جـامـعـة يـحـي فـارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة

دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية في المؤسسة الاقتصادية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- أمينة بلدزر.
- رانيا حسيبة لزوني.

تحت إشراف الدكتور:

– زاهي محمد الأمين.

السنة الجامعية 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم
١٣٧٥

شـــــكر وتقديـــر

نشكر الله عزوجل الذي بتوفيق منه وبفضل منه تمكنا من إنجاز هذه المذكرة.

كما نتقدم بالعرفان والشكر إلى كل من الأستاذ والدكتور القدير: زاهي محمد الأمين ولأستاذ الفاضل: محمد بولصنام على توجيهاتهم وملاحظاتهم لتوجيهنا نحو الأفضل، وكذا على صبرهم طيلة فترة انجاز هذه المذكرة، وذلك رغم تعدد انشغالاتهم

ونشكر كثيرا جميع الأساتذة والزملاء الذين قدموا لنا المساعدة مهما كانت طبيعتها، وإلى كل من قدم لنا تشجيعا مهما بلغت درجته.

أيضا نتوجه بخالص الشكر إلى كافة أساتذتنا الكرام بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بصفة عامة وأساتذة قسم المالية والمحاسبة بصفة خاصة بجامعة يحي فارس بالمدية على ما قدموه لنا طيلة فترة تكويننا.....

أمينة بلدزر.....

رانيا حسيبة لزوني....



إهداء

إهداء

إلى حلوة اللبن التي ما خالط لبنها يوما سكر المصالح...

إلى ذات الصدر الحنون الذي كان لي ظلا باردا في هجير الحياة....

إلى صاحبة الحبل السري الذي لا زال أثره باقيا في حتى الآن.... لأكون أمينة كما أسميتني، و عطاء كما ربيتني..

إلى من سأرى أول تصفيقة منها فرحا بنجاحي و انجازي....

إليك يا أمـي يا من علمتني العطاء دون انتظار المقابل، يا من زرعتي في قلبي أسمى معاني الأفاضل..

إلى ذلك الصرح العظيم الذي علمني الخلق الكريم، إلى من سعى و شقي لأنعم بالراحة و الهناء الذي لم يبخل علي بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة و صبر إلى والدي العزيز...

إلى سندي في الحياة زوجي الحبيب، إلى فلذة كبدي و بذرة الفؤاد و أمل الغد أبنائي (أسامة، دعاء، محمد ياسين، عبد الرحيم)، إلى من حبهم يجري في عروقي و يبهج بذكراهم فؤادي إلى إخوتي (رضوان، سعاد، يوسف و عثمان)، و دون أن أنسى إلى من سرنا سويا و نحن نشق طريق النجاح و الإبداع معا... إلى من تكاتفنا يدا بيد و نحن نقطف زهرة تعلمنا معا إلى أختي الثانية رانيا حسيبة لزوني.....

إلى من علموني حروفا من ذهب و كلمات من درر و عبارات من أسمى و أجلى عبارات في العلم إلى من صاغوا لي من علمهم حروفا و من فكرهم منارة تنير لنا مسيرة العلم و النجاح إلى أساتذتي الكرام...

في الأخير إلى كل من ساندني في مشواري الدراسي...

أمينة بلدزر ...

إهداء

إذا كان الإهداء جزء من الوفاء فإني أهدي عملي هذا إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى أعز الناس في الوجود و قدوتي في الحياة الذي ضحى من أجلنا، إلى الصدر الحنون و القلب الرفيق إلى أعز ما أملك في الدنيا، إلى من سعى جاهدا لتربيتي و تعليمي و توجيهي و الوقوف إلى جانبي بكل ما أوتي خالي أبي الغالي الطيب الودود جزاه الله خيرا و أطال الله في عمره و أدام صحته و عافيته...

إلى أختي حبيبتي الغالية فريدة.. الكتابة لا تكفي لأصف كيف أحبك.. و العمر قصير لأكتب عن حبك.. أراك بسمتي و أرى جمال الأيام أنت...

إلى كل من سهام و حفيظة بنات خالي، و إلى من تحلت بالإخاء وتميزت بالوفاء والعطاء إلى ينبوع الصدق الصافي إلى من معها سعدت، وبرفقتها في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت...إلى أختي الثانية صديقتي الغالية أمينة بلدزر...

إلى أقربائي ومن ساندوا ظهري وقت الحاجة ودعموا إيماني وقت الضياع إلى عائلتي "بختي"، و " مروكي".

إلى ملاذي و قوتي و سندي في هذه الحياة بعد الله سبحانه و تعالى... إلى زوجي الغالي و نصفي الثاني...

إلى كل الأصدقاء الذين ساندوني في مشواري الدراسي خاصة '(عادل قربان)' لأن له فضل كبير في نجاحي و وصولي إلى هذه اللحظة...

كما لا أنسى إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي خاصة (أمي و جدتي) رحمهما الله...

إلى كل أساتذتي و أهل الفضل علي الذين غمروني بالحب و التقدير و النصيحة و التوجيه و الإرشاد....

رانيا حسيبة لزوني...

مستخلص:

يهدف هذا البحث إلى قياس دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية، حيث تتمثل عينة البحث في الأساتذة الجامعيين و الخبراء المحاسبيين بالمؤسسة محل الدراسة، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لأهداف البحث، وتم توزيع استبيان باللغة العربية على العينة المدروسة، كما تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS (النسخة 21) لمعالجة الاستبيان.

كما توصلنا في نهاية هذا البحث إلى أن تحقيق الربح و الاستمرارية من أهداف المؤسسة الاقتصادية، لذلك سعت إلى تطوير الوسائل والطرق من أجل تحقيق هذه الأهداف خصوصا مع كبر حجم المؤسسات و المنافسة الشرسة بينهم فحرصت على تدقيق حساباتها و مراقبة كل صغيرة و كبيرة حتى لا تقع في خطر الإفلاس، فاعتمدت على التدقيق الداخلي من أجل الرقابة، و على الخارجي من أجل إعطاء الصورة الجيدة و الحقيقية للمستفيدين من هذه المؤسسة و كذا من أجل توفير مصادر للتمويل. لذلك أصبح للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي مساهمة كبيرة في اتخاذ قرارات المؤسسة و توجيهها نحو تحقيق أهدافها المرجوة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، التدقيق المحاسبي، القرارات التشغيلية، القرارات التمويلية.

Résumé :
Cette recherche vise à mesurer le rôle de l'audit comptable dans la prise de décisions opérationnelles et de financement. L'échantillon de recherche comprend des professeurs d'université et des experts en comptabilité de l'établissement en question. Le programme descriptif analytique a été utilisé pour répondre aux objectifs de recherche. Un questionnaire a été distribué en arabe à l'échantillon étudié. Le programme statistique SPSS (version 21) a également été utilisé pour traiter le questionnaire.
À la fin de cette recherche, nous avons constaté que la réalisation de profits et la continuité sont l'un des objectifs économiques de l'entreprise. Ils ont cherché à développer les moyens et les méthodes pour atteindre ces objectifs, en particulier avec la grande taille des institutions et la concurrence féroce entre eux, et étaient désireux de vérifier leurs calculs et de surveiller chaque petit et grand afin qu'ils ne tombent pas en danger de faillite, Il s'est appuyé sur l'examen interne pour la surveillance, l'externalisation afin de donner une image juste et réelle aux bénéficiaires de cette institution et ainsi de suite afin de fournir des sources de financement. Par conséquent, la complémentarité entre l'audit interne et externe est devenue une contribution majeure à la prise de décisions de l'institution et à son orientation vers l'atteinte des objectifs souhaités.
Mots clés : Audit interne, audit externe, Audit comptable,Décisions opérationnelles, décisions de financement.


الفهرس

الفهرس

البسملة	
الشكر و التقدير	
الإهداء	
مستخلص **Résumé**	I
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول و الأشكال	IV
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الجانب النظري	
مقدمة الفصل الأول	02
المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	03
المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات	19
المبحث الثاني: ماهية القرارات التشغيلية و التمويلية	23
المطلب الأول: مدخل إلى عملية اتخاذ القرار	23
الطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي و الخارجي في اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية	35
خلاصة الفصل الأول	47
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي	
مقدمة الفصل الثاني	49
المبحث الأول: ماهية جامعة يحي فارس بالمدية	50
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الجامعة وهيكلها التنظيمي	50

المطلب الثاني: التعريف بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	51
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية	54
المطلب الأول: تحديد المنهج المتبع وأدواته	54
المطلب الثاني: دراسة الاستبيان وتحليل وتقييم نتائجه	58
خلاصة الفصل الثاني	71
خاتمة عامة	73
قائمة المراجع	
قائمة الملاحق	

قائمة الجداول والأشكال



قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	06
02	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	13
03	مقياس ليكارت الثلاثي	59
04	درجات مقياس ليكارت الثلاثي	59
05	مقياس الثبات آلفا كرونباخ للاستبيان	60
1-2	معامل الارتباط بيرسون بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان	61
1-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة «كولموجرو – سميرنوف»	62
1-4	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	62
2-4	توزيع أفراد العينة حسب السن	63
3-4	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	64
4-4	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	65
1-5	تحليل عبارات المحور الأول (القرارات التشغيلية و التمويلية)	66
2-5	تحليل عبارات المحور الثاني (علاقة التدقيق بالقرارات التشغيلية والتمويلية)	67
1-6	اختبار الفرضيات	69

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لجامعة يحي فارس بالمدية	51
02	أقسام كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	52
1-4	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	63
2-4	توزيع أفراد العينة حسب السن	64
3-4	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	65
4-4	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	66

مقدمة عامة



مقدمة عامة:

تعد المؤسسة الوحدة الاقتصادية تجمع بين الموارد البشرية والطبيعية والعناصر المالية والفنية تحت مجموعة من الظروف، وهذا لتحقيق أهداف تضمن بقائها واستمرارها في وسط يمتاز بالمرونة والتغيرات اليومية، واستمرارها لا يعني أبدا فكره البقاء فقط بل البقاء مع الزيادة والتطور، وذلك عن طريق إنتاج التقنيات وأساليب تسيير فعاله ترفع من مستوى أدائها وتؤهلها للمنافسة الداخلية والخارجية كما أن اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة النظام المعمول به، ومدى تنفيذ الخطط والسياسات المنتهجة أدى إلى ضرورة تواجد خلية داخلية تقوم بالتدقيق، والذي أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها باعتباره وظيفة إدارية يتم الاعتماد عليها في القيام بعملية الرقابة في المؤسسة، من أجل ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة، ظهر التدقيق المحاسبي نتيجة الحاجة إلى حماية الممتلكات وضمان صحة البيانات الموجودة والعمل على اكتشاف الأخطاء، خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدها العالم، والتي هزت المؤسسات الاقتصادية، هذا ما أدى إلى البحث عن سبل ووسائل لتحقيق رقابة فعالة على أعمال تلك المؤسسات، وبالتالي زيادة اللجوء والاهتمام أكثر بعملية التدقيق المحاسبي، حيث كان يتسم بنطاق ضيق يقتصر على التدقيق، القيود المحاسبية، السجلات المالية.

لكن مع تطور إمكانيات المدققين وإسهامهم في تقديم خدمات إدارية إلى جانب خدماتهم المالية، أصبح التدقيق المحاسبي يقوم على فحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات لتحقيق أهداف المؤسسة، وتشير الدراسات الميدانية التي أجريت في العديد من دول العالم إلى أن هناك اتجاه واضح على ضرورة توسيع نطاق عمل المدقق المحاسبي، وذلك مع تزايد أهمية ارتفاع وضعه التنظيمي في المؤسسة، حيث اتجهت بعض من هذه الدول نحو إلزام المؤسسات بضرورة وجود نشاط التدقيق المحاسبي، وكانت الولايات المتحدة الأمريكية أول من اتبع هذا الاتجاه، حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أساس تطور ونجاح المؤسسة في مختلف مجالاتها و لاسيما التشغيلية و التمويلية منها من خلال مساهمته في اتخاذ القرارات، وهذا من خلال توضيح المدقق المحاسبي نقاط القوة والضعف للمؤسسة، وبالتالي تفهم نقاط القوة حتى يتمكن استخدامها لأقصى درجة ومعرفة نقاط الضعف حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية من شانها، وتقديم توصيات ومتابعه ذلك.

الإشكالية:

نظرا للدور الكبير الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في ضمان الاستمرار والنمو في المؤسسة وتحسين أدائها من خلال اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية بصورة جيدة وباعتباره احد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارة العليا عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة، وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة على الإشكالية التالية:

- **كيف يساهم التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية في المؤسسة الاقتصادية؟**

للإجابة عن هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما هي أهدافه وأنواعه ؟
- ما هي فروض ومعايير التدقيق المحاسبي ؟
- ما هي القرارات التي تتأثر بالتدقيق المحاسبي ؟
- كيف يساهم التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية ؟

الفرضيات:

بغرض الإلمام بالموضوع ومحاولة الإجابة عن الأسئلة الفرعية تم الاستعانة بمجموعة من الفرضيات وهي كالأتي:

1. إتباع المدقق منهجية واضحة ومتسلسلة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغيه إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها.
2. يتوقف نجاح عمليه التدقيق المحاسبي في إتباع المدقق مجموعة من المعايير المتعارف عليها.
3. للتدقيق المحاسبي بكل أنواعه أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرارات.
4. تكمن مساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات من خلال توضيح نقاط القوة والضعف للمؤسسة.

مبررات اختيار الموضوع :

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالأتي:

- ✓ حاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من التدقيق المحاسبي خاصة التحولات التي عرفتها المؤسسة محل الدراسة.
- ✓ توضيح وإبراز الدور الفعال للتدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التمويلية والتشغيلية للمؤسسة.
- ✓ إثراء المكتبة الجامعية.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

-إدراك ضرورة الاهتمام بمهنة التدقيق المحاسبي والعمل على تطويرها.

-الاهتمام بالتدقيق المحاسبي وتبيان الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية.

- مدى تأثير رأي المدقق في تفعيل عمليه اتخاذ القرارات بالمؤسسة.

أهمية الدراسة:

إن التدقيق المحاسبي هو وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء، وبالاعتبار أن هذه القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة فان المسيرين يعتمدوا عليها في عملية اتخاذ القرارات لتسيير المؤسسة وعلى الاقتراحات التي يقدمها المدقق في المؤسسة المعنية، لذلك أولينا أهمية بالغة لهذا الموضوع .

أسباب اختيار الدراسة:

- الرغبة الشخصية في دراسة مثل هذا الموضوع.

- أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة.

- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.

المنهج المستخدم:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة وذلك من اجل التعمق في مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة :

- ✓ **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على استقصاء أراء خبراء محاسبيين وأساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة والتدقيق، من أجل تقييم دور المدقق الداخلي والخارجي في اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية.
- ✓ **الحدود الزمنية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو شهري أفريل وماي سنة 2022.

الدراسات السابقة:

- دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار:دراسة حالة للمؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز Sonitex-بسكرة-

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي الذي يقوم به لتفعيل اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، باعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا وذلك بشكل دائم لأنه يعتبر أساس أعمال المؤسسة فهو نقطة البداية لكل نشاط، ويتضح دور التدقيق الداخلي في إضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات، وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة و الإدارة العليا باعتباره المرجع الأساسي للمعلومات و البيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة.

- دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الفرسان —سعيدة-.

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي لعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر ومن أهم نتائج الدراسة أن التدقيق المحاسبي بالمؤسسة يتسم بالاستقلالية والموضوعية التامة وتوصلت إلي أنه يساهم في تحسين الأداء المالي.

- مساهمة التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية و المدققين الخارجيين

أحاطت الدراسة بكل جوانب التدقيق الخارجي وهذا بتحديد أهم إجراءاته وكذا دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية بما يساهم في اتخاذ القرارات وكذا إبراز أهميته في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية باعتبارها أساس لاتخاذ هذه القرارات.

- ما ميز دراستنا عن الدراسات السابقة هي أن الدراسات السابقة تناولت موضوع التدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة التي تكمن في الرقابة واكتشاف الأخطاء وتصحيحها وإبداء الرأي وكذلك مساهمته في تحسين الأداء واتخاذ القرارات.

أما دراستنا تناولت التدقيق المحاسبي بنوعيه الداخلي والخارجي، الداخلي كوظيفة والخارجي كأداة تستخدم في اتخاذ القرارات، واختصت دراستنا في القرارات التشغيلية (التكتيكية) والقرارات التمويلية بصفة خاصة.

هيكلة الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية واختيار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم الموضوع إلى فصلين الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الجانب النظري للتدقيق المحاسبي، قسمناه إلى مبحثين المبحث الأول وضحنا فيه كل المفاهيم المتعلقة بالتدقيق بنوعيه، أما المبحث الثاني أدرجنا فيه ماهية القرارات وأنواعها وكيف يساهم التدقيق في عمليه اتخاذها، أما الفصل الثاني فخصصناه للجانب التطبيقي، للدراسة التحليلية للاستبيان حيث وزع على أهل الاختصاص « أساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق المحاسبي » حيث قسم الفصل الأول إلى مبحثين، في المبحث الأول تحدثنا عن جامعة المدية وهيكلها التنظيمي وأيضا عرفنا بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أما المبحث الثاني فخصص لتحليل نتائج الدراسة وتقديم الاستنتاجات وما توصلنا له كنتيجة حتمية نهائية للدراسة.

الفصل الأول
الجانب النظري



الفصل الأول: الجانب النظري.

مقدمة الفصل الأول:

أول ما اعتمدت عليه المؤسسات الاقتصادية عند ظهورها كانت المحاسبة المالية باعتبارها ضرورة حتمية لتنظيم العمليات التجارية التي تقوم بها من خلال تقييدها في دفاترها وحساباتها.

لكن ظهور الثورة الصناعية أدى إلى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وزيادة وتوسع نشاطها حيث نتج عنه انفصال الملكية عن التسيير، وظهور التعارض في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة والتي تظهر أساسا بين ملاكها ومسيريها. ومن هنا برزت الحاجة لطرف خارجي مستقل يضفي الشرعية والصدق على حسابات المؤسسة والموجودة في قالب القوائم المالية والتي كانت في الأساس عبارة عن عمليات مالية قامت بها إدارة المؤسسة وهذا ما يطلق عليه بمهنة التدقيق المحاسبي، لذلك تطرقنا في الفصل الأول و بالتحديد المبحث الأول إلى ماهية التدقيق المحاسبي وأنواعه وما هي المبادئ والفروض التي يقوم عليها، وما هي مهامه التي يقوم بها من أجل تحسين أداء المؤسسة وتصحيح أخطائها والمساهمة في اتخاذ قراراتها بصفة سليمة وأقل خطورة خاصة التشغيلية منها (على المدى القصير) والتمويلية وهذا ما تطرقنا له في المبحث الثاني حيث عرفنا القرار وأنواعه. كما عرفنا القرارات التشغيلية والتمويلية وبينا كيف يساهم التدقيق المحاسبي بنوعيه الداخلي والخارجي في اتخاذ هذه القرارات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

تمهيد:

يعتبر التدقيق وظيفة ظهرت نتيجة العديد من التطورات والأحداث التي ولدت الحاجة إليها ككبر حجم المؤسسات وتعدد الخدمات والأنشطة التي تقوم بها وهو من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من مدى فعالية الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية "Audité" وتعني: "الاستماع" وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم ،إذ أن الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلي المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات، كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة و تدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة % 100 و كان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش و الخطأ ومحاسبة المسؤولية عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة "هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية "[1].

كان التطور التاريخي للتدقيق نتيجة لتطور أهدافه، إلي جانب البحوث المتواصلة نظريا و عمليا، بغية تكييفه مع التطورات الكبرى التي عرفتها والتي لا تزال تشهدها حركة التجارة العالمية عامة و المؤسسة الاقتصادية خاصة، و يمكن إدراج أهم المراحل التي شهدها التدقيق كما يلي:

- **الفترة ما قبل 1500:**

يمكن رد جذور التدقيق إلى زمن بعيد، حيث اهتم التدقيق في تلك المرحلة من الزمن بأن يستمع المدقق إلى الحقائق، حيث استعملها الملوك، رجال الدين في الكنيسة، الأباطرة،الحكام للحفاظ على الثروة و معاقبة القائمين بأعمال السرقة و الاختلاسات، حيث كانت تتم من طرف رجال الدين وكتاب، فكانت الحكومات الرومانية في القرون السابقة تلزم الأشخاص بدراسة كيفية صرف أموال المملكة، ثم يعرضون تقاريرهم أمام لجنة من المدققين فيبدون رأيهم حول كيفية صرف هذه الأموال، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ظهرت الحاجة إلي عملية التدقيق، خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المدققين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر، وفي

[1] – هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، 2006، ص171.

سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بين المدققين لتدقيق الحسابات الحكومية، ولقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة "هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية،كما كانت عملية التدقيق تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية[1].

