

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/2018

مذكرة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)
في تخصص مالية المؤسسة، بعنوان:

أثر مخرجات التدقيق المالي على عملية اتخاذ القرارات
في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة: **سونا طراك** (الجزائر)

effect of Financial Audit outputs on the Decision-Making process
of economic Institution_ Case Study: **SONATRACH** company

إشراف الأستاذ

إعداد الطالب

د. عبد الكريم زرقاوي

عميف رمضان

نوقشت علنا أمام اللجنة المتكونة من الأساتذة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
رفيق يوسف	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا
عبد الكريم زرقاوي	أستاذ محاضر (ب)	مشرفا ومقررا
مصعب دعاس	أستاذ محاضر (ب)	مناقشا

السنة الجامعية: 2017-2018

تعهد..

أنا الطالب عفيف رضاني صاحب ومعد هذه المذكرة الموسومة ب: " أثر مخرجات التدقيق المالي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية_دراسة حالة مؤسسة سوناپراك" التي جاءت في إطار أحد المتطلبات لنيل شهادة الماستر (ل م د) في ميدان علوم المالية والمحاسبة ضمن تخصص مالية المؤسسة، أتعهد بأن ما تتضمنه المعلومات الموجودة في هذا المتن من أطر نظرية وتطبيقية هي نتاج التحري الدقيق في النقل والإحالة وفقا لما تنص عليه قواعد ومبادئ منهج البحث العلمي المتعارف عليها، مع الحرص على أن تكون سليمة من جوانب الإدراج في بناء الموضوع بما تم التأكيد عليه من قبل الأستاذ المشرف، بتوظيف الدلالات وأدوات المادة ومصطلحاتها في الطرح استنادا لمقتضيات الموضوعية والتحلي بالأمانة العلمية.

إمضاء الطالب



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
عَفِيفٌ

الله عز وجل

إلى أمي وأبي



شكر وعرفان

أتوجه بالشكر والحمد والثناء لله عز وجل الذي أعانني ووفقني وسدّد خطاي في دراستي وفي إنجاز وإتمام هذا العمل، بعد ذلك أتوجه بخالص الشكر الجزيل لأستاذي الفاضل المشرف على مذكرتي الدكتور عبد الكريم زرفاي الذي استفدت من خلقه وعمله قبل علمه جزاه الله عني خير الجزاء، كما أتوجه بشكري إلى جميع أساتذتي الكرام كل باسمه وبمقامه وأخص منهم أستاذي الدكتور عمار زركي الذي تعلمت منه أبجديات وقواعد ميادين المال والأعمال، من خلال حرصه وتوجيهاته الدائمة، وإلى جميع من أعانني من قريب ومن بعيد ولو بكلمة طيبة، إلى موظفي مكتبة الكلية وأخص منهم بالذكر أخي وليد لك من جزيل الشكر والتقدير أخي الكريم، إلى إداريي الكلية كل حسب موقعه لكم مني كل العرفان، كما أتوجه بشكري لمجلة هارفارد للأعمال Harvard Business Review التي أتاحت إلي العديد من المراجع البحثية وعناوين الباحثين للتواصل معهم في شأن بناء الموضوع، وكذلك أتقدم بأسمى عبارات العرفان لإداريي مجلة هارفارد للأعمال باللغة الفرنسية Harvard Business Review France، التي هي بدورها قدمت لي العديد من المراجع البحثية وتحكيم استمارة الاستبيان والمقابلات.

إليك جميعا تقبلوا مني شكري وعرفاني



II	الإهداء
III	شكروعرفان
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول والأشكال
VII	قائمة الملاحق والمختصرات
أ - ي	مقدمة عامة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والأدبيات التطبيقية لمتغيرات الدراسة

02	مقدمة الفصل
03	المبحث الأول: مدخل للتدقيق المالي ومخرجاته
04	المطلب الأول: الإطار التصوري للتدقيق المالي
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية
17	المطلب الثالث: تقرير التدقيق المالي ومحتوياته
22	المطلب الرابع: أهمية وأهداف تقارير التدقيق المالي للمؤسسة الاقتصادية
26	المبحث الثاني: الإطار التعريفي لاتخاذ القرارات
27	المطلب الأول: مقاربات تعريفية لاتخاذ القرار ومراحله
32	المطلب الثاني: تصنيفات القرارات في المؤسسة الاقتصادية
39	المطلب الثالث: أهمية وأهداف اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية
43	المطلب الرابع: علاقة تقرير التدقيق المالي باتخاذ القرارات
48	المبحث الثالث: عرض وتقييم الدراسات السابقة للموضوع
49	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
52	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة العربية
55	المطلب الثالث: تقييم مخرجات الدراسات السابقة
57	المطلب الرابع: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
61	خلاصة الفصل

الفصل الثاني : دراسة مدى أثر مخرجات التدقيق المالي على بناء وصناعة القرارات في شركة سوناتراك SONATRACH الجزائر

63	.....	مقدمة الفصل
65	.....	المبحث الأول: عرض المنهجية والمؤسسة محل الدراسة
66	.....	▪ المطلب الأول: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة
77	.....	▪ المطلب الثاني: تحليل العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة
82	.....	▪ المطلب الثالث: عرض مؤسسة سوناتراك الجزائر
87	.....	▪ المطلب الرابع: دوافع ومبررات اختيار مؤسسة سوناتراك محلاً للدراسة
90	.....	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
91	.....	▪ المطلب الأول: وظيفة التدقيق المالي واتخاذ القرار في مؤسسة سوناتراك
99	.....	▪ المطلب الثاني: مخرجات التدقيق المالي لغرض اتخاذ القرار في مؤسسة سوناتراك
103	.....	▪ المطلب الثالث: تحليل ومناقشة أثر تقرير التدقيق المالي على قرارات المؤسسة
116	.....	▪ المطلب الرابع: اختبار فرضيات دراسة الموضوع وتقديم السيناريوهات المستقبلية
127	.....	خاتمة
131	.....	الملاحق
142	.....	المراجع المعتمدة
	.....	الملخص

قائمة الجداول

الرقم	تسمية الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية.....	08
02	أهداف التدقيق وإجراءات التدقيق المالي حديثا.....	14
03	ترجمة للمقاربة التعريفية لاتخاذ القرار مصنفة وفقا لعدّة أبعاد.....	29
04	تصنيفات اتخاذ القرارات (عملياتية، إدارية، استراتيجية).....	34
05	القرارات متعدّدة السياقات حسب تركيبها (بسيطة، مركبة، مقعدة، فوضوية).....	37
06	عملية تقييم الدراسات السابقة المعتمدة كمدخل للدراسة التطبيقية.....	56
07	المجال المعتمد للمتوسّط الحسابي المرجّح لمقاييس ليكارت.....	72
08	بيانات إحصائية حول الاستثمارات المقدمة والمسترجعة.....	72
09	توزيع أفراد العينة حسب الجنس ونسب كل منها.....	73
10	توزيع أفراد العينة المستهدفة ونسبها.....	73
11	توزيع أفراد العينة وفق الخبرة المهنية.....	74
12	مقياس ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان.....	76
13	وصف علاقة متغيرات الدراسة.....	79
14	علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة لمؤسسة سوناطراك.....	79
15	معامل الارتباط لدلالة المتغيرين.....	80
16	قيم معاملات خط المستقيم للعادلة الخطية للمتغيرين.....	80
17	وصف مؤسسة سوناطراك (الجزائر).....	85
18	موقع تقرير التدقيق المالي من التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك.....	87
19	الفرق بين التدقيق الداخلي والتفتيش في مؤسسة سوناطراك.....	93
20	مخرجات المحور الأول الخاص بالمتغير المستقل (التدقيق المالي ومخرجاته).....	107
21	مخرجات المحور الثاني لأثر مخرجات التدقيق المالي على عملية اتخاذ القرار.....	109
22	صدق الاتساق لمحاور الاستبيان.....	111
23	معامل الارتباط لدلالة المتغيرين (تقرير التدقيق المالي واتخاذ القرارات).....	115

قائمة الأشكال

الرقم	تسمية الشكل	الصفحة
01	خطوات اتخاذ القرار وفق مقارنة " Anelka T et Dhenij F ".....	31
02	موقع اتخاذ القرار من المساهمة في دعم وظائف إدارة المؤسسة الاقتصادية.....	42
03	موقع اتخاذ القرارات من أهداف المؤسسة الاقتصادية.....	42
04	موقع تقرير التدقيق المالي وعلاقته الوظيفية بدعم القرارات.....	44
05	عملية تراكم المعلومات لتقرير التدقيق المالي في سياق ارتباط القرارات بالمعلومات.....	47
06	مخطط أسلوب دراسة الحالة المعتمد.....	68
07	تحليل أثر المتغيرات المدروسة (تقرير التدقيق المالي واتخاذ القرارات).....	77
08	العلاقة الرياضية الخطية بين مجال اتخاذ القرارات وفقا لنوع التقرير.....	78
09	علاقة التأثير لجودة تقرير التدقيق المالي على متغير اتخاذ القرارات.....	81
10	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك الجزائر (المديرية العامة).....	83
11	مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية والمعتمد في مؤسسة سوناطراك	95
12	العلاقة بين التدقيق والإدارة العليا في اتخاذ القرارات.....	98
13	درجة الاعتماد على تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك	99
14	مراحل مهمة التدقيق المالي لغرض اتخاذ القرار.....	100
15	أهداف تقارير التدقيق المتكاملة لخدمة مؤسسة سوناطراك وقراراتها.....	102
16	مصفوفة درجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرارات وفقا لنوع التقرير.....	105
17	النسب الاستشرافية للبدائل المتاحة لعملية اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك	122

قائمة الملاحق

الصفحة	تسمية الملحق
131	..... نموذج الاستبيان وأسئلة المقابلات المستخدمة
138	مخرجات تحليل التباين لمدى أثر تقرير التدقيق المالي على اتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك وفقا لنموذج One way ANOVA
139	..... عينة من تقرير التدقيق المالي لمؤسسة سوناطراك 2017
140	..... محفظة الأنشطة العالمية لمؤسسة سوناطراك

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
AAA	American Accounting Association.....
UEC	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers.....
IFACI	Institute Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes.....
IIA	The Institute of Internal Auditors.....
EAAP	: Expert Accountants Associations of Franche (In English).....
IFRS	International Financial Reporting Standards.....
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board.....
IFAC	International Federation of Accountants Committee.....
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler.....
SPA	La Société Par Actions.....
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences.....
SONATRACH	Société Nationale pour la Recherche, la Production, le Transport, la Transformation, et la Commercialisation des Hydrocarbures s.p.a.....

مقدمتہ

طبيعة المشكلة البحثية

نظرا لما يضيفه التدقيق المالي من مزايا وأهداف فإن وجوده على صعيد المؤسسات الاقتصادية يكتسبه طابع الأهمية من جهة وطابع الإلزامية من جهة أخرى، وأما عن دوره العام فهو يشمل الوقوف على مسابرة الأنشطة الاستغلالية والاستثمارية والتمويلية في الواقع لما تم تسجيله وإدراجه وإخراجه كمعلومات مستمدة من القوائم المالية، بعد فحصها والتحقق ضمنها والحكم على تلك البيانات بمدى صدقها وعدالتها، وبمدى التزام الجهة المعنية بالنظام المحاسبي بالمبادئ والمعايير الموضوعية لتنظيم الأداء المهني الأمثل، أما بالنسبة لتعريفه فتعرفه جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA*) على أنه: "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من مسابرة هذه العمليات للمعايير والمبادئ الموضوعية، ثم توصيل ما تم التوصل إليه إلى الأطراف المعنية بهدف خدمة القرارات"، ومنه نلاحظ أن أساس قيام مهمة التدقيق المالي هو إمداد الإدارة بالمخرجات والمساهمة في وصف الأداء المالي العام للمؤسسة، حيث تزايد الاهتمام بخدمات المدقق المالي باعتباره الجهة المستقلة الخبيرة التي تضمن إمداد الإدارة بالرأي الفني واعتبار ذلك كمعلومات (مدخلات) ذات جودة تصف وضعية قوائمها المالية وتأكيدا على مدى مصداقيتها وعلى أنها تعكس الطابع الواقعي لأنشطة المؤسسة ووظائفها، مع إمدادها بالانحرافات الحاصلة سواء كانت كمية أو نوعية**، ومنه فوظيفة التدقيق المالي وموقعه تبين حسب استخداماته بأنه أحد دعائم الإدارة فيما يخص أمان التسيير المالي واتخاذ القرارات والتأكيد عليها من خلال محاولة تقييمها الموضوعي والعمل على تأطيرها.

إن جوهر عملية التدقيق المالي ومراحله وآليات تطبيقاته من طرف الشخص المهني الخبير المستقل والمحايد هو إخراج رأي فني موضوعي ذو جودة يساهم في خدمة الأهداف وثريةا، بحيث يوضح وضعية البيانات والقوائم المالية المقدمة التي تعكس نشاط ووضعية الأداء المالي للمؤسسة عينة التدقيق، ويعطي بذلك إمكانية الوقوف على مدى عدالة وسلامة مسابرة إعداد تلك البيانات المالية والنوعية للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، حيث يتم ترجمة عملياته المتمثلة في كل من الفحص والتحقق في شكل تقرير له عدة خصائص يصدره المدقق المالي ويقدمه للأطراف ذات العلاقة المعنيين لاستخدامه في عمليات اتخاذ القرارات التي تضمن سير الأنشطة ومواصلتها، ونظرا للأهمية البالغة وللمساهمة التي يضيفها فإنه من غير المنطقي أن تنشط المؤسسة الساعية لتحقيق الأرباح والتوسع والنمو دون أن تكون لها جهة خبيرة تأكيدية وتقييمية لمجال أنشطتها، حيث أضحت من الضرورات لكسب الأمان الوظيفي المالي والرقابي من زاوية الأداة الداعمة للقرارات وترشيدها.

* _ AAA: American Accounting Association

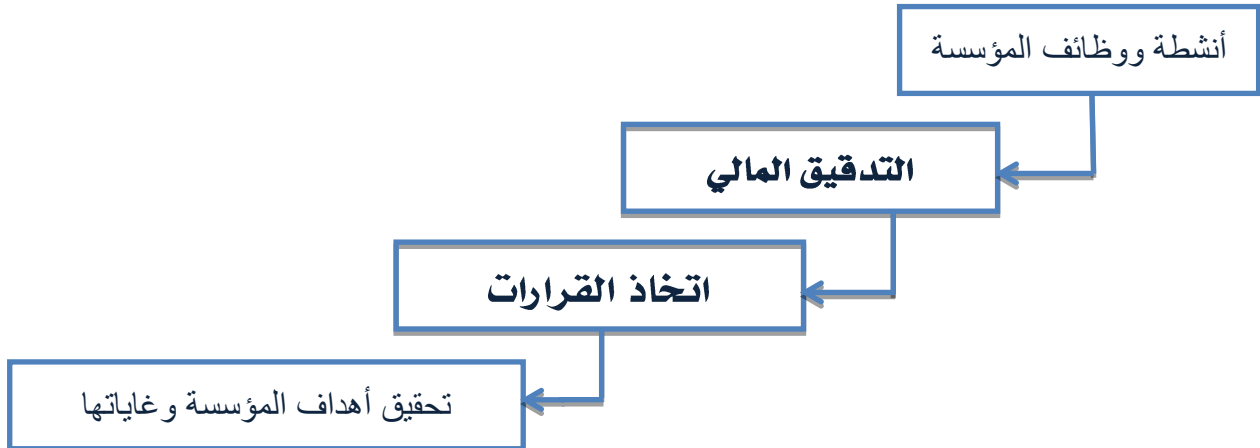
** _ بالنسبة للانحرافات الكمية فهي تلك المبالغ التي تعكس التسجيلات المحاسبية الغير واقعية سواء كانت جراء خطأ فني عملي أو عمدي (ارتكابي)، وهو ما يصطلح عليه في الميدان العملي بإدراج وترتيب القوائم وتكييفها، أما الانحرافات النوعية فهي تكون ناتجة عن طبيعة أو مخرجات عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المعمول بها محاسبيا وإداريا وفي ما يخص الضبط الداخلي، والحكم على ذلك يرجع للمدقق.

