعة.الطبعة السادسة.مصر.2001.
13. شهرزاد محمد شهاب.القدرة على اتخاذ القراروعلاقتها بمركز الضبط.دار صفاء.الطبعة1.عمان.2010.
14. عبد العزيز صالح بن جنتور مبادئ الإدارة العامة ، ط 1 ، ، دار الميسرة للنشر ، عمان الأردن ، 2009
15. عبد الفتاح صحن، أحمد عبيد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
16. عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية ، مصر، 2004.
17. على شريف الادارة المعاصرة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، طبعة 1997.
18. كاسر نصر المنصور الأساليب في إتخاذ القرارات الإدارية ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى ،الأردن ، 2006.
19. محفوظ جودة، التحليل الاحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، الطبعة الأول، 2008.
20. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،
21. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007
22. محمد الصيرفي القرار الإداري و نظم دعمه ، دار الفكر الجامعي ، 2008 م.
23. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 3،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
24. محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
25. منعم زمزير الموسوي مفهوم القرار بحوث و عمليات مدخل على إتخاذ القرارات ، 2009 .
26. منى عطية خزام خليل الإدارة و إتخاذ القرار في عصر المعلوماتية ، مكتب الجامعي الحديث ، الطبعة 2009م.
27. مؤيد الفضل المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى ، دار اليازوري ، الأردن ، 2010 م .
28. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة 1، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس، 2011،
29. نواف كنعان إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق ، دار الثقافة ، الطبعة الأولى ،عمان ، الأردن 2009 م.
30. وليم توماس، أمرسون هنكي المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989.

31. يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الاردن،2007.

II- المذكرات:

1. شعبان لطفي المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسن تسيير المؤسسة ، مذكرة مقدمة لشهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004.
2. أحمد نقاز دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير تخصص مالية و محاسبة ، الاغواط ، 2007.
3. رفيق رضوان وآخرون تقنيات المحاسبة التحليلية و دورها في إتخاذ القرارات ، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2013م.
4. صالحي فوزية وآخرون دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة ، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013 م.

III- الملتقيات:

1. الملتقى السادس حول الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية ، مداخلة نسيمة أحمد الصيد ، جامعة سكيكدة ، 27-28 جانفي 2009.

IV- المناشير:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 2 ، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــــداء

إلى من أعطتنا من دمها وروحها وعمرها دفعا لغد أجمل إلى الغالية
التي لا نرى الأمل إلا من عينيها

أمـــــي الحـــــــبيبة

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار... إلى من علمني العطاء دون انتظار...
إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجوا من الله أن يمد في عمرك
لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طوال انتظار...

والـــــــــدي العزيـــــــز

إلى شريكة حياتي، رفيقة دربي

* زوجـــتي الغالية*

إلى قرة عيني

إبني عبد الرحمان

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله... إلى من آثروني على أنفسهم
إخوتـــــــــي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي
أخواتـــــــــي

محمـد الطاهـــر

الشكـــــــر والعـــــــرفان

بعد الحمد لله والشكر له أن أعانني على إنجاز هذه المذكرة، أرفع أسمى آيات الشكر والعرفان والتقدير إلى أستاذي الكريم محمد دينوري سالمي الذي أحاطني بعنايته ورعايته و أخذ بيدي في خضم هذا البحث حتى أوصلني إلى بر الأمان فله مني كل التقدير والاحترام.

كمـا أتقدم بالشكر والتقدير إلى الزملاء:

ياسين واسع – شعيب غندير عون – وائل عبد اللاوي
الأزهر حرزولي – عماد شيحي – بوبكر زريق
الذين ساعدوني في إنجاز هذه المذكرة.

فجازاهم الله كل خير

وأتقدم بالشكـــر الخالـــص إلى من أناروا لي درب البحـــث عن المعرفة والحقيقة وذللوا لي الصعـــــوبات.

فجازاهم الله كل خير

إلى كل هؤلاء أقدم خالص حبي وتقديري سائلا الله عزّ وجلّ أن يحفظهم وينفع بهم الإسلام والمسلمين.

الملخـــص:

في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، زادت حاجة المؤسسات إلى الحصول على المعلومة الاقتصادية الدقيقة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لها التميز عن المنافسين .ومن بين أهم الأساليب التي تساعد في التأكد من دقة المعلومات هو التدقيق المحاسبي وبالخصوص التدقيق الداخلي.

لذا نهدف من خلال هذه الدراسة الى معرفة كيف يعمل التدقيق الداخلي بجميع مقوماته في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، ومدى تطبيق التدقيق الداخلي في الجزائر ومدى مساهمته في اتخاذ القرارات.حيث تعتمد المؤسسات على وظيفة التدقيق الداخلي الذي يساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال، فتسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فكان بذلك للتدقيق الداخلي دور كبير في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسات، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة. إلا أن ذلك لا ينفي وجود نقائص يجب على المؤسسات العمل على تداركها، بحيث أنه لا تزال وظيفة التدقيق الداخلي مطبقة بصورة غير مكتملة من حيث الموارد المادية والبشرية والتقنية.

Résumé:

Avec l'evolution actuelle, qui offre à la fois d'opportunités et des menaces,le besoin des entreprises à l'accès à une information économique ,plus précise et plus rapide, devient plus urgent qu'avant, afin de prendre les décisions appropriées qui oboutissent à se distinguer par rapport aux autres concurrents .

Parmi les méthodes les plus importantes qui aident à assurer l'exactitude de l'information est l'audit, en particulier l'audit interne.

Ainsi, nous visons à travers cette étude à savoir comment le travail de l'audit interne,avec toutes ses composantes,contribue à la rationalisation du processus de prise de décisions au sein de l'entreprise, ainsi que la mise en application de l'audit interne en Algérie et l'ampleur de sa contribution à la prise de décision.Aussi,les entreprises se basent sur la mise en oeuvre de l'audit interne, qui lui permet eventuellement à bien contrôler la gestion ,en cherchant toujours à adopter des systèmes de control pour atteindre ses objectifs stratégiques. L' audit interne joue-t-il ainsi un rôle majeur dans la prise de décision pour l'entreprise, ce qui lui permettra de réaliser des résultats positifs.Cependant,on constate qu'il y a encore des lacunes à rémédier par l'entreprise,en raison de la mise en application incomplète et non généralisée en termes de ressources matérielles, humaines et techniques.

العنـــوان	الصفحة
البسملة	-
الإهداء	-
الشكر والعرفان	-
الملخص	-
فهرس المحتويات.....	III-I
قائمة الجداول والأشكال.....	IV
قائمة الملاحق.....	V
المقدمة.....	أ – ج
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي.....	28 –1
تمهيد.....	2
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.....	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.....	3
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.....	5
المطلب الثالث: أهداف التدقيق.....	6
المطلب الرابع: أنواع التدقيق.....	7
المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق.....	10
المطلب الأول: فروض التدقيق.....	10
المطلب الثاني: معايير التدقيق.....	12
المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق.....	16
المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.....	18
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.....	18
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	20
المطلب الثالث: أدلة التدقيق.....	23
المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.....	25
خلاصة الفصل.....	28

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات.....	57–29
تمهيـد.....	30
المبحث الأول: ماهية القرارات.....	31
المطلب الأول: مفهوم القرار.....	31
المطلب الثاني: أنواع القرارات.....	32
المطلب الثالث: خصائص اتخاذ القرارات.....	35
المطلب الرابع: أهمية القرارات الإدارية من الناحية العلمية والعملية.....	36
المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرارات.....	38
المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات.....	38
المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار.....	39
المطلب الثالث: أساليب القرارات.....	42
المطلب الرابع: ظروف اتخاذ القرار.....	44
المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و مساهمته في اتخاذ القرار.....	47
المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي ونشاته في الجزائر.....	47
المطلب الثاني: المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار.....	47
المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.....	54
خلاصة الفصل.....	57
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.....	75-58
تمهيد.....	59
المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.....	60
المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان.....	60
المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة.....	62
المبحث الثاني: التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات.....	63
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدارسة.....	63

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الاستبيان.....	72
خلاصة الفصل.....	75
الخاتمـة.....	78-76
قائمة المراجع.....	81-79
الملاحـق.....	87-82

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنـــــوان	الصفحة
1-2	تصنيف القرارات.....	33
2-2	خصائص مستويات اتخاذ القرارات.....	36
1-3	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	61
2-3	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.....	62
3-3	توزيع الأفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة.....	63
4-3	توزيع أفراد المجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي.....	64
5-3	توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	65
6-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	66
7-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....	67
8-3	معايير تحديد الاتجاه.....	68
9-3	اتجاهات افراد العينة فيما يخص التدقيق الداخلي.....	69
10-3	اتجاهات افراد العينة فيما اتخاذ القرارات.....	70
11-3	اتجاهات افراد العينة فيما مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.....	71
12-3	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة.....	72

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنـــــوان	الصفحة
1-2	أنواع القرارات في المستوى الإداري.....	34
2-2	طبيعة دور التدقيق الداخلي.....	48
3-2	دورة حياة عملية التدقيق المحاسبي.....	49
4-2	مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.....	50
5-2	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.....	52
1-3	توزيع العينة حسب اسم الوظيفة.....	64
2-3	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.....	65
3-3	توزيع العينة حسب العمر.....	66
5-3	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.....	67
6-3	توزيع العينة حسب الجنس.....	68

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
1	قائمة الاستقصاء.....	85-83
2	نتائج الخصائص الديموغرافية للعينة.....	86
3	نتائج اتجاه العينة.....	87
4	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات الدراسة.....	87

تمهيـد:

إن التغير الذي شهدته المؤسسات من حيث نشاطها ووظائفها و أهدافها وباعتبارها الوحدة الفعالة والنشطة في النسيج الاقتصادي، ما يفرض عليها ضمان التسيير الحسن وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، وحسن اختيار القرارات مهما كان نوعها والتي تمكنها من استغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية استغلالا أمثلا .

و لكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك و من بين أهم هذه الوسائل التدقيق أو كما يعرف بمصطلح أخر المراجعة، حيث ظهر هذا الأخير بعد ظهور النظام المحاسبي ومع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير ومعه يظهر تخوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وبمرور الزمن أصبح من المستحيل أن نجد المساهمين يشاركون في التسيير وذلك لما تتطلبه هذه الوظائف من كفاءات متخصصة بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها الإدارية فظهور التدقيق الذي يقوم به شخص محايد ومستقل سواء كان داخلي أو خارجي يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة أموالهم المستثمرة .

فإذا كان هدف المدقق أثناء تدخله هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يعطي المعلومات المحاسبية قوة قانونية، فالمجالات المختلفة و المتعددة أفرزت تعدد واختلاف في أنواع التدقيق ليصل إلى مجال الحسابات الختامية و عناصر الميزانية من أصول وخصوم التي تهدف إلى تحديد الإنحرافات وأسبابها و العمل على رفع المستوى الإداري " اتخاذ القرارات" والكفاية الاقتصادية .

وبعد التحولات السياسية الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال العقدين الآخرين والتي أثرت مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينيات و عقد التسعينات و التي تحاول من خلالها إحداث نمط جديد للتسير بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي و لتضمن المؤسسة في مثل هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة نتيجة الانفتاح على الاستثمار الأجنبي و في مثل هذه الظروف أصبحت المؤسسة في حاجة إلى ملحت إلى التدقيق الذي لا غنى عنه في تزويد مختلف الأطراف المعنية معلومات دقيقة و ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات.

و من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي و محاولة الإجابة عليه من خلال هذا البحث يمكن صياغته كالأتي:

ماهو التدقيق المحاسبي و مامدى مساهمته في ترشيدالقرارات ؟

و للإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا تجزئته إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ماهو الإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات ؟
- ❖ ماهو الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرارات ؟
- ❖ ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في الجزائر ؟

الفرضيات:

و للإجابة على التساؤلات ننطلق من الفرضيات الاساسية التالية:

- ✓ يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي.
- ✓ يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها .
- ✓ يساهم التدقيق الداخلي اتخاذ القرارات.

أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية لأن التدقيق المحاسبي يعتبر كمرحلة نهائية في مجال الدراسات المحاسبية .
- نذكر للدارسين لعلم التدقيق بأنه علم قائم بذاته له أصول و قواعده و مفاهيمه و إجراءاته و هو يجمع أكثر من علم.
- حاجة المؤسسات الجزائرية التي شهدت تحولا جذريا في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بغية تحقيق الكفاءة في الإدارة .
- محاولة منا لإثراء المكتبة بمثل هذاالنوع من المواضيع .

منهجية البحث:

تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة والإجابة على الاشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو المناسب لهذا النوع من الدراسات.

كما تم استخدام الاستبيان في الدراسة الإستبيانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه إلى عينة من المختصين في االمراجعة للأكاديميين والمهنيين.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من أهمية موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار، كونه يساعد على تجاوز الصعوبات والمشاكل التي تواجه المنظمات والادارات، والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المدقق الداخلي إيجادها، ومن الضروري إظهار عمل المدقق الداخلي ومهارته كإحدى الوسائل الهامة والضرورية لتجاوز هذه الصعوبات.

الدراسات السابقة حول الموضوع:

هناك عدة دراسات سابقة تناولت هذا الموضوع، منها:

1- قرش عبد السلام: دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص ومراقبة التسيير، قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-2013.

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة الى معرفة كيف تعمل المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، ومدى تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية ومدى مساهمتها في اتخاذ القرارات، وذلك بالتطبيق على الشركة الوطنية للاشغال في الآبار ENTP، حيث تعتمدالشركة على وظيفة المراجعة الداخلية التي تساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال، فتسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسة، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة .

2- نقاز احمد:دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،تخصص مالية ومحاسبة جامعة الأغواط2007.

حيث اهتم الباحث في هذه الدراسة الى معرفة الطرق ووسائل المراجعة الداخليةالتي من خلالها دعم وتفعيل القرارات داخل المؤسسة.

3-شعبان لطفي:المراجعة الداخلية مساهمتها ودورها في تحسن تسيير المؤسسة،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر2004.

حيث اهتم الباحث من خلال هذا البحث الى معرفة كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسن تسيير المؤسسة من خلال سرد الطرق الحديثة للمراجعة الداخلية التي من خلالها يتم تحسن تسيير المؤسسة.

حدود البحث:.

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء المهنيين والأكاديميين وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر، وبالتحديد ولاية الوادي، ولاية غرداية وحتى ولاية بسكرة.

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين (أفريل 2015 إلى ماي 2015).

الحدود المتعلقة بالمستجوبين: تتمثل في أي مستجوب مطلع جيدا على المحاسبة.

المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

تم اعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة والإجابة على الاشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو المناسب لهذا النوع من الدراسات.

كما تم استخدام الاستبيان في الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه إلى عينة من المختصين في المحاسبة للأكاديميين والمهنيين.

صعوبات البحث:

وتكمن صعوبات البحث فيما يلي:

- مشاكل تتعلق بالحصول على إجابات الاستبيان إما عدم الإجابة أو التحفظ في الإجابة مع عدم الجدية في الإجابة.
- صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم.

محتوى البحث:

تم تقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول:

نعرض في الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق ،والفصل الثالث تطرقنا فيه إلى مسار تنفيذ عملية التدقيق .

أما الفصل الثاني فقد شمل هو الاخر اتخاذ القرارات حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية القرارات والمبحث الثاني إلى عملية إتخاذ القرارات والمبحث الثالث تطرقنا فيه إلى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.

أما الفصل الثالث الذي تناولنا فيه الدراسة الإستبيانية، حيث تطرقنا في المبحث الأول للطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الإستبيانية، أما المبحث الثاني فكان لعرض النتائج المحصل عليها وتحليلها.

تمهيـــد:

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

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

يرجع تاريخ التدقيق إلى العصـــور القديمة، التي تمتد إلى ما قبل ميلاد[1]، حيث كانت العمليات التجارية صغيرة جدا بحيث كان الفرد قادر على تفقد اعماله بنفسه[2].

ففي العصـور الوسـطى حيث كان يسـود نظام الاقطاع، لم يكن للنشـاط التجاري والصـناعي أي أهمية تذكر، ولذلك فإن وحدة النشـاط الاقتصـادي التي كانت سـائدة في ذلك الوقت هي الضـيعة (قطعة أرض) التي يمتلكها النبلاء والاثرياء، وبطبيعة الحال تتم عن طريق اسـتدعاء القائمين بالعمل في هذه الضـياع من قبل أشـخاص ذوي سلطة عليهم ليقدموا تقريرا شفهيا عما قاموا به[3].

وتشير الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، وهكذا نجد أن كلمة مراجعة " Audit " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire "، ومعناها << يستمع >>[4].

شـــهد التدقيق عدة تطورات كان لها أثر البالغ على تطورها ، فقد ترتب على ظهور القيد المزدوج، التي وردت في الموسوعة الرياضية للعالم الايطالي لوكا باشيلو 1494م، وهو الاعتراف بضرورة وجود أنظمة محاسبية سليمة لمنع الأخطاء والغش.

فقد صـاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشـاط التجاري والاقتصـادي، فمنذ النهضـة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 إلى 16، والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت، غير أن ظهور الثورة الصناعية في القرن 18 تميز بالحاجة رؤوس أموال كبيرة لمسـايرة الركب، فكانت الأموال على مسـتوى الأفراد نادرة وكذا امتناع

---

[1] نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة 1، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس، 2011، ص34.

[2] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، طبعة1، دار الكندي للنشر والتوزيع، أربد، الأردن، 2000،ص11.

[3] رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000 ، ص11.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة أوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999، ص1.

البعض عن المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شـــركات الاموال وهذا أدى بدوره إلى انفصـــال تدريجيا الملكية عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وعلية فإن انفصال ملكية رؤوس الاموال عن إدارتها كان سبب ظهور المراجعة والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف متخصص يكون كوسيلة تطمئن أصحاب الاموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه[1].