- **الفترة ما بين 1500م–1850م**

انتشرت التجارة في أوروبا وخاصة إيطاليا خلال هذه الحقبة، وظهرت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية فظهر نظام القيد المزدوج وأمكن تسجيل العمليات التجارية تسجيلا منظما ومقاسا قياسا قيميا، وتطور هدف التدقيق في أن يتلافى الأخطاء والتلاعب ويكتشفها بطريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيل في الدفاتر والسجلات، كما حدثت بعض التغيرات بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمدققين، ونتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من التدقيق الداخلي على عمليات المشروع، والجدير بالذكر هو أن هذه الفترة شهدت ميلاد أول منظمة.

- **الفترة مابين 1850م–1905م.**

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا خاصة مع ظهور شركات المساهمة، مما أدى إلى انفصال نهائي بين الملكية والإدارة ، فزاد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على ممتلكاتهم، كل هذا أدى إلى اللجوء للتدقيق الخارجي كأداة رقابة، وقد عزز ذلك لاسيما في –المملكة المتحدة – صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م و الذي ينص بين مواده على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدققين زيادة الاهتمام بمدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء و الغش.

- **الفترة ما بين 1905م–1960م:**

أصبح الهدف الرئيسي في هذه الفترة هو التأكد من صحة وعدالة المركز المالي وأصبح اكتشاف ومنع الخطأ هدفا فرعيا مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق من التدقيق التفصيلي إلى استخدام العينات وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

[1] – عبد الصمد عمر على، محاضرات في التدقيق المحاسبي، جامعة المدية، الجزائر، 2018، ص3.

- **الفترة ما بعد 1960م إلى يومنا هذا:**

تأكد في هذه المرحلة ما يلي[1]:

- الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية.
- زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.
- زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح "حوكمة الشركات"، حيث اعتبرت التدقيق من بين آليات تطبيقه.
- الاهتمام بجودة التدقيق والرقابة عليها.

[1] – عبد الصمد عمر على، مرجع سبق ذكره، ص4.

➢ الجدول رقم (01) التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي:

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
ما قبل 1500	الملك، الإمبراطور ،الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السارق، اختلاس الأموال ،حماية الأصول.
من 1500 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجار والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة أو قانوني.	منع الغش و معاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1905	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1905 إلى 1960	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش و الأخطار الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
ما بعد 1960م	الحكومة ، البنوك المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على الصدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص7- 8.

أولا: مفهوم التدقيق المحاسبي:

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعريفات للتدقيق المحاسبي كما يلي:

التعريف الأول:

هو فحص القوائم المالية، يشمل على البحث وتقييم تحليلي وانتقاد السجلات والإجراءات مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة[1].

التعريف الثاني:

أصدرت لجنه المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 م، بأنها عملية منظمة تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول عمليات وتصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات المقدمة والمعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين [2].

التعريف الثالث:

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على انه طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا إلى معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم[3].

التعريف الرابع:

إن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقق والتقرير ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية، تعبير سليم لأعمال المشروع في فتره مالية معينه[4].

---

[1]- سامي محمد الوقاد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2009، ص21.

[2]- عبيد سعد شريم، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر و التوزيع، صنعاء، 2011، ص10.

[3]- محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص9.

[4]- خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009، ص17.

التعريف الخامس:

التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة و واقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤا خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج[1].

التعريف السادس:

يقصد بالتدقيق من حيث مدلوله اللفظي بأنه عبارة عن فحص البيانات أو القيم المالية أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ويشير معناها المهني إلى أنها تعبر عن الفحص المنظم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات و القوائم المالية للمنشاة بغرض إبداء رأي حيادي عن مدى صحة أو دقه تلك البيانات ومدى إمكانية الاعتماد على دلالتها عن مركز مالي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقها النقدي[2].

واستنادا إلى ما تم سرده في التعريفات السابقة نلاحظ بأن هذه أنها ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي الفحص، التحقيق، التقرير:

1) **الفحص:** ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت في المنشاة أو المشروع وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عملية التسجيل التي تمت[3].
2) **التحقيق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي و الميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع[4].
3) **التقرير:** بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية والمدقق الذي يتولى تدقيق الحسابات ومحاسب ذو خبرة، وملخص قانونيا ويجب تمتعه بمتطلبات أساسية لضمان نجاحه كمدقق ومن أهم ما يجب أن يتحلى به مدقق الحسابات ما يلي[5]:
   - تتوفر الرغبة عنده في التدقيق.
   - فهم طبيعة وفائدة وأهميه المحاسبة والتقيد بالقيود المفروضة عليها.
   - معرفه أساليب التحقق الأساسية لعناصر الأصول والخصوم.

---

[1]- زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009، ص17.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008،ص10.

[3]- زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر و التوزيع، 2010،ص9.

[4]- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر،2015، ص10.

[5]- سامي محمد الوقاد ، مرجع سبق ذكره، ص21.

- التعرف على المسؤوليات التي يقبلها للتعبير عن أرائه المهنية.

ثانيا: أنواع وأهمية وأهداف التدقيق المحاسبي:

1) أنواع التدقيق المحاسبي:

❖ **من زاوية الإلزام القانوني:**

تقوم هذه الزاوية على درجة الإلزام القانوني للقيام بعملية التدقيق، فهناك من المؤسسات من هي مجبرة على هذا التدقيق وهناك من هي غير مجبرة على ذلك، ونميز بين نوعيين من التدقيق في هذا البند هما[1]:

- **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوط له من خلال القانون المعمول به وما تمليه المعايير المؤطرة لهذا التدقيق، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.
- **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني ويطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

❖ **من زاوية نطاق التدقيق:**

يعتبر نطاق التدقيق من بين أهم المحددات لطبيعة التدقيق الواجب اعتمادها، ففي هذا النطاق يمكن أن نتصور النوعيين التاليين[2]:

- **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها للواقع الفعلي لها، في ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجمها وتعدد عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات بما يعكس مسؤولية المدقق على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.

[1] – عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره ص6.

[2] – شريفي عمر، أطروحة دكتوراه التنظيم المهني للمراجعة، الجزائر،2013،ص24.

نشير في الأخير إلى أن إتباع أسلوب العينة و الاختيار في التدقيق زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية، لاعتبار أن تحديد كمية الاختبارات وحجم العينة يعتمد على درجة متانة الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

- **التدقيق الجزئي**: يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي غير القانوني، إذ يتمثل في توجيه المدقق الخارجي إلى تدقيق عنصر معين من مجموع العناصر، كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها يعود سبب انتشار هذا النوع إلى تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها.

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من التدقيق بالعناصر الآتية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق.
- إبراء ذمة المدقق من القصور والإهمال في تدقيق بند لم يعهد عليه.
- حصر مسؤولية المدقق في مجال التدقيق أوفي البند المعهود إليه.

❖ **من زاوية توقيت التدقيق:**

نميز في هذه الزاوية بين نوعيين من التدقيق، هما التدقيق المستمر و الذي هو غير محدود بالوقت والتدقيق النهائي والذي هو محدود بالوقت وعادة ما يكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سنتطرق إلي النوعيين[1]:

- **التدقيق المستمر**: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة
- **التدقيق النهائي**: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات والفحوص الضرورية وفق ما نص عليه الإطار المرجعي للتدقيق، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

❖ **من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات:**

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة

[1] - بوداود محمد أمين، دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 3، 2017،ص8.

وتعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس لذلك بات من الضروري وجود نوعين من التدقيق يتعلق الأول بتدقيق كل العمليات و المستندات و البيانات وطريقة تجهيزها ويعتبر تدقيق شامل، و يتعلق الثاني منها بتدقيق اختباراته تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها، لذا سنميز بين هذين النوعين من التدقيق في الآتي[1]:

- **التدقيق الشامل**: يعتبر التدقيق الشامل نوعا تفصيليا، إذ يقوم المدقق في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية و مسار المعالجة، الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى عنصر معين و قد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق و أصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة و شكل التدقيق و البند أو جميع البنود المراد تدقيقها.
- **التدقيق الاختباري**: يستند هذا النوع على اختبار جزء من مفردات المجتمع الإحصائي ثم تعميم نتائج هذا الاختبار على كل أو مجموع المفردات (المجتمع) بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التي يصعب فيها التدقيق الشامل لكل العمليات، لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق .

في الأخير نشير إلى بعض الصعوبات التي تمنع تعبير و تمثيل الحكم الصادر عن تدقيق العينة لمفردات المجتمع الأتي:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات ككل.
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة.
- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

❖ **من زاوية طبيعة التدقيق:**

تصنف كالتالي[2]:

- **التدقيق المالي**: التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.

[1] – محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص293.

[2] – عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص9.

- **التدقيق الإداري:** عبارة عن أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعية بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية وذلك بقصد ترشيد قرارات المؤسسة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص ،ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤوليتها بكفاءة وفعالية.

من هذا التعريف نستنتج أن نطاق تدقيق العمليات يختلف عن نطاق الأنواع الأخرى للتدقيق، حيث تشمل نطاق تدقيق العمليات على النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها.
- اختبار الخطط والسياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

- **التدقيق الجبائي:**

في هذا النوع من التدقيق نميز بين نوعيين من الجهات التي تقوم بعملية التدقيق الجبائية:

- تدقيق تقوم به مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.
- أما النوع الثاني من التدقيق الجبائي فهو التدقيق الذي تقوم به المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، فهي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة إذ تعمل على تكليف إما جهة داخلية أو جهة خارجية، خلية التدقيق الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المدقق بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

- **التدقيق الاجتماعي:** هو عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عم مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه، ومدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع التدقيق.
- **تدقيق الإعلام الآلي:** هو التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني لعمليات التسيير المستخدمة وبرامج الخبيرة وبرامج دعم القرار.

- **التدقيق الإستراتيجي:** ويدرس هذا النوع تدقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.
- **تدقيق الجودة:** هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم انجازها بفعالية.
- **التدقيق البيئي:** قام معهد المدققين الداخليين بتعريف التدقيق البيئي على أنه جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلاله وبواسطته تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية.

ويمكن الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي – بشكلها الحالي– تقوم بجميع الأنواع السابقة فهي عبارة عن أداة للرقابة الداخلية الشاملة لجميع الأقسام و العمليات بالمؤسسة، فهي تغطي العديد من النواحي مثل التدقيق المالي ،تدقيق الجودة، القيام بالتدقيق البيئي....الخ، إضافة إلى تقديم الاستشارات والتوجيهات وكذا متابعة مدى التزام المؤسسة بتطبيقها لحوكمة المؤسسات، وهذا ما سنحاول دراسته في المباحث الموالية.

❖ **من حيث القائم بعملية التدقيق:** و ينقسم إلى[1]:

- **التدقيق الداخلي:** نشاط تقييمي محايد يتم داخل المنشاة بهدف فحص العمليات المحاسبية والمالية، غيرها من العمليات كأساس لتوفير خدمات وقائية وبناءة للإدارة فهي نوع من أنواع الرقابة التي تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم الأنواع الأخرى للرقابة وهي تهتم أساسها بالنواحي المالية والمحاسبية للعمليات.
- **التدقيق الخارجي:** هي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة محايدة من خارج المنشأة لذلك فإنه يطلق عليها أحيانا التدقيق المستقل وقد تكون هذه الجهة مكتبا من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة للمنشأة في قطاع أو الجهاز المركزي للمحاسبات، إن الوظيفة الأساسية للتدقيق الخارجي هو فحص مستندات ودفاتر سجلات المنشأة بدقة وحياد للتحقق من صحة العمليات التي قامت بها المنشأة في فترة معينة.

[1] – عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص9.

➢ الجدول رقم (02) أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي:

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسة الموضوعة.	خدمة الأملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
نوع القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارة جميعها.	يتمتع باستقلالية كاملة من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلي مستويات الإدارة العليا.	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المعنية وما نصت عليه القوانين والأنظمة.
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة في السنة.

المصدر: غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص20- 21.

2) أهمية التدقيق المحاسبي:

أولا: أهمية التدقيق الخارجي:

✓ **أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة :**

عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات التمويلية بكل دقة وموضوعية.

✓ **أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين:**

بالنسبة للمساهمين التدقيق الخارجي يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية، إذن فالتدقيق الخارجي يساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل الشركة [1].

✓ **أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب:**

تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإذا المعلومات غير صحيحة والنتائج غير مبينة بشكل سليم، وكانت إدارة الشركة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطى لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي بالإضافة إلى اطمئنانها على صحة الوعاء الضريبي، وكذا مراقبة التصريحات[2].

---

[1] – تناح سارة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة –، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، جامعة سعيدة، الجزائر، 2020/2019، ص18.

[2] – عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص24.

✓ **أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للموردين:**

يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة و أنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها فإن المورد سيوسع نطاق التعامل مع الشركة، وتكون درجة الثقة أكبر، أما إذا تبين العكس فغن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع الشركة.

✓ **أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال:**

يعطى التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد، و بالمقابل الأجور منخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة الشركة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور[1].

✓ **أهمية التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة :**

يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص و التدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدها والعمل على التقليل منها و تحسين التسيير و هذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة الإدارة و استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا.

3) أهداف التدقيق المحاسبي:

هناك نوعان من الأهداف: الأهداف الرئيسية و الأهداف الثانوية[2].

- **الأهداف الرئيسية** : إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة حول شرعية وصدق حسابات المؤسسة.
- **الأهداف الثانوية:**

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغش لوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.

[1] - عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] – هنوس نورية، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2017، ص12.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملا الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثالثا: فروض و مبادئ التدقيق المحاسبي :

➢ **الفروض:** يرتكز التدقيق الخارجي على مجموعة من الفروض تتلخص فيما يلي[1]:

1) **قابلية البيانات للفحص:**

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق فإذا لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

و الهدف من فحص البيانات هو الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية و الخطوط العريضة التي سنسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

أ– الملائمة: والمقصود بها ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها، حيث يختلف شكل ومضمون عناصر القوائم المالية الختامية من دولة إلي أخرى تبعا لاختلاف الطرق و الأساليب والأنظمة المحاسبية التي تحكم إعدادها.

ب– القابلية للفحص: معنى ذالك إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فانه لابد أن يصلا إلي نفس المقاييس أو النتائج التي يجب التوصل إليها، وتنبع أهمية هذه المعاير من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك القوائم.

ت– البعد عن التحيز: نعني بذالك ضرورة تسجيل العمليات حسب طبيعتها دون زيادة أو نقصان، وتعبر هذه العمليات عن حقيقة ما يجري داخل الشركة بطريقة موضعية.

[1] – عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص25.

2) عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق و إدارة الشركة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق الخارجي والإدارة، حيث يقوم المدقق الخارجي بإمداد الإدارة بمعلومات بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينما نجد الإدارة تمد المدقق بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للشركة.

3) وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء :

يمكن القول أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل الشركة يمكن من التقليل من حدوث أخطاء وتلاعب إن لم نقل حذفها نهائيا، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، و كلما وجد المدقق نظام سليم للرقابة أدى به إلي إعداد برنامج التدقيق الخارجي بشكل يقل من مدى الفحص.

4) القوائم المالية وأية معلومة أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية:

يتطلب هذا الفرض من المدقق الخارجي عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع اختباراته وأن يستقص وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد انه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء. ويشير هذا الفرض لمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن عدم اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها.

5) يفرض المركز المهني للمدقق الخارجي التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

بناءا على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من المدقق الخارجي عند مزاولته للمهنة ،ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية المدقق اتجاه المجتمع واتجاه عمله واتجاه زملاءه.

- **المبادئ المحاسبية:** تجدر الإشارة إلي تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي: ركن الفحص و كن التقرير.

وبناء علي ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلي مجموعتين هما[1]:

[1] - تناح سارة، مرجع سبق ذكره،ص21.

المجموعة الأولى: المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1) **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشاة أثارها الفعلية والمحتملة علي كيان المنشاة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة و الوقوف علي احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
2) **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلي ضرورة الإقلال إلي أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص و ذالك بالاستناد إلي العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق و تدعمه خصوصا تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.
3) **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشاة الرئيسية و الفرعية و كذالك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشاة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و التقارير.
4) **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** و يشير هذا المبدأ إلي وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشاة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشاة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشاة و هذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشاة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

المجموعة الثانية: المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل في[1]:

1) **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلي مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشاة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث علي الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
2) **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلي مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شانه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشاة و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر علي دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.

[1] – تناح سارة، مرجع سبق ذكره،ص21.

3) **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلي مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق و كذالك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشاة سواء داخلية أو خارجية.

4) **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلي مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبني تحفظاته و مقترحاته علي أسباب حقيقية و موضوعية.

المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات.

المدقق هو من يمارس مهنة تدقيق الحسابات، حيث تتمثل مهمته في الشهادة على صحة الحسابات و طابعها المقنع من حيث مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، دون الإهمال للطابع الاقتصادي و الاجتماعي لمهنة المدقق، كما أن عملية فحص الحسابات قد تتوسع إلى مجالات أخرى، ومن خلال الشهادة على صحة البيانات فإن المدقق يجب أن يبين مدى تعبير الوثائق المقدمة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة[1].

✓ توضح القائمة التالية المهام أو المسؤوليات التي يقوم بها المدقق الخارجي أو المحاسب القانوني بالتفصيل[2]:

- تدقيق و مراجعة المعلومات المالية الخاصة بالشركات و تقديم التغذية العكسية بناءا عليه.
- التحقق من خلو البيانات المالية من أي أخطاء أو أي عمليات سرقة أو نصب أو احتيال.
- تقديم التقارير و النتائج والاقتراحات بناءا على مخرجات عمليات التدقيق الخارجي.
- تقييم البيانات و الحالات المالية.
- فحص و معاينة العمليات الداخلة التي تجرى داخل المؤسسة.
- تقييم الأساليب و الخطوات والقرارات التي اتبعتها الشركة من أجل إدارة المخاطر.
- إجراء عمليات التدقيق لمختلف الأقسام حسب الحاجة.
- الإبلاغ في حال وجود أي عمليات نصب أو احتيال.
- التحقق من تسجيل القيود المحاسبية بطريقة صحيحة وفقا لما يتناسب مع GAAP أي معايير المحاسبة المقبولة عموما و معايير التقارير المالية الدولية أو IFRS.
- التحقق من صحة و دقة الميزان المالي و القوائم المالية الأخرى.
- وضع خطط فعالة في التدقيق الخارجي.

[1] – تناح سارة، مرجع سابق ذكره، ص22.

[2] – الوصف الوظيفي لمدقق خارجي – External Auditor – https://www.for9a.com/careers/ شوهد يوم: 2022/03/24، الساعة: 14:00.

➢ **مهارات و مؤهلات المدقق الخارجي الناجح:**

- **الشهادة العلمية و الخبرة:**

دراسة تخصص المحاسبة أو التمويل و الحصول على شهادة محاسب قانوني معتمد "CPA" أي Certified Public Accointant، حيث لا يمكن للمحاسب العمل في مجال التدقيق الخارجي دون الحصول على شهادة الCPA. و بهذا فالمدقق الخارجي هو محاسب قانوني حاصل على رخصة مزاولة المهنة لكن أيضا عليه الحصول على خبرة جيدة في العمل في مجال المحاسبة.

- **المهارات الشخصية و الوظيفية:**

في حال كانت أي شركة تبحث عن مدقق خارجي لها، فإنها تفضل المدقق الذي يلم بالمهارات و الخبرات التالية و يأخذها بعين الاعتبار[1]:

- الإلمام التام و الشامل بمعايير و مبادئ التدقيق.
- الموضوعية و الحيادية و عدم الانحياز.
- مهارات جيدة في تحليل البيانات و إعداد التقارير المالية.
- الإلمام التام بمبادئ المحاسبة "GAAP و IFRS ".
- مهارات جديدة في العمل على برمجيات المحاسبة و التدقيق مثل ERP أي تخطيط موارد المؤسسة أو Enterprise Resource Planning.
- يمكن الوثوق به.
- مستوى جيد في العمل على برمجيات مايكروسوفت أوفس و تحديدا إكسل.
- مهارات التحليل الجيدة.
- مهارات تواصل جيدة.
- مهارات تنظيمية قوية.
- السرعة في اتخاذ القرارات.
- الانتباه الدقيق إلى الأرقام و التفاصيل الدقيقة.

[1] – https://www.for9a.com/careers/ شوهد يوم: 2022/03/24، الساعة: 14:03.

➢ **التدرج الوظيفي للمدقق الخارجي:**

لعل أول خطوة يتخذها المدقق من أجل تطوير نفسه في المجال و اغتنام الفرصة الكبيرة للحصول على ترقية وظيفية هي أخذ الشهادات التي تزيد من أهلية و خبرة المدقق مثل شهادتي CIA و CFA التي من شأنها أن تساعد المدقق الداخلي في إثبات كفاءته و جدارته.

ثانيا، يعتمد نجاح المدقق بصورة كبيرة جدا على مدى الحيادية و الموضوعية لديه و عدم الانحياز، حيث يؤدي خسارة الموضوعية أثناء التدقيق الداخلي إلى فشل عمليات التدقيق.

يعد مشرف أو رئيس القسم أعلى منصبا من المدقق الخارجي، حيث يقوم المدقق بإعداد التقارير الخاصة بالعمل المنجز و إرسالها إلى رئيسه مع العلم أن المدقق الخارجي يكون شخص من خارج الشركة تحضره الشركة حتى يقوم بتدقيق حساباتها بشكل دوري و هذا قد يتيح للمدقق الخارجي فرصة ممارسة العمل الحر[1].