حيث إن الملاحظ لبيئة الأعمال يجد بأن مهنة أو مهمة التدقيق لها دور جد مهم ومسؤولية كبيرة خاصة في ظل ما تشهده الحركة السريعة الاقتصادية والمالية على الصعيد المحلي أو الدولي، في كونها أداة رقابية وتقييمية واستشارية على الوضعيات القائمة من حماية نظام الأنشطة العملياتية والاستثمارية أو التمويلية، وذلك بتعزيز الثقة ودعم البيانات والمعلومات والتقارير المالية المعروضة عن المؤسسات الاقتصادية وإبداء الرأي فيها بكل أمانة وموضوعية لتخدم القرار المتخذ الذي من شأنه أن يحسن وضعية الأداء المالي والإداري والعمل على تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي القوائم المالية باعتبارها معلومات ذات جودة وأهمية..، ومع زيادة وتيرة الاتصال والاستعانة بالخدمات الفنية والاستشارية والتقييمية فإن تقرير التدقيق المالي هو أداة جد فعالة لذلك.

وفي ضوء الممارسات الفنية في الجانب المالي أو المحاسبي التي تقام لدى المؤسسة الاقتصادية نجد أنها تعدت دور الوظيفة الروتينية التي تقتضي العمل على إدارة الذمة المالية وتحقيق الأهداف المنوطة بها، حيث أضحى ينظر للوظيفة المالية على أنها الوظيفة المحورية التي تضمن التنسيق بين جميع أنشطة ووظائف المؤسسات لاسيما منها الإدارية، بتجسيد دور الرقابة التقنية وخدمة الأطراف أصحاب العلاقة والمصالح والعمل على توازن الأداء المالي والحفاظ عليه، وعند محاولة التعرف على بنية وهيكله الدعامة المالية للمؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن وبتطور التقنيات أو الآليات المصاحبة للنشاطات التقديرية والتقييم المالي سنلاحظ أنها تتفق كلها في عنصر أساسي له من الأهمية والمزايا ما يجعله عنصرا جوهريا تراهن عليه أغلب المؤسسات والوحدات الساعية لتحقيق الأرباح، هذه الركيزة تتمثل في مهمة التدقيق المالي وما تضيفه من مخرجات نوعية أو كمية تفسيرية وتكميلية، تقوم بهذه المهمة جهة مستقلة خارجة عن إطار الملكية أو قد تكون جهة داخلية تابعة للمؤسسة والتي تعمل بكل موضوعية وأمانة، حيث ينظر لمكانة التدقيق المالي في الوقت الراهن إلى أن الغاية من قيامه هو مخرجاته المتمثلة في الرأي الموضوعي الفني المستمد من عمليات الفحص والتحقيق لجوانب القوائم المالية والممارسات الرقابية للمؤسسات الاقتصادية التي تعتبر كأدلة إثبات لمدى صدقها وعدالتها.

وبناء على ما تقدم فإنه من الطبيعي أن يتم إيصال الرأي الفني الملخص لتلك الإجراءات لأصحاب المصالح ولالإدارة ومجلسها بشكل عام، ومنه فمن المعلوم أن اتخاذ القرارات لدى المؤسسة الاقتصادية يمر بعدة مراحل من أبرزها تجميع عدد بدائل تكون متاحة لخدمة هدف أو ضعية معينة، وفيما يخص الجانب المالي والإداري فإن أحد أهم هذه البدائل هو رأي المدقق الذي يترجم صورة الضعية المالية والإجراءات الرقابية المقامة لدى المؤسسة، وبالنظر إلى الواقع المهني نجد أنه يبرز كيف أضحى دور وظيفة التدقيق المالي ومساهمة تقاريرها التي لها أهمية بالغة في خدمة الأهداف وسلامة المركز المالي وفي تصحيح الإجراءات الرقابية، المترجمة أساسا في دعم وتقييم مجالات اتخاذ القرارات، مما يتضح بأن الغايات الأساسية للرأي الموضوعي للمدقق المالي المستخلص من تقاريره هو في كونه أحد البدائل المهمة التي تخدم قرارات وأهداف المؤسسة.

شكل عام يترجم التصور المبدئي لمتغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على الواقع المهني بعد زيارة عدّة مؤسسات.

بناء على ما تقدّم طرحه يستخلص الطالب إلى أن الإطار التصوري للموضوع يكمن حول آليتين يعدّان من أهم ركائز قيام المؤسسة واستمراريتها في الوقت الحالي..، ومنه فإن عنوان الدراسة المقترحة لموضوع مذكرة الماستر يمكن بيانها في شكل متغيرين لهما صفة التأثير والتأثر (تابع ومستقل)، يتم إسقاطهما بواقع دراسة الحالة حسب متطلبات التخصص العلمي التقني والمجال العلمي الذي ينتمي إليه الطالب، ومنه فعنوان المذكرة كالآتي:

أثر مخرجات التدقيق المالي* على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك الجزائر

الإشكالية المقترحة للموضوع

في ضمن إطار مضمون وطبيعة المشكلة البحثية للموضوع المدروس، يمكن طرح الإشكالية الآتية:

ما مدى مساهمة مخرجات عملية التدقيق المالي في صناعة واتخاذ القرارات على المستوى الوظيفي للمؤسسة الاقتصادية؟ وفيما تتمثل ترجمة ذلك على صعيد مؤسسة سوناطراك؟

حيث سيهتم معالجة هذه الإشكالية من خلال التطرق لمختلف جوانب الموضوع والمتمثلة في الإجابة عن كل

من الأسئلة الفرعية المصاغة في الآتي:

الأسئلة الفرعية

- ما هي مبررات وجود مهمة التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية؟ وهل أن وجوده كان نظرا لأهمية مخرجاته أم لإلزامية هذه المهمة في ظل بيئة الأعمال في الوقت الحالي؟
- ما هو الدافع إلى تبني مخرجات التدقيق المالي في رسم واتخاذ القرارات والتأكيد عليها؟
- ما مدى الارتباط بين مخرجات التدقيق للقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية وبين بناء واتخاذ القرارات؟

* مخرجات التدقيق المالي: المقصود بها أنها كل ما يصدر من مدقق القوائم المالية والنظام المالي للمؤسسة من تقارير متضمنة إبداء الرأي الكتابي وكذلك إبداء الرأي الفني الشفهي، بالإضافة إلى الملحقات والتقارير الوصفية الأخرى الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- كيف تتم ترجمة المعلومات المستمدة من تقارير عملية التدقيق المالي إلى قرارات مؤسّسة تساهم في تحقيق الأهداف؟ وهل أن مخرجات التدقيق تتميز بالمصداقية والموضوعية الكافية، وهي بذلك قابلة للترجمة ولصناعة القرار واتخاذها بما يخدم أهداف المؤسسة انطلاقا من عامل تعزيز الثقة والدعم؟
- ما المقصود بعدالة رأي المدقق الفني باعتبارها العبارة الأكثر تداولاً في البيئة المهنية، ومدى تأثير ذلك على مجريات اتخاذ القرار وتنفيذه؟ ومن يتحمل تبعات القرار إذا ما تم تنفيذه؟
- المدقق يبدي برأيه ويشير.. دون أن يفرض تعديل أو أن يتدخل في صناعة القرار، ما المقصود من هذه العبارة المتعارف عليها على الصعيد العملي (وبالخصوص لدى المؤسسات الاقتصادية ذات الحجم الكبير)؟
- هل وجود مهمة التدقيق المالي بما يقدمه من مخرجاته المتاحة تعطي الأمان لمتخذ القرار وصانعه على مستوى المؤسسة الاقتصادية (سوناطراك أنموذجا) باعتبار أنها صادرة من جهة فنية موضوعية وخبيرة؟

الفرضيات المستند عليها

انطلاقاً من الإشكالية أعلاه، يمكن صياغة الفرضية المطروحة والتي يُسترشد بها لدراسة المشكلة البحثية، وهذا لإثبات مدى صحتها انطلاقاً من دراسة حالة مؤسسة سوناطراك الجزائر، ومدى توافقها كراي أولي مع الإشكالية التي استند إليها الطالب في الطرح، من خلال ما يلي:

الفرضية الرئيسية

وهي الموجه العام للبحث عن علاقة المتغيّرين (مخرجات التدقيق المالي واتخاذ القرارات) الذين تم طرحهم لدراسة المشكلة البحثية والعمل على معالجة ذلك بتوضيح مدى قوة ارتباطهما وظيفياً وإحصائياً بتجسيدها في شكل دراسة تطبيقية في مؤسسة سوناطراك الجزائر، حيث يمكن صياغتها في الآتي:

بما أن التقارير التي تترجم الحكم عن الوضعية المالية للمؤسسة وجودة قوائمها المالية هي المخرج الرئيسي لعملية التدقيق المالي، وعليه فإن تلك التقارير ستوجه لأصحاب القرار على المستوى الإداري، وتكون بذلك بمثابة المرشد العام والموجه ودليل يسترشد به لعملية اتخاذ القرارات على مستوى الأنشطة الاستثمارية والاستغلالية والتمويلية، بما يضمن خدمة الأهداف المسطرة والرفع بذلك من مستوى الأداء الإداري والمالي.

بناء على ما تقدّم فإن: **مخرجات التدقيق المالي هي وسيلة جد فعالة وأحد البدائل المساهمة في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة الاقتصادية، ويتوافق ذلك مع ممارسات مؤسسة سوناطراك الجزائر؛** ومنه فإن صناعة القرار تأتي استناداً إلى معطيات الوضعية المالية المستمدة من معلومات تقرير التدقيق المالي ذات الجودة، وبالنسبة لدراسة الحالة يمكن الحكم المسبق بأن مؤسسة سوناطراك الجزائر تستأنس وتستخدم تقرير التدقيق المالي، وتعتبره من أهم البدائل الملائمة والداعمة والتأكيدية لاتخاذ القرارات، بما يضمن تحقيق أهدافها وتقويمها، مما يضمن تحسين مستويات الأداء الأمثل.

الفرضيات الفرعية

- التدقيق المالي يساهم في إخراج التقارير النوعية ذات الجودة التي تتبنى وصف وتحليل البنية المالية الوظيفية والتي ترمو إلى تقديم صورة عادلة وقوية لما عليه واقع الأداء المالي للمؤسسة؛
حيث إن من أبرز مبررات تبني مهمة التدقيق المالي للمؤسسة الاقتصادية هو إمداد الإدارة بالتقرير الفني الموضوعي والوصفي للذمة المالية ووضعيتها، واعتباره بذلك أحد أهم الأولويات والبدائل المتاحة التي تدعم مصداقية المعلومات المالية المقدّمة، والتي تعكس بدورها وضعية المؤسسة المالية وتترجم كذلك وضعية نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته وكفاءته؛
- يمكن القول مبدئياً بأن القرارات الصائبة والرشيّدة في مجال أنشطة مؤسسة سوناطراك الجزائر مرتبطة أساساً بصحة تقارير المدقق المالي، بما أن التقارير الصادرة منه يتم الاسترشاد والاستئناس بها في رسم القرارات وتنفيذها؛
- تقرير المدقق المالي جزء من التقرير المالي للمؤسسة الاقتصادية وعليه فإن موقعه يوحي بوظيفته ومكانته وأهميته باعتبار أن ما يتضمّنه من معطيات تعتبر معلومات ذات جودة، وتمثل كذلك أحد بدائل اتخاذ القرارات؛
- صناعة القرار تأتي استناداً إلى معطيات الوضعية المالية المستمدة من بيانات تقرير التدقيق المالي، وبالنسبة لدراسة الحالة يمكن الحكم المسبق على أن مؤسسة سوناطراك الجزائر بأنها تستأنس وتستخدم تقرير التدقيق المالي وتعتبر أهم البدائل الملائمة الداعمة لاتخاذ القرارات؛
- تستخدم مؤسسة سوناطراك تقرير التدقيق المالي وما يحتويه كردة فعل أو استجابة عملية لتساير وتكيف مع مواطن القوة والضعف، وهذا وفق ما يقدّمه تصنيف ومحتوى التقرير من بيانات وتحفظات خاصة بالوضعية المالية القائمة عليها، وكذلك فيما يخص نظام الرقابة الداخلية (اعتماداً على عدّة زيارات ميدانية وملاحظات سبقت بناء الموضوع).

أهداف دراسة الموضوع

- تسعى هذه الدراسة كمشاهدة من قبل الطالب على العموم لتحقيق جملة من الأهداف المهمة لمسار الطالب أو محيطه العلمي الأكاديمي أو العملي وتتمحور في العناصر التالية:
- العمل على توضيح ماهية التدقيق المالي ومخرجاته نظرياً وآلياته المتبعة تطبيقياً، بالإضافة إلى محاولة شرح الإطار التعريفي لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وعلى ما تكرّسه تطبيقاته في الواقع العملي؛

- بالإضافة إلى محاولة إبراز دور ومساهمة مخرجات عملية التدقيق المالي في خدمة قرارات الإدارة في المؤسسة الاقتصادية؛ والعمل بذلك على إيجاد حلول أكاديمية لمساعدة المشخص المالي والإدارة في كيفية بناء القرارات واتخاذها بالاعتماد على مخرجات التدقيق المالي حسب نوع التقرير ومحتوياته؛
- مع محاولة إبراز مدى فعالية ومساهمة تقرير التدقيق المالي المعتمدة في اتخاذ القرارات وترشيدها في المؤسسة عينة الدراسة وتوضيح واقعها بصفة نقدية موضوعية، الغاية منها وضع رؤية لواقع المؤسسة من زاوية الممارسة المالية والإدارية التي تعد لبنة قيام المؤسسات على صعيد ممارسة الأنشطة والوظائف.

أهمية الموضوع

- تكمن أهمية دراسة الموضوع أساسا في المساهمة العلمية أو القيمة المضافة التي يسعى الطالب للوصول إليها بوضع رؤية تحليلية للمتغيرات المدروسة وكشف مدى قوة علاقتهما، مع تحديد الإطار العلمي والعملية لوظيفة التدقيق المالي ومكانتها والمزايا التي تساهم بها في تحقيق الأهداف لدى المؤسسات الساعية للتوسع في الأنشطة وتحقيق النمو؛
- حيث إن هذا الموضوع له قبول واسع لدى المؤسسات الاقتصادية لدوره ومكانته بالإضافة التي يضيفها لمجالات التسيير المالي وخدمة الإدارة، بحيث أنه يبين موقع مهمة التدقيق المالي ومدى مساهمتها في تحسين الأداء الإداري والمالي انطلاقا من اتخاذ القرارات الوظيفية والاستثمارية؛
- بالإضافة إلى محاولة التأكيد على بيان أهمية الرأي الفني المحايد للمدقق الذي يحكم على مدى عدالة وسلامة القوائم المالية في الحفاظ على وضعية المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية، وعلى سلامة إجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة؛ ومما تقدم يتضح أن هذا الموضوع مُعد لوضع رؤية وصفية لمخرجات التدقيق المالي ومدى فعاليتها لخدمة أهداف وغايات المؤسسة الاقتصادية، انطلاقا من أنها وسيلة (أداة) تساعد على اتخاذ القرارات وتدعمها؛
- أما الأهمية التي يحملها بالنسبة للطلبة والباحثين والمهتمين بجانب التدقيق وآثاره، فإنه يكمن في أنه يمثل قاعدة تعريفية لتبسيط مختلف التطبيقات المهنية لكل من التدقيق المالي واستخدامات مخرجاته في بناء واتخاذ القرارات لدى المؤسسة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال التعريف بمدى علاقة المتغيرين بعد تشخيص آثار كل متغير على الآخر، وبصفة عامة يمكن القول بأن هذا الموضوع المدروس جاء كمحاولة لإثراء مجاله العلمي بتوفير مادة علمية تقنية مهمة وإتاحتها لإمكانية الاستفادة منها.