و باستجابة القوانين الانجليزية للاعتقاد العام والرغبة في ضرورة إخضاع تصرفات مؤسسي الشركات ومديريها لرقابة طرف ثالث مســتقل يقوم بفحص أعمالها، إبداء الرأي في نتيجة هذا الفحص، وذلك بصــفة دورية في نهاية كل سـنة مالية خصـوصـا بعد النمو الاقتصـادي العظيم الذي شـهدته بريطانيا وظهور الانتاج الكبير، وتعاظم الثورة الصناعية، وانتشار شركات المساهمة، وانفصال الادارة عن ملكية ، فقد نص قانون الشركات لسنة 1862م على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، وان يتضمن تقريرهم الرأي الفني إذا كانت الميزانية قد أكمل شكلها القانوني، وتشمل جميع البيانات التي يطلبها القانون، وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا وصحيحا عن الحالة المالية للشركة، وجاء قانون الشركات لسنة 1900 ليجعل من عملية المراجعة عملية إلزامية لكل الشركات المســاهمة في بريطانيا، وتضــمن القانون بكافأتهم مما أعطى دفعة قوية لتطوير مهنة المراجعة لقد اعتبر هذا القانون بمثابة حجر الأساس أو العلامة البارة في تاريخ تطور مهنة المراجعة.

في هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة بتلك الأزمة التي عرفت في التاريخ بأزمة الكســاد العظيم، التي ســادت الاسواق المالية سنة 1929-1930م ،أدى إلى احتدام المنافسة بين المشروعات المختلفة، فكانت المشروعات الصغيرة والمتوسطة هي كبش الفداء فيها، حيث أعلنت الكثير منها افلاسها، في حين لجأت طائفة أخرى منها إلى التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول ، وزيادة الأرباح بشكل مغاير للحقيقة.

وفي ظل هذه الظروف لجأ المقرضون والمساهمون الذين تضررت مصالحهم جراء هذه التصرفات إلى القضاء لمساءلة كل من المحاسب والمراجع والادارة، وكثيرا ما كانت الاحكام تصدر لصالح هؤلاء المقرضين او المساهمين، وأمام هذه التحديات أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تعمل على فرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي من خلال تمتعها بالدور الطبيعي في توجيه العمل المحاســبي، ورفع الوعي المحاســبي في اوســاط المجتمع، ومحاولة توحيد الممارســات المحاسبية العملية، ووضع الضوابط لسلوك المهني، بحيث اصبح المحاسب يعتمد على توجيهات مهنية عند معالجته

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 3،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص8(بتصرف).

لأي مشكلة تقابله في الحياة العملية دون الاكتفاء بتعليمات الادارة التي يعمل موظفا لديها في مجتمع ملئ بالغش والتلاعب والاحتيال وكذلك الحال بالنسبة للمراجع، ولعل من أهم أحداث هذه المرحلة إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1954 تصور لمعايير المراجعة واعتبارها أساسا يحكم الممارسة العملية فيها[1].

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

عرفت جمعية المحاسبة الامريكية التدقيق على أنها" عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعينة بنتائج التدقيق"[2].

أما منظمة العمل الفرنسي فعرفتها على أنها" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير المصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"[3].

كما عرف Boynton التدقيق أنها "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الادارة عن البيانات المالية للمنشاة، وتقييم هذه الادلة بطريقة موضوعية من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة "[4].

نلاحظ من خلال هذه التعاريف انه توجد عناصر أساسية في عملية التدقيق:

- أن التدقيق عملية منتظمة تتم من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقا يقوم بإعداده المدقق الخارجي المستقل.
- أن عملية التدقيق تعتمد على حصول المدقق الخارجي على الأدلة والقرائن المرتبطة بتأكيدات الادارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمنشاة قيد التدقيق.
- إن عملية التدقيق تعتمد على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الادارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الابلاغ المالي الدولية من جهة أخرى.

---

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص37-40(بتصرف).

[2] وليم توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص26.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص9.

[4] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري. مرجع سبق ذكره.ص15.

.

- أن عملية التدقيق تنتهي بإصدار تقرير نهائي يوضح نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة نشاط خلال فترة محددة وإيصال هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه.
- أن تأكيدات الادارة التي تقدمها إلى المدقق الخارجي في شكل إقرارات (صريحة وغير صريحة) وقوائم مالية تمثل اعترافا من الادارة بمسؤوليتها عن تقديم هذه القوائم بشكل عادل يتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية[1].

أهمية التدقيق:

تنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي:

1- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة(من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الاداء وتقييمه.

2- المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

3- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.

4- المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم[2].

المطلب الثالث: أهداف التدقيق

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحققها من نشاط معين، وأهداف المراجعة كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور المراجعة عبر الزمن، فقد كانت تهدف المراجعة في بدايتها إلى اكتشاف الاخطاء وأعمال الغش والتعزيز التي قد توجد في السجلات العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدارسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية، ومع تطور المراجعة أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء راي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص ص 25-26.

[2] المرجع نفسه، ص 39.

والجدير بالذكر ان تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الانجليزية من خلال العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1896م والتي وصف فيها المراجع بأنه: "كلب الحراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين"، حيث تشير هذه العبارة إلى الهدف الاساسي للمراجعة ليس اكتشاف الغش والاخطاء وانما إظهار هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته.

وقد أضيفت أهدافا عديدة للمراجعة في الوقت الحديث نذكر منها ما يلي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من اهداف، ودراسة الاسباب التي حالت دون الوصول إلى الاهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الاعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- القضاء عل الاسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تخفيض خطر المراجعة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

للمراجعة أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر عملية المراجعة والمهنة المخولة لها وسوف نحاول التطرق إلى أنواع المراجعة:

أولا: من حيث حتمية القيام بالمراجعة

وتنقسم المراجعة إلى نوعين هما: المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية

المراجعة الإلزامية: هي مراجعة التي تلزم القانون بها، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خرجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية[1]، وفي حالة عدم القيام تلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة[2].

المراجعة الاختيارية:

يكون القيام بالمراجعة دون أي إلزام قانوني بطريقة اختيارية، ففي المؤسسات الفردية ومؤسسات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في المراجعة حسابات المشروع، واعتماد قوائمه المالية الختامية نظرا لاطمئنان المؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي بوجود المراجع الخارجي[3].

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية ، مصر، 2004، ص42.

[2] الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، درا المستقبل، الأردن، 1998، ص27.

[3] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص54.

ثانيا: من حيث توقيت المراجعة

وبدورها تنقسم إلى نوعين: المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة.

المراجعة النهائية:

تتم بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية، فهي تتم في نهاية السنة المالية وتناسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم، كما أنها تتميز بضمانها حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد مراجعتها[1].

وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، ومن مزاياها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، كون أن المراجع واعوانه لا يترددون كثيرا عليها، ولا يحتاجون إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الاقفال، وتعديل البيانات والأرقام[2].

المراجعة المستمرة:

وهي التي يبدؤها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من اثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

رابعا من حيث مجال المراجعة:

يوجد نوعين من المراجعة هما: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية

المراجعة الكاملة:

هي المراجعة التي تكون فيها عمل المراجع غير محدود، أي أنه لا توجد أيه قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في مراجعة جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة، ويكون المراجع مسؤولا مسؤولية كاملة عن أية أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله أو تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة والجهد المعتاد[3].

---

[1] سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة، مصر، 2001، ص31.

[2] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص30.

[3] سهير شعراوي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص29.

المراجعة الجزئية:

وهي تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة، فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات دون غيرها، والجهة التي تعين المراجع تقوم بتحديد تلك العمليات، فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود المراجعة والهدف منها من جهة، ومن جهة ثانية لا بد على المراجع ان يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به لتحديد مسؤوليته بوضوح وما يرتبط به من قوائم ومعلومات[1].

ثالثا: من حيث الاختيارات

وحسب هذا التصنيف تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة اختيارية:

المراجعة الشاملة:

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة[2].

المراجعة الاختيارية:

حيث يقوم المراجع في المراجعة الاختيارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية[3].

ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الاختيارية، يتم تحديد العينة واختيار مفرداتها طبقا للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظرا لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم وتحسين طريقة اختيار مفردات العينة لذلك كان الاعتماد على المراجعة الاختبارية[4].

---

[1] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص35.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص28.

[3] عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة عي حسن، مرجع سبق ذكره، ص44.

[4] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص36.

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

المطلب الأول: فروض التدقيق

الفروض عبارة معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في اطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي اطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وهي كالآتي[1]:

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والادارة؛
- خلو القوائم المالية وأيه معلومات أخرى تقدم للفحص من أيه أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعرف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الاعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، مالم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

الفرع الأول: قابلية البيانات للفحص

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على حرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه تتمثل في:[2]

الملائمة: يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

---

[1] عبد الفتاح صحن، محمد سمير الصبان، وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26.

[2] المرجع نفسه، ص26.

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

البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية

القابلة للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية

الفرع الثاني: عدم وجود تعرض حتمي بين المصلحة كل من المدقق والادارة

يفترض عدم وجود تعارض في مصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة[1].

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأيه معلومات أخرى تقدم للفحص من أيه أخطاء غير عادية

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشـــاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق ان يحافظ على نزع الشك المهني لعله يكشف التلاعبات من خلال اختبارات أخرى واسعة.

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي امكانية الاعتماد على التدقيق على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

الفرع الخامس: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة

أي أن اســترشــاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاســبية ســيعزز التأكد من مدى ســلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الاعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الاحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبية، وهو فرض استمرار المشروع،[2] وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الادارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا

[1] عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص26.

[2] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص30.

اتضـــح للمدقق عكس ذلك، أي ميول الادارة إلى التلاعبات أو ملاحظة لضـــعف على المســـتوى نظام الرقابة الداخلية، وجب الحرص واخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

الفرع السابع: مراقبة الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

في حالة الطلب من مراقب الحســابات إبداء رأيه حول مصــداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

الفرع الثامن: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المطلب الثاني: معايير التدقيق

أصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصـبحت ومازالت المرجع الاسـاسـي لكل من مزاولي المهنة وتشـمل ثلاث معايير هي: المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير.

الفرع الأول: المعايير العامة (الشخصية)

1- المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الحسابات

يتطلب هذا المعيار أن يمون المدقق حاصلا على مؤهل علمي مناسـب بجانب حصـوله على قدر كافي من التدريب العملية في ممارســة المهنة، حتى يســتطيع انجاز العمل الموكول إليه بكفاءة، والوفاء بأي التزامات أخرى قد تطلب منه، وفي هذه الحالة تتطلب مهنة من المدقق ان يكون ملما ببعض العلوم الاخرى المرتبطة بعمله مثل علوم الادارة والاحصاء وغيرها التي يعتمد عليها في القدرة على التحليل والاستنتاج عند إبداء رأيه فيما يعرض عليه من بيانات وقوائم مالية، وتمثل متطلبات هذا المعيار شـرطا أسـاسـيا للحصـول على الترخيص اللازم لمباشـرة المهنة، وتحدد كل دولة الشروط والمتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.

2- المعيار الثاني: استقلال(حياد) المدقق

يجب على المدقق أن يكون مسـتقلا اسـتقلالا تاما في جميع مراحل التدقيق، بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في عمله وموضوعيا غير متحيز خلال تنفيذ عملية التدقيق بحيث يكون:

– الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق دون تدخل الادارة في أي تعديل على هذا البرنامج.

– الاستقلال في مجال الفحص دون تعرضه لأية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والانشطة والمفردات التي تخضع لعملية الفحص.

– الاستقلال في مجال إعداد التقارير دون تدخل أو ضغوط للتأثير على اظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على الرأي النهائي بالقوائم المالية محل التدقيق[1].

كما يمكن تحديد استقلال المدقق في مجالين هما[2]:

– الاستقلال المادي، بمعنى وجود مصالح مادية للمدقق في المنشأة التي تقوم بتدقيق عملياتها.

– الاستقلال الذاتي أو الذهني، بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل.

3– المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المعقولة

يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية، وفي هذه الحالة يتعين عليه:

– بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة.

– بذل العناية المهنية المعقولة خلال الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزما في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، واتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها.

– بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، حيث تشمل ثلاث معايير هي: التخطيط الملائم لعملية التدقيق، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، و الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة:

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 121-123.

[2] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

المعيار الأول: التخطيط الملائم لعملية التدقيق:

يجب على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يمكن تنفيذها عمليا، ويجب ان يوضح هذا البرنامج ما يلي:

-توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة

-تخصيص العمالة(المساعدين والمشرفين) بمكاتب التدقيق على اعمال التدقيق المختلفة.

-الاشراف المناسب على المساعدين والمشرفين على عملية التدقيق.

المعيار الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المنشأة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه لما هو مخطط بهدف تحديد نواحي القصور به وتقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.

وقد أشار معيار التدقيق رقم(315) إلى أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها فهم المنشأة وبيئتها يساعد المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، بما يوفر أساسا لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الاخطاء الجوهرية التي تم تقييمها، وهذا من شأنه يساعد في تخفيض هذه المخاطر.

المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة

يتطلب هذا المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية وملائمة، بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة العميل، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المدقق على ادلة من داخل المنشأة مثل: دفاتر الحسابات ومستندات القيد وغيرها، أو أدلة من خارج المنشأة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج المنشأة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة، وحتى يمكن اعتبار الأدلة ملائمة يجب أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بالبند محل التدقيق، كما يجب

الحصـول على أدلة الكافية من وجهة نظر المدقق وحكمة الشـخص، وعلى هذا الأسـاس فإن المدقق لا يبدي رأيا إلا بعد التأكد من كفاية الأدلة وملاءمتها.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير

يعد تقرير المدقق المرحلة الاخيرة في عملية التدقيق، وهو وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

وأشـار المعيار التدقيق الدولي رقم(700) إلى شـكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يصـدره في نهاية عمله ويوضـح فيه رأيه عن القوائم المالية، ويحكم إعداد هذا التقرير وفقا لما جاء بمعايير التدقيق أربعة معايير مهنية يجب الإشـارة إليها في التقرير وهي:

1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عنها:

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى ان القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عنها والمقبولة قبولا عاما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما أن يتم إتباع تطبيق قواعد وأصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسـب في عمله، والتي صـادق عليها المختصـين في مجال المهنة، ويعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسـبية في إعداد وعرض القوائم المالية بما يضـمن صـدق هذه القوائم، وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة

2- مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسـياسـات المحاسـبية المتعرف عليها والتي اسـتخدمت في إعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره.

ويعني ذلك ثبات المنشأة في إتباع المبادئ والسياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المنشـأة عبر السـنوات أو بينها و بين المنشـآت الأخرى مماثلة تتتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.

3- مدى كفاية ومناسبة الإفصاح:

يجب ان تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدى رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعنى ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- رأى نظيف، وفيه يبدى المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات؛
- رأي غير نظيف، وفيه يبدى المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات؛
- رأي معاكس، وفيه يبدى المدقق عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة او مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- رأي سلبي (الامتناع عن إبداء الرأي)، وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه[1].

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق

يتمتع المدقق بجملة من الحقوق والواجبات نذكر منها:[2]

أولا:حقوق المدقق

من هذه الحقوق نذكر مايلي:

- يمكن للمدقق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 124-130.

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص 128.

- يمكن للمدقق أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل سنة أشهر على الأقل، للمدقق كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم المدقق كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد المدقق مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- يحضر المدقق الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يمكن للمدقق أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- يتحصل المدقق على أتعاب مقابل عمله وهي محددة في العقد المبرم بين المدقق والمؤسسة المعنية بالتدقيق.

ثانيا: واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام به أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافيه بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها؛
- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذ أهمل رئيس مجلس الادارة ذلك، أو اذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة؛
- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية؛
- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيـق

تسـير عملية التدقيق وفق خطوات تضـمن السـير الحسـن لها وتسـاعد على تحصـيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الاهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشـرط وفقا لمجموعة من العناصـر، كتوفر الوقت المناسـب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته قبل وقت كاف، ما يتيح أيضـا للمدقق فرصـة تفادي التعامل مع أشـخاص تنقصـهم الأمانة والاسـتقامة، وحتى يتفادى هذا لابد أن بفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

الفرع الأول: الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشـروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة فيما يلي:[1]

- التحقق من صحة تعيينه والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الاتصال بالمدقق السابق وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- اتصـالات اولى مع المؤسـسـة محل التدقيق إذ يتعرف على مسـؤولي ومسـيري مختلف المصـالح، كما يقوم بزيارات ميدانية للتعرف على اماكن المؤسسة ونشاطاتها ووحداتها...إلخ[2]؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي حيث يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة؛
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة مع التعرف على تقرير المدقق السابق؛
- فحص التنظيم الاداري حيث يتعرف على موظفي المؤسسة وتوزيع السلطات والمسؤوليات بينهم.

---

[1] المرجع السابق، ص139.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص69.

- **النظام الضريبي**: رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق، إلا أنه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

الفرع الثاني: مخطط التدقيق

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الاجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

-الأهداف الواجب تحقيقها؛

-الخطوات والاجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛

-تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء؛

-تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء؛

-ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ؛

-توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها، فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية[1].

الفرع الثالث: الإشراف على مهمة التدقيق

معنى الاشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الاشراف فيما يلي[2]:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص143.

[2] زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، درا الراية للنشر، الاردن، 2009، ص79.

- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات؛
- فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي(الترقية) على المساعدين بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم.

الفرع الرابع: أوراق العمل

أوراق العمل التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الالتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق.