[1] - https://www.for9a.com/careers/ شوهد يوم: 2022/03/24، الساعة: 14:05.

المبحث الثاني: ماهية القرارات التشغيلية و التمويلية.

تمهيد:

تعتبر عملية اتخاذ القرار من المهام الرئيسية في المؤسسة، وهي جوهر عملية التسيير ، ومع التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أصبحت هذه العملية تتصف بالتعقيد وتحتاج إلى مهارة أكثر، فقد أصبح من الضروري على متخذ القرار في جميع المستويات الإدارية أن يسعى لتنمية معارفه في حل المشكلات واتخاذ القرارات بناءا على أساليب سليمة.

المطلب الأول: مدخل إلى عملية اتخاذ القرار.

تعتبر عملية اتخاذ القرار من المهام الرئيسية في المؤسسة، وهي جوهر عملية التسيير ، ومع التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أصبحت هذه العملية تتصف بالتعقيد وتحتاج إلى مهارة أكثر، فقد أصبح من الضروري على متخذ القرار في جميع المستويات الإدارية أن يسعى لتنمية معارفه في حل المشكلات واتخاذ القرارات بناءا على أساليب سليمة.

يمكن توضيح مفهوم عملية اتخاذ القرار من خلال تعريفها وتوضيحها عناصرها وكذا أهميتها، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: تعريف عملية اتخاذ القرار:

قبل التطرق إلى تعريف عملية اتخاذ القرار يجب معرفة ما المقصود بالقرار، وهناك عدة تعاريف نذكر أهمها وهي كالتالي:

يعرف **القرار** بأنه : "اختيار أنسب وليس أمثل للبدائل المتاحة أمام القرار لانجاز الهدف أو الأهداف المرجوة ،أو حل المشكلة التي تنتظر الحل المناسب"[1].

- كما عرف "**simon**" القرار بأنه: " اختيار بديل من البدائل المتاحة لإيجاد الحل المناسب لمشكلة جديدة ناتجة عن عالم متغير وهو جوهر النشاط التنفيذي في الأعمال"[2].

[1] - حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص99.

[2] – مؤيد عبد الحسين الفضل، المنهج الكمي في إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص205.

- ويعرف كذلك القرار على أنه:" عبارة عن تصرف أو مجموعة من التصرفات يتم اختيارها من بين البدائل الممكنة"[1].

من خلال التعاريف السابقة: يعرف القرار على أنه "مفاضلة بين عدة بدائل متاحة، من خلال الاعتماد على معايير اقتصادية وهذا بهدف الوصول إلى هدف معين".

أما **عملية اتخاذ القرار**: فهي تستند إلى القرار وهو الناتج النهائي لهذه العملية، وتعرف بأنها:" مجموعة من الخطوات الشاملة و المتسلسلة التي تهدف إلى إيجاد حل لمشكلة معينة، أو لمواجهة حالة طارئة أو موقف معين ،وذلك لتحقيق أهداف مرسومة"[2].

كما تعرف **عملية اتخاذ القرار** بأنها:" عملية اتخاذ بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية و الخارجية و للموارد المتاحة للمؤسسة"[3].

وحسب هذا التعريف فعملية اتخاذ القرار هي عملية يقوم من خلالها متخذ القرار باختيار البديل الأنسب وهذا بعد تقييمه الدقيق للبدائل المتاحة أمامه وفقا لتوقعاته المختلفة.

ثانيا: عناصر عملية اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة عليها:

1) عناصر عملية اتخاذ القرار:

تعد عناصر اتخاذ القرار ذات أهمية كبيرة إذ تتضمن جميع العناصر الفعالة من أجل إنجاز قرار مراد اتخاذه في مسألة معينة وتتمثل في[4]:

- **متخذ القرار**:قد يكون فرد، جماعة أو مؤسسة تتمتع بسلطة تمنحه القدرة على اتخاذ القرار، و إلزام الآخرين بتنفيذه.
- **موضوع القرار**: فهو يرتبط بمشكلة ما لابد من معالجتها، أو تصحيح انحراف، أو تعديل سلوك معين.

[1] – حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص251.
[2] – مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة، عمان، 2009، ص50.
[3] – عبد الغفار حنفي، أساسيات منظمة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 78.
[4] – خضير كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان 2008، ص ص 167-168.

- **الأهداف و الدوافع:** حيث أن لكل قرار دافع معين هدف مراد تحقيقه، فالقرار المتخذ لابد أن يساهم في إنجاز أهداف حقيقة بفعالية و كفاءة، وتعتمد نتائج القرارات على أهمية الدوافع التي تحرك هذا السلوك[1].
- **البدائل المتاحة:** وهي أهم عناصر اتخاذ القرار، حيث أن كل مشكلة تتوفر بشأنها بدائل عديدة ومتنوعة ويتم انتقاء الأجدر و الأنسب كحل لهذه المشكلة.
- **البيئة المناسبة لاتخاذ القرار:** وهي كذلك عامل أساسي وتشمل البيئة الداخلية و الخارجية، كطبيعة المناخ التنظيمي، كفاءة العاملين والسياسات العامة للمنظمة كل هذه العناصر تشكل مناخ مناسب لنجاح القرار المراد اتخاذه في ظل الظروف والمعالم البيئية المختلفة.
- **توفر المعلومات والبيانات:** وتشكل ركن أساسي في عملية نجاح القرار المراد اتخاذه ، فعملية توفير المعلومات بالكمية المطلوبة و النوعية الملائمة و بالأوقات المناسبة تعد حصيلة أساسية يلجأ إليها متخذ القرار لتحقيق الأهداف المراد إنجازها.

2) **العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار:** قد تختلف هذه العوامل من مؤسسة إلى أخرى ونذكر أهمها[2]:

❖ **عوامل البيئة الخارجية** :وتشمل الفرص والتهديدات وهي كالتالي :

- الظروف الاقتصادية و السياسية و المالية السائدة .
- التطورات التكنولوجية، الفوارق الاجتماعية و مستويات المعيشة.
- العوامل التنظيمية والاقتصادية كالقوانين الحكومية والتشريعات و الرأي العام.
- درجة المنافسة.

❖ **عوامل البيئة الداخلية:** وتتمثل في نقاط القوة و الضعف بالمؤسسة و نذكر أهمها:

- عدم وجود نظام للمعلومات يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
- عدم وضوح الهيكل التنظيمي و المسؤوليات.
- حجم المؤسسة و درجة انتشارها الجغرافي (الفروع).
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.

[1] – أسامة خيري، القيادة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص186.

[2] – عبد الحميد دادة، أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، دراسة مقارنة، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص: نظم المعلومات و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014/2013، ص ص43- 45.

- **عوامل شخصية:** تتعلق بقدرات متخذ القرار وشخصيته، فالسلوك الشخصي لمتخذ القرار و مميزاتهم الفردية تؤثر تأثيرا بارزا في عملية اتخاذ القرار، وهذا يبرز نوعية القرارات المتخذة ومدى نجاحها، فكل مدير له أسلوبه مهما تساوت الكفاءات والمهارات.
- **عوامل نفسية:** فمنها ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ومنها ما يتعلق بالمحيط النفساني المتصل به ويتضح تأثيرها في عملية اتخاذ القرار في مرحلة اختيار البدائل.
- **تأثير عنصر الزمن:** فكلما كان الزمن المتاح أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره كبير كلما كانت البدائل المطروحة أكثر و النتائج أقرب إلى الصواب، وإمكانية التحليل للمعلومات متاح أكثر و العكس صحيح.
- **أهمية القرار:** كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتبرز أهمية القرار من خلال عدد الأفراد المتأثرة بالقرار، تكلفة القرار المتخذ و العائد و الوقت اللازم لاتخاذه.
- **عوامل ظروف القرار:** ويقصد بهذا العامل الظروف البيئية المحيطة بالقرار وقد قسمت بيئة القرار إلى أربعة أنواع[1]:

- **بيئة الأكادة التامة:** حيث تكون بيئة القرار مستقرة و بسيطة تحتوى على عدد قليل من العوامل والتي تبقى ثابتة خلال فترة اتخاذ القرار.
- **بيئة عدم الأكادة الكلية:** وتكون بيئة القرار متغيرة و معقدة تحتوى على عدد كبير من العوامل والتي تتغير طيلة فترة اتخاذ القرار.
- **بيئة عدم الأكادة الجزئية:** بيئة القرار مستقرة لكنها معقدة تحتوى على عدد كبير من الأطراف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار، لكنها تبقى ثابتة أثناء فترة اتخاذ القرار.
- **بيئة التضارب:** وتكون بيئة القرار بسيطة لكنها متغيرة تحتوى على عدد قليل من العوامل لكنها تتغير خلال فترة اتخاذ القرار.

ثالثا: أهمية القرار:

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار ولا يمكن أداء أي وظيفة بالمؤسسة، أو أي وظيفة إدارية من تخطيط، تنظيم، توجيه و رقابة ما لم يصدر قرار يحدد من يقوم بها، متى، أين وبأي تكلفة، وتكمن أهمية اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة فيما يلي[1]:

[1] - بلقاسم مرغني، نظام المعلومات و دوره في اتخاذ القرار، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص: نظم المعلومات و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014/2013، ص ص59- 60.

1) **اتخاذ القرارات هي عملية مستمرة** : حيث يمارس اتخاذ القرار في مجال العمل على مستوى المؤسسة بشكل مستمر و متتابع في مختلف المجالات كالإنتاج و التسويق و التمويل وغيرها.
2) **اتخاذ القرار أداة المدير في عمله:** فاتخاذ القرار هو أداة المدير التي بواسطتها يمارس عمله الإداري حيث يقرر ما يجب عمله ، من يقوم به، متى وأين.
3) **القرارات الإستراتيجية تحدد قرارات المؤسسة:** فهذا النوع من القرارات له تأثير كبير على نجاح المؤسسة أو فشلها لأنه يرتبط بالمدى الطويل في المستقبل.
4) **اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة:** فالدور الإداري في وظائف المؤسسة يحتوى على مجموعة من القرارات الخاصة بإدارة الجوانب المختلفة لهذه الوظائف، كتحديد حجم الإنتاج خطوط الإنتاج ، التوزيع، الترويج، تحديد مصادر التمويل، تعيين الأفراد وإنهاء خدماتهم وغيرها.
5) **اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية:** ففي مجال التخطيط يتم اتخاذ القرارات بصدد صياغة رسالة المؤسسة و الاستراتيجيات الخاصة بها، و كذا قرارات خاصة بخطط الإدارة و الخطط التنفيذية والميزانيات التقديرية، أما في مجال التنظيم فيتم اتخاذ القرارات التي تمس الهياكل التنظيمية وأي تعديلات تمس هذه الهياكل، تحديد نوع وحجم السلطات و الصلاحيات لكل وظيفة، وفي مجال التوجيه تتخذ قرارات تمس أساليب تحفيز العاملين، طرق الاتصالات بين العاملين وكذا طرق التنسيق بين وظائف المؤسسة، وأخيرا في مجال الرقابة فالقرارات المتخذة تمس تحديد مؤشرات الإنتاجية والأداء و معايير الجودة، وقرارات تمس الانحرافات وأساليب علاجها وكذا الرقابة على أداء العاملين.

رابعا: أنواع القرارات.

تتنوع القرارات المتخذة وهذا لتنوع المشاكل التي يعالجها القرار، أهميته و اختلاف الظروف التي يتخذ فيها هذا القرار، وكذا اختلاف وجهات نظر الكتاب و المختصين ومن بين هذه التصنيفات نجد:

❖ **تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:** ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

1) **القرارات الإستراتيجية:** وهي قرارات متعلقة بتحقيق الأهداف و الاستراتيجيات و السياسات الرئيسية للمؤسسة و الرقابة على الأداء العام لها، وهي تشمل الخطط طويلة الأمد حيث يتم اتخاذ هذه القرارات

[1] - أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص34- 36.

من قبل الإدارة العليا لما لها من تأثير كبير على مركز المؤسسة في المستقبل، ومن أمثلتها القرارات المتعلقة بإنتاج منتجات جديدة، الدخول إلى أسواق جديدة ، الاندماج واختيار موقع المؤسسة[1].

2) **القرارات التكتيكية (الإدارية):** وهي قرارات تتخذ على مستوى إداري متوسط غالبا هم رؤساء الأقسام و الإدارات، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم كتفويض الصلاحيات وتحديد مسار العلاقات بين العاملين، وكذا الرقابة على الأداء بالإضافة إلى قرارات متعلقة بكيفية الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها[2].

3) **القرارات التشغيلية (التنفيذية):** تتعلق بالتوزيع الداخلي للموارد، وترجمة الأهداف و الخطط إلى مهام وأعمال تنفيذية قصيرة الأمد، وعادة ما تكون هذه القرارات متكررة و تتعلق بالأعمال الروتينية كالغيابات و الإجازات، وهي من اختصاص الإدارة التنفيذية في المؤسسة[3].

❖ **تصنيف القرارات حسب قابلية برمجتها:** وتصنف إلى نوعين:

1) **القرارات المبرمجة:** وهي القرارات المخططة سلفا، وتتناول مشكلة روتينية حيث يتم تحديد أساليب وإجراءات حل أي مشكلة وكيفية التعامل معها مسبقا، ومن أبرز أمثلتها إعادة طلب شراء نوع معين من المواد الخام، أو قرارات التعيين والتوظيف و الإجازات حيث يتم توضيح الإجراءات الخاصة بكل حالة من الحالات المذكورة ، وذلك من واقع اللوائح المعمول بها في مجال المشتريات أو شؤون العمال[4].

2) **القرارات غير المبرمجة:** هي القرارات التي تتغير مع تغير موضوعات عملية اتخاذ القرار، أي هي القرارات التي تتعامل مع المواقف غير المحددة أو المألوفة كقرار إنتاج منتجات جديدة، التوسع(إنشاء مصنع جديد) و قرار الدخول إلى أسواق جديدة[5]

❖ **تصنيف القرارات وفقا لطريقة اتخاذها:** ويمكن تصنيفها إلى:

1) **قرارات جماعية:** وهي قرارات تستند إلى المشاركة و المشاورة في اتخاذ القرار وهذا النوع يمثل الاتجاهات والأنماط الديمقراطية التي من خلالها يتم الاستعانة بآراء العاملين وإعطاء مساحة للتفاعل والتعامل في بناء القرارات المراد اتخاذها في المؤسسة.

---

[1] - عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2009، ص21.

[2] - حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[3] – محمد دباس الحميد، ماركو إبراهيم نينو، حماية أنظمة المعلومات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص ص19- 20.

[4] – محمد الصيرفي، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار الرمقاء لدنيا الطباعة و النشر، الإسكندرية، 2008، ص248.

[5] - عبد الحميد دادة، مرجع سابق ذكره، ص ص179- 180.

2) **قرارات فردية:** تشمل القرارات التي غالبا ما يتم اتخاذها من قبل المدير أو الرئيس دون أن يستعين بمشاورة أو مشاركة الآخرين في الرأي المتخذ، وهي تعكس الأسلوب البيروقراطي التسلطي في الإدارة.

❖ **تصنيف القرارات وفقا لدرجة الثقة في المعلومات المتاحة:** وتصنف إلى ثلاثة أنواع كالتالي:

1) **قرارات في ظل حالة التأكد التام:** وهي أبسط أنواع القرارات التي تواجه متخذ القرار حيث يستطيع تحديد نتائج كل بديل من البدائل المتوفرة بشكل مؤكد، وذلك يعود إلى توفر البيانات و المعلومات اللازمة حسب طبيعة المشكلة، وتكون بيئة اتخاذ القرار مستقرة[1].

2) **قرارات في ظل حالة المخاطرة:** تفترض هذه الحالة أن متخذ القرار يعلم احتمالات حدوث النتائج لكنه لا يعلم أي هذه النتائج ستحدث[2]. فإذا كان متخذ القرار يرغب في اختيار إستراتيجية أو بديل من بين عدة بدائل متاحة لديه، فإنه يقوم بحساب القيمة المتوقعة لكل إستراتيجية ويختار الإستراتيجية التي تحقق أكبر قيمة متوقعة في حالة تعظيم الربح (أكبر عائد)، وأقل قيمة في حالة تدني التكاليف (أقل تكلفة)[3].

3) **قرارات في حالة عدم التأكد التام:** في هذه الحالة يكون متخذ القرار غير متأكد من احتمالات الأحداث المتعددة، ذلك لعدم وجود تجارب في الماضي تمكنه من تقدير الاحتمالات[4]. و يواجه متخذ القرار عدة حالات طبيعية، حيث يكون في موقف ليس لديه فيه المعلومات الكافية، و الكاملة عن مختلف الأحداث، وبالتالي لا يستطيع إعطاء احتمالات للنتائج المرتبطة بالبدائل المختلفة لحل المشكلة ،فيتم اتخاذ قرار غامض[5].

❖ **تصنيف القرارات وفقا لوظائف المؤسسة:** وتصنف كما يلي:

1) **قرارات تتعلق بالعنصر البشري:** وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين، طرق الاختيار و التعيين، وكيفية معالجة الشكاوى و التأخير، و علاقة المؤسسة بالنقابات والاتحادات العمالية[6].

---

[1] - سهيلة عبد الله سعيد، الأساليب الكمية و بحوث العمليات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص19.

[2] – خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص21.

[3] – محمد رسلان الجيوسي، جميلة جاد الله، الإدارة – علم و تطبيق –، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص75.

[4] – سهيلة عبد الله سعيد، مرجع سابق ذكره، ص19.

[5] – صفاء لشهب، نظام مراقبه التسيير و علاقته باتخاذ القرار – دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية –، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص21.

[6] - نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص249.

2) **قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها:** تتضمن القرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، الإجراءات الواجب إتباعها و السياسات و برامج العمل، قواعد اختيار المديرين و تدريبهم و ترقيتهم و فصلهم ،أساليب التحفيز و الاتصال، و المعايير الرقابية و النمط القيادي الملائم[1].

3) **قرارات تتعلق بالإنتاج:** تشمل القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، أنواع الآلات المستخدمة، كيفية الحصول على المواد الخام، تصميم المصنع الداخلي، طريقة الإنتاج، التخزين وحجمه، وطرق دفع أجور العمال القائمين على وظيفة الإنتاج[2].

4) **قرارات تتعلق بالتسويق:** وهي قرارات بخصوص نوعية السلع التي سيتم بيعها، مواصفاتها، الأسواق المستهدفة، وسائل الإعلان و الدعاية، أسعار البيع، دراسة السوق و التغيرات في أذواق المستهلكين[3].

5) **قرارات تتعلق بالتمويل:** القرارات التي تتخذ في هذا المجال تحدد رأس المال اللازم و رأس المال العامل ،السيولة النقدية و طرق و مصادر التمويل، كما تتضمن تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها والإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك[4].

❖ **تصنيف القرارات حسب البعد الزمني :**

وتقسم كذلك إلى نوعين[5]:

1) **القرارات قصيرة الأجل (الروتينية):** هي قرارات تتخذ على أساس يومي مثل معالجة موضوع تأخر العمال، زيادة نسبة الوحدات المنتجة، وأهم ما يميز هذه القرارات أن آثارها تتحقق ضمن فترة زمنية قصيرة لا تتعدى الدورة التشغيلية للمؤسسة ولاتخاذ هذه القرارات يفترض توفر الطاقات الإنتاجية، فهي قرارات تتعلق بالتعامل مع أحد متغيرات نشاط المؤسسة وهذا يمنح الإدارة حرية التحكم بمستوى نشاطها التشغيلي.

---

[1] - عبد القادر عيادي، دور و أهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل،(رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2008/2007، ص48.

[2] - نفس المرجع، ص250.

[3] - نفس المرجع ، ص49.

[4] - ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة – دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة –، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص36.

[5] - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص ص143- 144.

2) **القرارات طويلة الأجل:** وهي قرارات تتطلب الالتزام بمنتجات وخدمات معينة لفترة طويلة، تحتاج إلي إنفاق رأسمالي كبير وتحمل تكاليف أكثر، وهي تهتم بتكوين الطاقة الإنتاجية، وكذا شراء الآلات والمعدات وتعين الموظفين الرئيسين بالمؤسسة.