دوافع اختيار الموضوع

يمكن إبراز جملة من الدوافع التي تبنى الطالب من خلالها هذا الموضوع في التالي:

الدوافع الموضوعية

- وجود خلفية نظرية وتطبيقية للموضوع حيث أنه يندرج كمقياس ضمن إطار التخصص، بحيث يمثل نواة مالية المؤسسة في الوقت الحالي لاشتماله على عدة وظائف مجسدة في تقاريره الصادرة لخدمة اتخاذ القرارات ووظائف إدارة المؤسسة الاقتصادية؛ ومنه العمل على دراسة الموضوع من جانب تحليلي نقدي بناءً، يهدف إلى محاولة تقديم صورة قوية حول خلفياته العملية المهنية بوضع إطار نظري وإسقاطه تطبيقاته على مؤسسة اقتصادية عمومية ذات وزن كبير محلياً؛
- تبيان مدى قيمة وأهمية الموضوع المدروس وكلماته المفتاحية في مجالات الأعمال، مع محاولة إبراز قيمة مضافة علمية تساهم في إثراء البحث العلمي من زاوية وجهة رأي الطالب التحليلية للأثار والعلاقة القائمة بين المتغيرين المدروسين، وتبني دراسة حالة مؤسسة لها وزن على مستوى الاقتصاد الوطني؛
- بالإضافة إلى الدافع المستمد من القراءة التحليلية الناقدة لبعض المواضيع والأبحاث العلمية التي سبقت وأن درست موضوع التدقيق المالي وآثاره من خلال كل من: عناوين المواضيع المدروسة ومشكلاتها، جدية استخدامات المنهجية البحثية والتحليلية، كفاءات دراسة تلك المواضيع ومخرجاتها ومدى الرضى عن جودتها.

الدوافع الذاتية

- وجود الرغبة في تقديم ومعالجة الموضوع البحثي بشكل يضمن تحقيق ميزة وجودة معرفية من خلال إبراز أوجه العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة ومدى مساهمتها في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية وأدائها المالي، بالإضافة إلى وجود الحاجة المعرفية إلى التعمق في مجال الموضوع لمعرفة الجزئيات النظرية والتطبيقية، والمساهمة في إثراء المجال المعرفي والمكتبي الذي ينتمي إليه الطالب والتخصص العلمي الذي يتيح اعتماده كمرجع ودراسة سابقة بحثية؛
- الحاجة التي دفعت الطالب إلى معرفة الواقع العملي والتطلع للأساليب المعتمدة في ترجمة القرارات بالاعتماد على عدة بدائل، والتي كان منها تقارير التدقيق المالي على مستوى الإدارة المالية لمؤسسة سوناطراك الجزائر (قسم المحاسبة والتدقيق، إدارة المؤسسة)؛ بحيث تمنح إمكانية إسقاط المعارف النظرية وفق رؤية تطبيقية مهنية، ومنه تكون الإحاطة التصورية المرجوة للمتغيرات ومعرفة حيثياتها الميدانية.

المنهج المستخدم في الدراسة

انطلاقاً من دراسة الفرضيات واختبارها وللوصول لنتائج البحث (الموضوع) المرجوة، فإنه وكمعظم الدراسات الإدارية والاقتصادية التي تتبنى المنهج الوصفي، فإن المنهج المستخدم هو المنهج الوصفي التحليلي لعموميات التدقيق المالي ومخرجاته لإبراز أثره (مساهمته) في عملية اتخاذ القرار لدى المؤسسة الاقتصادية، مع وصف العلاقة الرابطة بينهما، بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة الحالة (الدراسة التطبيقية) التي تعتمد على تحليل على جملة من الخطوات مع إجراء تحليل لمحاور كل من الاستبيان والمقابلات المجرات على صعيد المؤسسة.

حدود الدراسة

ارتبطت دراسة هذا الموضوع البحثي، بحدود وأبعاد مكانية وزمانية وهي مبين في الآتي:

- **الحدود المكانية:** تمحورت الدراسة الميدانية في مؤسسة (سوناطراك الجزائر)، على مستوى المديرية العامة لجهة التدقيق والإشراف للمؤسسة، باعتبارها المسئول عن إمداد التقرير المتضمن إبداء الرأي وبين جهة الإدارة صاحبة القرار، مجسداً بذلك الإطار العام لموضوع ومتغيراته؛
- **الحدود الزمنية:** التركيب النظري والتطبيقي للموضوع تمحور من خلال: فحص وظيفة التدقيق المالي للمؤسسة ومخرجاته (2015-2016) واستخلاص أثرها على مجريات اتخاذ القرارات وخدمة أهداف المؤسسة، من خلال جملة القرارات العملية المجسدة في ضمن هذه الفترة فعليا، مع محاولة توضيح الأثر القائم بعد عدة تحليلات انطلاقاً من المنهج والأدوات المستخدمة في إطار دراسة الموضوع.

أما فيما يخص التركيب الفني والعلمي فتم تقسيمه الزمني إلى كل من:

- **الجانب النظري والتعريفى للمتغيرات:** حيث كان تركيب الموضوع من بداية السنة الجامعية والمواقفة على تولي البحث في الموضوع إلى بداية الفصل الثاني من تلكم السنة؛
- **الجانب التطبيقي (دراسة الحالة):** اعتمد الطالب مجريات الدراسة التطبيقية وبناءها خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية (2017-2018).

متغيرات الدراسة

وهي تتمثل في عرض حال لكلا المتغيرين الأساسيين التي قامت عليهما الدراسة وطبيعتهما لكشف مدى علاقة التآثر والتأثير ومدى تصنيف معامل ارتباط لهما، حيث تمثل في كل من:

- المتغير المستقل X: مخرجات التدقيق المالي (التقارير والملحقات المعتمدة والمعدة من طرف المدقق)؛
- المتغير التابع Y: القرارات الإدارية، العملياتية، الوظيفية والاستثمارية (متغير نوعي وكمي).

مميزات الموضوع المدروس وبعده العلمي

- مبدئياً تعد على أنها دراسة نتائجها قابلة للتعميم لاسيما على المؤسسات العمومية المصاحبة لنفس القطاع من ناحية الحجم والنشاط والمردودية المحققة لها، نظراً لاستخدامها عدة نماذج وأدوات بحثية؛
- هو موضوع بحثي ملائم لتخصص الطالب ويخدم المكاسب والمعارف القبلية، بحيث يساهم في ترسيخ جملة من الأهداف منها التركيز على الوظيفة المالية ومكانتها في تفعيل إدارة المؤسسة وقراراتها، والاطلاع على العديد من الحثيات ميدانياً، بالإضافة إلى الإشباع المعرفي الخاص بمجال التدقيق وخدمة الإدارة.

مصادر جمع البيانات

- المصادر الأساسية الداخلة في متن الموضوع كإحالات وهي كل من: الكتب الأجنبية، الدوريات، المداخلات، أطروحات الدكتوراه، المقالات، الأبحاث ذات العلاقة بالموضوع؛ آراء الخبراء المهتمين؛
- المصادر الفرعية: وهي أحد المصادر التي التجأ إليها الطالب استئناساً وتزوداً معرفياً للبرهنة والتحليل، حيث شملت كل من: المحاضرات، القرارات والقوانين، عينات ونماذج من تقارير التدقيق المالي، قوائم مالية من عدة مؤسسات اقتصادية عمومية وخاصة..، تفحص المقالات والدوريات الأجنبية للموضوع؛
- المصادر الثانوية شملت في هذا التصنيف المصادر أو المراجع التالية: إجابات الدراسة التطبيقية، المقابلات، الاستبيان، التوجيهات والإرشادات والآراء المختلفة التي تخدم موضوع البحث من قبل الباحثين الدارسين للموضوع، بالإضافة إلى الاعتماد على دراسات سابقة من ناحية بناء تركيبة الموضوع وكيفية التحكم فيه، لا سيما أخذ الاستشارات من عدة جهات مهتمة بهذا الموضوع.

وصف عام لطبيعة المذكرة والمنهجية المعتمدة

- الأسلوب المستخدم منهجياً في إعداد هذه المذكرة هو أسلوب الـ IMRAD: الذي يعد من أشهر الأساليب التي تسهل على الباحثين استعراض وتصفح مختلف أقسام المذكرة بصفة سريعة ومنظمة ومنسقة، حيث يتيح للباحث القدرة على التحكم في الموضوع وتبسيطه بتعريف المتغيرات والتركيز على العناصر المتينة الأساسية للمصطلحات المفتاحية، والعمل في ضوءها عند إسقاط الإطار النظري على الجانب التطبيقي باستخدام منهج دراسة الحالة، وبصفة عامة يمكن شرح هذا الأسلوب انطلاقاً من التركيبة الاصطلاحية وهي كالتالي: المقدمة Introduction، الطريقة والأدوات Methods، النتائج والمخرجات Results (And)، المناقشة Discussion.
- جاءت هذه المذكرة استجابة لما تتطلع إليه المادة 2 والمادة 3 من القرار الوزاري رقم 362 المؤرخ في 09 جوان 2014 الذي يحدد كفايات إعداد ومناقشة مذكرة الماستر.

محكمي الاستبيان وبيانات المقابلات

تم تمرير الاستبيان وبيانات المقابلات على ثلثة من الأساتذة (كل حسب رتبته العلمية الوظيفية) ذوي الدراية بمجال مالية المؤسسة (تخصص تدقيق ومحاسبة)، وهذا لغاية تحكيمه والوقوف على مدى صدق عباراته وسلامتها وهم كل من: د. عمار زريقي؛ د. عثمانية عثمان، مجلة هارفارد للأعمال، وعدة باحثين أجانب.

المحاور الرئيسية لموضوع الدراسة

بُغية تحقيق أهداف هاته الدراسة من جزاء قيام هذه الدراسة وحيثياتها وانطلاقا من الإشكالية المطروحة وأسئلتها لاختبار مدى مصداقيتها والتأكد عليها أو رفضها، فإنه تم تقسم دراسة الموضوع بما يتوافق مع متغيراتها والعلاقة القائمة بينهما والغرض منها إلى فصلين، الأول تضمن فصل نظري للتعريف بالمتغيرات وعلاقتها ببعضهما البعض، والفصل الثاني تطبيقي متمثل في دراسة حالة، حيث تضمننا كما يلي:

• **الفصل الأول:** جاء في هذا الفصل إبراز ما يتطلّب إبرازه وفقا للمنهج البحثي المستخدم وهو منهجية إمراد "IMRAD" * كتوطئة تعريفية لمتغيرات الدراسة بعنوان: الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة متفرّع إلى ثلاث مطالب، حاول فيه الطالب تلخيص ماهية كل من:

- مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي ومخرجاته (المتغير المستقل)؛
- الإطار التعريفي لاتخاذ القرارات (المتغير التابع)؛
- بيان علاقة مخرجات التدقيق باتخاذ القرارات؛
- التطرق لبعض الدراسات التطبيقية السابقة لزوايا الموضوع البحثي.

• **الفصل الثاني:** تضمن هذا الفصل كأغلب الدراسات الاقتصادية والإدارية القائمة على تحليل أوجه العلاقة القائمة بين المتغيرين، من خلال محاولة تحليل وتفسير جزئيات الموضوع المعتمدة انطلاقا من محاولة الإجابة عن الإشكالية وتساؤلاتها الفرعية بصفة مباشرة، باعتماد أسلوب دراسة حالة لمؤسسة سوناطراك الجزائر، وعلى العموم فإن المحاور الأساسية لهذا الفصل تكمن في كل من:

- المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية؛
- مناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

* _ IMRAD _ Introduction, Methods, Results, And Discussion.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي والأدبيات التطبيقية لمتغيرات الدراسة

تمهيد

إن الغاية الأساسية من قيام المهام المحاسبية والمالية في المؤسسة الاقتصادية، هو توصيل المعلومات والبيانات المالية والنوعية ذات المصدقية والملائمة، والتي تؤثر بدورها على الوظائف والأنشطة المختلفة، وعلى أهداف أصحاب المصالح المشتركة فيما يخص اتخاذ قراراتهم، وعلى هذا الأساس فإن وظيفة التدقيق المالي تضمن عمليات الفحص والتحقيق في مخرجات النظام المحاسبي، ولنظام الرقابة الداخلية للوقوف والتأكد من سلامة تلك المعطيات المدرجة في القوائم المالية التي تعتبر ترجمة لأنشطتها ووضعيتها المالية.

ومنه يتم تحديد مدى عادلتها ومصداقيته وعلى أنها تمثل بصورة إيجابية عن واقع أداء المؤسسة الحقيقي، يكون ذلك عن طريق إبداء الرأي الكتابي بما يحمله تقرير مهمة التدقيق المالي الذي يحدّد بشكل صريح وفقاً لتصنيف التقرير ومحتوياته، لأنه في الأساس لا تعتمد حالياً وفقاً لتطور أنظمة التسيير والأداء تلك البيانات إلا إذا تم دعم موثوقيتها الكاملة وتأكيد ملائمتها من قبل جهة خبيرة ومستقلة، يقدم للجهات المعنية في المؤسسة وإتاحته لإمكانية استخدامه وبالأخص في مجالات اتخاذ القرار التي تعد ركيزة قيام المؤسسة الاقتصادية، ومنه فوظيفة تقرير التدقيق المالي تكمن في أنه أداة دعم الثقة والتأكيد والمساهمة لمهام إدارة المؤسسة الاقتصادية، بغية تفعيل وترشد اتخاذ القرارات لديها بما يضمن تحقيق الأهداف.

حيث تتساءل الكثير من الدراسات وتعتمد فرضياتها على جملة تتداول كثيراً وتتمثل في: ما مدى اعتماد مخرجات مهمة التدقيق المالي في مجالات اتخاذ القرارات؟ حيث هنا نلاحظ أن أغلب هذه الدراسات تركّزت نتائجها على أنه كلما كانت ممارسات ومخرجات التدقيق المالي ذات جودة، كلما زادت بذلك من موثوقية اعتمادها واعتبارها أحد البدائل الأساسية المتاحة لترشيد وبناء القرارات في المؤسسة الاقتصادية، ومنه فإن تقرير التدقيق المالي هو بمثابة وسيلة اتصال بين الجهات الخبيرة المستقلة التي تفحص القوائم المالية وتدعمها وبين جهة الإدارة وأصحاب المصالح، وذلك بغية الاستفادة من معلومات التقرير في أجه مختلفة بما فيها مجالات اتخاذ القرارات، فمن خلال هذا الفصل يحاول الطالب أن يتطرق إلى المدخل النظري لمتغيرات الدراسة، من خلال العناصر الآتية:

- **المبحث الأول: مدخل للتدقيق المالي ومخرجاته؛**
- **المبحث الثاني: الإطار التعريفي لاتخاذ القرارات؛**
- **المبحث الثالث: عرض وتقييم الدراسات السابقة للموضوع؛**

المبحث الأول: مدخل للتدقيق المالي ومخرجاته

مصطلح التدقيق هو اللفظ المستخدم في بيئة الأعمال المحلية بما يتوافق مع مدلول البحث والتحقيق أو التفتيش، لكن يمكن تأصيل مدلول التدقيق على أنه مهمة أو وظيفة تركز على جملة من الخطوات بما فيها التحقيق، وبالرجوع إلى المرادف اللغوي (Audit) نجد أن معظم التراجم العربية تصطلح عليه بالمراجعة، لكن من زاوية تطبيق ممارسة ذلك على لدى المؤسسات العمومية فإن مراده ومدلوله يتغير بنوع الممارسة المتعارف عليها من خلال الإجراء الروتيني المقام للتحقق والتفتيش في الوضعية المالية، ومنه إمكانية الوقوف على سلامة الإجراءات والتبويبات المالية والنوعية التي تترجم بدورها الواقع أو مدى الانحراف الذي يمكن اكتشافه بغية تصحيحه، حيث يكون باعتماد عدة زيارات روتينية وتقديرية غايتها تختلف وفقا لنوع التدقيق، ويمكن أن نؤكد هنا على أن جل المهام التي تكون في إطار التدقيق تكتسي الطابع المالي.