الهدف الاساسي من اوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والاثباتات التي تدعم رأيه[1].

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنه" وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والادارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك".[2]

يمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:[3]

[1] المرجع السابق، ص 80.

[2] إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر،2004، ص275

[3] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص ص 88-91.

الفرع الأول: الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

يهتم المدقق في البداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى، ويساعد المدقق على ما يلي:

1- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية: التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة ووظيفة كل مستند على أساس ان هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة.

- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندان وطريقة معالجتها وتحليلها(يدويا أو إلكترونيا) التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم و التقارير المالية التي تنتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

2- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة و الرقابية: التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة؛
- التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها افقيا ورأسيا
- التعرف على طبيعة الإشراف والادارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة
- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة؛
- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها؛
- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا والكترونيا.

الفرع الثاني: نتيجة الفحص المبدئي

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق لنظام الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

-لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق؛

أن عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص او هذه الدراسة؛

-وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن اجراء أيه دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

الفرع الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناءً على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازمة للحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق.

- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختيار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

الفرع الرابع: المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي

يهدف المدقق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛

- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الأخطاء؛

المطلب الثالث: أدلة التدقيق

تمثل أدلة التدقيق كل ما من شـأنه أن يأثر على حكم وتقدير المدقق فيما يعرض عليه من بيانات ومعلومات مالية تم مطابقتها بالحقيقة.

الفرع الأول: مفهوم أدلة التدقيق (معيار500)

يقصـد بأدلة التدقيق"أنها كل ما يمكن أن يحصـل عليه المدقق من أدلة إثبات وقرائن محاسـبيه تسـاعده في إبداء الرأيه"، ولذلك يجب على المدقق جمع أكبر عدد من أدلة وقرائن التدقيق الكافية والمناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة ليبني عليها رأيه.

وأوضح معيار التدقيق الدولي رقم(500) أن أدلة التدقيق "هي جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى اسـتنتاجات التي يبنى عليها رأيه في عملية التدقيق وتشـمل المعلومات الواردة في السـجلات المحاسـبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصـادر أخرى، مثل المصـادقات ونتائج الاسـتفسـارات وتقارير المحللين والبيانات المقارنة وغيرها".

الفرع الثاني: مصادر وإجراءات الحصول على أدلة التدقيق

1- الفحص المستندي: يقصـد بالفحص المسـتندي اختبار السـجلات والمسـتندات أو الأصـول الملموسـة ويوفر هذا الفحص أدلة تختلف درجة إعتماد عليها حسب طبيعتها ومصدرها وكذلك على فعالية الضوابط الداخلية التي يتم تنفيذها عند إعدادها وتشغيلها.

2- الملاحظة: تبدأ الملاحظة من خلال ما يشـاهد المدقق أثناء زياراته الميدانية لمنشـأة العميل ويطلع خلالها على عمليات التشغيل، أو أي إجراءات تتم بواسطة موظفي العميل أو آخرين، فعلى سبيل المثال: ملاحظة أداء أنشطة الرقابة يوفر أدلة التدقيق، ولكنها تكون محددة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها الملاحظة.

3- الاستفسارات:

تتضـمن الاسـتفسـارات البحث عن المعلومات من أشـخاص ذوي معرفة سـواء من داخل المنشـأة أو خارجها، وتتفاوت طريقة الاستفسارات من تقديم استفسارات رسمية مكتوبة إلى الطرف ثالث خارج المنشأة، أو استفسارات شفهية عادية موجهة إلى أشخاص داخل المنشأة، وقد توفر الإجابة على الاستفسارات معلومات للمدقق خاصة بتجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، وفي بعض الحالات قد توفر أسـاسـا يسـاعد المدقق على تعديل أو إجراء تدقيق إضافية.

4- الفحص الفعلي:

ويقصد به قيام بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل المخزون والآلات والنقدية، فوجود مثل هذه الأصول داخل المنشأة لا يعني ملكية المنشأة، ولكن يجب على المدقق التحقق من كميات ومواصفات هذه الأصول وتقييم حالتها أو وجودها الفعلي، فجرد المخزون يعني التحقق من وجود البضاعة بالمخازن، ولكن يجب على المدقق التحقق من أن البضاعة الموجودة بمحاضر الجرد تخص الفترة المحاسبية تحت التدقيق وأنها ملك للمنشأة.

5- المصادقات:

وفقا لما جاء بمعيار التدقيق الدولي(500) فإن المصادقة هي إجابات كتابيه أو شفويه يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على أرصدة معينة موجودة لدى أطراف خارج المنشأة، وتعتبر المصادقات أكثر مصداقية من غيرها من أدلة التدقيق نظرا لأنه يتم إعدادها وإصدارها من جهة خارج المنشأة، حيث يقوم العميل بكتابة هذه المصادقة على أوراقه الخاصة بناء على طلب المدقق المرسل تحت إشراف المدقق بحيث يطلب العميل من الطرف الآخر إعادة الجواب إلى المدقق.

6- إعادة الاحتساب أو ما يعرف بالتدقيق الحسابي:

يقصد بإعادة الاحتساب، إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية التي قام المحاسبون بتسجيلها في الدفاتر خلال الفترة التي يتم التدقيق عنها، وقد تشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية، مثل: التحقق من ترحيل فواتير البيع والمخزون، وكذلك عمليات الجمع في الدفاتر والسجلات والتحقق من صحة المستندات لهذه العمليات، وأيضا فحص العمليات الحسابية لمصاريف الإهلاك والمصاريف المدفوعة مقدما، والتأكد من أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة، فمثلا قد يختار المدقق عملية عشوائية تخص أحد العملاء مثل البيع بالأجل ويتأكد من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات قد تم تسجيلها بنفس المعلومات في يومية المدينين وكذلك في الأستاذ العام بنفس المعلومات.

7- الاجراءات التحليلية:

أشار المعيار التدقيق الدولي رقم (500) إلى أن الإجراءات التحليلية هي "عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل هذه الإجراءات بحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة، أو التي تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها".

كما يمكن تعرف الاجراءات التحليلية بأنها" استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة الهامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة"[1].

وتستخدم الإجراءات التحليلية "المقارنات والعلاقات المختلفة" لتحديد مدى منطقية رصيد حساب معين عن طريق استخدام النسب المالية في المقارنة بين المعلومات هذا الحساب للسنة الحالية والسنة السابقة.

8-الاستعانة بإقرارات الإدارة:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (500) إلى ضرورة حصول المدقق على إقرارات مناسبة من الإدارة، حيث تمثل هذه الإقرارات اعتراف من الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وإنها قامت بالموافقة على هذه البيانات، ويستطيع المدقق الحصول على دليل اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن هذه الإقرارات والموافقة عليه من الإدارة من خلال:

- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة.
- الحصول على إقرار تحريري من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من البيانات المالية.

ويستطيع المدقق الحصول على اقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة أخرى كافية وملائمة، ولا يمكن أن يكون إقرارات الإدارة بديلا عن أدلة الاثبات الأخرى التي يتوقع المدقق بأنه من الممكن توفرها بشكل معقول[2].

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وايصال المعلومات ورأيه المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

يمكن لتقرير مدقق الحسابات ان يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما الوقوف على أربعة أنواع من التقارير:

[1] عبد الفتاح صحن، أحمد عبيد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص85.
[2] رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 188-193 بتصرف.

الفرع الأول: التقرير النظيف

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:[1]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما×
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- حصول المدقق على ادلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

الفرع الثاني: التقرير التحفظي

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن تشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة أسباب التحفظ[2].

الفرع الثالث: التقرير السلبي

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.[3]

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادرا الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

---

[1] يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الاردن،2007، ص206.

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم التدقيق الحسابات النظرية والعملي، مرجع سبق ذكره، ص106.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص138.

الفرع الرابع: الامتناع عن إبداء الرأي

يعني الامتناع عن ابداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع اعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:[1]

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة؛

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تأثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم...وغيرها؛

- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛

- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛

- وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية سيبدي المدقق رأيه فيها.

[1] يوسف محمود الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص264.

خلاصة الفصل:

تم في الفصل الأول من هذه الدراسة التعرض إلى المراجعة بشكل عام والتسلسل الزمني لها من حيث الطبيعة والأهداف والإجراءات والمعايير، ثم آداب وسلوكيات المهنة ،وكذلك تم التعرض لعملية المراجعة من حيث التخطيط والإشراف والتقرير والعمل الميداني والمخالفات المتعمدة، وإجراءات القضاء.

لقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وأوروبا والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة المراجعة ، بحيث يتم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في المنشأة إن إدارات البنوك هي أكثر المنشآت احتياجاً إلى تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية وفق ما تفرضه المعايير الدولية والتي نصت عليها المنظمات المهنية العالمية.

تمهيـــد:

من المرجح أن قيام المســـيرين باتخاذ القرارات المتعلقة بأعمالهم في المؤســـســـات التي يســـيرونها والتي تعتبر محور نشاطهم، يجب على هذه القرارات أن تستند إلى دعائم أساسية من أجل تحقيق أفضل الأهداف للمؤسسة.

سـنتطرق في هذا الفصـل إلى مفهوم القرار وأنواعه وخصـائصـه وأهميته كما نتطرق إلى مفهوم عملية اتخاذ القرارات ومراحل اتخاذها وأســاليبها وظروف اتخاذها و أيضــا نماذج ونظريات القرار والعوامل المؤثرة فيه كما ســنبرز أيضــا العلاقة بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار.

المبحث الأول: ماهية القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرار من بين العمليات التنظيمية الهامة و التي تعكس عموما طبيعة إدارة المشروعات و المؤسسات الاجتماعية وتكشف أكثر ميكانيزمات البناء الداخلي الإداري الذي يوجد داخل الوحدات العامة من المؤسسة أو المشروع لذلك يجب علينا أن نتوصل إلى بعض المفاهيم حول القرار.

المطلب الأول: مفهوم القرار

هناك تعاريف متعددة لمعنى القرار الإداري وضعها مفكرو الإدارة، وأن جميعها يؤكد على أن القرار الإداري يقوم على عملية المفاضلة، وبشكل واعي و مدرك، بين مجموعة بدائل، و أول حلول (على الأقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتبار (نسب تحقيق وسيلة الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار . وفي أحيان معينة قد يكون القرار رفضا لكل البدائل و الحلول المتاحة للاختيار و عدم القيام بأي عمل محدد ومن ثم يكون القرار هو الإقرار، والسبب الذي يدفع المدير إلى عدم اتخاذ قرار وبما يعود إلى أحد أمرين هما:

1 – عدم تبيين أو وضوح كل البدائل المتاحة لاختيار المفاضلة .

2 – عد الرغبة في اختيار بديل محدد تفاديا للالتزام أو الارتباط بعمل قد يؤدي إلى ضرر بمصالح متخذ القرار .

و يطلق على هذا النوع من القرارات السلبية و يعتقد بأنها من صفات المدير الكفء الذي يدرك المواقف التي تدفع به إلى عدم اتخاذ قرار معين بصددها .[1]

وهو العزم أو التصميم الإداري على قول أو فعل مبني على اختيار حر لتصرف أو مسلك ما و القرار هو الخيار بين أمرين لا ثالث لهما، ففي الحالة الثانية تغلب الحتمية على الإدارة الحرة و اختيار البدائل الممكنة في حالة الأولى يقال قرار على ما يختار بحرية و يكون قابلا لتنفيذ بدائل موضوعية.[2]

فالقرار هو اختيار طريق أو سبيل معين للوصول إلى هدف مرغوب و يحدده البعض بأنه اختيار واع للتصرف وللتفكير بطريقة معينة في إطار مجموعة متاحة من الظروف .

القرار في المفاهيم الدارجة في الأوساط العامة لمنظمات الأعمال بأنه، تعبير عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي) حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين

[1] منعم زمزير الموسوي: مفهوم القرار بحوث و عمليات مدخل على إتخاذ القرارات، دار وائل للنشر، الاردن، 2009، ص 13

[2] منى عطية خزام خليل: الإدارة و إتخاذ القرار في عصر المعلوماتية و الخدمة الاجتماعية، كلية الخدمة الاجتماعية جامعة حلوان، 2009 م، ص 90 .

ويفترض في هذه الحالة توافر البدائل و الاختبارات اللازمة لبلوغ ما يصبوا إليه متخذ القرار من أهداف إن القرار بشكل عام يتم اتخاذه من قبل الشخص المادي أو المعنوي وفق اتجاهين هما :

1 – الاتجاه المستند إلى تداخل حالة التمعن و الحساب و التفكير و الإدراك الواعي؛

2 – الاتجاه الذي يستند إلى موقف لا شعوري تلقائي و عفوي.[1]

المطلب الثاني : أنواع القرارات

يمكننا تصنيف القرارات الكتابية:

1 – تصنيف القرارات حسب (H . SIMON)

ميز (H . SIMON) بين نوعين أساسيين من أنواع القرار هما:

قرارات مبرمجة وقرارات غير مبرمجة كما يلي :

أ – قرارات مبرمجة (Programme Décidions) تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة و غالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها و من السهل تحديد البدائل فيها، و يوجد تأكد نسبي بشأن البدائل المختارة، و هي قرارات متكررة و روتينية و محددة جيدا و لها إجراءات معروفة و محددة مسبقا للتعامل معها.[2]

ب – قرارات غير مبرمجة (Nom Programme Décisions) عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة و لا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها ففي هذا النوع عادة ما يصحب تجميع معلومات كافية عنها. و لا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل.[3]

و الاختيار بينهما، و لذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة، و نتيجة لهذه الخصائص، فإن كل قرار يتم وضعه لمتطلبات و ظروف و خصائص المشكلة، و لا يوجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات، و يمكن لمتخذ القرار في هذه الحالة استخدام حكمه الشخصي و تقييمه و رؤيته للمشكلة، و هي قرارات غير متكررة و كل منها له طبيعته المميزة وغالبا ما تكون على درجة من الأهمية، والتمييز بين النوعين من القرارات و موضحة في الجدول التالي :

---

[1] مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري، الأردن، 2010 م، ص 30 .

[2] شهرزاد محمد شهاب، القدرة على إتخاذ القرار و علاقتها بمركز الضبط، دار صفاء، ط 1، عمان، 2010، ص 49 .

[3] حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، سنة 2010 م، ص ص 101 – 102 .

جدول رقم (2-1): تصنيفات القرارات

أساسيات التفرقة	قرارات مبرمجة	قرارات غير مبرمجة
طبيعتها	روتينية و متكررة	غير منتظمة و غير متكررة
معايير الحكم فيها	واضحة	يمكن استخدام الحكم الشخصي
تحديد البدائل	سهلة	تتسم بنوع من الصعوبة
ظروف اتحاد القرار	تأكد	عدم التأكد النسبي
الإجراءات	محددة	غير محددة مسبقا
المعلومات	متوفرة	قليلة جدا و غير كافية
أدوات الحل	الطرق الكميةوبرامج الحاسوب الجاهزة	الخبرة، برامج الحاسوب المتطورة

المصدر: حسين بلعجوز: مرجع سبق ذكره، ص ص 101-102.

2 – تصنيف القرارات حسب نوع المشاركة

يميز بين القرارات وفقا لنوع المشاركين في إتخاذ القرار :

أ – فهناك القرارات الفردية Individuel Décision وهي قرارات يقوم باتخاذها مسير واحدSingle Manger

ب – قرارات تنظيمية Organizahonnal Décision وهي تلك التي يشارك فيها العديد من متخذي القرار.[1]

3 – قرارات حسب المستويات الإدارية :

كما تتميز القرارات وفقا للمستوى التنظيمي الذي يتخذ فيه القرار و هي:

أ – القرارات الإستراتيجية Stratégique Décision

ب – القرارات الإدارية Managérial Décision

ج – القرارات التشغيلية Opérationnel Décision

أ – القرارات الإستراتيجية: هي قرارات تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة، و هي قرارات تغطى مدى زمني طويل مقارنة بالقرارات السابقة وتتعلق القرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي

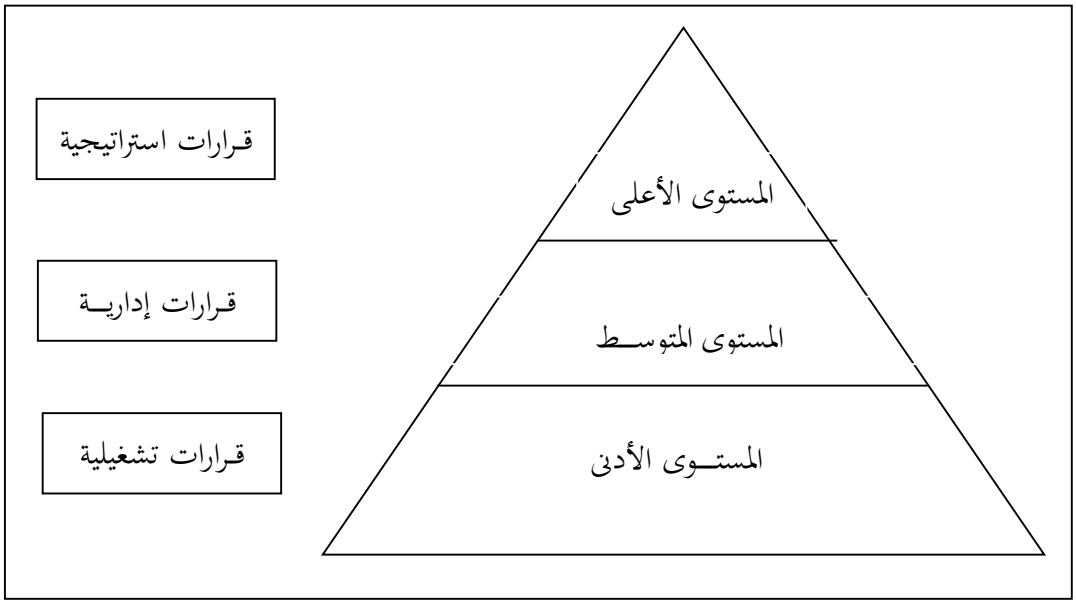
[1] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 102 .