خامسا: خطوات اتخاذ القرار:

تمر عملية اتخاذ القرار بعدد من المراحل و الخطوات المتسلسلة، و بالرغم من اختلاف هذه الخطوات من حيث صياغة شكلها إلا أن جوهرها هو نفسه، ونلخص هذه الخطوات كما يلي:

1. **تشخيص و تحديد المشكلة:** وتعتبر أهم مراحل اتخاذ القرار وذلك لتوقف المراحل الموالية عليها، ففي هذه الخطوة يتم البحث عن المشكلة الحقيقية و ليس ظواهرها، ويعتبر عامل الزمن من العوامل الهامة في هذه المرحلة فمن الضروري تخصيص فترة كافية لهذه الخطوة لا أكثر ولا أقل، فالوقت الأكثر يزيد من تعقيدها و الوقت الأقل يؤدي إلى التشخيص الخاطئ[1]. و تتكون هذه المرحلة من ثلاث مراحل فرعية[2]:
   - **الاستكشاف:** يعني متابعة الموقف الحال في ضوء الظروف المتغيرة والتي قد تؤدي إلي ظهور مشكلة وفي هذا الإطار يجب التمييز بين الأسباب الظاهرية و الحقيقية للمشكلة وعدم الخلط بين أغراضها ومسبباتها.
   - **التعرف الدقيق علي نوع المشكلة:** أي التحديد الدقيق لحجم الاختلاف بين الموقف الحالي والموقف المطلوب و ترجمة ذلك بشكل كمي و نوعي.
   - **التشخيص:** ويقصد به تجميع بيانات إضافية وتحديد المتغيرات المؤثرة علي المشكلة و النتائج المترتبة عن وجودها.
2. **تحليل المشكلة:** ويقصد بتحليل المشكلة تصنيفها وتوفير المعلومات المتعلقة بها وتعني عملية التصنيف تحديد مسؤولية اتخاذ القرار سواء كانت مسؤولية أو تنفيذية، ويقصد بها تحديد القائمين علي تنفيذ القرار و المستشارين فيه[3]. أما مرحلة جمع و توفير المعلومات فتشتمل علي جمع البيانات و الحقائق و الأرقام ذات العلاقة بالمشكلة مع ضرورة تحرى الدقة في الجمع و التأكد من مدى صحة المعلومات ومصادر

[1] - علي الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص136.
[2] - صفاء لشهب، مرجع سابق ذكره، ص18.
[3] - نفس المرجع السابق، ص138.

الحصول عليها، وقد تختلف طبيعة البيانات اللازمة من مشكلة إلي أخرى وقد تتوافر بيانات غير كافية لهذا يجب على الإدارة أن تبذل قصارى جهدها لإتمامها لأن سلامة القرارات تتوقف على مدى دقة البيانات و المعلومات، وتمر عملية التحليل بخطوات بدءا بتجزئة المشكلة إلى عناصر، تفحص هذه العناصر و نلمس العلاقة السببية بين تلك العناصر والاعتبارات[1].

3. **وضع البدائل المناسبة:** يعتبر تحديد البدائل الممكنة لحل المشكلة مرحلة مهمة من مراحل اتخاذ القرارات و تتمثل في البحث عن البدائل الممكنة لحل تلك المشكلة، و تلعب الخبرة لدى متخذي القرار دورا رئيسيا في هذا المجال[2]. ويتم في هذه المرحلة قيام متخذ القرار بتطوير أكبر عدد ممكن من البدائل المناسبة لمعالجة المشكلة و يستطيع في ذلك الاعتماد على الخبراء و الاستشاريين واستخدام الوسائل العلمية في تحديد البدائل، إضافة لاعتماده على قدراته الشخصية وخبراته، وكذا مقترحات العاملين في نفس حقل المشكلة[3].

4. **تقييم البدائل واختيار البديل الأنسب:** وتتم في هذه المرحلة عملية المفاضلة بين البدائل من خلال مقارنتها على أساس مزايا وعيوب كل بديل مقارنة بالأخر، وتستلزم هذه المرحلة الرؤية المستقبلية من جانب متخذ القرار لأن المزايا و العيوب الخاصة بكل بديل لا تظهر إلا في المستقبل، وتعتمد على معايير يتم على أساسها التقييم لهذه البدائل من بينها[4]:

- **الكفاية:** حيث يصبح البديل جيدا عندما يكون كافيا لحل المشكلة أو لاستغلال الفرصة موضوع الاهتمام.
- **الجدوى:** حيث يصبح البديل ذو جدوى إذ أمكن تطبيقه في حدود القيود المفروضة على المؤسسة داخليا و خارجيا، ويحقق الفوائد و النتائج المرجوة من وراء حل المشكلة أو استغلال الفرصة، أي يجب أن يكون البديل مناسبا مع قيود الوقت و الموارد و الإمكانيات المالية للمؤسسة.
- **الواقعية:** فقد يكون البديل ذا جدوى واضحة لكنه غير واقعي أي لا يتفق مع ثقافة المؤسسة أو مع ظروفها الحالية و المستقبلية.

---

[1] - سهيل عبيدات، إدارة الوقت و عملية اتخاذ القرارات و الاتصال للقيادة الفعالة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديثة للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص73.

[2] - ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرارات، -دراسة حالة مؤسسة اقتصادية-، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص115.

[3] - خضير كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مرجع سابق ذكره، ص170.

[4] - ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص263.

وعلى متخذ القرار عند اختياره للبديل المناسب أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية[1]:

- ✓ إمكانية تنفيذ البديل بالإضافة إلي اتفاقه مع أهمية المؤسسة و أهدافها.
- ✓ قبول أفراد المؤسسة البديل واستعدادهم لتنفيذه.
- ✓ درجة تأثير البديل على العلاقات الإنسانية و المعاملات الناجحة بين أفراد المؤسسة.
- ✓ كفاءة البديل و العائد الذي سيحققه إتباع البديل المختار.
- ✓ مدى ملائمة البديل مع العوامل البيئية الخارجية للمؤسسة.

5. **تنفيذ البديل المختار**: وهناك من يعتقد أن عملية اتخاذ القرار تنتهي باختيار البديل الأمثل لكن الواقع أن القرار ليس بإقراره و إنما بتنفيذه، وغالبا لا يقوم متخذ القرار بتنفيذه و إنما عملية التنفيذ تكون من اختصاص المستوى الأول في الإدارة أي العاملون و الفنيون و ذلك لا بد من التعاون من أجل القيام بالتنفيذ الفعال، وهنا يأتي دور وظيفة التنظيم والإعداد وتحديد المهام و المسؤوليات لتنفيذ هذا القرار ،وكذا عملية التحفيز للموظفين ودفعهم لانجازه من خلال تحفيزهم ماديا و معنويا، ويمكن القول أن التحفيز المعنوي ذو أهمية أكثر من المادي لأن اقتناعاتهم بالبديل المختار سوف يدفعهم إلي الاهتمام والحرص على تنفيذه[2].

6. **متابعة القرار و تقييمه** : وفي هذه المرحلة يتم مقارنة الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها و المعايير التي وضعت لتمثيل تلك الأهداف بالنتائج التي حصلنا عليها، و في حالة وجود انحرافات بين المعايير والنتائج تقوم بدراسة أسبابها و معالجتها ضمن الخطوات السابقة، و قد تكون المشكلة في تحديد الأهداف أو في تحديد البدائل[3]. وتتم عملية المتابعة من خلال حصيلة المعلومات و تقارير سير العمل والإنجاز التي ترد من مواقع العمل إلي موقع اتخاذ القرار وهو ما يعرف بالتغذية العكسية، وتعيين هذه الأخيرة على معرفة مسار العمل وما أنجز منه في سبيل تحقيق الهدف، وعلى اتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح إذا كانت هناك أخطاء أو انحرافات عن الهدف[4].

[1] - عادل ثابت، سيوكولوجيا الإدارة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص61.

[2] - علي حسين علي، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص24.

[3] - عبد الحميد دادة، مرجع سابق ذكره، ص30.

[4] - سهيل عبيدات، مرجع سابق ذكره، ص77.

سادسا: أساليب اتخاذ القرار:

هناك أساليب متعددة ومختلفة لاتخاذ القرار وهذا حسب درجة أهمية القرار وتوقيته، وكذا الأطراف المعنية به ،وتنقسم إلي قسمين رئيسيين هما الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة:

1) **الأساليب التقليدية**: وهي الأساليب التي تفتقر للتدقيق العلمي، وتنقسم إلى:

- **أسلوب الحكم الشخصي**: يعتمد هذا الأسلوب على نظرة متخذ القرار للأمور و تقديره الشخصي للمواقف و المشكلات، معتمدا في ذلك على تكوينه النفسي، وخبرته السابقة وتأثيره بمجريات الأحداث وعليه فهو يعتمد على خلفيته الثقافية و المعلومات و البيانات المتوفرة لديه عند اتخاذ القرارات، و أهم ما يميز هذا الأسلوب هو الوصول إلي القرار في أقصر وقت ممكن، فعاليته في معالجة المشكلات الروتينية وكذا فتح المجال أمام القدرات الشخصية لمتخذي القرارات[1].
- **الخبرة و المعرفة**: يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه مهامه الإدارية، يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح و الفشل تنير له الطريق نحو العمل في المستقبل، وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالبا ما تكسب المدير المزيد من الخبرة التي تساعده في الوصول إلى القرار المطلوب، ولا تقتصر الخبرة المعنية في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار بل يمكن الاستفادة و التعلم من خبرات المدراء الآخرين الذين سبقوه ومن زملائه و تجاربهم في حل المشاكل الإدارية واتخاذ القرارات الصائبة[2].
- **إجراء التجارب**: وقد بدأ تطبيق هذا الأسلوب في مجالات البحث العلمي ثم انتقل تطبيقه إلى الإدارة،وهذا للاستفادة منه في مجال اتخاذ القرارات، وذلك بأن يقوم متخذ القرار نفسه بإجراء التجارب آخذا بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة، والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار ،حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى اختيار البديل الأفضل معتمدا في هذا الاختيار على خبرته العلمية[3].

[1] - جمال الدين لعويسات، الإدارة و عملية اتخاذ القرار، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص ص73- 74.

[2] - سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص68.

[3] - نواف كنعان، مرجع سابق ذكره، ص184.

- **دراسة الآراء و الاقتراحات:** يعني هذا الأسلوب اعتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوئها من اختيار البديل الأفضل ،وغالبا ما تقدم هذه الآراء من قبل مستشارين و متخصصين[1].

ما يمكن استنتاجه أن الأساليب التقليدية لاتخاذ القرارات التي تعتمد على المعايير الشخصية غر كافية لمواجهة التطورات الجديدة التي شهدتها الإدارة، وبالتالي لابد من الاستعانة بأساليب و نظريات علمية حديثة تستند إلى معايير علمية و موضوعية.

3) **الأساليب الحديثة (العلمية):** وهي الأساليب التي تعتمد على النماذج الرياضية و الحاسبات الإلكترونية التي تقوم بتحليل البيانات و المعلومات بهدف الوصول إلى القرار المناسب، و يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- **بحوث العمليات:** وتعني استخدام الطريقة العلمية في المفاضلة بين البدائل التي يمكن اتخاذها تجاه مشكلة معينة من خلال المقاييس الرياضية، وذلك من أجل الوصول إلى الوسائل المثلى التي تتناسب مع الأهداف المطلوبة[2]. ويقصد بها كذلك تطبيق الوسائل و الطرق العلمية لحل المشكلات الإدارية التي تواجه المدراء بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج، كما عرفها « واجنر » بأنها: "مدخل علمي لحل المشكلات الإدارية في المواقف المعقدة و محورها الأساسي هم اتخاذ القرار ويعتمد تطبيقه على صياغة المشكلة الإدارية بصورة نماذج رياضية وإجراء المقارنة الحسابية بين البدائل المختلفة عن طريق الاستعانة بالحاسب الإلكتروني لإجراء المقارنة اللازمة و التوصل إلى حل"[3].
- **أسلوب تحليل نقطة التعادل:** يعتمد هذا الأسلوب على العلاقة الموجودة بين كمية الإنتاج والعائدات المحققة من بيعها، ومستوى الأعباء و الربح، ونقطة التعادل تمثل المستوى الذي يكون عنده إجمالي الإيرادات يساوي إجمالي الأعباء، أي النتيجة معدومة، فإذا ارتفع مستوى النشاط فوق هذه النقطة زاد إجمالي الإيرادات على الأعباء، و العكس صحيح ويستخدم هذا الأسلوب في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الإنتاج، إلغاء بعض المنتجات أو إضافة نوع جديد[4].

[1] - عبد القادر عيادي، مرجع سابق ذكره، ص42.

[2] - جمال الدين العويسات، مرجع سابق ذكره، ص77.

[3] - سهيل عبيدات، مرجع سابق ذكره، ص64.

[4] - علي حامدي، مرجع سابق ذكره، ص ص50- 51.

- **أسلوب التحليل الحدي:** يهدف هذا الأسلوب إلى دراسة و تحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار، و المفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المتحققة عن هذه البدائل ومن أهم المعايير التي يستخدمها أسلوب التحليل الحدي في عملية المفاضلة بين البدائل هما التكلفة الحدية، والعائد الحدي، فالتكلفة الحدية هي التكلفة التي تترتب على إنتاج وحدة إضافية، أما العائد الحدي فهو الإيراد الإضافي المترتب على بيع وحدة إضافية[1].

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي والخارجي في اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية.

قبل التطرق لمساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات سوف نذكر ما هي هذه القرارات التي تتأثر بالتدقيق ،وقبل التطرق لتوضيح القرارات التشغيلية يجب أن نميز بينها و بين القرارات الإستراتيجية و نحدد الفرق بينهما.

أولا: القرارات الإستراتيجية: يعتبر القرار الإستراتيجي أكبر خطوة من القرار التكتيكي، إذ أن القرار الإستراتيجي يعني الانتقال إلى مرحلة جديدة أفضل من المرحلة الحالية إذ أن هذا القرار إن لم يكن صائبا فإن نتائجه قد تكون وخيمة و أحيانا يصعب معالجتها. و من أمثلة القرارات الإستراتيجية ما يلي[2]:

- انتقال شركة سامسونج من تجارة الأرز و الشعير إلى صناعة الإلكترونيات يعتبر قرارا إستراتيجيا.
- رفض كوداك الانتقال من صناعة ورق التصوير و الدخول في عالم التصوير الرقمي، كان قرارا إستراتيجيا قد أودى بحياة الشركة بالرغم من جميع القرارات التكتيكية الصائبة لحماية المؤسسة

ولكنها فشلت لأن القرار الإستراتيجي كان خاطئا و الأمر ينطبق على نوكيا أيضا عندما رفضت عرض قوقل لتطبيق الأندرويد على هواتفها و قبلته سامسونج لنرى الفرق إلى ما آلت إليه الشركتين.

- **خصائص القرار الاستراتيجي:**

تختلف القرارات الإستراتيجية عن القرارات غير الإستراتيجية، وأهمية التفرقة هي إظهار الاختلاف بين المؤسسات التي تدار إستراتيجيا و المؤسسات التي لا تدار إستراتيجيا، وتتعرض بالتالي للفشل. وهناك نواح معينة تميز القرارات الإستراتيجية وهي[1]:

[1] - سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص78.

[2] – مها فؤاد، مقالات في علوم الإدارة، الفرق بين القرارات الإستراتيجية و القرارات التشغيلية، أكاديمية بنات المستقبل الدولية، على الموقع: https://mahafouad.net/ شوهد يوم: 2022/05/15، على الساعة: 19:29.

1. الاهتمام بالعميل:

تسعى الإدارة الإستراتيجية إلى زيادة رضاء العميل، ومحاولة جذبه إلى المؤسسة، وذلك عن طريق زيادة المنافع التي تقدمها إليه و زيادة درجة إشباعه. وفي سبيل ذلك تتخذ القرارات في كل المجالات لتحقيق هذه الغاية.

فالمؤسسة تتخذ قرارا بالتخلص من المخزون و إتباع أسلوب التسليم المنضبط « just in time » لتخفيض التكلفة وبالتالي تزداد قدرتها على تخفيض الأسعار، وتدخل الحاسب الآلي لتسهيل الأعمال الروتينية لتوفير وقت العميل و الإسراع بخدمته.

2. الاهتمام بالتغيرات البيئية:

تهتم الإدارة الإستراتيجية بالترصد و التنبؤ بالتغيرات في البيئة الداخلية و الخارجية و قياس حجم و قوة هذا التغيير، فالتغيير هو الذي يخلق الفرص و التهديدات سواء كان تغييرا داخليا أو خارجيا و القرارات الإستراتيجية تعمل على تعديل اتجاهات المؤسسة بحيث تصبح أكثر موائمة مع التغيرات الحالية و المتوقعة.

فالمدير الإستراتيجي مثل لاعب الشطرنج يتنبأ و يتابع حركات الخصم و يتخذ القرارات التي تزيد من نقاط قوته، و تعالج نقاط ضعفه حتى تزداد فرصته في الفوز.

3. التأثير طويل الأجل:

تتضمن الإدارة الإستراتيجية قرارات ذات أثر طويل الأجل مثل الدخول في مشروعات مشتركة أو إضافة منتج جديد أو فتح منافذ توزيع أو شراء مصانع المنافسين، كلها قرارات يبقى أثرها لفترة طويلة و يصعب تغييرها بدون تكلفة عالية إذ ما قورنت بتكلفة قرار مثل تغير قواعد الحضور و الغياب و غيرها من القرارات غير الإستراتيجية.

4. التمويل الجذري في ممارسات المنظمة:

يتضمن التخطيط الإستراتيجي قرارات تمثل تحولا جذريا في ممارسات المؤسسة، و ليس مجرد تغيير بسيط فيها ،فقيام إحدى الشركات التي تعمل في مجال العدسات اللاصقة و غيرها من أجهزة تصحيح النظر لإنشاء مستشفى متخصص في أمراض العيون و هو قرار إستراتيجي يؤثر في ممارسات المؤسسة ككل «مثلا».

[1] – مها فؤاد، مقالات في علوم الإدارة، الفرق بين القرارات الإستراتيجية و القرارات التشغيلية، أكاديمية بنات المستقبل الدولية، على الموقع: https://mahafouad.net/ شوهد يوم: 2022/05/15، الساعة: 19:46.

5. الاعتماد على المزايا التنافسية:

يعتمد القرار الاستراتيجي على نقطة قوة أو ميزة تنافسية مثل الجودة و الالتزام بمواعيد التسليم أو القدرة على تقديم تسهيلات الدفع، أما القرارات غير الإستراتيجية فهي لا تبنى حول نقطة قوة لأنها لا تهدف إلى زيادة قوة المؤسسة التنافسية و زيادة قيمتها.

و يلاحظ أن هناك أكثر من مجال القرارات الإستراتيجية نظرا لأن المؤسسة تنافس معتمدة على تشكيلة من المزايا التنافسية التي تميزها عن غيرها من المؤسسات و ليس على ميزة تنافسية واحدة.

6. السرعة في تطبيق الإستراتيجيات:

يعتمد الفكر الإستراتيجي على السرعة في اتخاذ القرارات و القدرة على وضع الأفكار موضع التنفيذ نظرا لأن تصميم الإستراتيجيات يتطلب وقتا طويلا، و عادة تصبح الإستراتيجية متقادمة قبل تطبيقها للبطء الشديد في تطبيق الأفكار التي تم التوصل إليها و عدم الرغبة في تحمل قدر معقول من المخاطرة، و لذلك فإن المؤسسات المعاصرة تعمل على تعيين المدراء القادرين على اتخاذ القرارات الإستراتيجية بسرعة و جرأة، و تدفع لهم مرتبات تفوق ما يدفع لغيرهم لما يتحملونه من مخاطر نتيجة لاحتمال فشل بعض إستراتيجياتهم.

7. المشاركة:

لم تعد عملية تصميم الإستراتيجيات عملا فرديا يقوم به بعض العباقرة و ذوي المواهب الإدارية المتميزة، بل يعتمد تصميم الإستراتيجيات على تشجيع الأفراد من كافة المستويات الإدارية و من مختلف الأنشطة والتخصصات و الخلفيات العلمية على الاشتراك الفعلي و النشط في تصميم الإستراتيجيات.

8. السعي لفوز الجميع:

لا تحاول المؤسسات المعاصرة إلحاق الهزيمة بالأعداء و القضاء عليهم، إنما تسعى إلى إيجاد تحالفات مع المنافسين كما أنها تنظر للعاملين و العملاء باعتبارهم الشركاء.

9. المرونة:

تحرص المؤسسات المعاصرة على اختبار الإستراتيجيات التي ممكن تعديلها أو حتى إلغائها لمقابلة رد فعل المنافسين أو تغير اتجاهات العملاء و الموردين و تغيير البيئة الخارجية و الداخلية. و أصبحت مرونة الإستراتيجية

أحد المعايير الهامة في تفضيل بعض الإستراتيجيات على البعض الآخر و بصفة عامة فإن توفير عنصر المرونة لمواجهة ظروف عدم التأكد، يعتبر أحد المتطلبات الأساسية للفكر الإستراتيجي الحديث. و كلما زاد عدم التأكد زادت الحاجة لتوفير عنصر المرونة في القرارات الإستراتيجية.

10. الابتكار و التجديد:

تدرك المؤسسات المعاصرة الناجحة أن الأرباح و زيادة حصة المؤسسة من السوق لا يحصل عليها إلا الرواد الأوائل و المبتكرون و المجددون اللذين يؤمنون بأن معظم الأفكار الجديدة و التي ثبت نجاحها بدأت بأفكار كان من الصعب تصديقها و الاقتناع بها.

حيث أدركت المؤسسات أن أساس إيجاد الإستراتيجيات ناجحة، يعتمد على المعلومات و التحليل بنفس الدرجة التي يعتمد فيها على الابتكار و التخيل و الحكم الشخصي، و تحدي الثوابت ينظر إليها في الصناعة باعتبارها قوانين لا ينبغي المساس بها.

11. الحشد الكبير للموارد:

يتطلب تطبيق القرارات الإستراتيجية عادة حشدا كبيرا للموارد البشرية و المادية إذا قورنت بمقدار الموارد المطلوبة لتنفيذ القرارات الإستراتيجية.