وباعتماد التسمية الصريحة لمهمة التدقيق المالي نجد أنه يمثل تلك الإجراءات المنهجية التي تضمن الحصول على معلومات تأكيدية على الوضعية المالية الصادقة، مما تبين إلزامية هذه المهنة لبعض المؤسسات الاقتصادية بما يضمن التصديق على الحسابات السنوية المترجمة للأنشطة المدرجة في القوائم المالية، مما تساعد على دعم الثقة والأمان لأصحاب المصالح وخدمة قراراتهم وأهدافهم¹.

حيث سيتم التطرق في مجمل هذا المبحث إلى محاولة تأصيل الإطار التعريفي للتدقيق المالي كمدخل عام يوضح موقعه ومدى أهميته والغاية المتأنتية من مخرجاته*، من خلال التطرق إلى كل من:

- الإطار التصوري للتدقيق المالي؛
- أهمية وأهداف التدقيق المالي؛
- تقرير التدقيق المالي ومكوناته؛
- أهمية وأهداف تقرير التدقيق المالي؛

¹ Jean-Francois Mallen, **la boîte a outils de l'audite Financier**, Sylvain boccon-gibod, Dunod, Paris, 2013, p: 05.

* يقصد بمخرجات التدقيق المالي بأنها مختلف التقارير الصادرة بعد نهاية مهام الفحص والتحقيق في شكل متعارف عليه، حيث تتضمن تقرير وضعية القوائم المالية، تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقرير الزيارات الميدانية.

المطلب الأول: الإطار التصوري للتدقيق المالي

تعددت آراء الباحثين والمهتمين بالشأن المالي والمحاسبي حول مضمون التدقيق المالي في أنه هناك من يرى التدقيق المالي كعلم قائم بذاته له مميزاته وتنظيراته، وهناك من يؤيد بأنه فن مهني يتطور حسب تطور الآليات والأدوات والأهداف، ومنهم من يتفق مع الرأيين ويلخص ذلك بأنه علم وفن، حيث يقتضي الدراية الكافية بهذا المجال من مبادئ ومفاهيم وطرق واستخدامات مع تجسيد نوع من المهارة الفنية المستخلصة من واقع الممارسة والخبرات المتراكمة بمنهجية منظمة، وهذا الرأي الأخير حسب التحليل من وجهة رأي الطالب هو الأرجح في الحكم على ماهية التدقيق المالي، باعتبار أن مصطلح التدقيق له عدة مقاربات تعريفية تأصيلية، فبعد الاطلاع نجد بأن التدقيق المالي قد عرّف من قبل العديد من الهيئات والمنظمات والباحثين المهتمين بهذا الشأن، بحيث تعددت مقارباته التعريفية لكن المعنى المراد منه واحد، ويستخلص الطالب هنا عدة تعاريف ومدلولات، من خلال ما تقدّم فإن هذا المحور البحثي سيتطرق إلى وضع إطار لماهية هذا المتغير المدروس، من خلال التفريعات الآتية:

الفرع الأول: تعريف التدقيق المالي

بناء على عدة فحوصات ميدانية وبحثية سيحاول الطالب أن يتطرق إلى التدقيق من الزاوية المالية من خلال تراجع مدلولات المقاربات المستمدة من عدة مراجع بحثية أجنبية، باعتبارها المصدر للتأصيلات التعريفية للمتغير المدروس، ومن أمثلة ذلك نجد تعريف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين والماليين والاقتصاديين " UEC-EF"،*، حيث أورد معناه في أنه: " مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعداد القوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للوائح والتنظيمات القانونية"¹، انطلاقاً من هذه المقاربة يمكن أن نفسّر بأن أساس قيام التدقيق المالي هو ذلك الرأي الفني المستمد من عملية الفحص والتحقق من الوضعية المالية للمؤسسة والوقوف على مدى مصداقيتها.

التعريف الأول: يعرفه كل من "Friederich et autres" بأن التدقيق المالي بأنه: "فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به فرد مهني مؤهل من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر بالواقع والمعايير المقررة"².

التعريف الثاني: وهي المهمة التي تدعم بصفة مباشرة مصداقية البيانات المالية للمؤسسة، فيما يخص حساباتها والتحقق من عملياتها المحاسبية وكيفية إدراجها من خلال الوقوف على الوثائق الثبوتية الحسابات المالية السنوية

* _UEC: Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers

¹ _Bernard Germond, **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, édition Dunod, Paris, 1991, p: 28.

² _ Micheline Friederich, Georges Langois, Alain Burlaud, René Bonnault, DSCG, **Comptabilité et Audit**: Manuel et Applications 2009, Editions Foucher, France, 2007, p: 441

للمؤسسة¹، فهو بذلك اختبار لمدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها².

التعريف الثالث: عرفته المجموعة الاستشارية للتأمينات على أنه "هي اختبار مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها"³.

التعريف الرابع: يعرفه مختار بالعيبود على أنه : "هو رقابة من طرف مهنيين قانونيين للمصادقة على دقة ومصداقية القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسات"⁴، فهو بذلك فحص القوائم المالية للمؤسسة بتدقيق مدى مصداقيتها ودقتها ودرجة الوفاء، مع التحقق من المبالغ المدرجة والبيانات المالية الموافقة لها يجري ذلك شخص أو جهة مهنية مستقلة تسمى المدقق المالي⁵.

التعريف الخامس: التدقيق المالي يعبر عليه بأداة دعم موثوقية الحسابات المعروضة، من خلال الفحص والتحقيق ثم وضع التقرير⁶، ويمكن أيضا تعريف التدقيق المالي بأنه النشاط الذي يطبق بشكل مستقل لجملة من الإجراءات لتقييم مدى كفاءة وملائمة وسلامة الأداء المالي للمؤسسة وفقا للمبادئ والمعايير المتعارف عليها⁷.

من خلال ما تقدّم من التعاريف السابقة الذكر يمكن القول بأن التدقيق المالي: هو عملية فنية ومنظمة، تقوم بها الإدارة المالية للمؤسسة أو جهة خارجية ومستقلة تشمل آلية فحص البيانات والقوائم المالية، ولنظام الرقابة الداخلية، والتحقق بذلك من مدى فعالية نظام التسيير المالي، وسلامة المركز المالي وإثبات مدى مصداقية المعطيات والمعلومات المالية المقدمة، وعلى أنها تعكس واقع ما عليه الأنشطة المسايرة، ومدى احترام القواعد والمعايير والمبادئ المحاسبية في عمليات الإدراج والتبويب، وترجمة ذلك تقرير يلخص نتائج الفحص والتحقيق يتميز بالمصداقية بإبداء رأي فني محايد عن الوضعية المالية للمؤسسة، يقدم للأطراف المعنية بذلك لاستخدامه في مجالات التقييم وفي عملية اتخاذ القرارات، حيث تستمد هذه المهنة من الحاجة إلى التحقق من سير وصحة البيانات المحاسبية المستخدمة في مجالات اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات لواقع الأداء، وبالرجوع لتعريف "Alvin Arens" فجاء كما يلي: " التدقيق المالي هو تقييم الأدلة المتراكمة للمعلومات المقدّمة عن

¹ _Mammeri Massinissa et Mezouar Nabil, **L'impact de l'audit interne sur la performance de l'entreprise Cas: EPE-TRANSBOIS-SPA Bejaia**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance et Comptabilité, Option: Comptabilité, Contrôle et Audit, Université Abderrahmane Mira, Alger, 2013, p: 06.

² _Europe Consultatif d'assurance aux plus pauvres, **Audit externe des institutions de micro finance**, guide pratique, outil technique, série n°03, France, 2000, p: 07.

³ _ Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvres, **Audit externe des institutions de micro finance**, guide pratique, outil technique, série n°03, France, 2000, p: 07.

⁴ _Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, Berti edition, Algérie, 2005, p: 04 .

⁵ _By Website: <https://ar.wikipedia.org/wiki/>, date of view: July, 18, 2017, Timing: 21:30 pm.

⁶ _ Cour des Comptes Européenne, **Manuel d'audit Financier et d'audit de Conformité**, France, 2012, p: 18.

⁷ _ Jean Charles Becour et Henri Bouquin, **Audit Opérationnel**, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1996, p: 12.

الوضعية المالية للتحديد والإبلاغ عن مدى توافقها لذلك لما هو عليه الواقع وبالمعايير المعمول بها، حيث يتم من قبل شخص أو جهة مستقلة¹، فمهمة التدقيق المالي تضمن عمليات الفحص والتحقق في القوائم المالية من كشف مواطن الضعف ومحاولة تقليصها وكشف مواطن القوة ودعمها، مما يكسب المؤسسة قدرا كبيرا من الفعالية في الأداء المالي.

الفرع الثاني: تصنيف التدقيق المالي

بالنسبة لأنواع التدقيق المالي فيصنّفها "Boynton" إلى مجموعات متمثلة في كل من: التدقيق المالي للقوائم المالية، تدقيق الالتزام، تدقيق الأداء، التدقيق لغرض معين (تفتيش أو تحقيق أو فحص تأكدي)، ويضيف لها أنواع الخدمات المتمثلة في كل من: خدمات التصديق، خدمات الفحص، خدمات المراجعة والمحاسبة، خدمات الفحص الضريبي الاستشارات²، أما ما هو متعارف عليه على صعيد البيئة المحلية المهنية فيتم التركيز على تصنيف* الجهة القائمة بالوظيفة كتدقيق داخلي أو خارجي، ويمكن ذكر تعريف لكل من الصنفين المذكورة، فيما يلي:

أولاً- التدقيق الداخلي: نشأ هذا النوع من التدقيق نظرا لاحتياجات الإدارة لعملية الرقابة نتيجة تعقد النشاطات وتنوعها لدى المؤسسات، ويتم ذلك بواسطة مدققين تابعين للشركة كموظفين فيها كقسم تابع للهيكل الوظيفي، وتتمثل المهمة الأساسية لهذه الوظيفة في قياس فعالية الوسائل الرقابية، وبالتالي الفحص ووضع التقارير الوصفية من الناحية المحاسبية والإدارية لأي مشروع أو وحدة اقتصادية³،

وتتضمن الفحص المنظم لأنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حوله للإدارة العليا أو للجنة المالية، وتعد على أنها وظيفة إدارية داخلية للمؤسسة الاقتصادية⁴، ويعرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية* (IFACI) على أنه "وظيفة تقييمية استشارية تأكيدية مستقلة داخل المؤسسات دورها مساعدة الإدارة وتقييم أنشطتها"⁵، ويذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة الشركة وعملياتها التشغيلية، ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال التدقيق الداخلي يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة⁶، أما "Renard Jacques" فيبرز بأنه أداة داخلية للمؤسسة تهدف إلى الوقوف على مدى

¹ _Arens Alvin and others, **Auditing and Assurance Services, Person Education**, Inc_Ed, 2003, p: 09.

² _Boynton, Williams and others, **Modern Auditing**, 6th Edition, 1996, Jhon Willy and sons, Inc, Canada, P: 04.

* _Financial Audit, Accounting Auditing, Initial Audits, Final Audits, and Critical Auditing, Government Audit.

³ _Jaque Renard, **Théorie et Pratique de L'audit Interne**, édition D'organisation, 2eme tirage, France, 1995, p: 61.

⁴ _ Daoud Yousef Matin, **Internal Audit Manual, According To International Standards**, Le union des banque arabes, Loubnan, 2007, p: 79.

* _ **IFACI: Institute Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes.**

⁵ _Khayrallah Belaid, **L'audit Interne et l'approche de la dynamique de groupes**, Centre de publication Universitaire, Tunisie, 2005, p: 11.

⁶ _Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office DES Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35.

دقة وسلامة المعلومات المالية والمحاسبية، مع ضمان الأمان للعمليات وفعالية نظم المعلومات المحاسبية بما يتوافق مع ما هو مادي ومتوفر لدى المؤسسة، من خلال المعاينة الميدانية¹،

أما المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية IFACI ** فقد عرف التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالحصينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة، وكما عرف معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي حسب نشرة عام 1997 لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) (***) فقد جاء فيه أن التدقيق الداخلي² هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وداخل التنظيم للقيام بالمسئوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها، على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل الشركة مصمم لمراقبة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

ثانياً_ التدقيق الخارجي: إن في أغلب المراجع البحثية سنجد أنه تم اعتماد تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA*) بأنه " هو عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذ العناصر والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى وضع تقرير حول عدالة القوائم المالية وتصوّر الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة للفترة المالية محل الدراسة³، فبالنسبة لهذه المهمة فإن الجهة القائمة بها تعرف حسب "مختار بالعيبود" على أنها: "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانوناً للمصادقة على دقة ومدى مصداقية البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسات، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، والذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)⁴، فهي بذلك تلك الممارسات الميدانية التي تترجم ممارسة التدقيق المالي لخدمة أصحاب المصالح والإدارة الجبائية، من خلال ما يشكّله الدور أساسي دور محافظ الحسابات في إمداد أصحاب المصالح بتأكيد معقول ومقبول بأن الحسابات والمبالغ صحيحة وعادلة

¹ _Renard Jacques, **Théorie et pratique du l'audit interne**, 7^{eme}Edition, Edition d'organisation, Paris, 2009, p:72.

** _IFACI Institut Française De L'audit et Du Contrôle Interne.

*** _IIA: The Institute of Internal Auditors.

² _The Instate of Internal Auditors, **Statement of Internal Auditors Responsibilities**, IIA, New York, 1994, p: 3.

* _AAA: American Accounting Association

³ _Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, édition Economica, Paris, 2008, p: 12.

⁴ _Moukhtar Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982, p: 04.

وأنها تبرز صدق الوضعية المالية للمؤسسة (الشركة)¹، فالتدقيق الخارجي هو وظيفة مستقلة عن المؤسسة التي تتمثل مهمتها في المصادقة على دقة الحسابات والنتائج وما هو مدرج ضمن القوائم المالية بشكل أدق، ومنه ضمان التأكيد على انتظام المصادقة الدورية ودعم الأمان للحسابات ولوضعية المؤسسة المالية²، أما في البيئة المحلية فإن مهمة التدقيق الخارجي ممثلة في خدمات محافظ الحسابات، تكمن بشكل أساسي في دوره بإمداد أصحاب المصالح بتأكيد معقول ومقبول بأن الحسابات والمبالغ صحيحة وعادلة، وأنها تعطي وتبرز صدق الوضعية المالية للمؤسسة³.

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
مدى الاستقلالية	تنفيذ مهمة التدقيق المالي من شخص داخل المؤسسة (أجير)	تنفيذ عملية المراجعة من طرف شخص مستقل تماما عن المؤسسة
مدى الإلزامية	تعتبر اختيارية للمؤسسة فإنشاؤها يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة	تعتبر إجبارية بمعنى إلزامية على المؤسسة، فالقانون يفرضها على عدة تصنيفات من المؤسسات ومنه مساعدتهم في اتخاذ القرار وتحديد الوضعية المالية
الغرض من المهمة	التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للإجراءات فالمراجع لا يقتصر على الجانب المالي فقط بل يشمل العمليات الأخرى (مراجعة شاملة)	التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية النظام المالي وللرقابة الداخلية ومصادقية المعلومات المالية (مراجعة جزئية)
موقع المهمة	من الضروري أن يكون التدقيق مستقل عن الخزينة، ومصالحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة لكنه يبقى تابع لأوامر إدارة المؤسسة	يكون المراجع مستقل تماما عن إدارة المؤسسة في جانب عمليات الفحص والتحقق وإبداء الرأي
الآلية المتبعة	مراجعة العمليات تكون في المؤسسة بصفة مستمرة	التدقيق يكون بصفة دورية تحددها الإدارة أو المدقق حسب برنامج معد لذلك.
نطاق العمل	يدخل نطاق عمله ضمن مهام قسم المالية والمحاسبة داخل التنظيم الهيكلي للمؤسسة	يتحدد وفق ما هو متعارف عليه قانونا (إلزامي)
توقيت المهمة	يكون التدقيق فصلي أو سنوي أو دوري حسب مقتضيات أنشطة المؤسسة	يتم الفحص والتحقق والتقييم غالبا مرة واحدة كل سنة مالية
الهدف من المهمة	خدمة الإدارة عن طريق التأكيد من سلامة النظام المالي والمحاسبي ومدى دقته	خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق القوائم المالية التي تعدها الإدارة، مع اكتشاف الأخطاء المهنية والتحايل والتزوير في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية

Source: Hamini Allel, **l'audit comptable et financier**, Perte édition, Alger, 2002, p: 43.