للمؤسسة في السوق، وفي اغتنام الفرص وتجنب مخاطر البيئة كما تهتم القرارات الإستراتيجية بتحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عمليات التوزيع والاستخدام بهذه الموارد .....إلخ

ب – القرارات الإدارية: فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكيد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها ولا توجد في هذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا يجب إتباعها ولكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة وأن يستخدم حكمه الشخصي ورصيده من الخبرة في اختيار البدائل في هذه الحالة يتم اتخاذ القرارات في ظروف تتسم بعدم تأكد نسبي أي مخاطرة.[1]

ج – القرارات التشغيلية: هي قرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا والمتعلقة بالعمليات التشغيلية للمؤسسة، وهي أقرب لإتباع تعليمات وإرشادات منها إلى اختيار بين البدائل وعادة تكون متعلقة بالتأكد من المهام والأنشطة التي قد تم تنفيذها بكفاءة وعالية، ويؤخذ هذا النوع من القرارات في ظل ظروف تأكد تام ونتائجها معروفة مسبقا مثل تعطل في خط الإنتاج وما يحتاجه من تصليحة من الإجراءات نمطية معينة والشكل الثاني بين أنواع القرارات المتخذة على كل مستوى تنظيمي (إداري).[2]

شكل رقم (2-1) : أنواع القرارات في المستوى الإداري



المصدر: . حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص105.

[1] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص ص 102 – 104 .

[2] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 105.

المطلب الثالث: خصائص اتخاذ القرارات

أوضح أنشوف Ansoff خصائص القرارات من خلال التصنيف التالي

1 – القرارات الإستراتيجية التي تتخذ من قبل الإدارة العليا : مثل:

أ – قرارات اختيار مزيج السلعة السوق التي تساعد على تعظيم معدل العائد على الاستثمار؛

ب – قرارات تخصيص الموارد على استخداماتها البديلة أو الخاصة بالفرص المرتبطة بالسلعة و السوق؛

ج – قرارات التنويع؛

د – قرارات اختيار توقيت أزمنة البدء في التوسع غير المتكرر.

وتتصف القرارات الإستراتيجية بأنها غير متكررة كما أنها تحظى بدرجة عالية من المركزية في اتخاذها.

2 – القرارات التنظيمية الإدارية:

و هي قرارات التي تتصف بالتكرار إذا قارنا بالسابقة وتصدر عن الإدارة الوسطى و من أمثلتها ما يلي:

أ – القرارات الخاصة بإجراءات توزيع الموارد على استخداماتها البديلة .

ب – القرارات الخاصة بتنظيم الموارد و تملكها و تنميتها .

ج – القرارات التنظيمية المرتبطة بتدفق المعلومات وتحديد الحريات والصلاحيات المخولة للأفراد(السلطة) و كذلك المسؤولين.

د – القرارات الخاصة بخطوات تنفيذ وتدفق الأعمال والأنشطة وتوزيع الخدمات والتسهيلات بين الأقسام والوحدات التنظيمية.

3 – قرارات تشغيلية: تتصف هذه القرارات بدرجة عالية من المركزية وبالتكرار، وأي أنها مبرمجة ومن الأمثلة على هذه القرارات:

أ – توزيع الموارد المتاحة على الأنشطة الوظيفية الرئيسية؛

ب – جدولة الإنتاج وجدولة استخدامات وتشغيل الموارد؛

ج – أساليب الإشراف والرقابة على العمليات؛

د – تحديد مستويات التشغيل أي حجم الإنتاج ومستويات المخزون والتخزين؛

هـ – القرارات الخاصة بالتسعير وسياسات التنمية والبحوث والتسعير .[1]

[1] محمد الصيرفي، القرار الإداري و نظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية،2008 م، ص ص 21 – 22 .

وتصدر هذه القرارات عن مستويات الإشراف ولمختلف القرارات خصائص متباينة، ومعروفة و هذه الخصائص أمر ضروري لمتخذ القرار والجدول التالي يبين خصائص مستويات اتخاذ القرارات . [1]

جدول رقم (2-2) : خصائص مستويات اتخاذ القرارات

الخاصية	مستويات اتخاذ القرار		
	المستوى الإستراتيجي	المستوى الإداري	المستوى التشغيلي
تنوع المشاكل	عال	متوسط	متدني
درجة التنظيم	متدنية	متوسطة	عالية
درجة الغموض	عالية	متوسطة	متدنية
درجة الاجتهاد	عالية	متوسطة	متدنية
الأفق الزمني	بالسنين	بالشهور	بالأيام
القرارات القابلة للبرمجة	لا توجد	بعضها	أكثرها
قرارات التخطيط	أكثرها	النصف تقريبا	قليلة
قرارات التنظيم	قليلة	النصف تقريبا	أكثرها

المصدر : محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص23.

المطلب الرابع : أهمية القرارات الإدارية من الناحية العلمية و العملية

أولا: أهمية القرارات من الناحية العلمية

1- تعتبر القرارات الإدارية وسيلة علمية وفنية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والإستراتيجيات للمنظمة في تحقيقي أهدافها بصورة موضوعية وعلمية.

2- تلعب القرارات الإدارية دورا حيويا وفعالا في القيام بكافة العمليات الإدارية مثل التخطيط والرقابة والتنظيم وغيرها.

3- تؤدي عملية اتخاذ القرارات دورا مهما في تجسيد، تكييف تفسير وتطبيق الأهداف والسياسات والإستراتيجيات العامة في المنظمة .

[1] محمد الصيرفي،، مرجع سبق ذكره، ص ص 21 – 22 .

4- تؤدي القرارات الإدارية عن طريق عملية اتخاذ القرار، دورا هاما في تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات اللازمة للتنظيم الإدارية.

ثانيا: أهمية القرارات من الناحية العملية

- تكشف القرارات الإدارية عن سلوك وموقف القادة الرؤساء الإداريين؛
- تكشف عن القوى والعوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذي القرار؛
- تعتبر القرارات الإدارية وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وإنجازها بأسلوب علمي وعملي؛
- تعتبر القرارات الإدارية ميدانا واسعا للرقابة الإدارية.[1]

[1] عبد العزيز صالح بن جنتور، مبادئ الإدارة العامة، ط 1،، دار الميسرة للنشر، عمان الأردن، 2009، ص ص 100 – 101 .

المبحث الثاني : عملية اتخاذ القرارات

المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرارات

في البداية يجب التفرقة بين صنع القرار واتخاذ القرار وحل المشكلة، فعملية صنع القرار تتضمن كل مراحل القرار التي تبدأ بتحديد المشكلة وتحليل أسبابها وتعيين متغيراتها بما في ذلك جمع البيانات من مصادرها واستعراض الحلول الممكنة وبناء النماذج أو تصميم الحلول والمفاضلة بينها ومن ثم اختيار البديل الأفضل وتنفيذه وهذا التوصيف يشتمل كل مراحل عملية القرار التي أقترحها **سيمون**، أما اتخاذ القرار فهو ينحصر في مرحلة المفاضلة واختيار البديل المناسب.

وقد عرفت على أنها عملية اختيار بديل واحد من بديلين مختلفين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل البيئة الداخلية والخارجية المتاحة للمؤسسة.[1]

وكذلك تعني عملية اتخاذ القرارات بأنها الاختيار بين البدائل المختلفة والمتاحة وتحت ظروف عدم التأكد، نظرا لأن معظم المشاكل التي تواجه مشروعات الخاصة، غالبا ما يمكن حلها من خلال استخدام البدائل المتاحة والمتعددة.

وتعرف أيضا عملية اتخاذ القرارات على أنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة اكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج و المبيعات و هذه المعايير عدة لأن جميع القرارات تتخذ و في ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير و بتأثير اختيار البديل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة.

إذن عملية اتخاذ القرار ماهي إلا وسيلة اختيار واعي لأحسن البدائل المتاحة التي تحقق أفضل عائد أو اقل كلفة محققا الأهداف المرغوبة .

ومن خلال المفاهيم السابقة الذكر هناك عدة عناصر لعملية اتخاذ القرار نذكر منها:

1 – وجود مشكلة أي أن يجد متخذ القرار مشكلة تواجهه تتطلب حلا.

2 – هناك بدائل مختلفة تتوافر أمام متخذ القرار ينتقي أجدرها، أما إذا كان هناك طريق واحد. فإن ذلك يعني أن لا ضرورة للمفاضلة بل يكون هناك إلزام الحل الواحد .

3 – يسعى متخذ القرار لتحقيق هدف يتمثل في أقصى عائد أو أقل تكلفة .

4 – توفر الوعي والإدراك في اختيار البديل إذ لا يمكن أن تتصور البديل المرجع دون دراسة لنتائج المتوقعة من كل بديل أو دون وعي وإدراك وتفكير .

---

[1] الملتقى السادس حول الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية ، مداخلة نسيمة أحمد الصيد، جامعة سكيكدة، 28/27 جانفي 2009 ، ص 6 .

5 – المناخ الذي يتخذ فيه القرار و الذي يحيط به القرار و ما يتضمنه من العبارات منها:

أ – تشخيص متخذ القرار و ما سبق اتخاذه من قرارات داخل المؤسسة؛

ب – الظروف المحيطة بعملية اتخاذ القرار (التأكد، المخاطرة، عدم التأكد)؛

ج – المتغيرات البيئية المحيطة بمختلف أنواعها.[1]

المطلب الثاني : مراحل عملية اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل كل مرحلة تحتاج إلى عدة خطوات وإجراءات وذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة ويختلف عدد هذه الخطوات وطريقة ترتيبها باختلاف المفكرين وهناك تصنيفات مختلفة لمراحل اتخاذ القرار وكل تصنيف يمثل وجهة نظر معينة :

1 – المرحلة التحضيرية (ولادة القرار): تتألف هذه المرحلة من مجموعة من العمليات أو الخطوات المرتبة زمنيا وهي التالية:

- إدراك المشكلة Recognition Problème: تنشأ المشكلة نتيجة وجود إختلاف بين الحالة القائمة عن الحالة المرغوب الوصول إليها أي وجود تفاوت بين الأهداف أو النتائج المرجوة و بين مستوى الإنجاز أو الأداء الفعلي.

إن حل المشكلة يتطلب أن يقوم الرجل الإداري بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما أما لتغيير الحالة القائمة أو لتغيير الحالة المرغوب في تحقيقها (الأهداف).

- **تحديد الأهداف** Sét objectivoes: إن حل المشكلة يتطلب أن يقوم المدير بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما إما لتغيير الحالة القائمة أو لتغيير الحالة المرغوب فيها في تحقيقها أي يتوجب عليه تحديد الأهداف التي سوف يتخذ القرار المناسب لتحقيقها.
- **فهم المشكل** Un derstand problem: وإكتشاف طبيعتها وارتباطها مع جوانب إدارية أخرى وغالبا ما تكون المشكلات الإدارية في شكل مايلي:

مشاكل تقليدية أو روتينية : تتناول مسائل يومية تتكرر باستمرار مثل دوام العاملين.

مشاكل حيوية: ويكون نطاق آثارها أوسع من المشكلات التقليدية على سير العمل مثل وضع الخطط.

---

[1] صالحي فوزية و أخرون، دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص 37 .

مشاكل طارئة: وتحدث بشكل طارئ بسبب التغير في ظروف البيئة المحيطة بالمنظمة أو عوامل أخرى كتعطل الآلات وتأخر وصول المواد.

والحقيقة أن سوء تشخيص المشكلة و تحري أسبابها يؤدي بالضرورة إلى ارتكاب أخطاء في جميع المراحل التالية لها إذ لا قيمة لأي علاج مهما كان فعالا طالما بني على تشخيص خاطئ، فمثلا إذا لاحظ الرئيس الإداري هبوطا في مستوى الإنتاج في وحدته فإنه يكون أما مشكلة يتوجب عليه البحث عن أسبابها فقد يكون سبب هذه المشكلة هو تدني الروح المعنوية لدى العاملين أو ضعف أجورهم أو نقص تدريبهم أو ضعف الرقابة عليهم فإذا تصور الرئيس الإداري السبب الأساسي هو انخفاض الأجر، ثم قام بزيادة الأجور و تبين أن هذا الحل دون جدوى لأن السبب الحقيقي يكمن في ضعف الرقابة التي يمارسها على موظفيه فإن قراره سوف يزيد من الآثار السلبية على مصلحة المنظمة.[1]

علما أن الرجل الإداري الناجح يستطيع التنبؤ بالمشكلات قبل وقوعها و يستعد لها بقرارات مسبقة إذا ما ظهرت أعراضها .

2 – المرحلة التطورية (تنامي القرار): تتألف هذه المرحلة من خطوتين و هما:

– **تحديد البدائل** Détermine Option: البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الأساليب المتاحة أمام الرجل الإداري لحل مشكلة قائمة و تحقيق الأهداف المطلوبة، و على الرجل الإداري القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال و على نتائج تجارب الآخرين.

عمليا يجب تحديد البدائل التي لها علاقة مباشرة بتحقيق النتائج المطلوبة على أن تكون هذه البدائل ضمن حدود الموارد المتاحة أما متخذ القرار بهذا فإن عملية تحديد البدائل تتطلب من الإدارة ما يلي:

القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل إيجاد الحلول وبخاصة الجديدة منها.

الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الإلمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة.

– **تقييم البديل** Evaluâtes Options : وهو يتطلب دراسة وافية لكل بديل يتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الإيجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية اقتصادية واجتماعية

[1] كاسر نصر المنصور، الأساليب في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، الأردن، 2006 م، ص ص 45 – 46 .

محددة وبعد ذلك يقوم الرجل الإداري بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض compare alternatives تعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر على القرار وهذا يقوم على معلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد.

تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح وإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعة (مستوى الرضا) وهذا يوفر وقت أكثر للإرادة لإتخاذ القرار بعيد عن ما يعرف بالقرار تحت الضغط أي القرار العاجل والفوري.

3– المرحلة النهائية (نضوج القرار) : تتألف هذه المرحلة من الخطوات التالية :

– **الاختيار** choise: يقع الاختيار على البديل المناسب من وجهة نظر الرجل الإداري وذلك بعد قيام بالخطوات الخمس السابقة والاسترشاد بما يلي:

الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة على ذلك في اختبار أنسب بديل.

اختيار البدائل الأكثر كفاية من ناحية استقلال الموارد والسرعة المطلوبة والوقت المناسب

واقعية البديل وإمكانية تنفيذه استنادا للموارد المتاحة وخاصة البشرية التي تعمل على تنفيذه .

اختيار البديل الذي يحقق الأهداف التنظيمية للمنظمة ويكون منسجما مع سياستها و إستراتيجيتها .

اختبار البديل الذي ينتج عنه أقل ما يمكن من ردود الأفعال لدى المنفذين .[1]

– **تنفيذ القرار** Implémente décision: وتعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر التنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي وملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار، وهذا يتطلب دورا مهما من الرجل الإداري (المدير) لإنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحيز للعاملين.

إن القرار في حد ذاته عديم القيمة وكثيرا ما تنفق الوقت والجهد والمال من أجل الوصول إلى قرار سليم ومنطقي، ثم بعد هذا يبدد كل ذلك بسبب فشلنا في تنفيذه ولهذا بعد أن يتم اختيار البديل الأنسب لحل المشكلة المطروحة فإن القرار أو الحل يجب أن يكون له فاعليته في التنفيذ حتى يحقق الهدف المنشود، ويعتقد أن بعض متخذي القرارات أن دورهم ينتهي باختيارهم لأفضل بديل ولكن هذا الاعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون

[1] كاسر المنصور، مرجع سبق ذكره، ص ص 47 – 48 .

الآخرين ومتابعة التنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار يساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل إلى عمل فعال ومنتج .

المتابعة والملاحظة والمراقبة: وهذه الخطوة تتطلب من المدير متابعة تنفيذ القرار Folloo عن طريق التوجيه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه المنفذين وعليه أن يقوم بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ وهذا يتطلب المزيد من الأعمال الإدارية مثل الاتصال والإرشاد، وبعد ذلك يعمل المدير على تسجيل كل معوقات تنفيذ القرار ويستخلص العبر لتطوير الحلول في المستقبل.[1]

المطلب الثالث: أساليب القرارات

1 – الأساليب التقليدية (غير الكمية): تتمثل في :

أ – الحكم الشخصي سواء بالاعتماد على الخبرة السابقة أو بدونها .

ب – المحاولة أو إتباع القادة وطبقا لهذا الأسلوب يقوم المديرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية تحديد مستويات الأجور، طرق وأشكال التغليف، قنوات توزيع المنتجات وعرضها .

ج – أسلوب العصف الذهني عبارة عن التفكير الجماعي لإيجاد بدائل كل مشكلة معينة ويقوم المشتركين في حل المشكلة ومناقشة سريعة لهذه البدائل حتى يمكن الوصول إلى أفضل حل .

د – أسلوب دلفي هذا الأسلوب من إسم "دولفي" العالم اليوناني ويعتمد هذا الأسلوب تحديد ومناقشة البدائل غيابيا، و تتمثل خطوات هذا الأسلوب فيما يلي :

- تحديد المشكلة والتي تكون محددة مسبقا؛
- تحديد أعضاء الاجتماع من خبراء ذو الرأي؛
- تحضير أسئلة حول بدائل المشكلة ومدى تأثير هذه الحلول على المشكلة؛
- تحليل الإجابات واقتصارها وتجميعها في مجموعات متشابهة وكتابة تقدير مصغر؛
- إرسال التقرير إلى خبراء طلب المعرفة ورد فعلهم؛
- تجميع الآراء النهائية ووضعها في شكل تقرير نهائي.