ثانيا: القرارات التشغيلية: هي مجموعة القرارات التي تهتم بتشغيل وانطلاق عملية الإنتاج وقياس فاعلية النشاط الإنتاجي و إسهامه في تحقيق أهداف المنشأة ومن أهمها:

- قرارات تحديد احتياجات المواد، التخطيط الإجمالي للإنتاج.
- قرارات تخطيط و مراقبة المخزون.
- تحديد حجم العمالة.
- جدولة العمليات الإنتاجية.
- ضمان الجودة.

- **خصائص القرارات التشغيلية:**

تهتم القرارات التشغيلية و التي يسميها البعض بالقرارات الروتينية بأمور المؤسسة اليومية، و بالتالي فهي تقع ضمن التخطيط قصير الأجل و تتخذ عادة في المستوى الإداري الأول، حيث يقوم الرؤساء في هذا المستوى

بتطبيق سياسة المؤسسة و قواعد العمل فيها و تختص في معالجة مشاكل روتينية متكررة كتوزيع العمل. الشكاوي و مراقبة و ضبط سير العمل التشغيلي اليومي، و بالتالي فهي لا تحتاج إلى دراسة و تحليل واسعين، نظرا لتكرار نفس المواقف التي تعالجها، و عليه يمكن القول أن القرار التشغيلي يشتمل على قدر ضئيل و فرص محدودة جدا في ممارسة القرار المبدع و المستقل[1].

- **الفرق بين القرارات التشغيلية و الإستراتيجية:**

يعتمد نجاح الأعمال التجارية على القرارات التي يتخذها الموظفون الرئيسيون في المؤسسة على الرغم من أن هؤلاء الأفراد يمكن أن يقوموا باتخاذ قرارات سيئة من شأنها أن تضر بالمؤسسة، و تتناول القرارات التشغيلية والإستراتيجية الجوانب المختلفة من المؤسسة. فالقرارات الإستراتيجية تؤثر على الاتجاه العام للمؤسسة، بينما تؤثر القرارات التشغيلية على عملياتها اليومية[2].

ثالثا: القرارات التمويلية :

1) **تعريف قرار التمويل:** يعرف قرار التمويل على أنه القرار المتعلق بكيفية اختيار مصادر الحصول على الأموال، حيث يجب ترتيب هذه المصادر بما يمكن أصحاب المشروع من الحصول على أكبر عائد ممكن[3].

- **ويعرف أيضا بأنه:** "الحصول على الأموال بالشكل الأمثل، أي تحديد مزيج مناسب للتمويل يتكون من تمويل قصير الأجل وتمويل طويل الأجل، وتمويل بالملكية وتمويل بالدين يجعل كلفة التمويل في حدها الأدنى، وبما يعظم ثروة المساهمين (أي تعظيم قيمة المؤسسة)"[4]. وتتعلق قرارات التمويل باختيارات التمويل المستعملة من قبل المؤسسة للحيازة على أصول طويلة المدى لتحقيق التوازن بين التمويل قصير الأجل و التمويل طويل الأجل، وكذا بين التمويل عن طريق الاستدانة والتمويل عن طريق الأموال الخاصة، ولهذه القرارات انعكاسات وآثار على أداء المؤسسة، وعلى

[1] – مها فؤاد، مقالات في علوم الإدارة، الفرق بين القرارات الإستراتيجية و القرارات التشغيلية، أكاديمية بنات المستقبل الدولية، على الموقع: https://mahafouad.net/ شوهد يوم: 2022/05/15، الساعة: 19:47.

[2] – https://mahafouad.net/ ، شوهد يوم: 2022/05/15، الساعة: 19:48.

[3] – محمد الصيرفي، إدارة المال و تحليل هيكله، مرجع سبق ذكره، ص83.

[4] – محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص15.

درجة الخطر المالي الذي تتعرض إليه، وبالتبعية على تكلفة رأس المال و العلاوة التي تطالب بها الأطراف الممولة للمؤسسة[1].

إن اهتمام المدير المالي قبل اتخاذ القرار التمويلي وبعده هو التأكد من أن الأموال المطلوبة يمكن[2]:

- ✓ توفيرها في الوقت المناسب.
- ✓ بأقل تكلفة ممكنة.
- ✓ استثمارها في المجالات الأكثر فائدة.

ويوجد نوعين من قرارات التمويل في المؤسسة وهما[3]:

- قرارات تهتم بتحديد المزيج الملائم للتمويل القصير و الطويل الأجل وهو من أهم القرارات التي تؤثر على الربحية و السيولة.
- قرارات تعني بتحديد أيها أكثر نفعية للمؤسسة، القروض قصيرة الأجل أو القروض طويلة الأجل من خلال الدراسة المعمقة للبدائل المتاحة وتكلفة كل بديل والآثار المترتبة عليه في الأجل الطويل.

2) مصادر تمويل المؤسسة:

تتكون مصادر تمويل المؤسسة من المصادر الداخلية و المتمثلة في التمويل الذاتي ومصادر خارجية:

1. **مصادر التمويل الداخلية:** يعتبر التمويل الذاتي أحد المصادر الخاصة التي تستعين بها المؤسسة في تمويل نشاطها فهو يدل على قدرتها على إيجاد مصادر ذاتية لتمويل احتياجاتها دون اللجوء إلى الغير،كما يمثل رأس المال الضمني للمؤسسة الممكن إعادة استثماره في النشاط انطلاقا من الفوائض الناتجة عن الاستغلال[4].

---

[1] - عبد الوهاب دادن، دراسة تحليلية للمنطق المالي لنمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية – نحو بناء نموذج لترشيد القرارات المالية-، (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص ص45- 46.

[2] - عبد الله غالم، عمار بن نوار، تأثير السلوك المالي على العائد و المخاطرة في المؤسسة الاقتصادية مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الإدارة المالية: رفع أساسي لتحسين أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر (واقع و آفاق)، جامعة الجزائر، 26/25 نوفمبر 2014، ص2.

[3] - عبد الغفار حنفي، أساسيات التمويل و الإدارة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص12.

[4] - محمد بوشوشة، أثر الامتيازات الجبائية على الإدارة المالية للمؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الإدارة المالية: رفع أساسي لتحسين أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 26/25 نوفمبر 2014، ص10.

ويقصد كذلك بالتمويل الذاتي الأموال المتولدة من العمليات التجارية للمؤسسة أو من مصادر عرضية دون اللجوء إلى مصادر خارجية، وهو ما يسمح للمؤسسة من تغطية الاحتياجات المالية اللازمة لسداد الديون و تنفيذ الاستثمارات وزيادة رأس المال العامل، فالتمويل الذاتي يعطى قيمة مالية زائدة للمؤسسة لأنه يمنحها الاستقلالية أكثر من التمويلات الأخرى[1]. وتتكون مصادر التمويل الذاتي مما يلي[2]:

- **الاهتلاكات**:يعرف الاهتلاك على أنه تلك المبالغ السنوية المخصصة لتعويض النقص التدريجي يحدث بصورة فعلية أو معنوية على عناصر الاستثمارات التي تتدهور قيمتها مع مرور الزمن نتيجة الاستعمال ،التلف، أو التقادم التكنولوجي.
- **الأرباح المحتجزة**: هي النتيجة الصافية التي تحققها المؤسسة من عملياتها التجارية و الاستثمارية والتي لم تقم بتوزيعها، إذ تحتفظ بها سواء كاحتياطات تبقي تحت تصرفها أو في صورة نتائج رهن التخصيص بهدف تلبية احتياجات التوسع و النمو ومواجهة الطوارئ.
- **المؤونات و المخصصات**: تعرف المؤونات على أنها مكون مالي من أموال المؤسسة يحتجز لغرض مواجهة خسائر محتملة، أو أعباء ممكنة الحدوث في المستقبل، حيث تبقي مجمدة داخل المؤسسة إلى حين تحقق الخطر أو العبء الذي كونت لأجله، أو زوال الخطر المحتمل، وتختلف قدرة التمويل الذاتي عن التمويل الذاتي في حد ذاته حيث تمثل قدرة التمويل الذاتي الفرق بين مجموع الإيرادات الممكن تحصيلها ومجموع التكاليف المحتمل تسديدها، فهي تعبر عن تدفق محتمل للخزينة وليس حقيقي[3].

2. **مصادر التمويل الخارجي**: ويقصد به تمويل الاستثمارات الجديدة بالاعتماد على المصادر التي تحصل عليها المؤسسة من مصادر خارجية، وتحتاج عملياته وقت أطول من التمويل الداخلي من أجل دراسة الوضع المالي والشروط والتكلفة والعائد المتوقع، ويتوقف التمويل الخارجي على عاملين هما الاحتياجات المالية للمؤسسة وحجم التمويل الداخلي المتاح[4]. وتتكون مصادر التمويل الخارجي مما يلي:

---

[1] - عزيز لوجاني، دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي – دراسة حالة شركة الرزم المعدني بعنابة EMB، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012، ص21.

[2] - أحمد بوراس، تمويل المنشآت الاقتصادية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص ص28- 31.

[3] - عزيز لوجاني، مرجع سابق ذكره، ص22

[4] - منير شاكر محمد و آخرون، التحليل المالي – مدخل صناعة القرارات –، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص292.

- **زيادة رأس المال:** إن الزيادة في رأس المال تأخذ أشكال كثيرة، لكن الشكل الأكثر شيوعا هو طرح أسهم جديدة للاكتتاب سواء كانت أسهم عادية أو أسهم ممتازة[1]. وتمثل الزيادة في رأس المال مصدر تمويل خارجي تلجأ إليه المؤسسة عند استحالة تغطية احتياجاتها التمويلية عن طريق الموارد الداخلية، وتوجد عدة وسائل لزيادة رأس المال حسب الأهداف المحددة من طرف مسيري المؤسسة، غير أن زيادة رأس المال نقدا تعتبر الوسيلة الوحيدة التي تجلب للمؤسسة موارد مالية جديدة[2].
- **القروض:** تصنف حسب معيار الزمن إلى:

1. **القروض قصيرة الأجل:** يقصد بها تلك الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من الغير، وتلتزم بردها خلال فترة لا تزيد عادة عن السنة، وهي تتعلق بالتشغيل الجاري للطاقات الإنتاجية وكذا تمويل احتياجاتها المؤقتة في الأصول المتداولة، ويضاف إلى هذا مصادر أخرى قصيرة الأجل مثل الائتمان التجاري والائتمان المصرفي، ويتمثل الائتمان التجاري في الائتمان الناشئ عن العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة والمتمثلة في الفترة الفاصلة بين تاريخ شراء البضاعة أو المواد الأولية وبين تاريخ تسديد قيمة هذه المشتريات[3]. أما الائتمان المصرفي فيتمثل في القروض و التسهيلات قصيرة الأجل التي تقدمها البنوك للمؤسسة، وتكون آجالها في حدود السنة[4].
2. **القروض متوسطة الأجل:**تنشأ الحاجة لهذا التمويل عندما تضع المؤسسة في خطتها القيام بعمل التوسعات أو التحسينات على موجوداتها الثابتة، و إدخال تكنولوجيا متقدمة لتطور السلع وتخفيض تكلفتها الإنتاجية، وتتميز الأموال المقترضة من مصادر تمويل متوسطة بأنها تستحق السداد بين سنتين حتى 10 سنوات، وبالتالي فهذه الأموال تصلح تماما لإنفاقها على الموجودات الثابتة التي تبدأ الإنتاج وتوليد الأرباح خلال فترة تزيد عن السنة وتمتد لسنوات طويلة في المستقبل[5].

---

[1] - مليكة زغيب، نعيمة غلاب، تحليل أساليب تمويل المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة المجمع الصناعي الصناعي للحليب و مشتقاته-، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول سياسات التمويل و أثرها على الاقتصاديات و المؤسسات-دراسة حالة الجزائر و الدول النامية-، على الموقع: https://iefpedia.com/arab/wp-contentent ، يوم: 2022/02/28، الساعة 13:30.

[2] - زغود تبر، محددات سياسة التمويل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بالقطاعين الخاص و العام في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2009، ص20.

[3] - أحمد بوراس، مرجع سابق ذكره، ص ص35-37.

[4] - عاطف وليم أندرواس، التمويل و الإدارة المالية للمؤسسات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص391.

[5] - علي عباس، مرجع سبق ذكره، ص269.

3. **القروض طويلة الأجل:** يعتبر الاقتراض طويل الأجل أحد مصادر التمويل الطويل الأجل إلا أنه يعتبر بمثابة دين على عاتق المؤسسة واجب السداد تبعا لفترة القرض و ضمن تكلفة معينة، وتمثل مصادر هذا النوع في الاقتراض طويل الأجل من مؤسسات الإقراض المتخصصة والاقتراض عن طريق إصدار السندات[1].

✓ **مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات التمويلية:**

إن تحقيق التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي يساعد المؤسسة في اتخاذ قراراتها التمويلية من خلال توفير معلومات ذات مصداقية تعد أساس لاتخاذ هذه القرارات، حيث سنتناول في هذا الجزء كل من مساهمة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات التمويلية، وأهمية التكامل بين النوعين في اتخاذ هذه القرارات.

أولا: مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات التمويلية.

يعتبر التدقيق الداخلي أداة مهمة لتبادل المعلومات بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة حيث يساعد على تأهيل المعلومات ذات الجودة لاتخاذ القرارات المختلفة، و من الملاحظ أن جميع المجالات التي يكون فيها تتخللها عملية اتخاذ القرارات و من أجل تحديد مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات التمويلية تجدر الإشارة إلى أنه يلعب دورا مهما في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرارات و يمكن توضيح ذلك على النحو التالي[2]:

- **تحديد المشكلة:** يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في اكتشاف المشاكل المحيطة و المتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى له مواجهتها قبل التفاجؤ بها، بمعنى أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحديد الأخطار الممكن مواجهتها، حيث يسمح بتشخيص الخطر و الكشف عنه كما يحدد طريقة التصرف معه.
- **إيجاد البدائل:** تعد الحلول و البدائل مجموعة الوسائل و الإمكانيات المتاحة لمتخذ القرار و يفترض وجود حلول متعددة تطرح من أجل تقييمها و اختيار الأفضل و الأكثر ملائمة، و تأتي هذه البدائل

[1] - عزيز لوجاني، مرجع سبق ذكره، ص36.

[2] – محمد عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة لاتخاذ القرار – دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال –saaidal –، ص ص16-20، على الموقع: WWW.raod.net/news-636-html، يوم: 2022/04/02، الساعة 12:30.

نتيجة التحليل و التمحيص للمعلومات فيضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد المتواني و السليم لهذه المعلومات، فتحديد البدائل الممكنة لا يكون إلا من خلال دراسة شاملة و تحليل مستمر.

- **تقييم البدائل:** تعد هذه المرحلة من أهم مراحل اتخاذ القرار، حيث يتم تحديد أبعاد كل بديل من ايجابيات و سلبيات، فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة ،فالحل الذي تم بعد تقييم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء و المستشارين في عملية البحث و دراسة البدائل المطروحة، ويبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة أنه يعمل على تقييم اقتراح البدائل التي يراها مناسبة.
- **اختيار البديل أو الحل الأفضل:** إن الهدف من متخذ القرار في نهاية المطاف هو حسم الموقف من خلال الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف و حل المشكلة و اختيار بديل من بين البدائل في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الاقناعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير لأنه تم دراسته من جميع النواحي.
- **تنفيذ القرار و متابعته:** يساعد التدقيق الداخلي في عملية التنفيذ و هذا بحكم طبيعة نشاطه وتعامله مع جميع المستويات في المؤسسة و كذا قيامه بعملية التوريد المستمر للمعلومات و خاصة المعلومات المالية منها. أما في مرحلة المتابعة و التقويم فيزداد دور التدقيق الداخلي و هذا بحكم طبيعة عمله الرقابي، بحيث يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة و تقييمها لترفع نتائج هذا التقييم في شكل اقتراحات و إرشادات في التقرير النهائي.

من خلال ما سبق نجد أن التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري يقوم بتزويد كافة المستويات الإدارية في المؤسسة بالمعلومات و الدراسات و مختلف الاقتراحات لاتخاذ القرارات المختلفة إدارية كانت أم تمويلية.

ثانيا: مساهمة التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات التمويلية.

يمكن توضيح مساهمة التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات التمويلية كما يلي:

- **مساهمة التدقيق الخارجي في اتخاذ قرار التمويل:**

يساهم التدقيق الخارجي في اتخاذ قرار التمويل من خلال:

- يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات موثوق منها حول الوضع المالي للمؤسسة مما يفيدها في تحديد البدائل التمويلية الملائمة ومدى قدرتها على اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية.

- من خلال تدقيق القوائم المالية تحدد المؤسسة بدقة نسبة مديونيتها و على أساسها يتم المفاضلة بين البدائل التمويلية و قدرتها على الاقتراض.
- قيام المدقق الخارجي بفحص النظام الضريبي للمؤسسة يوفر معلومات عن الوضع الجبائي لها، مما يفيدها في اتخاذ قرار التمويل لأنه يعتمد على مقدار الوفرات الضريبية، فقيام المؤسسة بالاقتراض لتمويل استثماراتها له فوائده الضريبية نتيجة طرح الفوائد على القروض من نتيجة المؤسسة.

➢ **مساهمة التدقيق الخارجي في اتخاذ قرار توزيع الأرباح:**

- يوفر التدقيق الخارجي معلومات عن مدى قدرة المؤسسة على اللجوء إلى مصادر التمويل الخارجية كما سبق الذكر، و هذا من شأنه التأثير على اتخاذ قرار توزيع الأرباح حيث أن توفير مصادر تمويل متاحة من خارج المؤسسة يعطيها حرية أكثر في توزيع أرباحها.
- يساعد تقرير المدقق الخارجي و دراسته لبيئة المؤسسة من تحديد الفرص الاستثمارية المتاحة أمامها مما يؤثر على قرارها بخصوص توزيع الأرباح.
- إن مصداقية المدقق الخارجي على القوائم المالية دليل على مصداقيتها و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، و هذا يسمح لها بمعرفة أرباحها الفعلية التي بناء عليها يتم اتخاذ قرار توزيع الأرباح من عدمه.

ثالثا: مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات التمويلية.

إن التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يفيد المؤسسة في اتخاذ قرارات تمويلية أكثر رشاده ،ويساعدها في تقييم أدائها و هذا من خلال[1]:

- توفير معلومات تفصيلية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في التوقيت المناسب.
- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري و المحاسبي.
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل التدقيق و تقاريره.
- فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة مما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.
- خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين و باستبعاد ازدواجية العمل.

[1] – مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005، ص31.

- أما بالنسبة للأطراف الخارجية فيساعد التكامل بين النوعين على[1]:

- اطمئنان هؤلاء الأطراف على الرأي المعبر عنه من قبل المدقق الخارجي.
- اطمئنان المساهمين على أموالهم و توفير معلومات موثوق منها تمكنهم من اتخاذ قرارات حو مصير أموالهم في المؤسسة.
- الضخ المتواني للمعلومات ذات المصداقية بغية اتخاذ القرارات و تحقيق الكفاءة الإدارية.

بناء على ما سبق ذكره يمكن القول أنه على الرغم من استقلالية التدقيق الخارجي إلى أنه يساعد المؤسسة في اتخاذ قراراتها التمويلية، و هذا من خلال توفير معلومات محاسبية ذات جودة يمكن الاعتماد عليها في مختلف مراحل اتخاذ القرارات التمويلية داخل المؤسسة، من خلال إضفاء المزيد من المصداقية و الموثوقية على المعلومات المحاسبية التي تعد أساس اتخاذ القرار.

[1] - مسعود صديقي، محمد براق ،مرجع سبق ذكره ، ص31.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل نستخلص أن عملية اتخاذ القرار هي عملية تمارس على مستوى مختلف المستويات داخل المؤسسة، لأن نجاح أعمال أي مؤسسة يتوقف على مدى كفاءة و فعالية القرارات المتخذة ومدى خدمتها لأهداف المؤسسة. إذ تعتبر عملية اتخاذ القرار أنها عملية مفاضلة بين عدة بدائل متاحة من أجل اختيار البديل الأمثل و هذا وفق مجموعة من الخطوات و باعتماد مجموعة من الأساليب.

و تعتبر القرارات التشغيلية و التمويلية من أهم القرارات المتخذة داخل المؤسسة، فقرار التمويل الذي يتخذ من أجل تحديد نوع و حجم التمويل المطلوب من أجل تغطية الاحتياجات المالية لمختلف استثماراتها، و كذلك القرارات التشغيلية التي تقع ضمن التخطيط قصير الأجل حيث تتخذ فيه قرارات روتينية.

لذلك أصبح التدقيق المحاسبي الأداة الفعالة و الركيزة الأساسية التي من خلالها يتم التحقق من صحة البيانات المعلومات المالية و التأكد من دقة و تعبير القوائم المالية عن الحقائق المالية للمؤسسة و طبيعة نشاطها، فمن خلال التدقيق الداخلي يتم تحديد نقاط القوة و الضعف للمؤسسة و إضافة قيمة لها من خلال الحماية من المخاطر التي تواجهها. أما التدقيق الخارجي يساهم في اتخاذ القرارات من خلال مساهمته في تحسين جودة المعلومات وكذلك طمأنة أصحاب المصالح كالمقرضين (بنوك، مؤسسات مالية) أو إدارة الضرائب من مصداقية المعلومات المالية ،ولكلا النوعين دور مهم في المؤسسة لذلك فإن التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يعزز من كفاءة و فعالية عملية اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية داخل المؤسسة.