¹ _Emna Ben Seed, **Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la théorie D'attribution, Parise, 2009, website: <https://halshs-archives-ouvertes.fr> , Date of view: March, 2018, page 02.

² _Renard J, **Théorie et pratique du l'audit interne**, 2009, Op. cit, p: 69.

³ _Emna Ben Seed, **Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la theorie D'attribution, Parise, 2009, website: <https://halshs-archives-ouvertes.fr> , Date of view: March,2018, page 02.

من خلال ما تضمّنه الجدول أعلاه الذي يبين أوجه الاختلاف بين مهمة التدقيق المالي الداخلي وبين مهمة التدقيق المالي الخارجي، حيث يتجلى ذلك الفرق من خلال عدّة نقاط من أبرزها موقع المهنة ومدى استقلاليتها عن المؤسسة عينة التدقيق، بالإضافة إلى الغرض من المهمة، حيث أن مدلول التدقيق المالي الداخلي هو في كونه وظيفة داعمة وتأكيدية تدرج ضمن الوظائف المالية للمؤسسة، على عكس التدقيق المالي الخارجي الذي يمثل الدور الانتقادي للتحقق والفحص وإبداء الرأي في ذلك بكل استقلالية وموضوعية.

الفرع الثالث: خطوات مهمة التدقيق المالي

مما سبق ذكره يتبين أن عملية التدقيق المالي تشتمل على الفحص والتحقق والتقرير، والفحص هو التأكد من صحة وسلامة التسجيل المحاسبي للعمليات وخلوها من العيوب، والتحقق هو إمكانية إصدار حكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المنشأة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على سلامة الوضع المالي في نهاية تلك الفترة، ومن هنا نقرأ أن الفحص والتحقق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه، فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أدت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

وأما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم إلى المهتمين بأعمال المؤسسة سواءً من داخل المؤسسة أو من خارجها، وهو ختام عملية التدقيق المالي، حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ككل، من حيث تصويرها للمركز المالي للمؤسسة وعملياتها بصورة سليمة وعادلة، والعدالة هنا تعني توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع الواقع الفعلي في المنشأة، أما بالنسبة لخطوات مهمة التدقيق الخارجي فهو يمر بأربع مراحل، تتلخص فيما يلي:

أ. التخطيط والتوجيه والإشراف على المساعدين لبدء عملية التدقيق، وهي الخطوة الأساسية لقيام المهنة؛

ب. دراسة المؤسسة (الكيان) وتحديد طبيعتها: وذلك من خلال التعرّف على الحثيات العامة والجزئية المتعلقة بالمؤسسة عينة (محل) التدقيق، بحيث تشمل كل من¹: فهم طبيعة نشاط المؤسسة من خلال فحص الوثائق المقدّمة والاطلاع عليها والتزوّد بالمعلومات المالية والمحاسبية، مع التعرّف على طبيعة أنشطة الإنتاج أو الخدمات ومراحل التوزيع ودراسة التنظيم الهيكلي والنظام المحاسبي، وهو ما يعرف بالملف الدائم² بما يتجسّد في المعرفة العامة لمرفقات الشركة وتحتوي على القانون التأسيسي وتاريخ إنشائها وبعض العناصر التأسيسية كالاتفاقيات الاجتماعية والقوانين الداخلية والمتعاملون الخارجيون، والتعرّف كذلك على محيط المؤسسة وبيئة أعمالها (الأسواق، المورددين، البنوك، الإدارة الجبائية، مؤسسات القطاع..)، بالإضافة إلى تشخيص الطبيعة

¹ _André Chouan, **Programme de Contrôle (outil indispensable du Reviseur)**, Cahier de l'Institute Français de Experts Comptable, Paris, 1974, p: 15.

² _ Bernard Grand et Bernard Verdalle, **Audit Comptable et Financier**, Edition economica, France, 1999, p: 47.

القانونية والتجارية والتزامات الشركة اتجاه الدولة ومرافقها وهيئاتها المالية؛ مع التشخيص العام للملف الإداري المتكوّن من¹:

- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه: مبدئياً نظام الرقابة الداخلية قد يتفق بعض الكتاب المهتمين بهذا الجانب على أن مرادها ومراد مهمة التدقيق واحدة، حيث يستندون بذلك إلى ترجمة المصطلحات الآتية: بالنسبة للرقابة "Contrôle" مأخوذة من المرادف بالمعنى اللاتيني "Maitrise" الذي يشير إلى التحكم والمراجعة، أما التدقيق "Audit" فيشير إذا كان تابع لجهة حكومية إلى "Vérification" بمعنى التحقيق والتفتيش أو الفحص، أما من ناحية حكم الطالب على ذلك فيرى بأن هذا تعارض لفظي قبل أن يكون وظيفي، ويرجع في ذلك إلى تعريفات اللفظ ومجال الأداء المهني لكل وظيفة، ومنه يمكن الوقوف على تعريف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات، فحسب نقابة الخبراء المحاسبين الفرنسيين (EAAP*) : "هو نظام مشكّل من عدّة من الإجراءات الرقابية المحاسبية والإدارية وتطبيقها من أجل التحقّق من مدى مصداقية وصحّة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها مع حماية الأصول"².

ومنه فتقرير تقييمه يتمثل في كونه أداة تقييمية تساهم في بناء الملف الإداري للمؤسسة، من خلال وصفها التنظيمي والأدائي، كما يضمن فعالية احترام سياسات التسيير الوقائي لممتلكات المؤسسة بغرض الوقوف على دقة وشمولية المعلومات بصورة منظمة وصادقة، حيث تشمل جميع أنظمة الرقابة المالية لإدارة المؤسسة³.

- الملف الخاص بالوصف العام للمؤسسة (هيكلها التنظيمي، المهام، الوظائف)؛

- القانون التأسيسي للمؤسسة (الشركة)، بالإضافة إلى ملخصات وتقارير مجالس الإدارة.

يحتوي ملف التدقيق المالي لدى البلدان الأنجلوسكسونية والبلدان الفرنكفونية على عدّة وثائق دائمة يتوجّب الحصول عليها لأداء مهنة التدقيق، وتعتبر بأنها أدلة الإثبات الكافية ومخرجات المحاسبة المتعارف عليها، وهي مادة الفحص أو العينة أو المجتمع المستهدف من مهمة التدقيق المالي وهي العناصر التالية:

- مجموعة القوائم المالية كوحدة واحدة للفترة المالية محل التدقيق؛
- مجموعة القوائم المالية أو جزء منها للفتريات المالية السابقة (المقارنة والاستئناس)؛
- برنامج نظام المعلومات المالي والمحاسبي للمؤسسة؛
- تقرير فحص الرقابة الداخلية ونظام ضبطها؛

¹ _ Bernard Grand et Bernard Verdalle, Op cit; p: 48.

* _EAAP: Expert Accountants Associations of Franche (In English)

² _Joïnel Collins, Gerard Valin, Audit et Contrôle Interne, aspects financier, opérationnels et stratégique, 4^{ème} édition, dalloz sirey, France, 1992, p: 35.

³ _Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3^{ème} Édition, France, 2000, p: 116.

- الوصف العام لعموميات وأنشطة المؤسسة (الشركة)؛
- تقارير المدقق السابقة والتغذية العكسية المصاحب لها؛
- التقارير المالية للمؤسسة للفترات المالية السابقة؛
- سجل المصادقات والدفاتر الثبوتية المحاسبية والتوثيقية؛
- ضرورة التأكيد على وجود الملحق الوصفي للقوائم المالية (نسخة إلكترونية، وورقية) ..
- وصف مؤهلات المحاسبين وسنوات الخبرة لديهم.

ت. جمع أدلة الإثبات والمستندات الكافية والملائمة حول ما يتعلّق بالبيانات المالية المدرجة؛

ث. فحص الحسابات والقوائم المالية ومقارنة ما هو مسجّل بما هو موجود فعلياً؛ وما يشمل من التحقق من الوجود الفعلي لعناصر الذمة المالية المبينة في القوائم المالية، مع تقييم مدى الالتزام بالمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها، ولمتابعة مدى ثبات هذه الطرق والمبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، وتتوّج بذلك كمرحلة أخيرة بوضع التقرير وإبداء الرأي الفني* .

من خلال ما تقدّم يتضح بأن التدقيق المالي وظيفة ومهمة لها طابع الأهمية في تبنيها من قبل المؤسسات الاقتصادية، نظراً لما تحمله من أهداف وأهمية مشار لها، والذي يمثّل كونه أداة داعمة وتأكيدية لتوضيح الوضعية المالية بكل عدالة ومصداقية من خلال التقرير الصادر من قبل المدقق الذي يحمل ذلك الرأي الفني ليتيح للإدارة استخدامه وتحقيق أهدافها، من خلال عدّة مرتكزات يتبنّاها وهي ضرورة تنفيذ مهام التدقيق المالي ويمكن تلخيصها في كلا من: قابلية البيانات المالية للفحص والتحقيق والمقارنة.

بحيث تكون ملائمة وقابلة للقياس، بالإضافة إلى خلوها من الأخطاء العادية والمعتمدة، مع عدم وجود تعارض ضروري بين مصلحة الحسابات المالية والإدارة؛ والتأكيد على وجود نظام رقابي فعال وسليم، ومنه فإن إبداء الرأي للمدقق المالي وسيلة تضمن عدّة أهداف وأهمية انطلاقاً من مرتكزاته التي يسعى لاعتمادها لما يضمن تحقيق فعاليته وأهدافه، ومنه سيحاول الطالب من خلال المطلب الآتي أن يبين موقع التدقيق بين الأهمية والإلزامية في تبنيه في المؤسسة الاقتصادية.

*_The auditor participates in the holding of the administrative boards on the financial situation, where the written report containing the opinion, without participating in the decisions of the Council, but be financial consultations independently and this is the accepted and should be the reality.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية

إن أهمية التدقيق المالي عادة تكمن في دوره، وهو حماية المؤسسة في الأساس من عمليات التلاعب والاحتيال التي تقام من خلال عملية إدارة الأرباح، فدور التدقيق المالي هام ورئيسي وخصوصاً بعد أن أشارت عدّة دراسات* إلى أن جهة التدقيق الخارجية المستقلة لا يمكنها أن تكتشف جل حالات التلاعبات في إخراج القوائم المالية نظراً لاعتماده على أسلوب الأخذ والفحص بالعينات بدلاً عن التدقيق الكلي والآني، لذا تستمد عادة أهميته من فعاليته التي يحققها المدقق من خلال حكمه الفني بكل استقلالية، كما إن مسؤولية الإدارة عن حماية أموال الشركة ضد السرقة أو الفساد المالي والاستخدام غير المرغوب به، إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية، فإن عليها توفير نظاماً سليماً للرقابة والتدقيق الداخلي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها؛

بالإضافة إلى إتاحة عمليات التدقيق لاعتماد الإدارات على مخرجاته في شكل تقارير وآراء فنية موضوعية لاستخدامها في مجالات اتخاذ القرارات والتأكيد الاستشاري؛ ومنه يقدم التدقيق للإدارة التأكيد على سلامة البيانات المالية والنوعية المقدمة والمعروضة، وذلك بما يخدم أهداف المؤسسات الاقتصادية في توسيع الاستثمارات، حيث يعمل على تخفيض مقدار عدم التأكد من لدى مستخدمي القوائم باعتبارها كمعلومات ذات جودة وأهمية، مع زيادة وتيرة الاتصال والاستعانة بالخدمات الفنية الأخرى.

الفرع الأول: أهمية التدقيق المالي

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات التدقيق المالي دليل على مدى أهميته في مجالات الأعمال، حيث تعتبر أهمية التدقيق بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال، ورجال الأعمال وأصحاب المصالح، والجهات الحكومية وذلك لاستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نجد كل من مسيروا المؤسسات، المساهمين والملاك، وكذلك إدارة الضرائب والموردون، المستثمرون، بالإضافة إلى الجهات الحكومية¹، وبذلك يمكن إبراز أهمية التدقيق من خلال العناصر التالية: أن التدقيق المالي عملية منهجية موضوعية، والمتمثلة في إعطاء صورة حقيقة وصادقة عن وضعية المركز المالي للشركات عينة التدقيق، ومنه فمساهمته تكمن في دعم الثقة في بيانات ومخرجات المحاسبة والنظام الرقابي الداخلي للمؤسسة؛ كما إن تجميع الأدلة هو جوهر عملية التدقيق يعتبر الأساس الذي يعتمده المدقق المالي لإبداء الرأي حول القوائم المالية، ومطابقة الأحداث الاقتصادية

* _Global Office Studies: **Price Water House & coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young, K.P.M.G.**

¹ _Robert Obert, Manuel **et Application, Synthèse droit et Comptabilité-Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux**, 3eme édition Dunod, Paris, 2002, p: 04.

للتسجيلات المقدمة، وهذا لغاية الحرص على تبيان جودة القوائم المالية وتأكيد مصداقيتها وعدالتها وأنها تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال كون التدقيق المالي وسيلة اتصال؛ لذا نجد أن وجوب وضرورة الاستعانة برأي فني من قبل خبير في الشأن المهني المحاسبي المالي للحكم العام على الأنشطة الوظيفية والاستغلالية، وذلك بقدرة المدقق على اكتشاف الخطأ العمدي أو الفني في النظام المحاسبي للمؤسسة المعينة، بالإضافة إلى القدرة على الإعلام والإشهار بهذا الخطأ¹، حتى يأخذ مسرى التصحيح للعمليات الخاصة بذلك؛

ومنه فإن التدقيق المالي يضمن خدمة الأهداف والمساهمة الغير المباشرة فيها بإبداء الرأي دون التكلفة في حيثيات اتخاذ القرارات؛ حيث أشار الباحث " Arens Alvin " اعتبر بأن وظيفة التدقيق في المؤسسات العمومية أنها: " لجان أو عدد من الأشخاص المختارين من بين أعضاء مجلس الإدارة الذين لهم دراية كافية، تكون مسؤولة عن المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي عن الإدارة ولها وظائف تمتد لمهمة إبداء الرأي²؛

كما أبرزت دراسة " Fatma Zehri " ³: أن جودة التدقيق تكون بمتغيرين أساسيين هما: سمعة المدقق ومدة ارتباط المدقق بالعميل (المؤسسة) محل التدقيق، وحسب التحليل توجد علاقة طردية بين إدارة الأرباح المحاسبية ومدة ارتباطات المدقق بالعميل محل التدقيق، ومنه فالتدقيق المالي يضمن الوقوف على ممارسات إدارة الأرباح ويحد من تلك الممارسات على مستوى إدارة المؤسسات الاقتصادية، والحرص بذلك على كشف مدى سلامة المؤسسة من تطبيقات الأخطاء الارتكابية المتعمدة والتي تنشأ في الأساس انطلاقاً من ترتيب إجراءات.. من قبل إدارة المؤسسة كخطوة لإظهار المركز المالي كما ينبغي أن يكون عليه (إدارة الأرباح).