[1] كاسر المنصور ، مرجع سبق ذكره، ص 49 .

وهذه الطريقة رغم طول الفترة للقيام بها إلا أنها مناسبة جدا للمشاكل المعقدة التي تتحمل الانتظار والتي يكون التخطيط للقيام بها طويل الأجل. [1]

الأساليب الحديثة (الكمية): تميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات أو حل المشكلات بالمقارنة والأساليب التقليدي وكونها تقلل أثر التحيز نتيجة الأحكام الشخصية والعاطفية.

ومن بين هذه الأساليب الحديثة ما يلي:

أسلوب تحليل التعادل: يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة لكل بديل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة والمتغيرة ويمكن استخدام هذا الأسلوب في اتخاذ العديد من القرارات مثل قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية وقرارات التسعير، قرارات تخطيط الأرباح وغيرها ولاتخاذ هذه القرارات يجب حساب طرح التعادل الذي هو ذلك الحجم من الإنتاج تساوي عنده الإيرادات الكلية مع تكاليف الكلية أي أن المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة.[2]

ويحسب حجم التعادل بالعلاقة:

(سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة) / (التكاليف الثابتة)

أسلوب القيمة المتوقعة: ويستخدم هذا الأسلوب في ظل المخاطرة.

أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم: يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء بعض المعايير والمؤشرات الموضوعية.

أسلوب المباريات: يعد أسلوبا متطورا في عملية اتخاذ القرار وذلك في الحالات التي يتوجب فيها الأخذ بالحسبان وضع الشركات المنافسة لشركة متخذ القرار حيث تتخذ الشركة مختلف القرارات التي تمكنها من الفوز بأكبر حصة في السوق وفي حالة مسائل التسويق تأخذ المباريات في هذا الإطار شكل الصراع بين المتنافسين للسيطرة على الفرص أو المكاسب موضوع الصراع حيث يميل كل طرف من أجل الحصول على أكبر مكاسب ممكنة وتقوم على عدة قواعد منها، اختلاف الأطراف الممثلين للمباريات وانفصال الدوافع التي تحركهم لمناقشة ويعتبر نجاح أحد الأطراف خسارة للآخر والعائد يعتمد على البدائل المختارة من كل طرف وغيرها من القواعد . [3]

---

[1] رفيق رضوان و أخرون، تقنيات المحاسبة التحليلية و دورها في إتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير و التجارة، جامعة بسكرة، 2013، ص 57 .

[2] صالحي فوزية و أخرون، دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية، مرجع سبق ذكره، ص 41 .

[3] صالحي فوزية و أخرون، مرجع سبق ذكره، ص 42 .

المطلب الرابع : ظروف اتخاذ القرار

تتعدد الظروف البيئية التي يتم في ظلها اتخاذ القرارات وتختلف تبعا لذلك حجم نوع وطبيعة المعلومات المتاحة في كل مرحلة ويتم اتخاذ القرار من خلال مجموعة من البيانات والمعلومات هذه الأخيرة قد تخضع لأحد الظروف التالية:

1 – التأكد التام؛

2 – عدم التأكد؛

3 – ظروف المخاطرة.

1. **التأكد التام:** وهي الظروف التي يفترض أن تكون فيها كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمستقبل محددة ومعلومة على وجه الدقة، وأن متخذ القرار على علم تام بالظروف التي سوف تتحقق في المستقبل، ولا يوجد أي إحتمالات للأحداث المتوقعة سواء كانت احتمالات ذاتية

(شخصية) أو احتمالات موضوعية، بل هناك تأكد تام لوقوع حدوثها، كما يوجد ناتج واحد فقط لكل حدث نظرا لوجود حالة واحدة من الحالات الطبيعة .

2. **عدم التأكد:** حالات عدم التأكد هي الحالات التي يكون فيها المعلومات عن حالات طبيعة معلومات احتمالية وليست مؤكدة أو بتعبير آخر فإن متخذ القرار لا يعلم بتأكد أي الأحداث الممكنة التي سوف تحدث فعلا ولكنه قد يستطيع أن ينشئ توزيعا احتماليا مبينيا على دليل موضوعي مستمد من الماضي أي على تكرارات نسبية إذا كان متخذ القرار يعتقد أن نفس القوى المؤثرة في المشكلة مستمرة في إنتاج آثارها في المستقبل كما قد تبني توزيعات احتمالية، لحالات الطبيعة على التقديرات الذاتية لمتخذ القرار والاحتمالات الناتجة توصف بأنها احتمالات لا تتأثر بخبرات ومعلومات متخذ القرار، كما يمكن التميز بين ظروف المخاطرة وعدم التأكد كما يلي: يفترض في ظل ظروف المخاطرة أن متخذ القرار يعلم بحالات الطبيعة التي يمكن أن تحدث في المستقبل وتؤثر في العناصر والمعالم العامة للقرار وأن يكون متخذ القرار قادرا على وضع إحتمالات لحدوث كل حالة من حالات الطبيعة.

3. **ظروف المخاطرة** : تلك الظروف التي تتعدد فيها الحالات الطبيعة أو الأحداث التي يمكن أن تحقق مستقبلا ولا يعرف متخذ القرار مقدما أي من تلك الأحداث سيتحقق مستقبلا غير أن لديه فكرة كاملة عن احتمالات حدوث تلك الظروف المستقبلية غير أنه يشترط أن تكون الاحتمالات موضوعية أي بناء على توزيعات تكرارية.[1] حيث يتم تقسيمها إلى قسمين:

[1] حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2010 م، ص 111 .

أ – حالة الجهل الكامل: و هي الحالة التي لا يوجد لدى متخذ القرار معلومات احتمالية بشأن الأحداث المستقبلية و من ثم يكون غير قادر على وضع توزيع احتمالي لتلك الأحداث المحتملة .

ب – حالة الجهل الجزئي: و هي الحالة التي يكون فيها لدى متخذ القرار معلومات كافية تمكنه من وضع احتمالات لحدوث الأحداث والنواتج المختلفة و تأخذ تلك الاحتمالات شكل احتمالات الذاتية الشخصية وتلك الاحتمالات ذات أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرار.

بينما نفترض في ظل ظروف عدم التأكد أن متخذ القرار يكون أو قد لا يكون على علم بحالات الطبعة المختلفة التي تؤثر على القرار أو أن يكون متخذ القرار قادر أو غير قادر على وضع توزيع احتمالي لحدوث كل حالة من حالات الطبعة .

من خلال العرض فإن ظروف المخاطرة و عد التأكد تصف بعدم توافر معلومات كاملة ومؤكدة عن المستقبل وبناءا على ذلك يتم اتخاذ القرارات في ظل الظروف المخاطرة وعدم التأكد حيث تكون الظروف المتوقعة الحدوث مستقبلا غير معروفة بدقة ولذا يتم إعداد مجموعة من الاحتمالات تتعلق بظروف المستقبل المتوقع الحدوث وتؤدي طريقة إعداد الاحتمالات إلى نشوء إحدى الحالتين:

حالة الأولى: ظروف المخاطرة

حالة ثانية: ظروف عدم التأكد

ظروف المخاطرة: وهي التي يتوفر فيها قدر من البيانات يكون القرار ناتج عن الخبرة السابقة ويتم إعداد الاحتمالات الخاصة بالظروف المتوقعة الحدوث مستقبلا بناءا عل ما يتوفر من بيانات الخبرة السابقة ولذا فإن الاحتمالات الناتجة تكون احتمالات موضوعية مثل هذه الحالة تسمى بحالات أو ظروف المخاطرة، وتكون المخرجات معروفة بدرجة احتمالية.

ظروف عدم التأكد: وهي التي تتوافر فيها قدر من البيانات والمعلومات الناتجة من واقع الخبرة الماضية يتحقق أي ظرف من الظروف المتوقعة الحدوث وفي مثل هده الحالة يمكن إعداد الاحتمالات بطريقة ذاتية ويطلق على هذه الحالة ظروف عدم التأكد.

أي أنه في ظل هذه الظروف يكون من الصعب لى متخذ القرار تقدير الاحتمالات للحالات المختلفة التي من المنتظر أن تكون عليها بطريقة موضوعية، وبالتالي فإنه يعتمد على البيانات والمعلومات الذاتية لتقدير الاحتمالات المتوقعة لكل عنصر من العناصر التي يمكن أن تؤثر على القرار المخرجات في هذه الحالة تكون غير معروفة . [1]

[1] حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، مرجع سبق ذكره، ص ص 112 – 113 .

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و مساهمته في اتخاذ القرار

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي ونشاته في الجزائر

أولا: النشأة

في الجزائر يمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاســـتعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشـــاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينيات من خلال المادة 40 من قانون التوجيهي للمؤسســـات رقم 01/88 الصـــادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي نص على "أنه يتعين على المؤســـسـات الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسيرها "[1] كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعامة في إطار الصلاحيات الخاصة وكل مخالفة في هذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".

ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو وظيفة إداريا تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.[2]

تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI: الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط مســتقل وموضــوعي بهدف إلى إعطاء الضــمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح لتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة [3] .

المطلب الثاني: المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤســـســـة فتعمد على مســـاعدتها في التحكم الداخلي العمليات وتحسينها حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلية داخل المؤسسة في الشكل التالي:

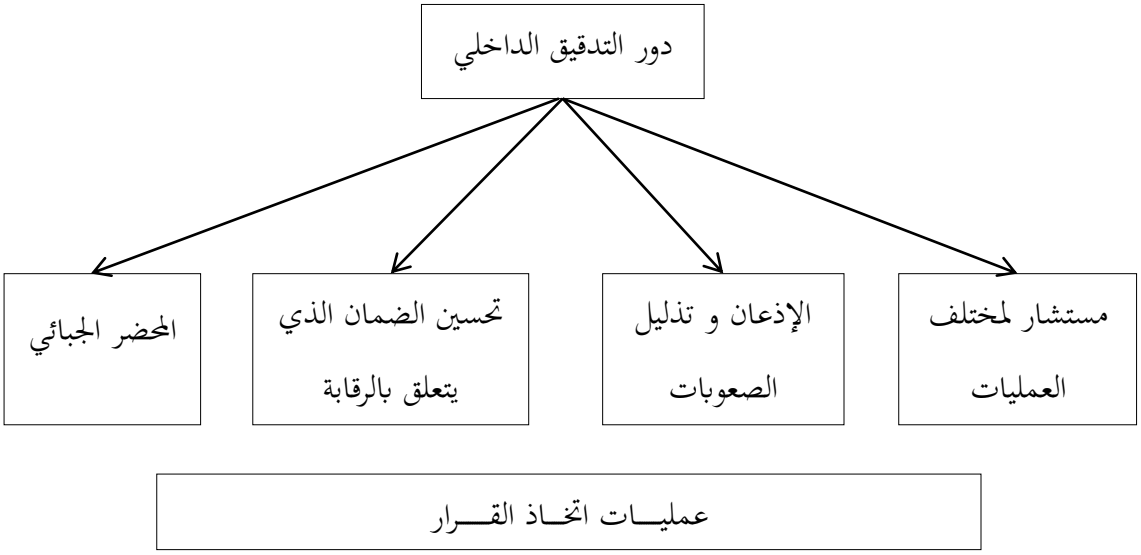
---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 .

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صنعاء للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2000م، ص 61 .

[3] شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسن تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة لشهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، 2004،جامعة الجزائر، ص 62 .

شكل رقم (2-2) : طبيعة دور التدقيق الداخلي



المصدر: شعبان لطفي، مرجع سبق ذكره، ص62.

من خلال هذا الشكل نلاحظ إن جميع المجالات التي يمكن إن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فانه يتخللها عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي فان هناك مســاهمة للمراجعة الداخلية في عملية صــنع القرار الســليم الحقيقة انه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجود القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية هذا يعني انه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح الســؤال التالي: لوعدنا إلى الوراء لوجدنا ان القرار الذي تم اتخاذه كان الأفضــل في ضــوء المعتبرات التي كانت هي الأكثر شـيوعا إلا انه معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صــدوره ان الطريقة الأخرى للحكم على وجود القرار يتمثل في الحكم ليس على القرار نفسـه بل على الكيفية التي صـدر بها طبقا لهذه الطريقة منهجية أي هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة .[1]

وهذه الخطوات يمكن سردها فيما يلي:

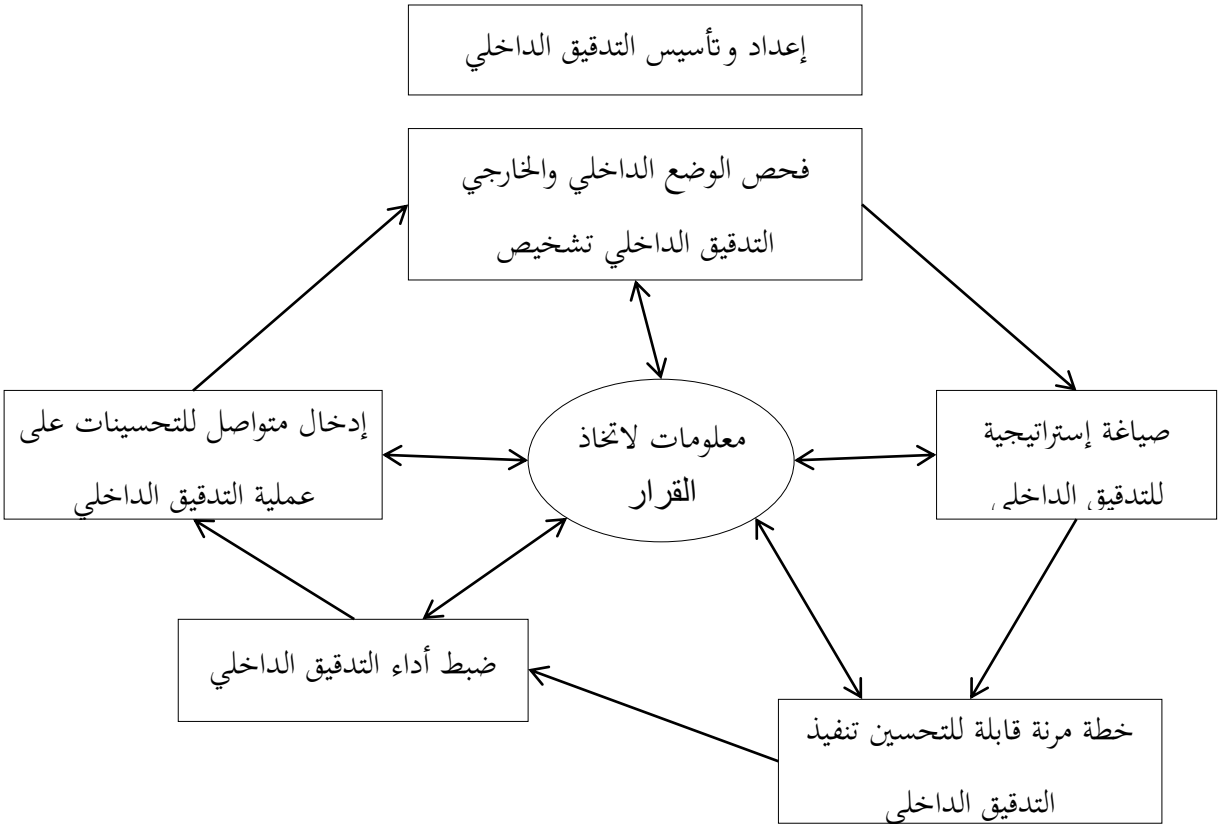
- تحليل وتشخيص الموقف؛
- تحديد البدائل؛
- تقييم البدائل؛
- اختيار البديل الأفضل؛
- تنفيذ البديل الذي تم اختياره؛

[1] نقاز احمد، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير تخصص مالية و محاسبة، الاغواط، 2007، ص 132 .

- تقييم النتائج.

يلعب التدقيق الداخلي أدوارا هامة في كل خطوة من الخطوات عملية اتخاذ القرارات حيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصـفات كاملة وكافية ليتم اسـتعمالها في عملية صـنع القرار للحصـول على قرارات ذات جودة فعالية بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فان التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون أخرها الوصـول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية [1].

شكل رقم (2-3): دورة حياة عملية التدقيق المحاسبي



المصدر: أحمد نقاز،مرجع سبق ذكره، ص 134.