الفصل الثاني
الجانب التطبيقي



مقدمة الفصل الثاني:

بعد استفائنا الجانب النظري من البحث و الذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع و استعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الاستبانة.

و لتحقيق هذه الدراسة قمنا بتصميم استبيان موجه إلى خبراء محاسبيين و أساتذة جامعيين، بحيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، الأول قسمناه إلى مطلبين الأول و الثاني. حيث تحدثنا في الأول عن المؤسسة محل الدراسة « جامعة يحي فارس بالمدية » و هيكلها التنظيمي، أما الثاني التعريف بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

أما المبحث الثاني فخصصناه للدراسة الميدانية حيث قمنا في المطلب الأول بتوضيح المنهج المتبع في الدراسة وأدواته، و في المطلب الثاني فخصصناه لدراسة الاستبيان و تحليله و استخلاص النتائج المتوصل إليها مع التفسير.

المبحث الأول: ماهية جامعة المدية يحي فارس.

تمهيد:

وفقا للدراسة التي بين أيدينا و المتمثلة في دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية في المؤسسة الاقتصادية ،ارتأينا إجراء الدراسة في جامعة المدية يحي فارس وبالتحديد في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، لذلك وجب علينا التعريف بالمؤسسة و الكلية، لذلك سوف نتطرق لها في هذا المطلب .

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الجامعة و هيكلها التنظيمي.

- **النبذة التاريخية:**

انطلق التعليم العالي بالمدية خلال السنة الجامعية 1989/1988 بموجب المرسوم رقم "98/48" المؤرخ في 1989/11/04 م بالهياكل الإدارية التي احتضنت المعهد الوطني للتعليم العالي في الإلكتروتقني عندما كان معهدا تكنولوجيا تابعا لإكمالية « الفرابي » من أجل توفير التعليم العالي في الشعب التالية[1]:

- جذع مشترك تكنولوجيا.
- تكوين في المدى القصير في الإلكترو تقني.

في شهر جويلية من سنة 2000 و بمقتضى المرسوم رقم 2000/198 المؤرخ في 2000/07/25 رقي المعهد الوطني للتعليم العالي إلى مركز جامعي فقد ازداد تطورا حيث عرف المركز فتح أربعة معاهد:

- معهد العلوم و التكنولوجيا.
- معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.
- معهد العلوم القانونية و الإدارية.
- معهد الآداب و اللغات.

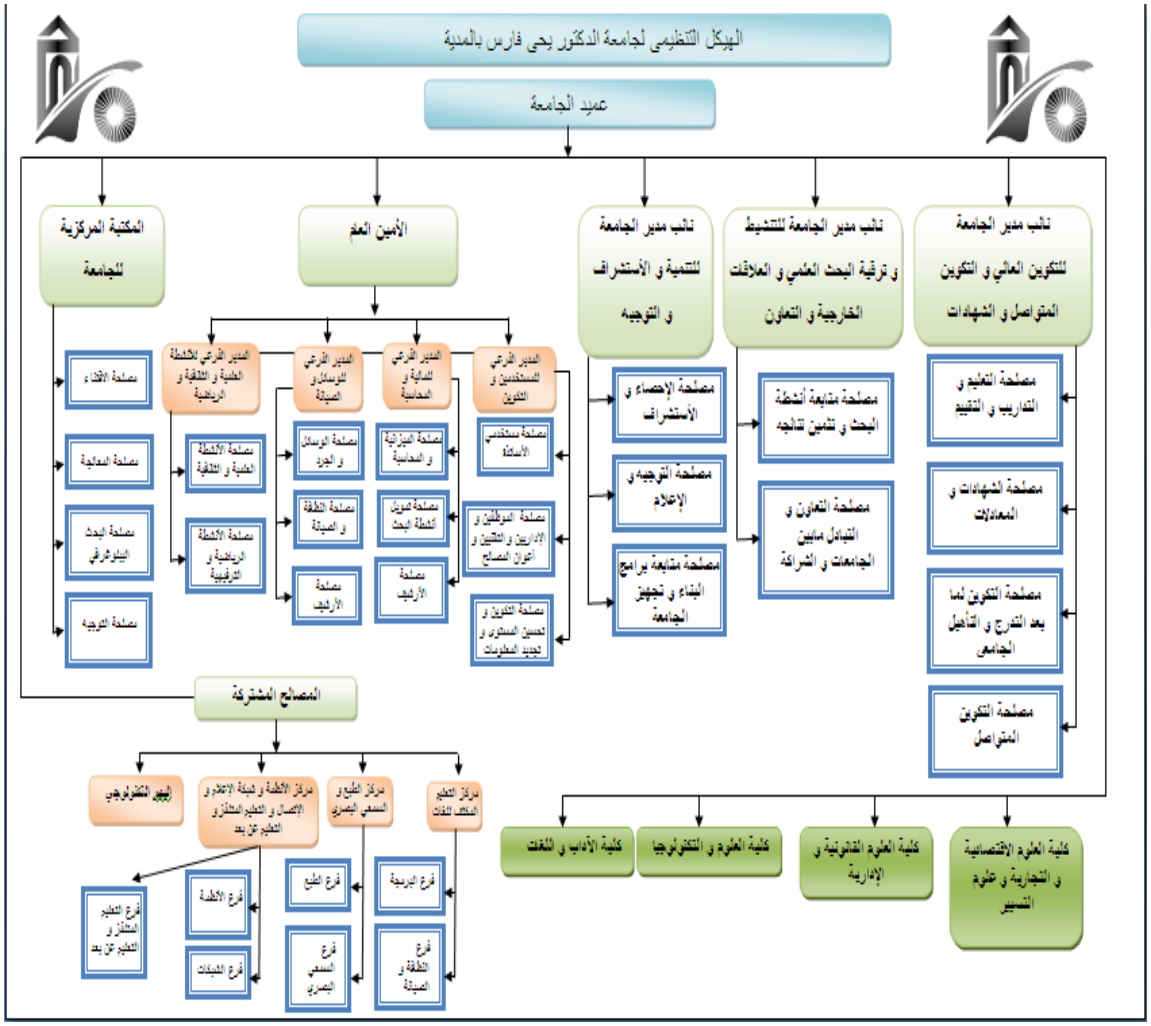
و قد تم ترقية المركز الجامعي يحي فارس إلى جامعة بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 09/11 المؤرخ في 07 محرم 1430 هـ الموافق ل: 04 جانفي 2009.

[1] – نبذة تاريخية عن جامعة يحي فارس بالمدية، على الموقع: https://ar.wikipedia.org/wiki/ ، شوهد يوم 2022/06/01، على الساعة: 21:09.

فيما حددت كليات الجامعة حسب نفس المرسوم كما يأتي:

- كلية الآداب و اللغات و العلوم الاجتماعية و الإنسانية.
- كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.
- كلية الحقوق.
- كلية العلوم و التكنولوجيا.

➢ **الشكل رقم (01) الهيكل التنظيمي لجامعة يحي فارس بالمدية:**



المصدر: الهيكل التنظيمي لجامعة يحي فارس، على الموقع: https://ar.m.wikipedia.org/wiki/ شوهد يوم: 2022/06/01، على الساعة: 00:26.

المطلب الثاني: التعريف بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

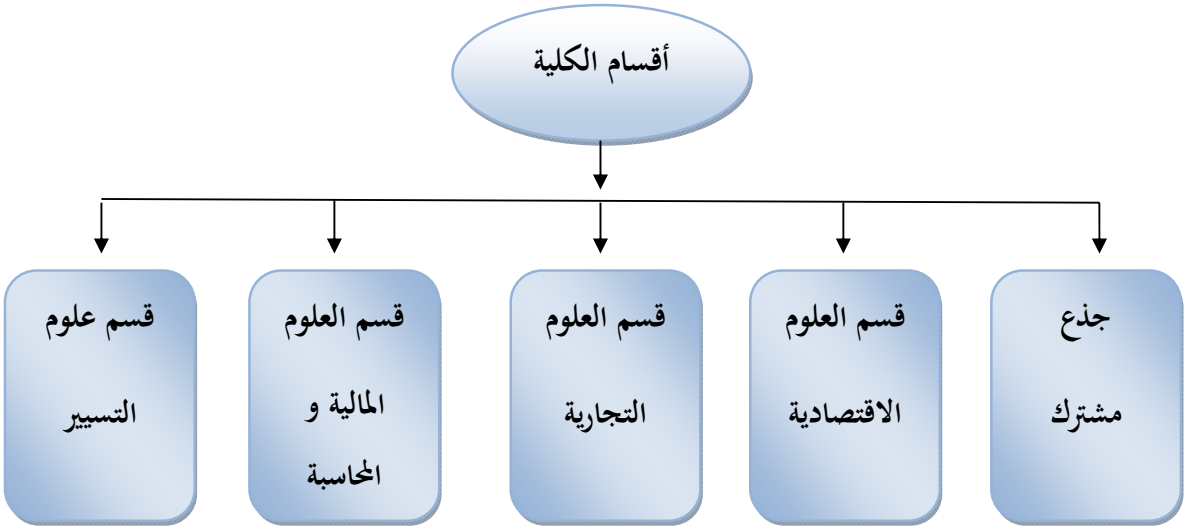
- **لمحة عن الكلية:**

✓ **التعريف بالكلية:**

أنشئت كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير سنة 2009. بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09/06 المؤرخ في 07 محرم 2009 الموافق ل 04 جانفي 2009، غداة ترقية المركز الجامعي إلى مصاف الجامعات و ذلك خلال السنة الجامعية 2009/2008.

إضافة إلى العمادة تتضمن الكلية نيابتين: نيابة العمادة المكلفة بالدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة، و نيابة العمادة المكلفة بالدراسات العليا و البحث العلمي و العلاقات الخارجية، إضافة إلى أربعة أقسام نبينها في الشكل التالي:

- **الشكل رقم (2) أقسام كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير:**



المصدر: من إعداد الطالبتين، اعتمادا على معلومات سابقة.

✓ **وظائف الكلية:**

تتمثل وظائف الكلية في:

- ضمان الخدمات التكوينية و التعليمية و البحثية و الإدارية و المجتمعية.

- ضمان التكوين في طور التدرج في ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير لتخريج إطارات تساهم في بناء المجتمع.
- ضمان التكوين في طور ما بعد التدرج في ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير لتخريج إطارات عليا تساهم بفعالية في تنمية المجتمع.
- إنتاج المعرفة بأبحاث و دراسات أكاديمية و علمية و تطبيقية تساهم في تنمية المجتمع بفعالية.
- تنظيم محافل علمية (ملتقيات، مؤتمرات، أيام دراسية، ندوات.... إلخ) تعالج مختلف مشاكل المجتمع الاقتصادية و قضاياه الراهنة.
- تقديم الخدمات الإدارية للمجتمع الجامعي (أساتذة، طلبة، إداريين، عمال تقنيين.... إلخ) و للمجتمع الخارجي.
- خدمة المجتمع المحلي و الوطني و المشاركة الواسعة في مختلف قضايا و رهانات المجتمع.
- توفير بيئة جامعية محفزة للأساتذة و الطلبة و الداريين.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.

تمهيد:

الدراسة الميدانية هي الجانب الحاسم و المدعم للجانب النظري، حيث قمنا في المطلبين التاليين بتوضيح المنهج المتبع وكذلك الأداة المتبعة في الدراسة.

المطلب الأول: تحديد المنهج المتبع في الدراسة و أدواته.

إن تحديد الإجراءات المنهجية للدراسة و خصوصا في الدراسات الاجتماعية لتدعيم الربط بين مختلف الجوانب الدراسية من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة و موضوعية للإجابة على التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة ،وعليه فالجانب الميداني هو تدعيم للجانب النظري.

فمنهجية البحث كما يراها فريدريك مجموعة المناهج و الطرق التي توجه البحث في بحثه، و بالتالي فإن وظيفة المنهجية هي جمع البيانات و المعلومات ثم العمل على تصنيفها و ترتيبها و قياسها و تحليلها من أجل استخلاص نتائجها و الوقوف على ثوابت الدراسة أو الظاهرة الاجتماعية المدروسة.

1- المنهج المستخدم:

إن موضوع البحث الذي يجريه الباحث يحرص عليه في كثير من الأحيان باستخدام منهج معين دون غيره يتلاءم مع معطيات بحثه و يمكنه من دراسة موضوع دراسة عملية سوسيولوجية، لذلك فتحديد المنهج يعتبر خطوة مهمة و ضرورية لتوضيح الطريق الذي سوف يتبعه الباحث في مشوار بحثه، للإجابات على الأسئلة التي طرحها في بداية بحثه و يعرف المنهج على لسان "مادلين غرافيت" على أنه مجموعة العمليات العلمية التي تنطبق عليها أخلاقيات البحث من أجل الوصول إلى الحقائق مهما كانت و تفحصها.

و يعرف المنهج الوصفي التحليلي على أنه طريقة من طرق التحليل و التفسير بشكل عملي منظم للوصول إلى أغراض محددة لوضعية اجتماعية معينة. فهو طريقة لوصف الظاهرة المدروسة و تصويرها كميا عن طريق جمع معلومات مقننة و تصنيفها و تحليلها و إخضاعها لدراسة دقيقة[1].

[1] – عمار بوحوش، محمد، منهج البحث العلمي و طرق إحداث البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص197.

لذلك سوف نعتمد في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكننا من وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليل البيانات و النتائج التي تحصل عليها، بالارتكاز على خلفية أو مقاربة نظرية التي تشكل منها بحثا.

و قد تم توظيف هذا المنهج في دراستنا من أجل دراسة استبيان حول دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية.

2- عينة الدراسة:

يلجأ الباحثون في مختلف البحوث الميدانية باختيار عينة من المجتمع الأصلي لدراسة حيث يصعب على الباحث إجراء دراسة على جميع مفردات المجتمع فهي تعتبر من أبرز الطرق التي يستعملها الباحث في جمع المعطيات والبيانات التي تساعده في دراسته و تحليله و تفسيره للظاهرة التي يكون الباحث بصدد دراستها، و هذه العينة تنقسم إلى عدة أنواع حسب نوع المجتمع و نوع مجمع الدراسة[1].

لذلك تعتبر عملية اختيار العينة الخطوة الأساسية في البحث فهي تمثل عدد من الأفراد يعملون نفس الصفات الموجودة في المجتمع الذي يقع عليهم الاختيار فيكون ضمن أفراد العينة دون تدخل أو تحيز أو تعصب الباحث أي إعطاء كل فرد في المجتمع فرص متكافئة للاختيار و الهدف من ذلك هو المحافظة على الموضوعية[2].

و يقصد بمجتمع العينة مجموعة وحدات البحث الذي نريد الحصول على البيانات منها، و يمكن أن تكون مفردة العينة نفسها، و قد تكون مجموعة الأشخاص. و يقوم الباحث بدراسة المجتمع الأصلي، و من خلال العينة التي يشكلها وفقا لأسس علمية، و تكون ممثلة للمجتمع الأصلي تمثيلا جيدا و يعني بها أيضا المجموعة الجزئية التي يقوم بها الباحث بتطبيق دراسته عليها و المتمثلة في خصائص مجتمع أصلي[3].

- **نوع عينة الدراسة:**

قمنا باختيار العينة القصدية Echontillon IntentionalK، و يعني بها العينة التي يتم انتقاء أفرادها بشكل مقصود من قبل الباحث نظرا لتوفر بعض الخصائص في أولائك الأفراد دون غيرهم و لكون تلك

[1]- رشيد زرواي، منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2004، ص184.

[2] - فضيل دلبو و آخرون، الأسس المنهجية في العلوم الاجتماعية، منشورات جامعة المنتوري، قسنطينة، 1999، ص191.

[3]- بلقاسم سلاطنية، حسان الجيلالي، منهجية العلوم الاجتماعية، دار الهدى، الجزائر، 2004، ص105.

الخصائص من الأمور الهامة بالنسبة للدراسة، يلجأ الباحث لهذا النوع من العينات في حالة توفر البيانات اللازمة للدراسة لدى فئة محددة من مجتمع الدراسة الأصلي[1].

فالعينة القصدية أن يعتمد الباحث في إجراء دراسته على فئة معينة دون سواها[2].

- **خصائص عينة الدراسة:**
- ✓ **حسب الجنس:** ذكر، أنثى.
- ✓ **حسب السن:** من 20 سنة إلى 50 سنة فما فوق.
- ✓ **حسب المستوى:** أستاذ جامعي، خبير محاسبي، محافظ حسابات.

3- المجال الدراسي:

إن لكل دراسة علمية ميدان يجري فيه الباحث دراسته، و قد أجريت دراستنا أولا في أوساط أساتذة الجامعة وبالتحديد كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، و بعض الخبراء المحاسبيين.

4- مجتمع الدراسة:

لقد قمنا بتوزيع استمارة استبيان على أفراد مجتمع الدراسة متكون من 30 فرد: أساتذة، محافظي حسابات وخبراء محاسبيين بجامعة المدية ومكاتب مختصة، وهذا في الفترة الممتدة ما بين 2022/04/15 إلى 2022/04/20.

وقد قمنا بتفريغ المعطيات المتحصل عليها من طرف أفراد العينة المدروسة بواسطة استعمال برنامج الإحصاء SPSS كتقنية تساعد في ضبط المعطيات بدقة و ربح الوقت.

5- الوسائل و التقنيات المستخدمة في جمع البيانات:

لا توسم معالم المنهج إلا باستخدام الوسيلة التي تتناسب معه و طبيعة البحث و اعتمادنا على تقنيات لإنجاز هذه الدراسة كالآتي:

- **الملاحظة:** حيث تعتبر مصدرا أساسيا للحصول على البيانات و المعلومات اللازمة، كما تعتمد على حواس الباحث فالحس هو المحرك الأساسي للملاحظة حيث تتضافر مجموعة الحواس الإنسانية للتسجيل

[1] - محمد عبيدات و آخرون، منهجية البحث العلمي الواعد و المراحل و التطبيقات، دار وائل، عمان، 1999، ص96.
[2] - أحمد عياد، مدخل لمنهجية البحث في علم الاجتماع، دار الكتاب، بدون بلد، 2007، ص119.

سواء بالحواس المجردة أو الاستعانة بالآلات و المعدات و الأجهزة التي تسير ذلك و تسجله و تتيح إمكانيات أكبر للملاحظة[1].

و قد استعنا في دراستنا الميدانية بتقنية الملاحظة البسيطة و المباشرة، و يقصد بها ملاحظة الظاهرة كما تحدث تلقائيا في ظروفها العادية دون إخضاعها للضبط العلمي، و بدون استخدام أدوات دقيقة للقياس بغية الدقة في الملاحظة و التحلي بالموضوعية.

- **المقابلة:** حيث تعد المقابلة من أهم أدوات جمع البيانات في البحث الاقتصادي و تعتبر الأكثر استعمالا في الدراسات الميدانية. و تعرف المقابلة بأنها وسيلة تقوم على الحوار أو الحديث اللفظي المباشر بين الباحث و المبحوث. و لقد قمنا باستخدام هته الأداة المهمة من خلال المقابلة مع دكاترة ومختصين في معرفة آرائهم و تصوراتهم لهذه الظاهرة.

وتعتبر المقابلة بمثابة أداة معمقة يتم استخدامها في العديد من الدراسات السوسيولوجية يتم فيها معرفة مختلف الحقائق الأولية حول الظاهرة المدروسة في الدراسة الميدانية.

المقابلة مشتقة من الفعل قابل أي واجه و هي بذلك تعني المواجهة من حيث قيامها على مواجهة الشخص و مقابلته وجها لوجه، و من أجل التحدث معه في شكل حوار بطرح الأسئلة من طرف الباحث حول الموضوع المدروس. ويمكن تعريفها أيضا أنها التقاء مباشر بين فردين وجها لوجه و تتم في دراسات ميدانية بطرح أسئلة يلقيها السائل لمعرفة رأي المجيب في موضوع محدد باستعمال تبادل لفظي[2].

- **الاستمارة:** تعتبر الاستمارة بمختلف أنواعها من بين أهم أدوات البحث في العلوم الاقتصادية و أكثرها شيوعا لما تمتاز به عن غيرها من الأدوات الأخرى، كونها تمتاز بالشمول و اختصار الوقت و الجهد والتكلفة و سهولة المعالجة الكمية[3].

فالاستمارة (الاستبيان) وسيلة من وسائل الحصول على المعلومات و هو تصميم كمي بحيث يقدم للعينة المدروسة من المجتمع[1].

---

[1] - عمار بوحوش، مرجع سبق ذكره، ص ص197- 198.

[2] - عمار بوحوش، مرجع سبق ذكره، ص ص197- 198.

[3] - مرجع سابق ، ص199.

وهي أداة تتضمن مجموعة من الأسئلة أو الجمل الخبرية التي تتطلب الإجابة عنها بطريقة يحددها الباحث حسب أغراض بحثه، وهي تسمح بالاستفسارات تستخدم لإيضاح ظاهرة معينة محلا للبحث و الوصول إلى تجميع كم من المعلومات و الحقائق العلمية[2].