وعليه فينشأ هذا من خلال جميع العمليات وترتيبها بما يتوافق مع توجهات المؤسسة وهذا مخالف قانوناً ولدى الأعراف المحاسبية الاقتصادية، كإظهار الأرصدة المالية انطلاقاً من ميولات شخصية..، وذلك حسب اكتشاف صنف الخطر ومركز حيث يمكن أن تبوّب فيما يلي: أخطاء مهنية معتمدة، أخطاء مهنية فينة، أخطاء الحذف الجزئي أو الكلي، لذا فإن مسؤولية المدقق المالي في المقام الأول هو كشف هذه الأخطاء وتحليلها، وإن لم تكتشف هذه الأخطاء المبوبة فيمكن اعتبار ذلك بأنها من مخاطر التدقيق المالي والمدقق هو المسؤول عن ذلك، وفق معايير الأداء والعناية المهنية المنصوص عليها، وتصنّف عند إذن بمخاطر عدم الاكتشاف المتأتية من كفاءة النشاط المهني أو عن العلاقات الشخصية التي تؤثر على مجريات عملية التدقيق المالي.

¹ _ Makram Chimingui, Benoi Pige, **La qualité de lieudit (analyse critique), Conférence international de L'enseignement et de la recherche en Comptabilité**, Bordeaux, France, march, 29, 2005, p: 04.

² _Arens Alvin, Elder randal and Bealey Mark, **Auditing and Assurance Services An integrated Approach**, 13^{eme} edition, 2010, p: 84.

³ _Fatma Zehri, **Qualité d'audit externe et gestion des résultats Comptables**: Cas de la Tunisie, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, 2008, By Website: <http://hal.archives-ouvertes.fr>. Date of view: July 30, 2017, timing: 23:25.

أحيانا وهذا متداول كثيرا في البيئة المهنية فيما يخص جزئية انسحاب وإلغاء العقد بين المدقق والمؤسسة لما تم اكتشافه من قبل المدقق فتضطر المؤسسة إلى استبدال مدقق آخر، فيأتي مدقق آخر لإكمال المهمة دون معرفة الأسباب السابقة وحيثياتها، ومنه كيف سيتم الكشف عن تلك الأخطاء بأنواعها، إن لم يتم الاستيعاب الكافي للمؤسسة وبيئتها وعلاقتها ونظامها المالي المعتمد، وهذا الإجراء يعتبر كنوع من إجراءات التغطية على الوقائع، لذا فمهنة التدقيق جوهرية وحساسة جدا لمصير المؤسسة في ظل بيئة الأعمال في الوقت الحالي.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق المالي

- وجب قبل إيراد تفصيل أهداف التدقيق المالي أن نعرِّج على ما نصت عليه لجنة المعايير والمبادئ العالمية للتدقيق، وفقا للعرض الذي أصدرته كجنة فرعية سنة 1973 حيث حدّدت بأن من الأهداف الأساسية ما يلي:
- الحصول على تأكيد مبرر ومقبول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية أو العمدية سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ*، كما يمكن المدقق من التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدّة من وفقا للمبادئ والمعايير المعمول بها لخدمة الإدارة؛
 - الإبلاغ عن وضعية البيانات المالية وفق النتائج المتوصل إليها كتأكيد مصداقيتها¹، حيث أن الغرض من عملية التدقيق المالي هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين من هذه البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال إبداء المدقق برأيه حول مصداقية القوائم المالية لخدمة التقرير المالي².
 - توفير الأمان لأصحاب الملكية والإدارة لضمان حماية الذمة المالية للمؤسسة انطلاقا من اعتمادها على مكتب مدقق خارجي غالبا له خبرة طويلة وسمعة طيبة في مجال التدقيق المالي، حيث يعد هذا المؤشر ويتعمد على مقدار تنوع الخدمات المقدّمة من طرف مكتب التدقيق والتخصص في الأعمال، بالإضافة إلى جودة الخدمات المؤدّاة حسب حجمه والأتعاب المتقاضاة من جرّاء ذلك³؛
 - بالإضافة إلى ضمان اختبار الوجود والتحقق: الهدف من التدقيق وبالأخص الخارجي هو التحقق من الوجود أو حالة الحدوث، بمعنى التأكد من أن الأصول التي تم تدقيقها موجودة بالفعل مثل المخزونات، النقديّات، التثبيتات، وأن العمليات المختلفة الظاهرة والمبيّنة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات والتدفقات النقدية المصاحبة لها قد تمت فعلا أثناء فترة التدقيق⁴؛

* _The true factual data of the economic events and their financial amounts are not consistent with the process of listing them, their records and their accounting entries, so this definition is usually consistent with the non-disclosure mechanism in the accredited records of the institution that translates its financial performance or disclosure of the reality and credibility of the institution's performance.

¹ _ International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Edition Volume II, IFAC, USA, 2013, p: 76.

² _Ibid, p: 74.

³ _ Benoit Pige, **Audit et Control Interne**, 2^{eme} édition, Management et Société, Paris, 2001, p: 95.

⁴ _Jofre. P and Simon. Y, **Encyclopédie de Gestion**, édition economica, Paris, 1989, p: 197.

▪ توفير الأمان لأصحاب الملكية والإدارة لضمان حماية الذمة المالية للمؤسسة انطلاقاً من اعتمادها على مكتب مدقق خارجي غالباً له خبرة طويلة وسمعة طيبة في مجال التدقيق المالي، حيث يعد هذا المؤشر ويتعمد على مقدار تنوع الخدمات المقدّمة من طرف مكتب التدقيق والتخصص في الأعمال، بالإضافة إلى جودة الخدمات المؤدّاة حسب حجمه والأتعاب المتقاضاة من جزاء ذلك¹.

حيث أن الهدف المنشود هنا من التدقيق المالي حسب الباحث " Olivier Herrbach " فهو: " إصدار الشهادة السنوية على صحة ودقة وانتظام البيانات المالية المبوبة في القوائم المالية للمؤسسة، من خلال مطابقة ما هو مدرج للوائح والمبادئ المحاسبية المعمول بها من خلال الاجتهاد الفني للمدقق، وهو ما يضمن بأن صورة الوضعية المالية للمؤسسة مؤمّنة وأكثر ملائمة والحكم عليها من خلال إبداء الرأي الفني والموضوعي، ومنه توفير المعلومات اللازمة لأصحاب المصالح لخدمة أهدافهم².

الجدول رقم (02): أهداف التدقيق وإجراءات التدقيق المالي

الفترة	الهدف من التدقيق	المحصى والتحقيق	أهمية نظام الرقابة الداخلية
ما بين 1960 إلى 2000	إبداء الرأي كتابياً حول عدالة القوائم المالية	تدقيق اختباري وإلزامي	له أهمية بالغة
ما بين 2000 إلى 2017	إبداء الرأي الفني والمساهمة في إخراج التقرير المالي وخدمة ودعم القرارات	تدقيق اختباري، انتقادي، إلزامي، ذو أهمية بالغة في ظل بيئة الأعمال	أحد الركائز ومن المتطلبات الأساسية لبداية مهمة التدقيق وأحد إجراءاته.

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على الواقع العملي وعدة مراجع بحثية.

فبعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدول، أدت إلى تحديث أهداف التدقيق المالي المتضمنة إبداء الرأي الفني الموضوعي، حيث أصبحت على نحو أن التدقيق المالي نظام رقابي فعال لتحقيق أهداف المؤسسة الموضوعية فيما يخص تدقيق القوائم المالية وإثبات مدى عدالتها مع تدقيق الالتزام باللوائح والمبادئ المتعارف عليها؛ باعتماد مخرجات نظام التدقيق المالي المتمثلة في التقارير المالية في مجالات اتخاذ القرارات، كما يمكن الإشارة هنا إلى النموذج المعتمدة للتدقيق المالي

¹ _Benoit Pige, **Audit et Control Interne**, 2 eme édition, Management et Société, Paris, 2001, p: 95.

² _Olivier Herrbach, **Le compétence au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse 1, France, 2000, p: 18.

(BPEX) الذي تهدف طريقته إلى مساعدة المؤسسات وضع معايير لتطوير الممارسات مع تحديد إجراءات تضمن سلامة النتائج وتعزيزها على المدى الطويل¹، ومنه خدمة أهداف التدقيق المالي ككل.

كما يلخص الباحث "Alvin. A Arens" الهدف الأساسي من عملية التدقيق المالي بأنه²: "هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المدقق المستقل، عمّا إذا كانت البيانات والقوائم المالية معروضة بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفق إطار المحاسبة المالية المتعارف عليه والمعمول به".

فمن خلال مراحل تطوره يتبين بأنه أداة قائمة للتأكد من سلامة وصحة المعطيات والبيانات التي تلخص الأنشطة الاقتصادية المقامة والوقوف على دقّها وإبداء الرأي فيها، فهو فحص انتقادي يهدف إلى تقييم الأعمال المتحققة³،

إن الأطراف المستخدمة للبيانات المالية والمحاسبية والنوعية التي تتضمنها التقارير عن مصداقية القوائم المالية هي جهات عديدة وتتمثل في المستخدمين ذوي العلاقة المباشرة، وهما كل من: إدارة المؤسسة، المساهمين، المقرضين، العاملون، الموردون والزيائن، المؤسسات التمويلية والاستثمارية، المستثمرون، بالإضافة إلى المستخدمين ذوي العلاقة غير المباشرة ممثلين في كلا من: المحللين الماليين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الهيئات الحكومية والرقابية، الهيئات والمؤسسات الدولية لذا تبرز أهمية جودة مخرجات التدقيق المالي في إمكانية ترشيد القرارات وتنوع مجالات استخداماته كل حسب هدفه، ومنه فالتدقيق المالي هو وسيلة لخدمة الأطراف ذوي العلاقة وتسهيل عمليات الاتصال والتأكيد على دعم الثقة في أنشطة الشركات الإدارية والاستغلالية، وهو بذلك ضرورة حتمية في تبنيتها من قبل المؤسسات الاقتصادية، ويوضح الباحث "Lois Munro" أن الهدف من تقرير التدقيق المالي هو: "التأكيد على صحة المعلومات المالي من عدمها ومدى وجود الأخطاء الارتكابية والاحتمال لتفسيدها وتسهّل بذلك من حسن اتخاذ القرارات المناسبة"⁴.

ويمكن الإشارة هنا إلى أن التدقيق المالي كمهنة غاية قيامه متمثلة في أهدافه التي تعتمد لتحقيقها جملة من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى بالقبول العام والتي تهدف إلى تقليل التفاوت في الإجراءات المهنية وتوحيد مهنة التدقيق المالي، مما يعكس إيجابيا على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة، والذي بدوره يسمح بالقيام بعملية التدقيق بمستوى عال من الأداء، فالمعايير تعتبر كنموذج يستخدم للحكم على مدى جودة الأداء المالي، وتتميز بالثبات في مختلف الأنظمة الدولية، وتعرّف على أنها مقاييس للأداء يتم

¹ _Niels Gorm Maly Rytter, and others, How to Audit Business Process Excellence Implementation, Citation for Published version (APA)- EuroOMA Conference on Exploring Interfaces, Aalborg University, 2011, p: 04.

² _Alvin A. Arens, Randal. J Elder, Mark. S Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th the Edition, Prentice Hall, États-Unis ,2012, p: 142.

³ _Howard-f Stettler, Audit: principes et Methodes generale, Edition Publi-Union, Paris, 1976, p: 55.

⁴ _Lois Munro, Jenny Stewart, External auditor's reliance on internal audit: the Impact of Sourcing arrangements and consulting activities, Griffith University, Australia, 2009, p: 06.

وضعها يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث يمثل مقاسا عاما للأداء، حيث تعد تطبيقات وتبني تلك المعايير على أنها ضرورة لكسب جودة التدقيق المالي بما يضمنه من تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الثالث: تقرير التدقيق المالي ومحتوياته

يعتبر تقرير التدقيق المالي الذي يصدره المدقق أداة إعلامية هامة لكثير من الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة، بحيث يمثل البيان النوعي والمالي الذي يمثل مخرجات الوظيفة الانتقادية، والذي يوجّه كيان يحمل إبداء الرأي ليساعد على اتخاذ القرارات لا سيما المالية منها، استنادا لوضعية المؤسسة الحقيقية، الملخصة في نماذج القوائم المالية والعمل على دعمها وزيادة الثقة فيها وإمكانية إتاحتها واستخدامها، وبناء على هذا يمكن طرح عدة أسئلة مهمة في هذا الجانب¹، فمثلا: ما مدى اعتبار محتوى التقرير ملائما للاستخدام وذا جودة؟، وكذلك ما هي مميزاته ليصبح أداة تحمل رضى أصحاب المصالح استنادا لمحتواه؟ وهل مستخدمو التقرير على علم بأهميته أم لا؟ حيث سيحاول الطالب الإجابة عن ذلك من خلال مايلي:

الفرع الأول: تعريف تقرير التدقيق المالي

إن المخرج الأساسي والغاية من قيام مهنة التدقيق المالي كما ينظر لها في الوقت الحالي والتي تعد على أنها أبرز أهدافه العصرية هو ذلك التقرير الذي يصدر كحوصلة وترجمة لما تضمنته إجراءات الفحص والتحقيق في القوائم المالية، فمن خلال هذا المحور سيتم وضع إطار تعريفي لهذا المتغير ذو الأهمية.

التعريف الأول: هو البيان المفسر الناتج عن عملية التدقيق المالي التي يجريها المدقق بعد الفحص والتحقق من مدى مصداقية البيانات المالية ومدى صلاحيتها والتي تقدم كأحد بدائل اتخاذ القرارات².

التعريف الثاني: يمثل تقرير التدقيق المالي مجموعة من البيانات المالية النوعية التي تشمل على المعلومات اللازمة والمتاحة لاتخاذ القرار من قبل الإدارة والمستخدمين³، وهو ما يبرزه كمدخل أساسي في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي الذي يراعي المعايير الدولية في نطاق اللوائح والتنظيمات المعمول بها، وذلك لضمان الكفاءة والفعالية والوصول نحو تحقيق الأهداف⁴، فمن خلال هذا التعريف يتضح بأن التقرير هو وسيلة اتصال معلوماتية

¹ _Jan Bouwens, Accountant scontore, **Auditors: their mindset and their decisions**, scientific article, By Website: <http://www.uva.nl/en/profile/b/o/j.f.m.g.bouwens/j.f.m.g.bouwens.html>, Issue: October, 2016, p: 93

² _ Lois Munro and Jenny Stewart, **External auditors reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities**, activities, Griffith university, Australie, 2009, p: 06

³ _Robert Obert, **IFRS pour les petites et moyennes entités plan comptable général**, *Revue du financier*, n° 168, Paris, novembre, 2007, p: 02.

⁴ _Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, And two other authors, **Informational Content of Auditors Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Managements View in the Jordanian Industrial Public Firms**, research paper, International Journal of Humanities and Social Science, Vol 2 N° 14, Special Issue –July 2012, p: 94.

وذلك وفقا لمتطلبات معايير إعداد التقارير المالية *IFRS المشار إليها في نشرة 2016.

التعريف الثالث: تقارير التدقيق المالي يمكن اعتبارها كمعلومات بحيث تتم معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدميها في الفترة الحالية وحتى مستقبلا¹، باعتبار وأن التزام المدقق بعدة معايير تحكم المهنة بشكل عام قد يساهم في طمأنة مستخدمي المعلومات المالية حول مصداقية القوائم المالية بصفة فنية وتأكيدية².

أما فيما يخص تقرير عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فيأتي ضمن الإجراءات الروتينية عندما تطلب إدارة المؤسسة من المدقق بموجب تكليف أن يلخص فعالية الرقابة الداخلية في شكل تقرير³.

التعريف الرابع: يرى كلا من "Minrol, I Stezart j" في تعريفهما للتدقيق المالي بأنه هو " تقرير يقدم حول مخرجات المهمة، من خلال فحص الحسابات، والقوائم المالية"⁴، من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة موقع التقرير باعتباره ركيزة وأساس قيام مهمة التدقيق لما يحمله من أهمية ومساهمة لخدمة الإدارة وقراراتها.

يمكن تعريف تقرير التدقيق المالي بأنه: " إطار إعلامي مالي يحتوي على العديد من المعاني والدلائل والمؤشرات التي يمكن الوثوق بها وقبولها وإمكانية استخدامها في تصويب وبناء القرارات المالية والاستثمارية والوظيفية لمديري المؤسسات الاقتصادية.