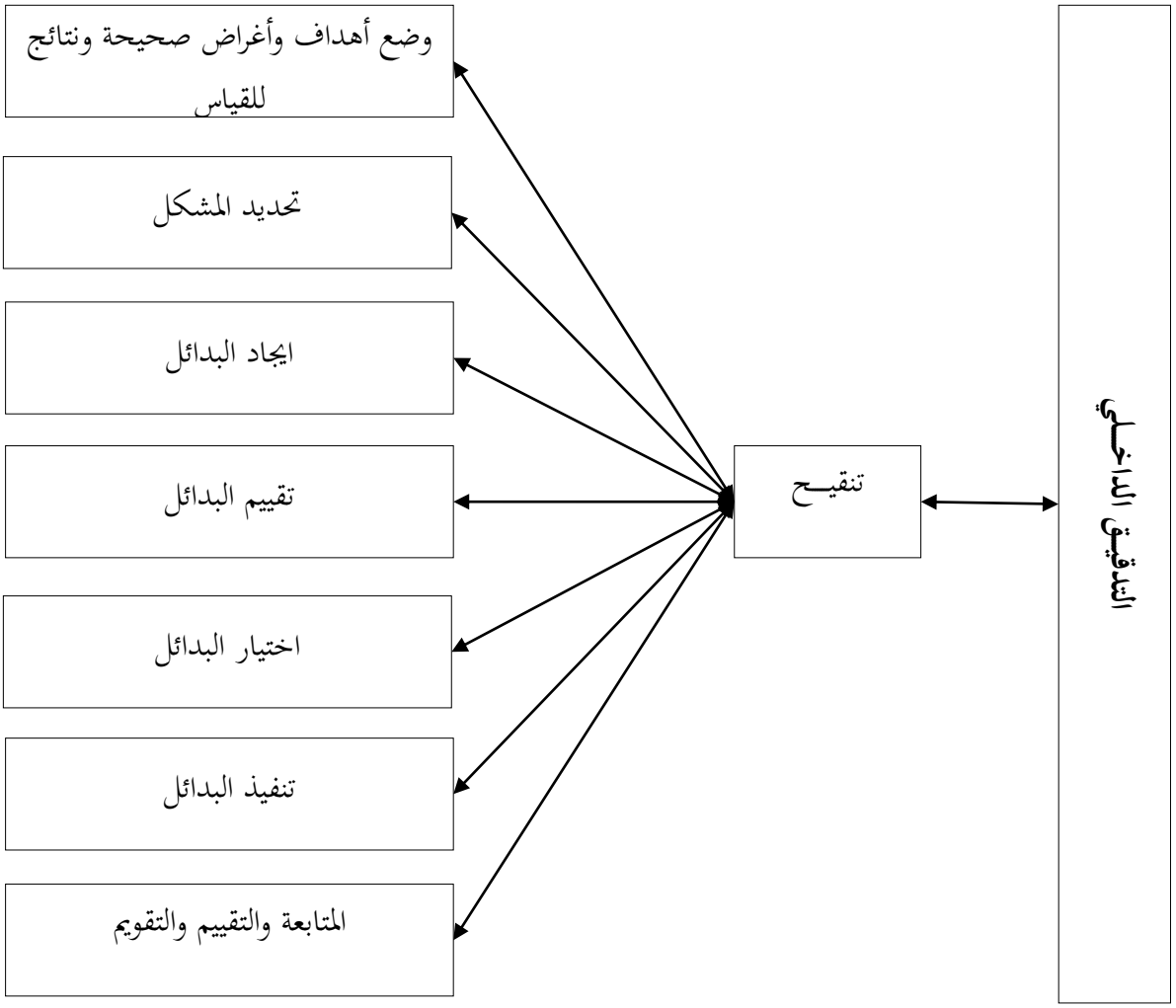
تبدأ عملية التدقيق باعطاء نظرة حول موضوع العملية واعداد اجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم يتم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع خطة بالمرونة والقابلية للتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه ليبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عملية مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي وهذا بالاعتماد مثلا على احدى نماذج المتابعة مع القيام بادخال التحسينات

[1] علي شريف، الادارة المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، طبعة 1997، ص 25 .

الضرورية على كل نقص وهكذا دواليك في كل مرة يتم اعداد تقرير حول ما يتم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة فينتج بذلك ومن خلال كل هذا الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في اعداد قرارات ذات جودة وفاعلية.

يتم المساهمة في عملية وضع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل اليها هي إما اكتشاف مشكل اوتحديد مجموعة من البديل او المساعد على اختيار أفضلها..... الخ . هذا يعني ان هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من الخطوات اتخاذ القرار و التي سوف تتطرق كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على اهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة ويمكن ابراز هذه العلاقة من خلال الشكل التالي[1].

شكل رقم (2-4) : مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار



المصدر: أحمد نقاز،مرجع سبق ذكره، ص 134.

[1] أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 134 .

1 – وضـــع أهداف وأغراض ونتائج للقياس: إن جميع المؤســـســـات تحتاج إلى أهداف لكل مجال من مجالات أعمالها خاصة أن مستوى الأداء في كل مجال منها يؤثر بطريقة أو بأخرى وفعالية وأداء المؤسسة ككل وإذا وضعت الأهداف عن دراية فإنها ستملي النتائج التي يجب التوصل إليها و تحقيقها وتتضمن أيضا المعايير التي تقيس مدى تحقيق تلك النتائج .

في هذه الخطوة يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي مشـــاركة في إعداد ووضـــع الأهداف وهذا الكون أن هذه الأخيرة وظيفة مستمرة داخل المؤسسة والمستقلة عن باقي الوظائف تعد في كل مرة رأيا وبكل موضوعية عن الوضع السائد في المؤسسة بل من الممكن أن يذهب التدقيق الداخلي إلى ابعد من ذلك يجب إن يسهم في التصور السابق لوضع الأهداف والاستراتيجيات المختلفة لها .

2 – تحديد المشكلة: إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية ليشمل من ذلك الحل المناسب لها والافتراض الأساسي عند تحديد المشكلة إن الحل متضمن في المشكلة وإن التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه كما إن عملية اتخاذ أي قرار أصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها ولكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف حيث إن هذه الأخيرة هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة ولا يمكن تحديد طبيعة القرار وتبني أمالا مبرمجة أم غير مبرمجة دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها.

تحديد أي مشكلة داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي وبالتالي يمكن القول انه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج آو غير مبرمج ثم تتم بتتبع النتائج ومراقبة القرار المتخذ بشان تلك المشكلة .

3 – إيجاد البدائل: إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معين وأن يكون أكثر من حل أي حلول متعددة تطرح للنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأفضل لأكثر ملائمة لذا فان وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها ذلك لان المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها بل تصبح حقيقة لابد من التسليم بها ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل إن الغالب و الأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشـكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب ومســاهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل اقتراحات مقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة .

4 – تقييم البدائل و تقويمها: أن تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل صنع القرار ذلك لان التقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المستقبل بمعنى انه

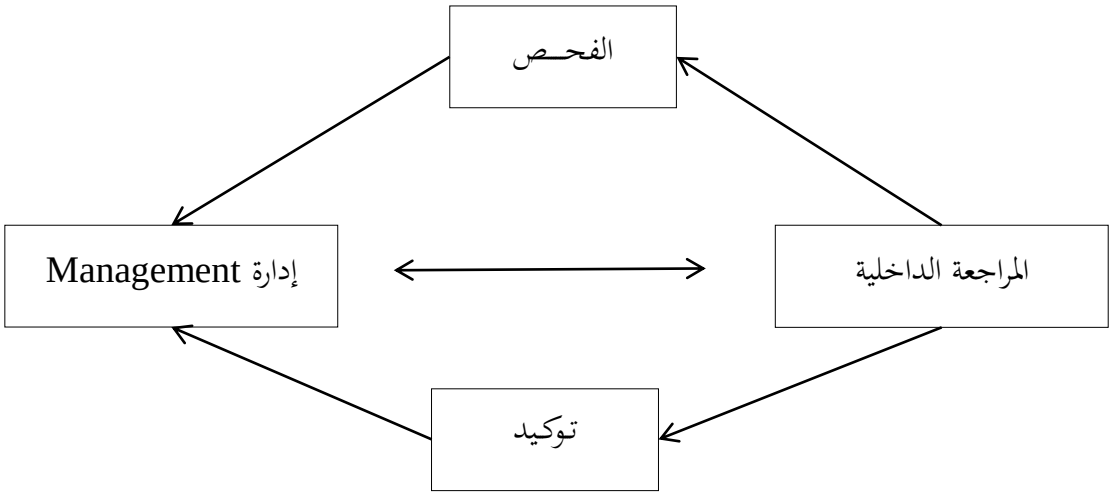
يتم تحديد أبعاد كل البدائل في حل ذلك المشكل كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير سليمة هذا في حد ذاته يسبق إلى أهمية و ضرورة الأهداف التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة .

يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في انه يعمل على تقديم و اقتراح البدائل التي يراها مناسبة في التقرير النهائي و هذا بعد دراسة المشكل.

5 – اختيار البديل أو الحل الأفضل: أن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار، تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لان الاختيار يعني في الحقيقة الأمر حسم الأمر والوصول إلى المحطة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم.

في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل وهذا من خلال الاقتناعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حل من البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من جهات أخرى غير المدقق الداخلي فيكون بذلك التدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره و يمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (2-5) : التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي و الإدارة



المصدر : أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص136.

6 – تنفيذ القرار: بعد أن حدد متخذ القرار البديل الأفضـــل من بين البدائل التي تم تقييمها يصـــل إلى مرحلة التنفيذ و هو وصـــول القرار إلى من ســـيتم بتنفيذه على أرض الواقع ولنجاح عملية تنفيذ القرار من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانيات الموجودة

إن يلقى القرار حماسا ومساندة وتأييد من قبل الذين يقومون بتنفيذه.

إن يكون القرار واضحا الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها .

إن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذ ومن لهم علاقة به .

إن القرار إذا لم يتم تنفيذه على وجه المطلوب لا يتعدى كونه قرار على ورق فقط لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من اجلها اتخذ ، قد يكون القرار المتخذ جيدا هو الأفضل إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة مما يؤدي إلى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بانه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم بينما يعود عدم ملائمة هذه الطريقة التي نفذ بها يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطه وتعامله مع جميع المستويات في المؤسسة.

7 – المتابعة و التقويم: إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغيرات التي تكفل تحقيق التوازن ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف التي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة يجب إحداث تغيرات ربما في الحل الذي تم اختياره أو في مراحل تنفيذه أو حتى صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها و في هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق اتخاذ القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا.

في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عمله الرقابي بحيث يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة ويعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شـــكل تقرير نهائي هذا من جهة ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد المشكلة تم اختيار البديل الأفضـــل.... من شـــأنه أن يجعل قســـم التدقيق الداخلي أن يســـهم على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على توريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.[1]

[1] أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 163.

المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا إن هذا الدور يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي.

أولا : المركزية الشديدة و عدم التفويض

إن هناك نمط أوتوقراطي لسلوك الإداري وهذا النمط يتدرج في شدته بين نقطتين يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم ويمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق كما انه يتوسط هاتين النقطتين سلوك يكاد يكون وسط في شدته بين النمطين السابقين وهذا السلوك هو السلوك الاتوقراطي الصالح أو الخير إلا أنه وفي ظل هذه الأنماط الثلاثة يجب إن نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة فهناك قيادة تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية والتي توافيه بما تم عمله عند إصدار الأوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية في هذا النوع يكون للتدقيق الداخلي دورا كبيرا جدا ويصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة وهذا راجع لصفة الرقابية التي تحكم التدقيق الداخلي وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعرف إلا بوجهة نظر، ففي هذا النوع من القيادات يكون دور التدقيق الداخلي محدود إلى أبعد التصورات فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة.

ثانيا: ضغوط المديرين

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وأنه قد يكون من الممكن التحكم بتأثير البيئة الداخلية في حين يصعب على المدير التحكم بتأثير البيئة الخارجية بما فيها من متغيرات سياسية واجتماعية واقتصادية وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين وخاصة في الدول النامية على اختلاف مستوياتهم في المؤسسة الإدارية المختلفة أيا كان نوعها ونشاطها وحجمها يتعرضون لضغوط عديدة وأن هذه الضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه كما أصبحت البيئة سواء الداخلية أو الخارجية هي مصدر هذه الضغوط وأثبتت هذه الدراسات أن مقدار السلطة الممنوحة للمديرين لا تتناسب مع المسؤوليات المناط بهم والضغوط التي تواجههم والتي ينعكس أثرها على نوعية وفعالية القرارات التي يتخذونها ان هذه الضغوط تأثر بشكل او بآخر على مردودية القرارات المتخذة من قبل المدير فبالرغم من أداء خلية التدقيق الداخلي عملها على أحسن وجه و وفقا لجميع المتطلبات فان مساهمتها من خلال التقارير النهائية تكون محدودة أو حتى انه لا يكون أي دور في عملية اتخاذ القرار ويمكن تقسيم هذه الضغوط

التي يتعرض لها المدير والتي تؤثر في قراراته و التي تحد بذلك من الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار إلى نوعين:

أ– ضغوط داخلية: تتمثل في ضغوط رؤساء وضغوط التنظيمات غير الرسمية ومراكز القوى التي تخلقها وقصور نظم المعلومات والبيانات ونقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

ب – ضغوط خارجية: تتمثل في ضغوط الرأي العام والضغوط الاقتصادية النابعة من العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل وضغوط الأجهزة الإعلامية والرقابية وكلها عوامل تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فاعليته.[1]

ثالثا: الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي

لعل أكثر الأمور خطورة في التدقيق الداخلي هي أن تكون مرتبطة مع المدير المالي مما يعرض أهداف التدقيق الداخلي إلى البيروقراطية بل وإلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل فمثلا لو اكتشف المدقق الداخلي أن هناك بعض الغش أو الأخطاء في الدائرة المالية التي يرأسها المدير المالي فكيف للمدقق الخارجي أن يقدم تقريره إلى المدير المالي والذي هو أصلا مسؤولا عن تلك الدائرة من هنا أتت الأهمية على استقلالية دائرة التدقيق الداخلي بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل يوفر لها نوع من الاستقلالية مما دعي إلى اعتمادها معايير الممارسة المهنية إذ ان من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أن يكون المدقق الداخلي مستقل عن باقي الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة به، ويجب أن يكون المدقق موضوعيا في أداءه لأعمال التدقيق لأن التطبيقات العملية لهذه المهنة أثبتت انه في أي حال من الأحوال إن تكتمل استقلالية المدقق الداخلي و هذا من خلال زاويتين [2]

1 – تنظيمية رسمي: بحيث المدقق الداخلي هو أولا وأخيرا موظف داخل المؤسسة يعني تابع لها وهو مسؤول عن أعماله اتجاه مجلس الإدارة "الإدارة العليا" ونجد ذلك من خلال تموضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2– غير الرسمية: أما الزاوية الثانية التي من الممكن أن ننظر منها إلى محدودية الاستقلالية الواجبة للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة والتي سوف تؤدي إلى أن يكون عاملا من العوامل المؤثرة سلبا في درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار وهي أن التواجد المستمر للمدقق داخل المؤسسة وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدائر و المصالح الأخرى هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع هذه المصالح المشتركة بين الموظفين والمدقق الداخلي

---

[1] نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة، الطبعة الأولى،عمان، الأردن 2009 م، ص 307 .

[2] أحمد نقاز،، مرجع سبق ذكره، ص 171 .

تؤثر سلبا على التقارير المعدة حول عمليات معينة و بالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح للمدقق الداخلي يغطي على بعض الأخطاء التي قام بها زملاؤه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم .

خلاصة الفصل:

تعتبر عملية اتخاذ القرارات أهم نشاط إداري يتم من خلاله تحديد حل المشكلات باختيار الحل الأمثل من البدائل المتاحة من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل فقد تم تبيين ماهية اتخاذ القرار مفهوم عملية اتخاذ القرار ظروف اتخاذه وكذلك مراحل عملية اتخاذ القرار وأنواع القرارات ويعطى بعض النماذج والنظريات وأهم العوامل المؤثرة فيه ومساهمته في اتخاذ القرارات حيث أبرزنا التدقيق الداخلي والدور الفعال الذي يلعبه في عملية اتخاذ القرار إلا أن هذا الدور يكون محدودا بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي.

تمهيـــد:

قمنا في الفصلين السابقين بتسليط الضوء على الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي واتخاذ القرارات وذلك في الجانب النظري، وسنحاول في فصل الدارسة الإستبيانية معرفة أهية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات.

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن أربعة محاوره لمعرفة أهية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات في الجزائر ، كما أخذنا آراء بعض الأساتذة المختصين في هذا المجال.

تمت عملية توزيع مجموعة من الاستبيانات على المهنين والأكاديميين المهتمين بالمراجعة (بعض المراجعين الخواص بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين) لأخذ آرائهم حول موضوع دراستنا.

وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS V20 و Excel 2010.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

لقد قمنا باتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي هدفت إلى معرفة أهية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

حاولنا من خلال هذا المطلب التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت فيها صياغته.

أولا: تصميم استمارة الاستبيان

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمنت عشرين سؤالا، وتم صياغتها باللغة العربية، ولقد خضع هذا الاستبيان إلى عملية التحكيم من قبل أساتذة مختصين، وهذا بهدف التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، وتغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة، و عدم حملها للتناقضات.

وبعد الانتهاء من عملية التحكيم، قمنا بوضعه في اختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص من خلال الاختبار الأولي الذي شمل بعض أفراد من وظائف مختلفة، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.[1]

وقد احتوى الاستبيان على الديباجة التي تتصدر الاستمارة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية، وإحاطتهم علما بان المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي تنتمي إليها الطالب، ذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

[1] توجد استمارة استبيان بشكل نهائي في قائمة الملاحق: إنظر الملحق رقم 1.

ثانيا: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

المقابلة الشخصية: وهذا من خلال التسليم المباشر للإستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما ألحينا على ضرورة ملئ الاستمارة في أقل وقت ممكن.

الاستعانة بالغير: وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في بعض أنحاء الوطن.

التسليم الغير مباشر: وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب محافظي الحسابات.

البريد الالكتروني: وفقا لهذه الطريقة تم إرسال استمارة الاستبيان بواسطة الحاسب الآلي إلي البريد الالكتروني لبعض المستجوبين، ومن ثَمّ الإجابة عن محتويتها ثم إعادة إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الالكتروني للمرسل (الطالب).

ثالثا :أدوات الدراسة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel 2010، الذي اعتمدنا عليه أيضا في تمثيل المعطيات المستخرج في شكل دوائر نسبية وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة، تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 25 عمودا و 38 سطرا، حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وبهذا حصلنا على قاعدة معطيات للاستبيان تتكون من (25*38) والتي تساوي 950 معطيات.

تم تكميم هذه المعطيات بالاعتماد على الأسلوبين التاليين:

-اعتمدنا على مقياس ليكارت الخماسي، المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

5	4	3	2	1
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

بحيث اعتمدنا على الأسلوب الايجابي لبناء أسئلة الاستمارة، وهذا لتسهيل عملية إدخال البيانات واجتناب الأخطاء.

تم استخدام برنامج الاحصائي(SPSS V20) حيث تم إستخدام الوسائل التالية:

-المتوسطات الحسابية

-الانحرافات المعيارية

المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة، وصولا إلى معالجة الاستبيان.