ويتم اللجوء إلى الاستمارة لموائمتها موضوع الدراسة الذي يفرض علينا بدوره نوعا لأداة، وفي بناءنا لها واجهنا صعوبات حيث قمنا بإضافة و حذف بعض الأسئلة بعد عرضها على بعض الأفراد ثم وضعت في صورتها النهائية.

المطلب الثاني: دراسة الاستبيان و تحليله و تقديم النتائج.

تم إعداد إستبانة صممت خصيصا لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليل نتائج هذا الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، وقد تم إعداد الاستبانة على النحو الآتي:

1. إعداد استبانه أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
2. عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
3. تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
4. الاكتفاء بآراء و توجيهات الأستاذ المشرف.
5. توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة للدراسة.

ولقد تم تقسيم الاستبانة المقدمة للأساتذة و الخبراء المحاسبين إلى جزئين كما يأتي:

الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدارسة من حيث: الجنس، السن، المركز الوظيفي ،الخبرة المهنية.

الجزء الثاني: خصصناه للمحاور التالية:

- **المحور الأول**: القرارات التشغيلية و التمويلية.
- **المحور الثاني**: علاقة التدقيق بالقرارات التشغيلية و التمويلية.

[1] – أمين ساعاتي، تبسيط كتابة البحث العلمي من البكالوريوس ثم الماجستير و حتى الدكتوراه، المركز السعودي للدراسات الإستراتيجية، مصر ،1991، ص88.

[2] – إبراهيم عبد العزيز الدعليج، مناهج و طرق البحث العلمي، دار الصفاء، عمان، 2010، ص97.

كما تم الاعتماد في هذه الدراسة على مقياس ليكارت الثلاثي لقياس متغيرات الدراسة، حيث تم إعطاء درجات مقياس الدراسة، والموضحة في الجدول الآتي:

➢ **جدول رقم (03) مقياس ليكارت الثلاثي:**

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين.

و طلب من المستجوبين وضع إشارة (×) أمام العبارة التي تتناسب مع آراءهم الشخصية تبعا لسلم الاستجابة ولتحديد طول الخلايا، مقياس ليكارت الثلاثي (الحدود الدنيا، و العليا) ثم حساب المدى (3- 1= 2)، ثم تقسيمه على عدد الخلايا (3/2 =0.66)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس و هي الواحد الصحيح و ذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، و عليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

➢ **جدول رقم (04) درجات مقياس ليكارت الثلاثي:**

الدرجة	الرمز	المتوسط الحسابي المرجح
غير موافق	1	من 1 إلى أقل من 1.66
محايد	2	من 1.66 إلى أقل من 2.33
موافق	3	من 2.33 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبتين، اعتمادا على معلومات سابقة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضيات قامنا باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار كلومنروف سيمونوف من أجل تتبع التوزيع الطبيعي.

- معامل ألفا كرونباخ Alpha Cionbach لتأكد من درجة ثبات عبارات كل متغير من متغيرات الدراسة.
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العينة من حيث خصائصها.
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها.
- الانحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الأساتذة و الخبراء المحاسبين عن المتوسط الحسابي.

أولا: الاختبارات القبلية.

1- صدق و ثبات أداة الدراسة:

بعد عرض أداة الدراسة على الأستاذ المشرف لغرض تقييمها و إجراء التصحيحات المطلوبة، تم القيام بقياس صدق و ثبات أداة الدراسة من خلال معامل آلفا كرونباخ، و تعد نسبة لمعامل آلفا كرونباخ مقبولة إحصائيا إذا كانت مساوية أو أكبر من 60 %.

➢ **الجدول رقم (1-1) مقياس الثبات آلفا كرونباخ للاستبيان:**

الاستبيان	عدد العبارات	معامل الثبات
	14	0.604

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

بعد حساب و إيجاد ثبات أداة الدراسة بواسطة برنامج (SPSS)، و حساب قيمة معامل الصدق و قيمة معامل آلفا كرونباخ حيث بلغ (0.604) مما يشير إلى أن الأداة تتمتع بالثبات لأنها مساوية ل 60%. حيث تعد دلالة إحصائية على صلاحية المقياس للعينة الفعلية، و كذا جميع مجالات الاستبانة مرتبطة ارتباطا ذا دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للاستبانة.

2- الصدق البنائي:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، و يبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل متغير من متغيرات أداة الدارسة بالدرجة

الكلية لعبارات الاستبيان مجتمعة، ومن هذا المنطلق قمنا بحساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين درجة كل متغير مع الدرجة الكلية للاستبيان، و الجدول التالي يوضح ذلك:

➢ **الجدول رقم (1-2) معامل الارتباط بيرسون بين كل متغير من متغيرات الدراسة و الدرجة الكلية للاستبيان:**

المتغير	الدرجة الكلية للاستبيان	
	معامل الارتباط PS	مستوى الدلالة P
المحور الأول	0.855**	0,000
المحور الثاني	0.894**	0,000

➢ **المصدر**: من إعداد الطالبتين، بالاستناد على معطيات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيم معامل الارتباط بيرسون للمحور الأول و المحور الثاني تراوحت ما بين[0.855-0.894] و هي قيم عالية تدل على أن هناك عالقة ارتباط قوية بين العبارات و المحور الذي تنتمي إليه، مما يدل على أن العبارات تقيس المراد قياسه،كما أن القيمة الاحتمالية للمحورين هي (0.000) مما يدل على معامل الارتباط معنوي عند مستوى 0.001.

3- التوزيع الطبيعي:

سنعتمد في إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة على اختبار كولموجروف – سميرنوف حيث سنعتمد على مستوى الدلالة (α=0.05) فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي و هذا ما سيسمح لنا بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وهذا ما سيسمح لنا بإجراء مختلف الاختبارات اللامعلمية.

➢ **الجدول رقم (1–3) اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة «كولموجرو – سميرنوف»:**

البيـــــــــــــان	اختبار كولموجروف – سميرنوف Kolmogorov- Smimov Test (K-S)	
	القيمة الإحصائية (K-S)	مستوى الدلالة P
الاستبيان	1.105	0.174

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاستناد على معطيات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن مستوى الدلالة (Sig) للمتغيرين المستقل و التابع كان أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، وعليه يمكننا القول أن بيانات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وهذا ما يسمح لنا بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

4– الخصائص الشخصية لعينة الدراسة:

حيث سنقوم بالتحاليل الإحصائية للمتغيرات الشخصية و المتمثلة في: الجنس، السن، المركز الوظيفي و الخبرة المهنية.

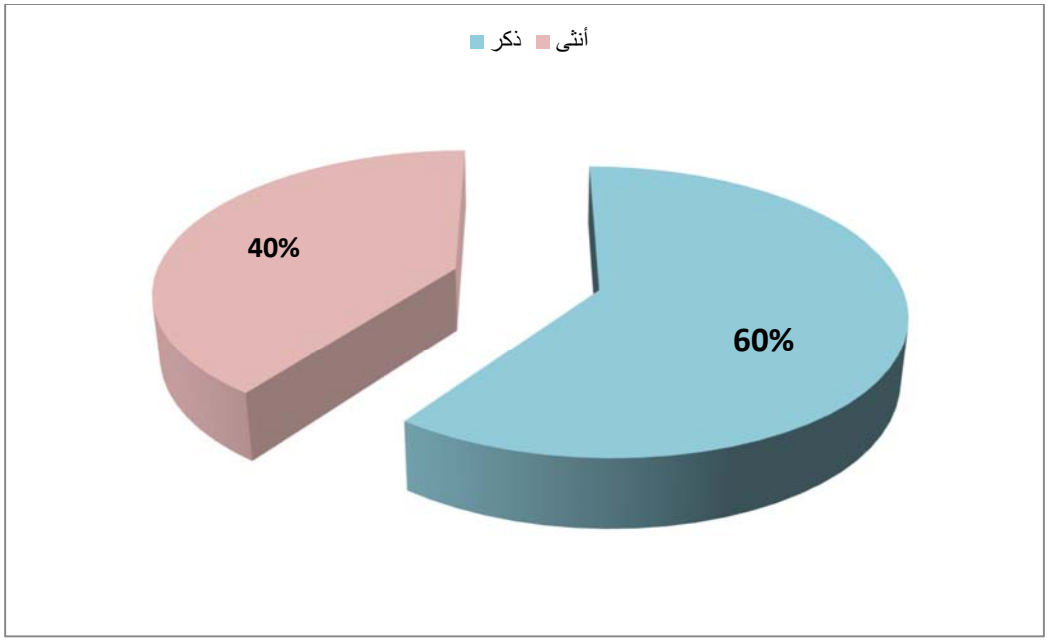
أولا: الجنس:

➢ **الجدول رقم (1–4) توزيع أفراد العينة حسب الجنس:**

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
الجنس	ذكر	18	60%
	أنثى	12	40%
المجـمـــــــــوع		30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على معطيات برنامج SPSS .

الشكل رقم (1-4) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

أغلبية أفراد عينة الدراسة هم ذكور حيث بلغت نسبتهم 60 % في حين بلغت نسبة الإناث 40%، وهذا راجع إلى أن أفراد العينة أكثرهم ذكور مما يعني أن تخصص المحاسبة و التدقيق أصعب نوعا ما بالنسبة للإناث وفئة الذكور تتحمل المسؤولية أكثر من فئة الإناث وهذا حسب النتائج المتوصل إليها .

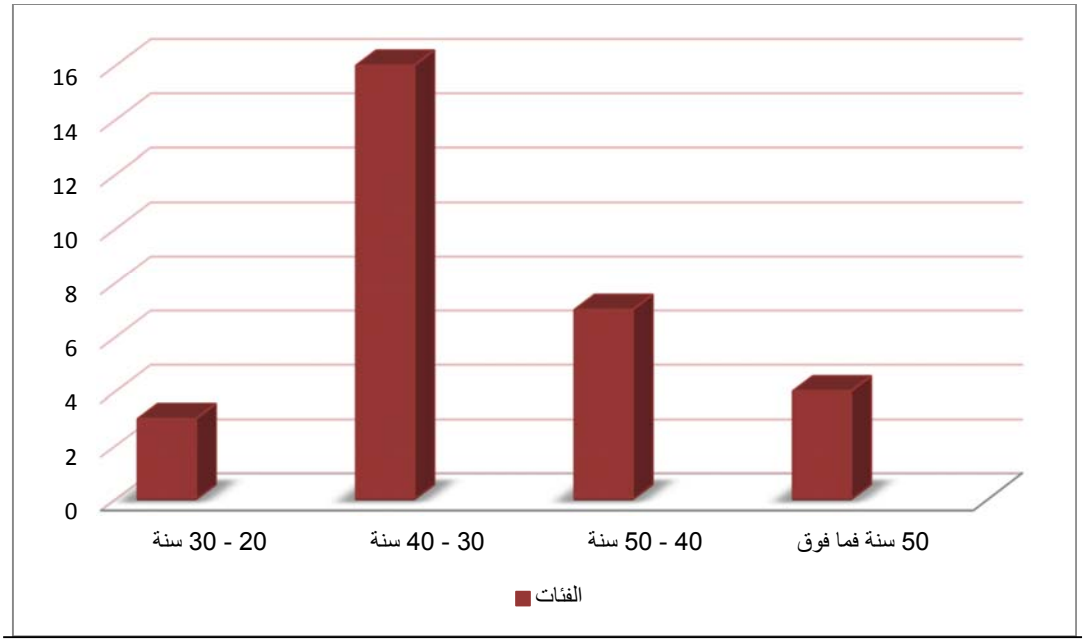
ثانيا: السن:

➢ **الجدول رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب السن:**

المتغير	الفئات	العدد	النسبة %
السن	من 20 إلى أقل من 30 سنة	03	%10
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	16	%53.5
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	07	%23.3
	من 50 سنة فما فوق	04	%13.3
المجمـــــــــوع		30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

الشكل رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب السن.



المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة تتراوح أعمارهم في الفئة بين 30 و 40 سنة بنسبة 53.5 % تليها الفئة العمرية ما بين 40 و 50 سنة بنسبة 23.3% ثم بعدها الفئة العمرية من 50 سنة فما فوق بنسبة 13.3 % في حين كانت النسبة المتبقية من العينة تتركز في الفئة الأولى التي عمرها أقل من 30 سنة و ذلك بنسبة 10% وهذا راجع للكم الهائل من المتخرجين الشباب و الميول الشخصي للتعليم العالي.

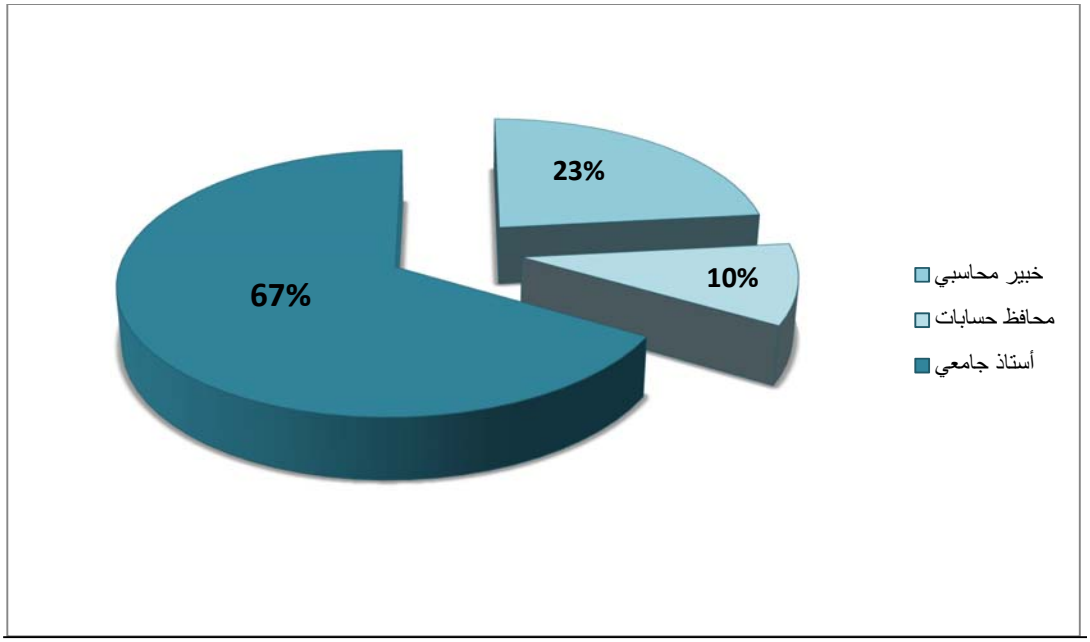
ثالثا: المركز الوظيفي:

- **الجدول رقم (3-4) توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي:**

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
المركز الوظيفي	خبير محاسبي	07	%23.3
	محافظ حسابات	03	%10
	أستاذ جامعي	20	%66.7
المجمـــــــــوع		30	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي.



المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

تشير النتائج أن الغالبية العظمى من العينة هم أساتذة جامعيين بنسبة 66.7 %، هذا ما يدل على وجود كفاءة علمية لأفراد عينة الدراسة تؤهلهم للإجابة بطريقة صحيحة على الأسئلة، ثم يليها الخبراء المحاسبيين بنسبة 23.3 %و في الأخير محافظي الحسابات بنسبة 10%. و منه نستنتج أن الفئة المسيطرة في عينة الدراسة هي الفئة الثالثة (أستاذ جامعي) بنسبة 60 %.

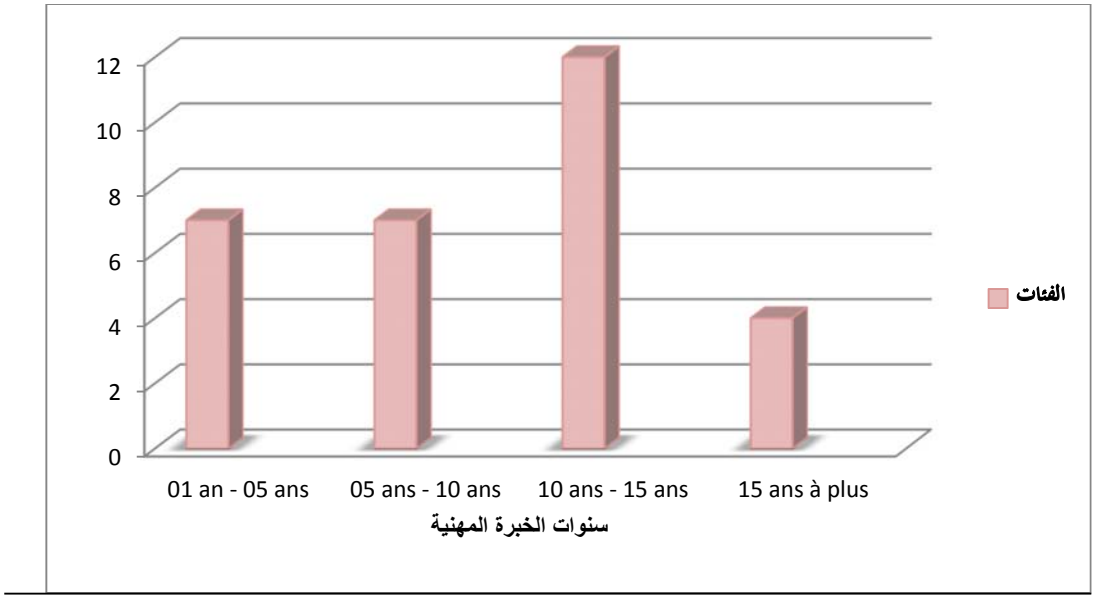
رابعا: الخبرة المهنية:

➢ **الجدول رقم (4-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:**

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الخبرة المهنية	من سنة إلى 05 سنوات	07	% 23.3
	من 05 إلى 10 سنوات	07	% 23.3
	من 10 سنوات إلى 15 سنة	12	% 40
	من 15 سنة فما فوق	04	% 13.3
المجمـــــــوع		30	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

الشكل رقم (4-4) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

أظهرت النتائج أن ما نسبته 40 % من أفراد العينة لديهم خبرة تتراوح بين 10 و 15 سنة، والذين تتراوح خبرتهم ما بين 05 إلى 10 سنوات فنسبتهم تقدر بـ 23.3 %، أما الفئة الذين تتراوح خبرتهم أقل من05 سنوات فنسبتهم 23.3 % أما الفئة التي تزيد خبرتهم عن 15 سنة فتقدر نسبتهم بـ 13.3 %. وتعكس هذه النسب أن معظم أفراد العينة محل الدراسة لديهم خبرة مهنية تتراوح ما بين 10 و 15 سنة مما يفسر أن الأفراد الذين أجابوا على الاستبيان لديهم خبرة عالية، مما انعكس هذا بالإيجاب على أجوبة الأسئلة المقدمة في الاستبيان.

5- مناقشة نتائج الاستبيان:

للإجابة عن أسئلة الدراسة تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية حيث تم الاستناد للتدريج الآتي كمعيار لتفسير استجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الدراسة ومتغيراتها وفقا للأوساط الحسابية لتصوراتهم :

- 1 – 1.66 درجة غير موافق.
- 1.66 – 2.33 درجة محايد.
- 2.33 – 3 درجة موافق.

وبعد تحليل البيانات الإحصائية التي جمعت تم الحصول على النتائج، وفيما يأتي عرض لتلك النتائج:

أولا: تحليل عبارات المحور الأول (القرارات التشغيلية و التمويلية):

نلخص هذه النتائج في الجدول التالي:

➢ **الجدول رقم (1-5) تحليل عبارات المحور الأول (القرارات التشغيلية و التمويلية):**

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (X)	الترتيب	الدرجة
A1	الأداة الأنسب لاتخاذ القرارات التشغيلية هي التحليل المالي لقائمتي الميزانية و قائمة الدخل.	2,86	0,34	2	موافق
A2	الأداة الأنسب لاتخاذ القرارات التمويلية هي التحليل المالي لقائمتي الميزانية و قائمة الدخل.	2,66	0,66	4	موافق
A3	القرارات التشغيلية تساعد في دراسة الجدوى الاقتصادية.	2,66	0,47	5	موافق
A4	نسبة المخاطرة في القرارات التشغيلية أقل من القرارات التمويلية.	2,40	0,72	7	موافق
A5	تؤثر سياسات التمويل على هيكل رأسمال المؤسسة.	2,90	0,30	1	موافق
A6	تعتبر القرارات التشغيلية و التمويلية أساس من أسس تقييم ربحية المؤسسة.	2,80	0,48	3	موافق
A7	تعتبر القرارات التشغيلية و التمويلية مؤشر يدل على سياستها الربحية في التمويل و الاستثمار.	2,40	0,77	6	موافق
المحور الأول (القرارات التشغيلية و التمويلية)		1,83	,64	*(8)	محايد

(*) ترتيب المحور الأول.

المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى إجابة أفراد عينة الدراسة عن العبارات جيدة، حيث احتل المحور الأول المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي كلي قدر بـ (1,83) وبانحراف معياري قدر بـ (0,64) بدرجة محايد ،وجاءت العبارة الأولى في المرتبة الثانية بالنسبة للمحور ككل وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ (2,86) وانحراف معياري قدر بـ (0,34)، بينما احتلت العبارة الثالثة المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2,66) انحراف معياري قدر بـ (0,47)، وبالتالي و بصفة عامة كانت إجابات أفراد العينة في هذا المحور بدرجة موافق و هذا مؤشر جيد على أن للقرارات التشغيلية و التمويلية أهمية كبيرة في المؤسسة.