حيث إن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق هو وسيلة تأكيدية داعمة لكشف مدى عدالة وسلامة معطيات الوضعية المالية للمؤسسة، كأداة مهمة وملزمة قانونا لا سيما للمؤسسات ذات الطابع العمومي والتي تمتاز بكبر حجمها ورقم أعمالها، وتشير مختلف التشريعات واللوائح إلى ضرورة اعتماد جهة خبيرة مستقلة لتدقيق البيانات المالية والنوعية لفئة المؤسسات ذات الطابع المالي*.

إن نشر وإتاحة تقرير التدقيق المالي والإفصاح عن ما تضمنه سيساهم في إظهار طابع العدالة والمصداقية في ممارسات المؤسسات من خلال التعريف وإتاحة البيانات وفقا لمبادئ المساءلة والشفافية، ومنه تفعيل مبادئ الحوكمة، بما يضمن ضبط الأداء المهني من خلال معايير الرقابة على جودة الأداء.

* _IFRS: International Financial Reporting Standards.

¹ _Romney et Steinhart, **Accounting information Systems**, GTH edition per entice Hall, London, 2003, p: 213.

² _ Munter P, **Evaluating internal controls and auditor independence under Sarbanes-Oxley**, financial executive vole 19, n° 07, 2004, p: 28.

³ _Société National de la Comptabilité, **Rapport d'audit sous fourme et détaillée**, dans la revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 01, mars 2005, Alger, p: 05.

⁴ _Derrouis Salima, **La Pratique de l'audit Comptable et Financier dans les Entreprises Publiques Economiques EPE**, **Cas: Group GIC ERCO**, Mémoire de Magister, Spécialité Management et Audit, Université D'Oran, 2010, p p: 56-57.

* _ SPA: La Société Par Actions

الفرع الثاني: محتويات تقرير التدقيق المالي

من خلال هذا المحور سيتم التطرق إلى ما يتضمّنه تقرير المدقق للقوائم المالية ولوضعية النظام المالي للمؤسسة، من خلال التركيز على مدلول المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA700*، الذي يعدّ النموذج الموحد لدى أغلب الممارسن لمهنة التدقيق والمستمد أساسا واعتباره كمرجع يستأنس به في موائمة الممارسات المهنية تطويرها، انطلاقا من عدّة عوامل متعارف عليها متضمنة في: أن يكون تقرير التدقيق مكتوبا (الزاميا) أو على وسيط إلكتروني، وأن يتم بناء تقرير التدقيق المالي بناء على ما تضمنته المعايير الدولية المتعارف عليها (ISA 700-799)؛ بالإضافة إلى ضرورة يأن يتضمّن تقرير التدقيق المالي عنوانا يشير بوضوح إلى طبيعة ونوع التقرير؛ بالإضافة إلى الإشارة بأن التقرير تم استلامه كما هو مطلوب من قبل المؤسسة عينة التدقيق؛ أما فيما يخص مكوناته (محتويات التقرير) فيمكن إيرادها من خلال التبويبات الآتية¹:

أولا_ الفقرة التمهيدية: تتضمّن الفقرة التمهيدية جملة من الأساسيات الواجب توفّرها في شكل مقدمة واضحة تفسّر حيثيات مهمة التدقيق، والتي تعد على أنها مدخل فهم محتوى التقرير بما تحتويه من شروحات عامة ومفصلة وملئمة، من خلال إبراز العناصر الآتية:

- يجب أن يتضمّن التقرير الفقرة التمهيدية التي توضّح البيانات المالية التي تم تدقيقها والإشارة بالنسبة للمؤسسة عينة التدقيق وطبيعتها، مع ذكر تاريخ مهمة التدقيق وفترة التدقيق ويجب أن تتضمن كذلك ذكر "مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية المقدّمة والمصرّح بها" وفقا لإطار الإبلاغ المالي المعمول به، بالموازاة مع ذلك فقد يتضمّن التقرير عبارة "مسؤولية المدقق عن إبداء الرأي عن البيانات المالية استنادا إلى تدقيقه "Responsabilité de l'auditeur"؛ بالإضافة كذلك إلى أن ينص في هذه الفقرة على المجموعة المتكاملة للقوائم المالية كوحدة واحدة وأن إعدادها كما هو مصرّح وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، مع تحديد تاريخ الإغلاق أو الفقرة التي تغطيها، ومع وجود الملحق التفسيري للسياسات المحاسبية الهامة الأخرى، لأنه يمكن اعتبار بأن تلك المعلومات التفسيرية الإضافية بأنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، وأحد الأدوات التي تساعد على فهمها وقراءتها والاستفادة منها؛
- يجب أن يصف المدقق حيثيات تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة حول المبالغ المالية والمعلومات النوعية المدرجة والواردة في القوائم المالية؛

* _The International Standard on Auditing (ISA) 700, "Basis of Opinion and Audit Report on Financial Statements", should be read in conjunction with ISA 200, "General Objectives of the Independent Auditor and Conducting an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.

¹ _Norme Internationale D'audit (700), **Fondement de L'opinion et Rapport D'audit sur des états financiers**, Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes a compter du juin 2012 (CNCC), p: 05-15.

ثانياً_ رأي المدقق (فقرة النطاق): بحيث تتضمن هذه الفقرة المحورية في التقرير طبيعة عملية التدقيق المالي وخرجاته، متمثلة في الآتي:

▪ الإشارة صراحة إلى مدى إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير التي تستند إلى إطار عرضها بصورة عادلة وحقيقية*، مع الإشارة إلى أن أدلة الإثبات المستند عليها كافية ملائمة ومناسبة لتوفير أساساً معقولاً للرأي المعبر عنه في التقرير وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق بشأن البيانات المالية المعدّة، وفقاً لإطار محاسبي منظم من جميع النواحي الجوهرية، بحيث تكون الصيغ معبّرة ودالة على مدى عدالة أو الصورة الصادقة للوضع المالي¹، من خلال القسم السفلي المعنون بـ "الرأي Opinion" الفني والصريح المعبر عن مدى عدالة عرض القوائم المالية ومصداقيتها، بحيث يأخذ عدّة أشكال وهي: الرأي المتحفّظ Qualified Opinion، الرأي الإيجابي Positive view، الرأي السلبي Adverse Opinion، الرأي النظيف Unqualified Opinion، وكل صنف طبيعته الخاصة في كيفية إبداء الرأي، مع الإشارة إلى طبيعة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه**؛ ونجد مثلاً في بعض البلدان أن متطلبات الإبلاغ في التقرير لا تقتصر على إبداء الرأي بل تتعدّاه إلى التزامات إضافية في الإبلاغ عن أمور قد تتعدّى المعايير الدولية بشأن القوائم المالية؛ وليس هنا المدقق المالي مطالب باستنتاج وتقديم ملاحظات تبريرية واستشارية وإنما بشير فقط، وهذه دلالة قوية وتأكيديّة على مبدأ استقلالية وظيفية (مهمة) التدقيق المالي.

ثالثاً_ توقيع المدقق: من ناحية شكلية وقانونية يتطلب إجبارياً توقيع التقرير وإدراج تاريخه، انطلاقاً من تاريخ الحصول على أدلة الإثبات المستند عليها في مهمة التدقيق، مع إيراد جملة الملاحظات الملحقة والتذكير بالمسؤولين عن إعداد القوائم المالية أنهم يتحمّلون المسؤولية عنها***، من خلال العنوان المبوّب الذي قدّمه كواجهة لتصف التقرير، كما أنه من الضروري أن تقدّم بعض الجوانب التي يتطلب على المدقق المالي مراعاتها وتتمثّل في العناصر الآتية:

* _ In accordance with **ISA 200**, the auditor can only report in his report the audit's compliance with ISAs if he has performed the work required by ISA 200 and all the Standards. ISA relevant for the audit-, paragraphe 20.

¹ _ **IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board, Norme ISA 700 (révisée-IFAC)**, Opinion et rapport sur des états financiers, Prise de position définitive, décembre 2016, p: 09.

** _ In the case indicated in the note (Financial statements giving a true and fair view), the sentence may be replaced by: "In carrying out this risk assessment, the auditor shall take into account the internal control of the entity relating to the institution financial statements giving a fair view in order to define appropriate audit procedures in the circumstances, and not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control.

*** _ The subtitle "Report on the consolidated financial statements" is not required in situations where the second subtitle "Report on other legal and regulatory requirements" is not useful, Or any other appropriate term according to the law or regulation of the country concerned, Where management's responsibility is to prepare consolidated financial statements that accurately reflect the sentence, the phrase may be replaced by: "Management is responsible for the preparation of consolidated financial statements that accurately reflect International Standards. of Financial Information.

- عند إبداء المدقق تحفظه بأن الإفصاح غير كافي، فليس له الصلاحية في إجبار المؤسسة بتعديل القوائم المالية، كما أنه يتحكم في محتوى التقرير وفق المعايير الموضوعية، وله بذلك المسؤولية للإفصاح الملائم، وهذا ما يفسر عبارة أن المدقق المالي إنما يشير دون أن يتدخل في مجريات التصحيح؛
 - إن الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي والمناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، ويترجم بدوره أن البيانات المدرجة والمتضمنة في القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وعادلة؛
 - عند إعداد المدقق للتقرير يجب أن يتضمن الرأي الموضوعي حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وطبقاً لنشرة معايير التدقيق فإنه يقصد بـ " القوائم المالية كوحدة واحدة " مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية التي تقدم كمجموعة واحدة كعينة للتدقيق، ويجب بذلك على مدقق الحسابات أن يراعي عند إعداد التقرير الظروف البيئية والقوانين المهنية، واعتماد عينات التقارير المعدة من طرف الخبراء المختصين والهيئات الدولية التي تتبنى إصدارات المعايير التي تنظم مهنة التدقيق المالي، بحيث يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو مستمد في الأساس من نشرة معايير التدقيق الدولية المتعرف عليه *ISA 700.
- بالإضافة إلى الإشارة من قبل المدقق إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مقارنة بالفترات المالية السابقة، مع توضيح خصائص مهمة التدقيق وطبيعة سيرها وحدود المسؤولية التي يلتزم بها في تقديم خدمة التدقيق المالي¹.
- يستخلص مما سبق بأن تقرير التدقيق هو الركن الأساسي لقيام هذه المهمة لذا فأغلب المدققين يركزون على مصطلح جوهري وهو وجوب إخراج التقرير بصفات ذات جودة، من خلال جملة من الخصائص والمميزات التي يحملها، ويمكن أبرزها في ما يلي: وجوب الدقة والاختصار في العرض والتقديم بتوفر عبارات علمية وبسيطة يمكن استيعابها وفهم مدلولها وبذلك إتاحة استخدامها.
- بالإضافة إلى الدقة في التعبير السليم بإبداء الرأي الفني بلغة مختصرة عن الوضعية المالية بشكل عام من خلال المنهجية المعتمدة، كميّار والنماذج الاسترشادية المتعارف عليها في البيئة المحلية أو الدولية بحيث تتضمن (مقدمة التقرير، العرض، خاتمة وتحفظات مشار إليها)، مع اشتغال التقرير لعدّة مبادئ وجب تجسيدها ومن أبرزها مبدأ الإفصاح الكافي والشفاف والشمولية في التعبير.

* **ISA 700-799, Audit Conclusions And Reporting:** Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements; **ISA 705:** Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report; **ISA 706:** Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report.

¹ _ Howard F. Stettler, **Audit: Principes et Méthodes Générale**, Edition Public-Union, Paris, 1996, P: 63.

المطلب الرابع: أهداف تقرير التدقيق المالي

إن الهدف من وجود التدقيق المالي والذي يعد كأحد أولوياته هو إمداد الإدارة بالتقرير الفني والوصفي للذمة المالية للمؤسسة؛ حيث تزايد دور المدقق الفعّال في الوقت الراهن حتى أصبح رأيه له أهمية بالغة لسيما الحكم على وضعية الأداء بصفة موضوعية من شأنها أن تدعم اتخاذ القرارات ببناء آراء فنية وكمية ونوعية، وعند تحليل هيكل مجلس الإدارة لجميع المؤسسات ذات الحجم الكبير نجد أن مكانة وموقع التدقيق المالي يكون في قمة الهرم التنظيمي موازاة مع مصالح العليا (التنفيذية) وهذا دلالة قوية على مدى أهميته بالنسبة لخدمة إدارة المؤسسة واعتمادها عليه في مختلف الوظائف مع الإشارة إلى استقلالية تلك الوظيفة.

حيث تعتبر تلك المخرجات بمثابة الموجّهة والمرشدة دون أن يكون لها صفة الإلزام لاعتماد ما تضمنته، وقد يكون للمدقق مشاركة فنية استشارية في حدود الاستقلالية من خلال المشاركة في مجلس الإدارة وفي انعقاد الجمعيات العامة للتعبير الشفهي عن ما تضمنه التقرير الكتابي، حيث يبقى رهان تقييم نتائج عملية التدقيق المالي معتمدة على المدير التنفيذي أو مجلس الإدارة بتوازي المهام، من خلال ما تقدّم يمكن ملاحظة بأن تقرير التدقيق المالي هو وسيلة اتصال فعّالة وفي نفس الوقت أداة لتصحيح الانحرافات والقيام والذي يضمن القيام بإجراءات التغذية العكسية لما يضمن تحقيق الأهداف للمؤسسة.

يمكن إبراز كذلك حسب " Raffegeau J and Gonzalez R " أن الهدف المباشر للتدقيق المالي هو المصادقة على موثوقية البيانات المالية بإبداء الرأي الفني بشأن مدى عدالة العرض للقوائم المالية، فمن خلال التقرير سيتوفّر لدى متخذ القرارات في إدارة المؤسسة العديد من المعلومات التي تعبّر عن بدائل متاحة بشأن المسائل المالية والضوابط والتنبؤات وتحليل الأداء، وهي الأهداف كلها تكون لخدمة غاية واحدة وهي: تحسين النتائج للمؤسسة وتحقيق فعاليتها¹، بالإضافة إلى ما جاء به كل من " Stezart j and Minrol I " بأن الهدف الأساسي من تقرير التدقيق هو في ما يلي:

- الوصول إلى التأكيد على دقة المعلومات ومصادقيتها من خلال: تحقيق نظام للإفصاح الجاري؛
- إفصاح المدقق في تقريره عن البيانات التقديرية بجانب المعلومات التاريخية؛
- يعمل المدقق على توفير وإضفاء المزيد من الحماية والدعم لمستخدمي القوائم المالية عن طريق التوصيل الفعّال للمعلومات والتحقق من جودتها واكتمالها ضمن القوائم المالية²؛
- القيام بإصدار رأي محايد يبيّن مدى توافق ما هو مدرج ضمن القوائم المالية لحقيقة مصدره³؛

¹ _ Raffegeau J, Gonzalez R, Dfils P, I Ashworth, **Audit et Contrôle des Comptes**, collectives édition, Public Union, Paris, 1998, p: 21.

² _Stezart j, Minrol I, **the impact audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia auditors, international journal of auditing, vole 12, n° 11, Australia, 2007, p: 62.

³ _Bernard grand, Bernard ver Dalle, **Audit Comptable et financier**, edition economica, Paris, France, 1999, p: 09.