أولا: هيكل الاستبيان

ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

القسم الأول: بعض المعلومات العامة من أجل استكمال البيانات الخاصة (الشخصية) للدراسة؛

القسم الثاني: التدقيق الداخلي؛

القسم الثالث: إتخاذ القرارات؛

القسم الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات.

ثانيا: عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في المتخصصين في مجال المراجعة سواء الأكاديميين أوالمهنيين في الجزائر، ويمكن تصنيف هذا المجتمع إلى الفئات التالية:

الفئة الأولى: أساتذة الجامعة أصحاب الاختصاصات ذات الصلة بالمراجعة أو المحاسبة؛

الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين(الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، مساعد المحاسب)؛

الفئة الثالثة: المحاسبين الموظفين في المؤسسات الاقتصادية.

تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية من أفراد العينة تضم 63 فرد من ولايات الوادي وغرداية و بسكرة، على الفئات الثلاثة المذكورة سابقا، بحيث تم توزيع 50 استبيان مطبوع عن طريق التسليم والاستلام المباشر واستعانة ببعض الزملاء، و13 إستبيان تم إرساله عبر البريد الإلكتروني.

وبعد عملية تنظيم الاستمارات المستلمة بحيث تم استرجاع 38 استبيان لتمثيل عينة الدراسة، قمنا باستبعاد باقي الاستمارات وذلك لورودها بعد الأجل والمقدر عددها 7 استمارات أو فقدانها لظروف ما والمقدر عددها 18 استمارة وقد لخصَت هذه المعلومات في الجدول كما هو موضح كالتالي:

الجدول رقم (3-2): الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة%
عدد الاستمارات الموزعة	63	100
عدد الاستمارات المستلمة	38	60.3
عدد الاستمارات المفقودة	18	28.5
عدد الاستمارات الملغاة	0	0
عدد الاستمارات الواردة بعد الأجل	7	11.1
عدد الاستمارات الصالحة	38	60.3

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات

وبالاستعانة ببرنامج الحزم الاحصائية قمنا بتحليل معطيات الاستبيان من التكرار والنسبة المئوية المقابلة لها.

المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدارسة

نحاول من خلال هذا البند أن نتناول المحور الأول من الاستبيان والمتمثل أساساً في تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة المدروسة، حيث أظهرت النتائج المدروسة ما يلي:

أولا: وصف خصائص عينة الدراسة

تم في هذه الفقرة عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها.

1- اسم الوظيفة:

الجدول رقم (3-3): توزيع الأفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة

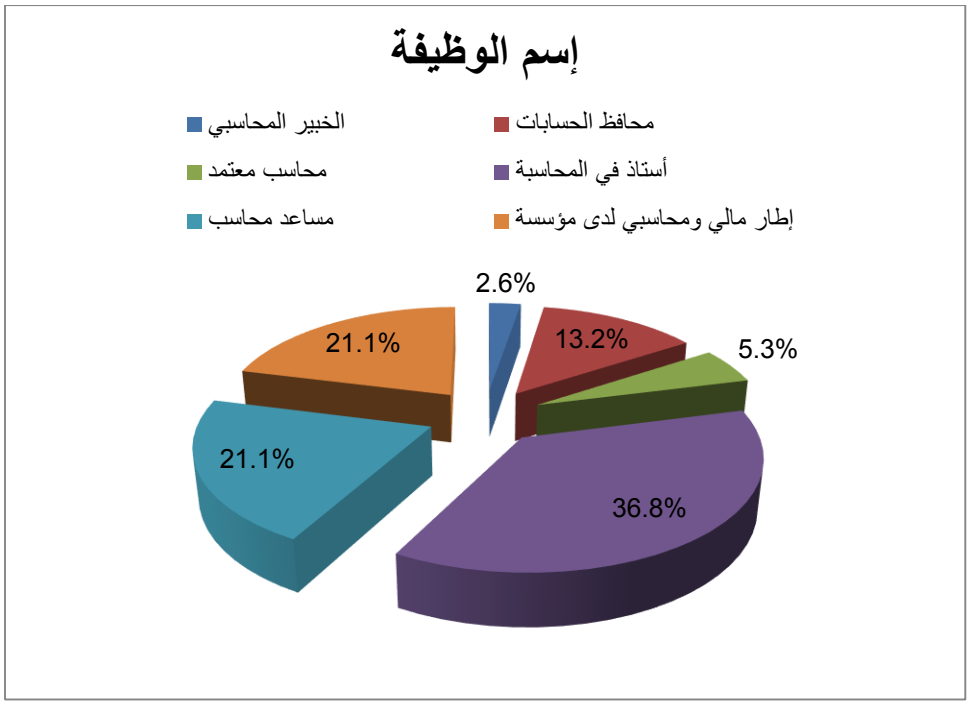
اسم الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية %
الخبير المحاسبي	1	2.6
محافظ الحسابات	5	13.2
محاسب معتمد	2	5.3
أستاذ في المحاسبة	14	36.8
مساعد محاسب	8	21.1
إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة	8	21.1
المجموع	**38**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على برنامج(SPSS)

يوضح الجدول رقم (3-3) أن معظم أفراد الدراسة هم من الفئة الأولى أساتذة في المحاسبة بتكرار 14 وبنسبة 36.8%، أما الفئة الثانية (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، مساعد المحاسب) فبلغت 42.2% بتكرار 16، في حين أن الفئة الثالثة (العاملين في مجال المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية) فكانت النسبة 21.1% بتكرار 8.

ويرجع سبب ارتفاع أساتذة في المحاسبة بكونهم متوفرون في الجامعات، الشيء الذي يجعل الاتصال بهم أسهل وأسرع من الفئات الأخرى بِكَوْنْ الباحث متصل دائما بالجامعة هذا يسهل من مهم جمع المعلومات من هذه الفئة ويمكن توضيح المعطيات في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): توزيع العينة حسب اسم الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

2- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-4): توزيع أفراد المجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

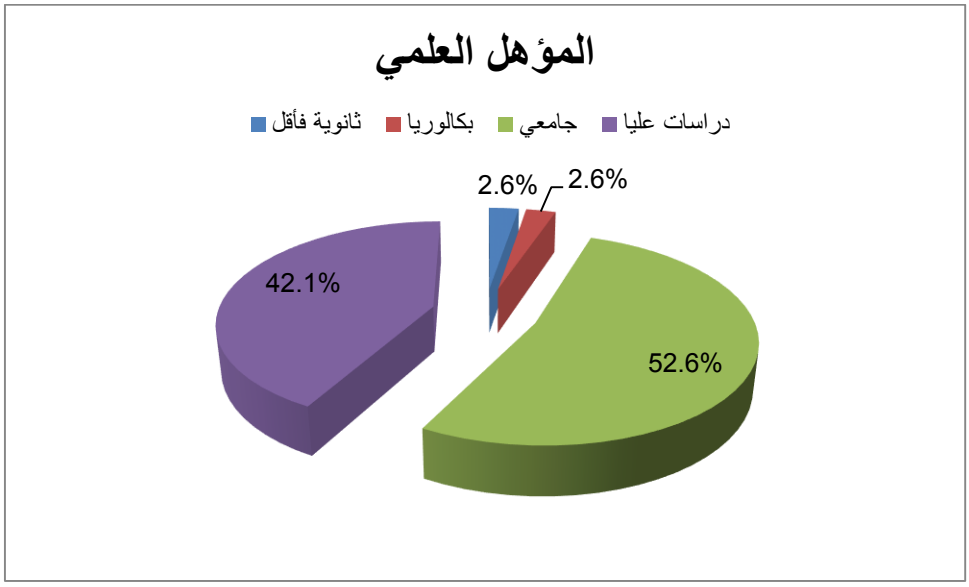
المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ثانوية فأقل	1	2.6
بكالوريا	1	2.6
جامعي	20	52.6
دراسات عليا	16	42.1
المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(3-4) بأن المستوى التعليمي لجميع أفراد العينة مرتفع، بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي أي بنسبة 52.6 % أي ما يعادل 20 فرد، هذا ما سجلناه عند المهنيين، في حين تبلغ نسبة أفراد العينة الذين يملكون على مؤهل علمي في الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) على نسبة 42.1% أي ما يعادل 16 فرد، أما المؤهل العلمي بكالوريا وثانوي فأقل فكانت النسبة ضعيفة 2.6% أي ما يعادل 1 فرد، لكل مؤهل العلمي.

وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، ويتمتعون بمستوى علمي مناسب وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

الشكل رقم (3-2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

3- **العمر**:

الجدول رقم(3-5): توزيع أفراد العينة حسب العمر

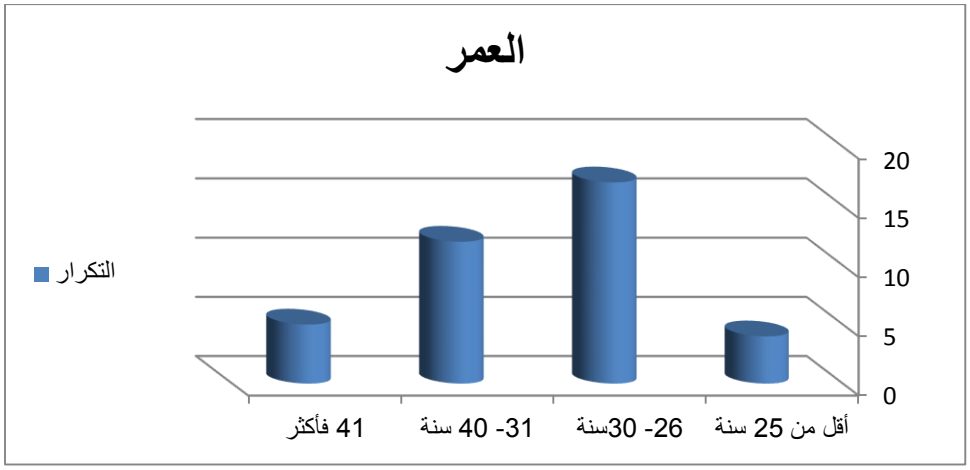
الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 25 سنة	4	10.5
30-26 سنة	17	44.7
40 -31 سنة	12	31.6
41 فأكثر	5	13.2
المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يبين الجدول رقم (3-5) توزيع العينة حسب العمر، حيث يلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من فئة العمرية [26- 30 سنة]بنسبة 44.7 % أي ما يعادل 17 فرداً، تليها الفئة العمرية [31- 40 سنة] بنسبة 31.6% أي ما يعادل 12 فرداً، والفئة العمرية [41 سنة فأكثر]بنسبة 13.2% أي ما يعادل 5 أفراد، وأخيرا الفئة العمرية [أقل من 25 سنة] بنسبة 10.5% أي ما يعادل 4أفراد.

ويمكن توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-3): توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

4- الخبرة المهنية:

الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

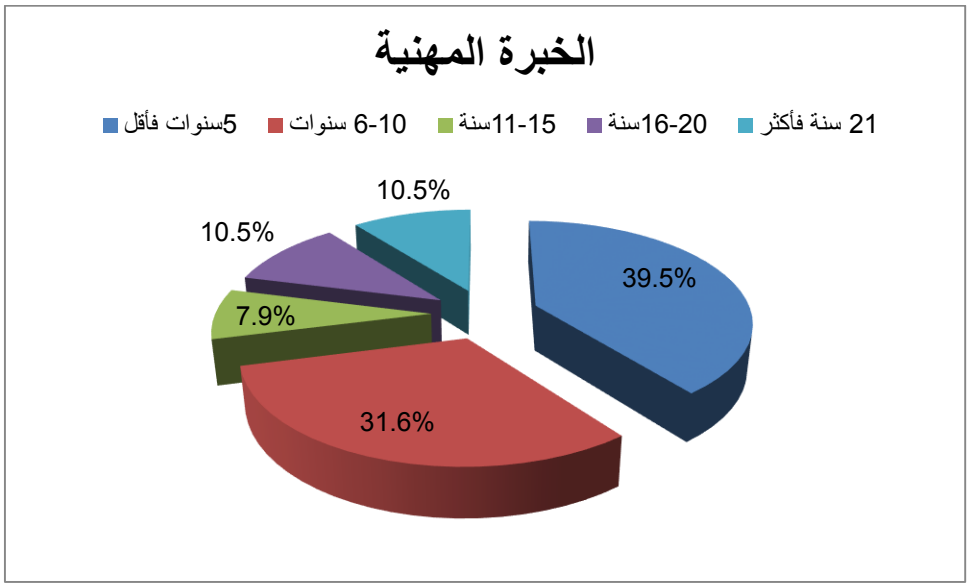
الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية %
5 سنوات فأقل	15	39.5
10-6 سنوات	12	31.6
15-11 سنة	3	7.9
20-16 سنة	4	10.5
21 سنة فأكثر	4	10.5
المجموع	**38**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (3-6) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 15 فرد أي بنسبة 39.5% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد الذين تتراوح خبرتهم بين [6 إلى 10 سنوات] هو 12 فرد أي 31.6%، أما الأفراد العينة الذين تتجاوز خبرتهم عن 21 سنة والفئة [16 إلى 20 سنة] فكان عددهم 4 أي ما يعادل نسبة 10.5%، تليها الأفراد الذين تقدر خبرتهم ما بين [11 إلى 15 سنة] بنسبة 7.9% أي ما يعادل 3 أفراد من العينة.

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-4): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

4- الجنس:

الجدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

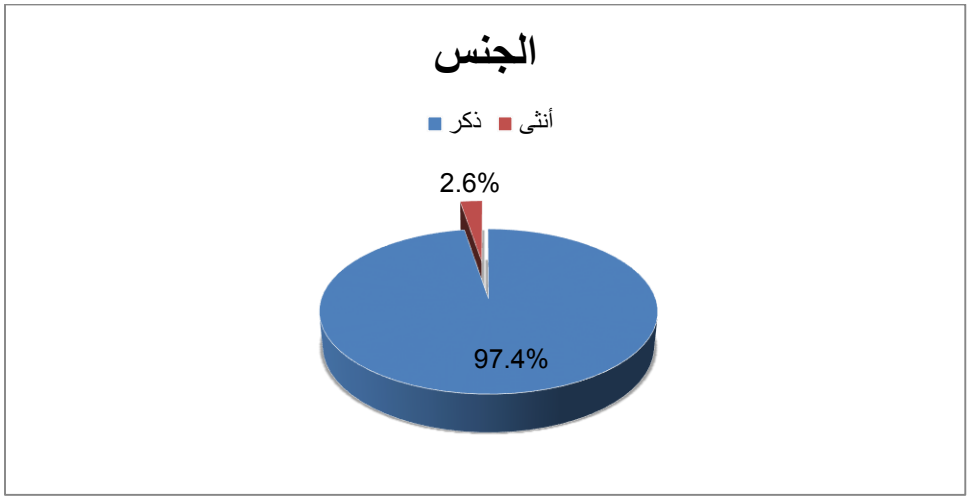
الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
ذكر	37	97.4
أنثى	1	2.6
المجموع	**38**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تتكون العينة من 38 فرداً، منهم 37 ذكر وأنثى واحدة، حيث يوضح الشكل أعلاه والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسب الذكور كانت مرتفعة جداً مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت 97.4% في حين قدرت نسبة الإناث بـ 2.6%، مما يدل أن عدد الذكور هو الغالب تماما على العينة، وبفارق كبير جداً، هذا ما يعزي هيمنة عنصر الذكور على مهنة المراجعة والمحاسبة مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهان هاتين المهنتين أو خوض مجال البحث فيهما.

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-5): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Excel)

ثانيا: إجراءات معالجة الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات(من 1 إلى 2، من 2 إلى 3، من 3 إلى 4، من 4 إلى 5) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد...) وعليه يساوي طول الفئة 5/4=0.8.

يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	الرأي(الدرجة)
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من1.79إلى 2.59	غير موافق
من 2.59 إلى 3.39	محايد
من 3.39 إلى 4.19	موافق
من 4.19 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

ثالثا: عرض نتائج الدراسة

بعد تحديد مختلف زوايا العينة التي نحن بصدد إسقاط التحاليل المختلفة عليها، وانطلاقا من الاجابات على الأسئلة المطروحة على المستقصين، تبين أن نقوم بتصنيف الإجابة على الأسئلة المطروحة وذلك لتنسيق عملية التحليل وفق تدرج منهجي منظم تبعا لتماثل موضوع الأسئلة، وسياق الإجابة عليها، حيث قسمنا مواضيع الأسئلة إلى ما يلي:

1- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (3-9): التدقيق الداخلي

الرقم	العبـارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتوفر المؤسسات الإقتصادية على مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي.	3.86	0.99
2	يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.	4	0.65
3	يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية	3.89	1.1
4	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في عمله.	3.44	0.86
5	تعتمد الادارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها.	3.81	0.72
6	يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها؛	3.89	0.76
7	يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا ؛	3.94	1.01
8	يتوفر المدقق الداخلي على مهارات خاصة في التعامل مع الأفراد والإتصال بفعالية.	3.34	1.16
	المعدل العام	**3.77**	**0.48**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-9) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (2) بمتوسط حسابي بلغ 4 وانحراف معياري بلغ 0.65 والتي تنص على أن " التدقيق الداخلي يوفر معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية. "، بنسبة تأييد تصل إلى 80%، مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة

في حين حازت العبارة رقم (8) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.44 وانحراف معياري بلغ 0.86 والمتعلقة " يتوفر المدقق الداخلي على مهارات خاصة في التعامل مع الأفراد والإتصال بفعالية "، بنسبة تأييد تصل إلى 68.8%، رغم ذلك فهي أعلى من درجة الموافقة المقبولة 3.

2- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص إتخاذ القرارات:

الجدول رقم (3-10): إتخاذ القرارات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	مدير المؤسسة ليس وحده من يقوم باتخاذ القرار المالي ؛	4.31	0.47
2	تكون الاستشارة في اتخاذ القرار ان وجدت، بشكل رسمي ؛	4.28	0.65
3	اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة ؛	4.34	0.66
4	يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة	3.81	0.86
5	يتحمل متخذ القرار المسئولية في حالة الفشل.	3.73	0.94
	المعدل العام	**3.59**	**0.58**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-10) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (3)، والتي تنص على" اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة " بنسبة 4.34، وانحراف المعياري 0.66، وبنسبة تأييد تصل إلى 86.8%، والذي يقع في مجال الموافقة بدرجة "موافق بشدة"، كذلك حتى العبارات (1)و(2)تقع في نفس مجال موافق بشدة في حين حازت العبارة رقم(5) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.73 وانحراف معياري بلغ 0.94 والتي تنص على" يتحمل متخذ القرار المسئولية في حالة الفشل."، وبنسبة تأييد بلغت 74.6%، ولكن هي أعلى من درجة الموافقة المقبولة 3، كذلك حتى العبارة رقم (5)تقع في المجال الموافق وهو 3.

3- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات:

الجدول رقم (3-11): مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل؛	3.42	0.75
2	من خلال التدقيق الداخلي ولطبيعة عمله الرقابي يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها ؛	3.81	0.92
3	يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقةو الواقعية أثناء عملية التنفيذ ؛	3.39	0.97
4	يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية ؛	3.34	0.87
5	يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية ؛	3.73	1.08
6	يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة ؛	3.47	1.08
7	يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة.	3.89	0.86
	المعدل العام	**3.57**	**0.46**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-11) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (7) بمتوسط حسابي بلغ 3.89 وانحراف معياري بلغ 0.86 والتي تنص على أن" التدقيق الداخلي يساهم في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة "، بنسبة تأييد تصل إلى 77.8%، مما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارة.

في حين حازت العبارة رقم (4) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.34 وانحراف معياري بلغ 0.87 والمتعلقة " يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية "، بنسبة تأييد بلغ 66.8%، وبالرغم من ذلك حازت على درجة موافق مقبولة أكبر من 3.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الاستبيان

أولا: صدق أداة الدراسة

قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لابد من التأكيد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، وتتأثر أداة القياس بعدة عوامل نذكر منها:[1]

- طول الاختبار بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الاستبيان، وذلك من خلال تأثير زيادة عدد العبارات على شمولية المحتوى؛
- تجانس أو تباين درجات أفراد العينة: يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة، ويكبر معامل الثبات مع زيادة تباين أفراد العينة في اجاباتهم؛
- مدى صعوبة فهم أداة القياس: عندما تكون عبارة الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستيعاب، فإن أفراد العينة المستجوبة قد يلجؤوا إلى التخمين، وبالتالي تتأثر درجة ثبات أداة القياس؛
- الفترة الزمنية بين قياسيين بنفس الأداة: إذا كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبيا فإن الظروف قد تختلف وبالتالي قد يؤثر ذلك على إجابات بعض أفراد العينة المستجوبة مما يؤدي إلى عدم ثبات القياس.

وتوجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ* ويستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداة، والنسبة الاحصائية المقبولة لهذا هي 60%، والجدول التالي رقم (3-12)، يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 0.843% وهي نسبة مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (3-12): معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

Cronbach's Alpha **ألفا كرونباخ**	**N of Items** **عدد العبارات**
0.843	20

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج (SPSS)

ثانيا: تحليل النتائج

1- تحليل نتائج الفرضية الأولى:

يتضح في الجدول رقم (3-9) أن التدقيق يلعب دور مهم في المؤسسة حيث كانت وجهة نظر أفراد العينة في الاتجاه **الموافق**، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 4.08 وبانحراف معياري مقداره 0.48،

[1] محفوظ جودة، التحليل الاحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، الطبعة الأول، 2008، ص297.

* ألفا كرونباخ مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (بطارية الاختبار، الاستبانة، الاستبيان) ويشار إلى ألفا أيضا على أنه مقياس للاتساق (الاتساق الداخلي) كما أن قيمة كرونباخ ألفا تمثل الحد الادنى لثبات الاستبيان (الاختبار) بمعنى أن كرونباخ ألفا متحفظ لثبات.

ويتجلى ذلك في العبارة رقم (2) التي تنص على " يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية. "كانت باتجاه **موافق بشدة**، لأن التدقيق الداخلي كمهنة يلعب دور مهم في المؤسسة، كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في أن التدقيق يلعب دور مهم في المؤسسة من خلال العبارات الأتية:

- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تعتمد الادارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها.
- يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها.
- يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا.

2- تحليل نتائج الفرضية الثانية

يتضح في الجدول رقم (3-10) على أنه يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها حيث كانت في الاتجاه **الموافق**، هذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 3.77 بانحراف معياري بمقدار 0.48، ويرجع ذلك إلى أن القرارت الرشيدة تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة ويظهر ذلك في العبارة رقم (3) التي تنص على" ان اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة "، كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في أن يجب إتخاذ القرار الذي يحقق اهداف المؤسسة من خلال العبارات الآتية:

- تكون الاستشارة في اتخاذ القرار إن وجدت, بشكل رسمي ؛
- اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة ؛
- يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة.

تحليل نتائج الفرضية الثالثة:

يتضح في الجدول رقم (3-11) يساهم التدقيق االداخلي في اتخاذ القرارات كان في الاتجاه **موافق**، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 3.57 وبانحراف معياري مقداره 0.46، ويعود ذلك إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في ايجاد حلول للمشاكل المتعلقة باتخاذ القرار، ويتبن ذلك من خلال العبارة رقم (6) "يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة "كما نلاحظ أن أفراد العينة قد أكدوا موافقتهم على مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات كما تنص عليها العبارات التالية:

- يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة الدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل؛
- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقةو الواقعية أثناء عملية التنفيذ ؛
- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية ؛

- يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية ؛
- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة .

مماسبق نستنتج أن:

- التدقيق الداخلي يلعب دور مهم في المؤسسة ؛
- الادارة العليا في المؤسسات تعتمد على تقارير التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها ؛
- يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها ؛
- يجب ان يتماشى اتخاذ القرار مع اهداف المؤسسة ؛
- وجوب إستشارة الأطراف المعنية فيما يخص اتخاذ القرار ؛
- يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة الدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول ؛
- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقة و الواقعية أثناء عملية التنفيذ ؛
- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية ؛
- يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية ؛
- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة .

خلاصة

حاولنا في هذ الفصل دراسة واقع التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار، ولأن المؤسسات تحاول ترشيد قراراتها وذلك من خلال العمل بقواعد التدقيق المحاسبي وبالخصوص التدقيق الداخلي.

وكخلاصة عامة لأهم النتائج بعد الدراسة الاستطلاعية لواقع التدقيق المحاسبي وبالخصوص التدقيق الداخلي فقد لمسنا إدراك الفئات المستجوبة لأهمية التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار ومساعدته في ايجاد حلول للمشاكل الواقعة في المؤسسات، وذلك من خلال إبراز دور التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات داخل المؤسسات، وإدراك أنه عنصر مهم داخل المؤسسات لا يمكن الإستغناء عنه بأي حال من الأحوال.

لقد حاولنا في هذا البحث إبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق المحاسـبي وبالخصـوص التدقيق الداخلي في عملية إتخاذ القرارات من خلال تطرقنا إلى الجوانب العامة للتدقيق المحاسبي واتخاذ القرارات حيث وجدنا أن التدقيق المحاسبي لم يكن وليد العصر الحديث بل ظهر منذ القدم، ثم أخذ يواكب مختلف التطورات والتحولات الاقتصادية خاصة مع تطور علم المحاسبة وظهور بعض المنظمات المهنية التي تهتم بشؤون التدقيق والتي ساهمت بشكل كبير في تطور المهنة إلى أن أصبحت هناك معايير دولية للتدقيق التي تصف عملية التدقيق بدقة.

كما حاولنا أيضا إبراز مختلف الجوانب العامة لعملية اتخاذ القرار ومدى مساهمة التدقيق في اتخاذ القرار حيث أبرزنا الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدناها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الإستبيانية في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصـوص الفرضـية الأولى التي تشـير إلى أن التدقيق المحاسـبي يلعب دور مهم في المؤسـسـة وبالخصـوص التدقيق الداخلي، فقد أثبتت نتائج الدراسـة أن متخذ القرار (المسـير) يعتمد بشـكل كبير على تقارير التي يعدها مدقق الحسابات لاتخاذ القرارات الصائبة التي تحقق الهدف المنشود في المؤسسة. أما الفرضية الثانية فهي صحيحة لاننا أثبتنا أنه يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها.وبالنسبة للفرضية الثالثة فتعتبر صحيحة من خلال إثباتنا إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في اتخاذ القرارات وذلك من خلال الدراسة الإستبيانية.

ثانيا: نتائج البحث:

- التدقيق المحاسبي هو عملية فحص وتحقيق وتمحيص في الوثائق والدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى التدقيق في مختلف الوقائع المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق للخروج برأي فني محايد حول صحة وصدق وعدالة القوائم المالية؛
- يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي؛
- لتحقيق أهدافها يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها؛
- يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير وفعال في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

ثالث: التوصيات والاقتراحات

– توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المدققين وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم؛

– محاولة الإهتمام بالتدقيق الداخلي من حيث معاييره ومقوماته، حيث يجب على المؤسسة أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المدققين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالتدقيق يعمل تحت مظلتها المدققين الداخليين؛

– ضرورة الإهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين، وزيادة بسط هيبة المدققين الداخلين بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم للمدققين الداخلين بأنهم مساعدون، لا أكثر ولا أقل؛

– توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعدعلى بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة؛

– سعي إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعدهم على التقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أشطتهم بصورة فعالة؛

– وجوب ترك دليل مادي على كل العمليات التسييرية الحادثة أي وثائق مكتوبة وممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي؛

– الاعتماد على جميع أدوات التدقيق الداخلي في المؤسسة التي تعتبر أهم مقوماتها حيث يجب تفعيلها في عملية التدقيق الداخلي والانتقال من أدوات شكلية إلى أدوات تطبيقية وفعالة في اتخاذ القرار.

رابعا:آفاق البحث

ويمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة بالدراسة وهي:

– أثر التدقيق الداخلي في التقليل من المخاطر المواجهة؛

– دور لجان التدقيق في زيادة استقلالية التدقيق الداخلي، ومدى استفادة المؤسسة منها.

I- الكتب:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة،كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر،2004
2. أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار صنعاء للنشر ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2000م.
3. الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، درا المستقبل، الأردن، 1998.
4. توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، طبعة1، دار الكندي للنشر والتوزيع، أربد، الأردن،2000.
5. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة أوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999،
6. حسين بلعجوز مدخل لنظرية القرار ، جامعة محمد بوضياف ، سنة 2009 – 2010 م .
7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
8. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006.
9. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000.
10. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
11. زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، درا الراية للنشر، الاردن، 2009،
12. سهير شعراوي جمعة.أصول المراجعة.الطبعة السادسة.مصر.2001.
13. شهرزاد محمد شهاب.القدرة على اتخاذ القراروعلاقتها بمركز الضبط.دار صفاء.الطبعة1.عمان.2010.
14. عبد العزيز صالح بن جنتور مبادئ الإدارة العامة ، ط 1 ، ، دار الميسرة للنشر ، عمان الأردن ، 2009
15. عبد الفتاح صحن، أحمد عبيد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
16. عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية ، مصر، 2004.
17. على شريف الادارة المعاصرة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، طبعة 1997.
18. كاسر نصر المنصور الأساليب في إتخاذ القرارات الإدارية ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى ،الأردن ، 2006.
19. محفوظ جودة، التحليل الاحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، الطبعة الأول، 2008.
20. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،
21. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007
22. محمد الصيرفي القرار الإداري و نظم دعمه ، دار الفكر الجامعي ، 2008 م.
23. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 3،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
24. محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
25. منعم زمزير الموسوي مفهوم القرار بحوث و عمليات مدخل على إتخاذ القرارات ، 2009 .
26. منى عطية خزام خليل الإدارة و إتخاذ القرار في عصر المعلوماتية ، مكتب الجامعي الحديث ، الطبعة 2009م.
27. مؤيد الفضل المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى ، دار اليازوري ، الأردن ، 2010 م .
28. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة 1، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس، 2011،
29. نواف كنعان إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق ، دار الثقافة ، الطبعة الأولى ،عمان ، الأردن 2009 م.
30. وليم توماس، أمرسون هنكي المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989.

31. يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الاردن،2007.

II- المذكرات:

1. شعبان لطفي المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسن تسيير المؤسسة ، مذكرة مقدمة لشهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004.
2. أحمد نقاز دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير تخصص مالية و محاسبة ، الاغواط ، 2007.
3. رفيق رضوان وآخرون تقنيات المحاسبة التحليلية و دورها في إتخاذ القرارات ، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2013م.
4. صالحي فوزية وآخرون دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة ، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013 م.

III- الملتقيات:

1. الملتقى السادس حول الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية ، مداخلة نسيمة أحمد الصيد ، جامعة سكيكدة ، 27-28 جانفي 2009.

IV- المناشير:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 2 ، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

✓0 الملحق رقم (1):

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حمه لخضر–الوادي–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إستمارة إستبيان

اسم الباحث: سالمي محمد الطاهر **رقم الهاتف النقال:** 0697529419

المشرف: الدكتور سالمي محمد الدينوري **البريد الإلكتروني:** taher.salmi39@gmail.com

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، ومن خلال الموضوع المعنون بـ : **" أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات– دراسة ميدانية –"**، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع الإشارة (x) في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على انجاح الدراسة.

علما بأن إجاباتكم سَتُعامل بشكل سري ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط، ليس مطلوب منك ذكر اسمك أو عنوانك، شاكراً لكم على حسن تعاونكم وتقبلوا مني فائق التقدير والإحترام.

أولا: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الأتية:

اسم الوظيفة: خبير المحاسبي [ ] محافظ الحسابات [ ] محاسب معتمد [ ]
أستاذ في المحاسبة [ ] مساعد المحاسب [ ] إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة [ ]

المؤهل العلمي: ثانوي فأقل [ ] بكالوريا [ ] جامعي [ ] دراسات عليا [ ]

العمر: أقل من 25 سنة [ ] 26 - 30 سنة [ ]
31- 40 سنة [ ] 41 سنة فأكثر [ ]

الخبر المهنية: 5 سنوات فأقل [ ] 6- 10 سنوات [ ] 11- 15 سنة [ ]
16- 20 سنة [ ] 21 سنة فأكثر [ ]

الجنس: ذكر [ ] أنثى [ ]

ثانيا: التدقيق الداخلي

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتوفر المؤسسات الإقتصادية على مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي.					
02	يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.					
03	يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
04	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في عمله.					
05	تعتمد الادارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها.					
06	يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها.					
07	يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا.					
08	يتوفر المدقق الداخلي على مهارات خاصة في التعامل مع الأفراد والإتصال بفعالية.					

ثالثا: إتخاذ القرارات

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	مدير المؤسسة ليس وحده من يقوم باتخاذ القرار المالي					
02	تكون الاستشارة في اتخاذ القرار ان وجدت, بشكل رسمي					
03	اتخاذ القرار يتماشى مع اهداف المؤسسة					
04	يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة					
05	يتحمل متخذ القرار المسئولية في حالة الفشل					

رابعا: مساهمة التدقيق الداخلي باتخاذ القرارات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل					
02	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل					
03	يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذالقرارات وتحري الدقةو الواقعية أثناء عملية التنفيذ					
04	يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية					
05	يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية					
06	يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة					
07	يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة					

✓ الملحق رقم (2):

المستوى العلمي

		Frequency	Percent
Valid	ثانوي فأقل	1	2.6
	بكالوريا	1	2.6
	جامعي	20	52.6
	دراسات عليا	16	42.1
	Total	38	100.0

إسم الوظيفة

		Frequency	Percent
Valid	خبير محاسبي	1	2.6
	محافظ حسابات	5	13.2
	محاسب معتمد	2	5.3
	أستاذ في المحاسبة	14	36.8
	مساعد محاسب	8	21.1
	محاسب لدى مؤسسة	8	21.1
	Total	38	100.0

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent
Valid	5 سنوات فأقل	15	39.5
	6-10 سنة	12	31.6
	11-15 سنة	3	7.9
	16-20 سنة	4	10.5
	21 فأكثر	4	10.5
	Total	38	100.0

العمر

		Frequency	Percent
Valid	25 سنة فأقل	4	10.5
	26-30سنة	17	44.7
	31-40 سنة	12	31.6
	41 فأكثر	5	13.2
	Total	38	100.0

الجنس

		Frequency	*Percent*
Valid	*ذكر*	*37*	*97.4*
	أنثى	*1*	*2.6*
	Total	*38*	*100.0*

✓ الملحق رقم (3):

المحور االأول

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
Mean	3.8684	4.0000	3.8947	3.4474	3.8158	3.8947	3.9474	3.3421
Std. Deviation	.99107	.65760	1.10989	.86046	.72987	.76369	1.01202	1.16888

المحور الثاني

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
Mean	4.3158	4.2895	4.3421	3.8158	3.7368
Std. Deviation	.47107	.65380	.66886	.86541	.94966

المحور الثالث

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7
Mean	3.4211	3.8158	3.3947	3.3421	3.7368	3.4737	3.8947
Std. Deviation	.75808	.92577	.97369	.87846	1.08264	1.08396	.86335

✓ الملحق رقم (4):

Cronbach's Alpha	N of Items
.843	20

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

الفصل الثاني:

اتخاذ القرارات

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

المقـــدمـــــة

الخاتمـــــــة

الملاحـــــق

الفهـــــارس