ثانيا: تحليل عبارات المحور الثاني (علاقة التدقيق بالقرارات التشغيلية و التمويلية).

➢ **الجدول رقم (2–5) تحليل عبارات المحور الثاني (علاقة التدقيق بالقرارات التشغيلية و التمويلية):**

الرمز	العبـــــــــارة	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (X)	الترتيب	الدرجة
B1	عملية فحص و تقييم البيانات المالية مرحلة مهمة قبل اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية.	3,00	0,00	1	موافق
B2	عملية التدقيق الداخلي تكون أكثر نجاعة من الخارجي بالنسبة لاتخاذ القرارات التشغيلية.	2,33	0,80	6	موافق
B3	عملية التدقيق الداخلي تكون أكثر نجاعة من الخارجي بالنسبة لاتخاذ القرارات التمويلية.	2,13	0,77	7	محايد
B4	تستخدم نتائج التدقيق لإجراء تغيرات إدارية مما يؤثر على اتخاذ القرارات التشغيلية.	2,60	0,62	3	موافق
B5	تستخدم نتائج التدقيق لإجراء تغيرات إدارية مما يؤثر على اتخاذ القرارات التمويلية.	2,50	0,68	5	موافق
B6	يسمح رأي المدقق باتخاذ القرار لضمان تمويل احتياجات المؤسسة دون التأثير على التوازن المالي و المردودية و الملاءة المالية.	2,53	0,73	4	موافق
B7	يعتبر التدقيق المحاسبي عملية جوهرية و أساسية لتحليل البيانات المالية و إيصالها إلى المديرين الذين يستخدمون المعلومات لاتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية.	2,96	0,18	2	موافق
المحور الثاني (علاقة التدقيق بالقرارات التشغيلية و التمويلية)		1,70	0,74	(8)*	محايد

(*) ترتيب المحور الثاني.

المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى إجابة أفراد عينة الدراسة عن العبارات جيدة، حيث احتل المحور الثاني المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي كلي قدر بـ (1,70) وبانحراف معياري قدر بـ (0,74) بدرجة محايد ،وجاءت العبارة الأولى في المرتبة الأولى بالنسبة للمحور ككل وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ (3,00) وانحراف معياري قدر بـ (0,00)، بينما احتلت العبارة الثانية المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (2,33) انحراف معياري قدر بـ (0,80)

، وبالتالي و بصفة عامة كانت إجابات أفراد العينة في هذا المحور بدرجة موافق و هذا مؤشر جيد على أن للتدقيق المحاسبي تأثير كبير على القرارات التشغيلية و التمويلية في المؤسسة.

6- اختبار فرضيات الدراسة الميدانية:

بعد الانتهاء من مناقشة نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، ننتقل الآن إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام تحليل الانحدار المتعدد.

الفرضية الأولى: تنص الفرضية على أن:

H_0: **لا** توجد أهمية كبيرة للقرارات التشغيلية و التمويلية داخل المؤسسة محل الدراسة.

H_1: توجد أهمية كبيرة للقرارات التشغيلية و التمويلية داخل المؤسسة محل الدراسة.

الفرضية الثانية: تنص الفرضية على أن:

H_0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القرارات التشغيلية و التمويلية و التدقيق المحاسبي.

H_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القرارات التشغيلية و التمويلية و التدقيق المحاسبي.

➢ **الجدول رقم (1-6) اختبار الفرضيات:**

	قيمة $(\overline{x})$	قيمة (x)	قيمة t	درجة الحرية	مستوى الدلالة
المحور الأول	1,83	0,64	1,40	29	0,16
المحور الثاني	1,70	0,74	2,19	29	0,03

المصدر: من إعداد الطالبتين، استنادا على معطيات برنامج SPSS.

الفرضية رقم 01:

من خلال الجدول يتضح أن مستوى الدلالة بلغ sig= 0,16 وهي أكبر من مستوى الدلالة α =0,05 ،تعززها قيمة t و البالغة 1,40 و هي أقل من قيمة t الجدولية البالغة 2,045 هذا ما يفسر عدم وجود أهمية كبيرة للقرارات التشغيلية و التمويلية في المؤسسة، مما يعني قبول الفرضية الصفرية، ورفض الفرضية البديلة أي انه لا يوجد أهمية كبيرة للقرارات التشغيلية و التمويلية في المؤسسة محل الدراسة..

الفرضية رقم 02:

من خلال الجدول يتضح أن مستوى الدلالة بلغ sig= 0,03 وهي أقل من مستوى الدلالة α=0,05، وقيمة t بلغت 2,19 و هي أكبر من قيمة t الجدولية البالغة 2,045 هذا ما يفسر وجود مساهمة للتدقيق المحاسبي في إتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية.

خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض أهم نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها، حيث حاولنا معرفة علاقة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية من خلال اختبار فرضيات الدراسة و تحليل أهم نتائجها ،حيث توصلنا في الأخير و حسب الإجابات المتحصل عليها أن:

- من وجهة نظر عينة الدراسة لا توجد أهمية كبيرة للقرارات التشغيلية و التمويلية في المؤسسة الاقتصادية.
- هناك موافقة على أن التدقيق المحاسبي له مساهمة متوسطة في اتخاذ هذه القرارات.

و بعد الانتهاء من اختبار الفرضيات توصلنا إلى أن هناك مساهمة ذات دلالة إحصائية للتدقيق المحاسبي بنوعيه في القرارات التشغيلية و التمويلية. و بالنسبة لآراء عينة الدراسة على اختلاف خصائصهم الشخصية والوظيفية، فقد جاءت متجانسة بالنسبة لمتغيرات الدراسة.

خاتمة عامة



خاتمة عامة:

لقد سعينا من وراء هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة في بداية هذا العمل و المتمثلة في كيف يساهم التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية في المؤسسة الاقتصادية؟، بالإضافة إلى الأسئلة الفرعية. وقد قمنا بذلك من خلال التطرق إلى استعراض نشأة و تطور التدقيق عبر مختلف الفترات الزمنية حتى وصلت إلى ما هي عليه في وقتنا الحالي، حيث أن نشأة التدقيق كان تبعا للتطور الاقتصادي وظهور المؤسسات التي تمنح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها ونشاطاتها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين لحاجتهم لخدمات التدقيق، كما قمنا بشرح أهم جوانب التدقيق الداخلي والخارجي من حيث المفهوم والأهداف والأهمية والمبادئ التي تقوم عليها وكذلك إبراز الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي ومجالات التكامل بينهما، أما الشطر الثاني من الإشكالية فحددناه بالتطرق إلى مفهوم القرارات وأنواعها، وتحدثنا بالخصوص عن القرارات التشغيلية والتمويلية موضحين خصائص كل منهما على حدا ،وكيف يساهم التدقيق المحاسبي بنوعيه في اتخاذ هذه القرارات، كما دعمنا الجانب النظري بجانب تطبيقي يجسد لنا الفكرة المتوصل إليها في شكل إحصائيات و نتائج حقيقية توضح لنا أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية في المؤسسة الاقتصادية و مدى مساهمة كل من التدقيق الداخلي و الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة من ربح و استمرارية.... إلخ.

نتائج الدراسة:

و من هذه الدراسة توصلنا إلى الأجوبة الدقيقة للأسئلة المطروحة في بداية الدراسة و عليها تحققنا من صدق وصحة جميع الفرضيات المطروحة في الدراسة و هي:

- ✓ صحة الفرضية الأولى: إتباع المدقق لمنهجية واضحة و متسلسلة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني و المحايد من شأنها.
- ✓ صحة الفرضية الثانية: يتوقف نجاح عملية التدقيق المحاسبي في إتباع المدقق مجموعة من المعايير المتعارف عليها.
- ✓ صحة الفرضية الثالثة: للتدقيق المحاسبي بكل أنواعه أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرارات.
- ✓ صحة الفرضية الرابعة: تكمن مساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات من خلال توضيح نقاط القوة والضعف للمؤسسة.

التوصيات:

على المؤسسة أن تولى أهمية كبيرة للتدقيق المحاسبي بنوعيه الداخلي و الخارجي لما له من دور فعال في المؤسسة الاقتصادية، في تأهيل المعلومات ذات الجودة لاتخاذ القرارات التمويلية، وكذلك له دور بالغ الأهمية في ترشيد قرارات الاستثمار، وتحديد نقاط القوة و الضعف في الأداء المالي و الإداري و تحديد اتجاهات الأداء في المستقبل بالإضافة إلى توضيح الصورة و إعطاء المرآة العاكسة الصحيحة للمستفيدين الخارجين من القوائم المالية للمؤسسة والتي يتولى مهمتها المدقق الخارجي، فالمسير الفطن لا بد أن لا يعتبر المدقق شخص يسعى لاكتشاف الأخطاء فقط بل لتوجيه المؤسسة نحو القرارات السليمة التي توصله إلى أهدافه المرجوة.

آفاق الدراسة:

من خلال نتائج هذه الدراسة وأهم الاقتراحات المقدمة يمكن عرض بعض الجوانب التي لم تشملها الدراسة والتي من الممكن أن تكون محل بحث مستقبلا كما يلي:

- دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية.
- علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي ومدى تأثيره على القرارات التمويلية.

قائمة المراجع



قائمة المراجع:

الكتب:

01. إبراهيم عبد العزيز الدعليج، مناهج و طرق البحث العلمي، دار الصفاء، عمان، 2010.

02. أحمد بوراس، تمويل المنشآت الاقتصادية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.

03. أحمد عياد، مدخل لمنهجية البحث في علم الاجتماع، دار الكتاب، بدون بلد، 2007.

04. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر،2015.

05. أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

06. أسامة خيري، القيادة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2013.

07. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.

08. أمين ساعاتي، تبسيط كتابة البحث العلمي من البكالوريوس ثم الماجستير و حتى الدكتوراه، المركز السعودي للدراسات الإستراتيجية، مصر، 1991.

09. بلقاسم سلاطنية، حسان الجيلالي، منهجية العلوم الاجتماعية، دار الهدى، الجزائر، 2004.

10. ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

11. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر،2005.

12. حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010.

13. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

14. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009.

15. خضير كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008.

16. خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ،عمان،2006.

17. رشيد زرواي، منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2004.

18. زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009.

19. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010.

20. سامي محمد الوقاد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2009.

21. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع ،عمان، 2009.

22. سهيل عبيدات، إدارة الوقت وعملية اتخاذ القرارات والاتصال للقيادة الفعالة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

23. سهيلة عبد الله سعيد، الأساليب الكمية وبحوث العمليات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع ،عمان، 2007.

24. عادل ثابت، سيوكولوجيا الإدارة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

25. عاطف وليم أندرواس، التمويل والإدارة المالية للمؤسسات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.

26. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.

27. عبد الغفار حنفي، أساسيات التمويل والإدارة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007

28. عبد الغفار حنفي، أساسيات منظمة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

29. عبيد سعد شريم، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.

30. عمار بوحوش، محمد، منهج البحث العلمي وطرق إحداث البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،1995.

31. علي الشرقاوي، العملية الإدارية، الطبعة الثالثة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

32. علي حسين علي، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

33. علي عباس، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

34. غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

35. فضيل دلبو وآخرون، الأسس المنهجية في العلوم الاجتماعية، منشورات جامعة المنتوري ،قسنطينة،199.

36. مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة ،عمان،2009.

37. مؤيد عبد الحسين الفضل، المنهج الكمي في إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

38. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

39. محمد الصيرفي، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار الرمقاء لدنيا الطباعة و النشر، الإسكندرية ،2008.

40. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان،2007.

41. محمد دباس الحميد، ماركو إبراهيم نينو، حماية أنظمة المعلومات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

42. محمد رسلان الجيوسي، جميلة جاد الله، الإدارة – علم و تطبيق –، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

43. محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي الواعد والمراحل والتطبيقات، دار وائل، عمان ،1999.

44. محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

45. منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي – مدخل صناعة القرارات –، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ،عمان، 2005.

46. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان، 2009.

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

المحاضرات:

01. عبد الصمد عمر على، محاضرات في التدقيق المحاسبي، جامعة المدية، الجزائر، 2018.

المذكرات:

01. بلقاسم مرغني، نظام المعلومات ودوره في اتخاذ القرار،(رسالة ماجستير) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: نظم المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، جامعة ورقلة ،الجزائر، 2014/2013.

02. بوداود محمد أمين، دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017.

03. تناح سارة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة –، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، جامعة سعيدة، الجزائر، 2020/2019.

04. زغود تبر، محددات سياسة التمويل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بالقطاعين الخاص والعام في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2009.

05. شريفي عمر، أطروحة دكتوراه التنظيم المهني للمراجعة، الجزائر،2013.

06. صفاء لشهب، نظام مراقبه التسيير و علاقته باتخاذ القرار –دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية– ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006/2005.

07. عبد الحميد دادة، أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، دراسة مقارنة ،(رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: نظم المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014/2013.

08.عبد القادر عيادي، دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل،(رسالة ماجستير)،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي ،الشلف، الجزائر، 2008/2007.

09.عبد الوهاب دادن، دراسة تحليلية للمنطق المالي لنمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية – نحو بناء نموذج لترشيد القرارات المالية–، (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

10. عزيز لوجاني، دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي – دراسة حالة شركة الرزم المعدني بعنابة EMB،(رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012.

11.علي حامدي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،(رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2010.

12.ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرارات، –دراسة حالة مؤسسة اقتصادية–، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008.

13.ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة –دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة–،(رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009.

14.هنوس نورية، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017.

ملتقيات و أيام دراسية:

01. عبد الله غالم، عمار بن نوار، تأثير السلوك المالي على العائد و المخاطرة في المؤسسة الاقتصادية ،مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الإدارة المالية: رفع أساسي لتحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر (واقع و آفاق)، جامعة الجزائر، 26/25 نوفمبر 2014.

02. محمد بوشوشة، أثر الامتيازات الجبائية على الإدارة المالية للمؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الإدارة المالية: رفع أساسي لتحسين أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 26/25 نوفمبر 2014.

03. مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005.

مواقع الإلكترونية:

01. الوصف الوظيفي لمدقق خارجي – External Auditor – على الموقع:
https://www.for9a.com/careers/ .

02. الهيكل التنظيمي لجامعة يحي فارس بالمدية، على الموقع:
https://ar.m.wikipedia.org/wiki/.

03. محمد عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة لاتخاذ القرار – دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال saaidal – على الموقع: WWW.raod.net/news-636-html.

04. مليكة زغيب، نعيمة غلاب، تحليل أساليب تمويل المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة المجمع الصناعي للحليب ومشتقاته-، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات-دراسة حالة الجزائر والدول النامية-، على الموقع:
https://iefpedia.com/arab/wp-contentent .

05. مها فؤاد، مقالات في علوم الإدارة، الفرق بين القرارات الإستراتيجية و القرارات التشغيلية، أكاديمية بنات المستقبل الدولية، على الموقع: https://mahafouad.net/.

06. نبذة تاريخية عن جامعة يحي فارس بالمدية، على الموقع:
https://ar.wikipedia.org/wiki/ .

قائمة الملاحق



الملحق الأول: الاستبيان.

جامعة يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبة

استبيان

في إطار مذكرة ماستر حول **دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية في المؤسسة الاقتصادية** يسعدنا أن نختاركم ضمن عينة الدراسة، ونحن نضع بين أيديكم الاستبيان الخاص بالدراسة راجين منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة بها آملين منكم أن تكون الإجابة موضوعية.

كما نتعهد لكم أن المعلومات الواردة و المعطاة تستعمل بسرية تامة و لغايات البحث العلمي وأغراضه شاكرين لكم تعاونكم.

الطالبتين:

- **لزوني رانيا حسيبة.**
- **بلدزر أمينة**

الأستاذ المشرف:

– محمد الأمين زاهي.

السنة الجامعية 2022/2021

المعلومات الشخصية: ضع علامة (×) في إطار الإجابة المناسبة.

1. **الجنس:**
   - ذكر ☐
   - أنثى ☐

2. **السن:**
   - من 20 سنة إلى أقل من 30 سنة ☐
   - من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة ☐
   - من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة ☐
   - من 50 سنة فما فوق ☐

3. **المركز الوظيفي:**
   - خبير محاسبي ☐
   - محافظ حسابات ☐
   - أستاذ جامعي ☐

4. **الخبرة المهنية:**
   - من سنة إلى أقل من 05 سنوات ☐
   - من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ☐
   - من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ☐
   - من 15 سنة فما فوق ☐

المحور الأول: القرارات التشغيلية و التمويلية (ضع علامة (×) في إطار الإجابة المناسبة) .

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
- الأداة الأنسب لاتخاذ القرارات التشغيلية هي التحليل المالي لقائمتي الميزانية و قائمة الدخل. - الأداة الأنسب لاتخاذ القرارات التمويلية هي التحليل المالي لقائمتي الميزانية و قائمة الدخل. - القرارات التشغيلية تساعد في دراسة الجدوى الاقتصادية. - نسبة المخاطرة في القرارات التشغيلية أقل من القرارات التمويلية. - تؤثر سياسات التمويل على هيكل رأسمال المؤسسة. - تعتبر القرارات التشغيلية و التمويلية أساس من أسس تقييم ربحية المؤسسة. - تعتبر القرارات التشغيلية و التمويلية مؤشر يدل على سياستها الربحية في التمويل و الاستثمار.			

المحور الثاني: علاقة التدقيق بالقرارات التشغيلية و التمويلية (ضع علامة (×) في إطار الإجابة المناسبة) .

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
- عملية فحص و تقييم البيانات المالية مرحلة مهمة قبل اتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية. - عملية التدقيق الداخلي تكون أكثر نجاعة من الخارجي بالنسبة لاتخاذ القرارات التشغيلية. - عملية التدقيق الداخلي تكون أكثر نجاعة من الخارجي بالنسبة لاتخاذ القرارات التمويلية. - تستخدم نتائج التدقيق لإجراء تغيرات إدارية مما يؤثر على اتخاذ القرارات التشغيلية. - تستخدم نتائج التدقيق لإجراء تغيرات إدارية مما يؤثر على اتخاذ القرارات التمويلية. - يسمح رأي المدقق باتخاذ القرار لضمان تمويل احتياجات المؤسسة دون التأثير على التوازن المالي و المردودية و الملاءة المالية. - يعتبر التدقيق المحاسبي عملية جوهرية و أساسية لتحليل البيانات المالية و إيصالها إلى المديرين الذين يستخدمون المعلومات لاتخاذ القرارات التشغيلية و التمويلية.			

الملحق الثاني: مخرجات برنامج SPSS.

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,604	14

Tests non paramétriques

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		X
N		30
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	1,7667
	Ecart-type	,61214
Différences les plus extrêmes	Absolue	,202
	Positive	,202
	Négative	-,118
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,105
Signification asymptotique (bilatérale)		,174

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Corrélations

Corrélations

		A	B	X
A	Corrélation de Pearson	1	,533**	,855**
	Sig. (unilatérale)		,001	,000
	N	30	30	30
B	Corrélation de Pearson	,533**	1	,894**
	Sig. (unilatérale)	,001		,000
	N	30	30	30
X	Corrélation de Pearson	,855**	,894**	1
	Sig. (unilatérale)	,000	,000	
	N	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (unilatéral).

Effectifs

Statistiques

		الجنس	الوظيفي_المركز
N	Valide	30	30
	Manquante	0	0

Statistiques

		السن	المهنية_الخبرة
N	Valide	30	30
	Manquante	0	0

Tableau de fréquences

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	18	60,0	60,0	60,0
	أنثى	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفي_المركز

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبي خبير	7	23,3	23,3	23,3
	حسابات محافظ	3	10,0	10,0	33,3
	جامعي أستاذ	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

السن

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	20-30	3	10,0	10,0	10,0
	30-40	16	53,3	53,3	63,3
	40-50	7	23,3	23,3	86,7
	50-60	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المهنية_الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	01-05	7	23,3	23,3	23,3
	05-10	7	23,3	23,3	46,7
	10-15	12	40,0	40,0	86,7
	15-20	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A1	30	2,00	3,00	2,8667	,34575
A2	30	1,00	3,00	2,6667	,66089
A3	30	2,00	3,00	2,6667	,47946
A4	30	1,00	3,00	2,4000	,72397
A5	30	2,00	3,00	2,9000	,30513
A6	30	1,00	3,00	2,8000	,48423
A7	30	1,00	3,00	2,4000	,77013
A	30	1,00	3,00	1,8333	,64772
N valide (listwise)	30				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
B1	30	3,00	3,00	3,0000	,00000
B2	30	1,00	3,00	2,3333	,80230
B3	30	1,00	3,00	2,1333	,77608
B4	30	1,00	3,00	2,6000	,62146
B5	30	1,00	3,00	2,5000	,68229
B6	30	1,00	3,00	2,5333	,73030
B7	30	2,00	3,00	2,9667	,18257
B	30	1,00	3,00	1,7000	,74971
N valide (listwise)	30				

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A	30	1,8333	,64772	,11826
B	30	1,7000	,74971	,13688

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A	-1,409	29	,169	-,16667	-,4085	,0752
B	-2,192	29	,037	-,30000	-,5799	-,0201