- يعمل تقرير التدقيق المالي إلى توضيح الرؤية وتقليل الاختلافات في التصورات والتقدير بين المستثمرين والمدققين، من خلال التوافق بإبراز معلومات ذات جودة وتمثّل وسيلة اتصال لسد فجوة الثقة والمسؤولية وإضفاء نوعاً من التأكيد في دعم القرار بالنسبة لأصحاب المصالح، وهو ما أبرزه المجلس الدولي للتدقيق وضمان الجودة* IAASB في مختلف نشراته حول هدف تقرير المدقق؛
- كما أنه يمكن ذكر الهدف العصري للتدقيق على أن جوهر عملية التدقيق الممارسة في المؤسسات هو ذلك الرأي الفني الذي يتمحور أساساً متن كتابي رأي فني الموضوعي ودقيق من خلال نوعه وطبيعته ودلالة نطاقه، فيمكن للمدقق أن يؤسس صفة التقرير وفقاً لطبيعة مهمة التدقيق ومدى سلامتها، حيث قد يقرّر المدقق ما يلي:
- تقرير مصادق دون أي تحفظات: وهو ما يصطلح عليه في البيئة المحلية بالتقرير النظيف أو العادي، الذي يحمل مدلولات بسيطة ومفسّرة لواقع الوضعية المالية للمؤسسة صراحة وأن إعداد القوائم المالية كان ملائماً ووفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أن مجريات مهمة التدقيق قامت دون وجود أي قيود وتدخلات تآثر على سلوك المهنة والأداء؛
- تقرير مصادق على البيانات المالية بتحفظ: وينتج ذلك عن عدة دلالات مشار إليها من قبل المدقق في رأيه، ومنه إمكانية الوقوف على جملة تلك التحفظات ومحاولة معالجتها استناداً إلى عملية التغذية العكسية في شكل قرارات أو إجراءات تصحيحية، ونشير هنا إلى أن تأسيس هذا الصنف من التقارير لا يعتمد إلا بناء على عدّة أسباب ومبررات دفعت المدقق المالي من أن يبدي رأي بهذا الشكل الاستثنائي ومن أبرزها: أنه يوجد قيود على نطاق الفحص والتحقيق، أو وجود تعارض صريح بين مدقق وإدارة المؤسسة عينة التدقيق؛
- التقرير الرفضي أو السلبي: وهو الرأي الذي يؤسسه المدقق عادة لعدّة أسباب ودوافع، من أبرزها: عدم انتظام القوائم المالية وتوقّر القدر الكافي والملائم من أدلة الإثبات، وعدم الإدراج وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها أو للقواعد المعمول بها لدى المؤسسات، وعدم عرض واقع أداء المؤسسة بشفافية، أو مخالفة التشريع واللوائح والتنظيمات المهنية، أو عدم وجود نوع من الاستقلالية في ممارسة المهام باعتبار عدم وجود كفاءة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة¹، هنا إدارة المؤسسة ستسعى إلى أن تقوم هذه المواطن وتصحّح هذه الانحرافات مستقبلياً من خلال عدّة إجراءات تتخذها وتسعى لضبطها*.

* _ IAASB: International Auditing and Assurance Standard Board.

¹ _ Danièle Batude, **Audit comptable et financier**, édition Nathan Université, Paris, 1997, p: 97.

* _ In situations where the auditor is also responsible for expressing an opinion on the effectiveness of internal control in the context of the audit of the consolidated financial statements, this sentence would be written as follows: "In making this assessment risk, the auditor considers the entity's internal control over the preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to define appropriate audit procedures in the circumstances ". In the case (Fairly Divided Consolidated Financial Statements), this sentence may be replaced by: "In

■ وقد تكون حالة استثنائية وهي عدم إبداء الرأي (الامتناع): ويرتبط أساسا هذا النوع من التقرير في مدى استقلالية المدقق في أداء مهمته، وظروف المؤسسة محيطها وفترة مهمة التدقيق المالي؛ في إطار هذا السياق نصّت اللوائح التنظيمية التي تحكم مهنة المحاسبة التابعة لوزارة المالية على أن تقرير مهمة التدقيق يجب أن يتضمّن ثلاث فقرات وهي¹: " بالنسبة للفقرة الأولى أن تصف إجراءات عملية التدقيق ونطاق الفحص، بالنسبة للفقرة الثانية فتتضمّن أسباب نوع التقرير والآثار المتعلقة به، أما الفقرة الثالثة فتوضّح طبيعة الرأي حول مهمة التدقيق التي أجريت على القوائم المالية للمؤسسة. في نفس السياق يُلخّص الباحث " Robert C. Pozen " هدف التدقيق المالي من خلال كلامه عن دور لجان التدقيق في المؤسسات أن: " التدقيق في البيانات المالية للمؤسسة يساعد في الحكم على الوضعية المالية لها، بالإضافة إلى تحديد فيما إذا كانت تلك البيانات تقدّم صورة كاملة ودقيق بشكل معقول للمركز المالي للمؤسسة أم لا، وبذلك فيعتبرها وظيفة ومهمة ذات أهمية بالغة في الوقت الحالي نظرا لتزايد وتوسّع مجالات المال والأعمال².

كما أنه يهدف تقرير التدقيق المالي إلى إضفاء طابع المصادقية على البيانات المالية المقدّمة والمعروضة والتأكيد على سلامتها، والمساهمة بما يتضمّن من إبداء الرأي حول الوضعية المالية واستخدامه في اتخاذ القرارات لخدمة الأهداف، وكسب سمعة طيبة تحقق ميزة تنافسية على صعيد بيئة الأعمال، وقد يكون الهدف كذلك التصريح العادل عن تتيح اكتشاف الثغرات المالية والأخطاء* بأنواعها (العمدية- الارتكابية، الفنية والمهنية)؛ بالإضافة إلى كون تقرير التدقيق المالي يهدف إلى محاولة الحد وضبط ممارسات إدارة الأرباح وبيّن مدى سلامة إجراءات المؤسسة من ذلك، وهي ما يعرفها " Nedal Alfayoumi " بأنها³ "عملية اتخاذ إجراءات مدروسة بدقة في تطبيق حدة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بهدف تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المعلنة في القوائم المالية". وحسب الباحث " Willingham " فإن⁴: "المدقق يضمن التقليل من خطر الاكتشاف

making this risk assessment, the auditor shall take into account the entity's internal control over the preparation of the financial statements, consolidated financial statements in order to define appropriate audit procedures in the circumstances.

¹ _Ministère des finances- D'érection Générale de la Comptabilité, recueil de textes: législatifs et a la normalisation de la profession comptable, Edition du sahel, Alger, 2002, p: 88.

² _Robert C. Pozen, What to Ask your Combanys Auditors, Harvard Business Review, frome- Issue: February 16, 2011, p: 01.

* ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement by Understanding the Entity and its Environment.

³ _Nedal Alfayoumi, Bana Abuzayed, David Alexander, Ownership Structure and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan, International Research Journal of Finance and Economics, Issue .38, 2010, p: 29.

⁴ _Mary F. Allen, David M. Stott, Mark Linville, The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection, American Journal of Business, Issue. 20, 2005, p: 37.

إلى أدنى مستوى ممكن ويمكن قبوله"، ومنه فتقرير التدقيق يدعم مصداقية تلك المعطيات المقدّمة ووضعية المؤسسة منها، باعتباره أداة تأكيدية توضّح الصورة العادلة والحقيقية لخدمة مصالح الأطراف ذات العلاقة. وتضمن جهة التدقيق للمؤسسة بما تصدره من تقارير سنوية وحتى دورية ذلك التكامل والتنسيق بين الوظائف المتعدّدة للمؤسسة فيما يخص الضوابط الداخلية وإدارة المخاطر والقضايا والمتعلّقة بالحوكمة، من خلال ضمان الاتصال الفعّال بواسطة الإبلاغ المتكامل، حيث تؤدي هذه الوظيفة دوراً رئيسياً وهاماً في المساعدة لوصف المؤسسة من خلال الإشراف على التقارير بشكل مستقل وموضوعي¹، ويستمد من التقرير معلومات ودلالات إبداء الرأي الواضحة التي تحدّد نقاط القوة والضعف لأنشطة المؤسسة وأسبابها وطريقة التعامل معها بكل موضوعية²، مما يتيح للمؤسسة القدرة على التحكم بوضعيتها المالية.

بناء على ما تقدّم يتضح بأن التدقيق المالي هو مهمة ضرورية وحيوية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، لما تبرزه مخرجاته ممثلة في التقارير التي تحمل الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة ومصداقية المعطيات المدرجة ضمن القوائم المالية، لخدمة أهداف المؤسسة تسهيل أدائها ووظائفها لذا فموقعه ضمن وظائف المؤسسة وإدارتها يأتي بين أهمية والإلزامية في تبنيه في الوقت الحالي.

وباعتبار أنه يحمل معلومات ذات جودة تساهم في اتخاذ القرارات، ومنه يمكن استخلاص كما قدّمه الباحث " Alvin A. Arens " أن الغاية من قيام مهمة التدقيق المالي هي الجمع والتقييم الموضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي فني محايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية لإتاحتها للمساعدة في اتخاذ القرارات³، ومنه فالقرارات متغيّرة تابع لتغيّرات مخرجات التدقيق المالي.

¹ _Drian Peters, **The Role of Internal Audit in non-financialland in Tegrated Reporting**, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015, p: 11.

² _ Tertiary Education Commision-By: Sunnasy . D, **Quality Audit Handbook**, research paper, Issue: May 2004, p: 22.

³ _Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, Edition Global, London, 2014, p: 24.

المبحث الثاني : الإطار التعريفي لاتخاذ القرارات

يُفسّر قيام المؤسسات الاقتصادية والتنظيمات الإدارية في كثير من الدراسات البحثية في الوقت الراهن إلى أن ذلك جاء نظراً لعدّة ركائز من أبرزها وجود وتوفّر القرارات المصاحبة للأنشطة والوظائف بصورة مستمرة وروتينية، فالقرار بالنسبة للمديرين هو ترجمة لمحاولة النمو والاستمرار، حيث يكون دائماً موازياً للإجراءات والسياسات المتبعة بشأن الأهداف المرجو تحقيقها، لذلك نجد أن معظم التنظيمات الاقتصادية والإدارية تسعى دائماً للتحسين المستمر فيما يخص جوانب اتخاذ القرارات والعمل على ترسيدها من ناحية ضمان مصادر المعلومات المتاحة واحترام قواعد وأسس البناء والتحليل؛ فمن خلال السياسات والمبادئ التوجيهية لصنع واتخاذ القرار ستتضح نوعاً ما الإرشادات التي تقلل من ظروف عدم التأكد، ومنه إمكانية ترشيد تقدير متخذ القرار مما يحقق خدمة فعالية القرار بشكل أفضل¹، لأن أغلب الأبحاث المعاصرة تركز على فعالية القرار وأهدافه المتأتمية من خلال جملة من التوصيات التي يسعى الطالب أن يبرزها.

حيث سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى محاولة وضع إطار تصوري تعريفي عن حيثيات اتخاذ القرارات وعمومياته باعتباره أداة وظيفية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، انطلاقاً من المحاور الأساسية الآتية:

- مقاربات تعريفية لاتخاذ القرار وذكر خطواته؛
- تصنيف القرارات في المؤسسة الاقتصادية؛
- أهمية وأهداف اتخاذ القرارات؛
- علاقة الأثر القائمة بين تقرير التدقيق المالي وبين مجالات اتخاذ القرارات.

¹ _Mana Tangata, Tari Kaitiaki, **Good Decision Making**, Office of the Ombudsman-Guide, Ireland, Publication date: 01 October 2012, p: 03.

المطلب الأول: مقاربات تعريفية لاتخاذ القرار وخطواته

تأخذ صناعة القرارات عدة مقاربات ومناهج في التوافق التعريفية، لكن أساس المفهوم ودلالته تبقى واحدة، حيث نجد مثلا الباحث "George E. Monahan" في تفسيره لاتخاذ القرار بأنه¹: " هو الإدارة في حد ذاتها، وقد يكون الأمر مبالغ فيه نظرا لممارسات الإدارة فإنه قد تعطي تفسير سليما وتؤكد ذلك باعتباره يمثل عدّة وظائف تترجم في شكل قرارات معتمدة بشكل فعّال، لأنه قد نجد معلومات متاحة ومتوفرة لكن استخدامها بفعالية يقف على الإداري صاحب القرار، حيث سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى ذكر أهم المقاربات التعريفية وحصرها ومحاولة إيجاد تعريف يتوافق معها مع إبراز الخطوات الأساسية في تكوينه.

الفرع الأول: تعريف القرار

يُعدُّ القرار (Decision) على أنه ذلك الإجراء الروتيني المعقّد الذي يضمن سير المؤسسة الاقتصادية من خلال الحكم والتقدير الشخصي استنادا لجملة من المعطيات وتقييمها بطريقة موضوعية مؤسّسة. التعريف الأول: القرار هو عملية عقلية فنية تشمل اختيار بديل واحد من عدّة بدائل غير متكافئة وغير متماثلة، مع مراعاة الأهداف وطبيعة البدائل²؛ بالإضافة إلى مراعاة القيود والمؤثرات البيئية³.

التعريف الثاني: القرار هو النشاط الذي يضمن الاختيار بين عدة وسائل مناسبة للوصول إلى أهداف محدّدة مسبقا، والتي تؤدي إلى مهمة أو وظيفة، وحسب الباحث " Bull ut Serge " فإن القرار هو: " اختيار الإجراء الذي يتعين اتخاذه بين ما هو متاح وممكن"⁴، حيث أن صاحب القرار يتخذ قراره بناء على خبرته وحده الشخصي⁵، وهذا دلالة على مدى درجة تعقّد وطبيعة القرار.

التعريف الثالث: وبالرجوع إلى قاموس "Oxford" نجد أن القرار هو إجراء أو عملية الفصل في شيء ما أو حل مسألة معينة، باستخدام المعلومات المتاحة⁶، أما فيما يخص بفعالية القرار فحسب مجلة هارفارد " Harvard Business Review" فإن ذلك يتوقّف على عدة عوامل من أبرزها⁷: احترام الخطوات المتسلسلة، السرعة في

¹ _George E. Monahan, **Management Decision Making-Spreadsheet modeling analysis**, and application, Cambridge University Press, United Kingdom, 2000, p: 01.

² _Nachet Bakhta, **Modèle Multi-Agents pour la Conception de Systèmes D'aide a la Décision Collective**, Thèse de doctorat en Informatique, Option Informatique, Université d'Oran, Algérie, 2014, p: 07.

³ _Brenne Mannar, **Economie d'entreprise**, Edition Dunod, Paris, 2002, p: 12.

⁴ _Collection C'est facile, **Economie de l'entrepris**, Edition Lasary, Alger, 2001, p: 36.

⁵ _Jan Bouwens Accountant scontore, **Auditors: their mindset and their decisions**, Accountant Scontrole, scientific article, October -2016, p: 02.

⁶ _website: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/decision>, Date of view: March, 02, 2018, Timing: 23:05.

⁷ _website: <https://epdf.tips/harvard-business-review-on-decision-making.html>, Date of view: March, 08, 2018, Timing: 22:35, For further information, please see: E-mail: custserv@hbsp.harvard.edu.

الأداء، البراعة في التفكير والحكم، تحديد المشكلة والبدائل المطلوبة بدقة عالية، العمل في ظل التجارب الأدائية الماضية، بناء على ذلك فإن القرار تتحكم به هذه العوامل التي تضمن سلامته وتحقيق فعاليته.

استنادا لما تقدّم فإن القرار هو عملية فنية تعتمد على اختيار وضعية متاحة ومناسبة من بين جملة من الوضعيات، بما يخدم المصالح والأهداف من جراء تنفيذها.

الفرع الثاني: تعريف اتخاذ القرار

سيحاول الطالب من خلال هذا المحور أن يبرز أهم التعاريف التوافقية كمقاربات لاتخاذ القرار Decision-Making، من خلال منشورات ثلّة من الباحثين المختصين في الشأن الإداري والتنظيمي للمؤسسات، من خلال الآتي:

التعريف الأول: عملية اتخاذ (صنع) القرار هي سلسلة من الإجراءات والعوامل الديناميكية والمنطقية التي تبتدأ من تحديد المشكلة وتنتهي بتعيين البديل الأمثل، من خلال البحث ومعالجة المعلومات¹.

التعريف الثاني: يرى "Monzural Alam" أن اتخاذ القرار في كثير من الأحيان يكون معقّد نظرا لارتباطه بعدة عوامل مؤثرة، حيث أن القرار هو اختيار بديل من بين عدّة بدائل متاحة بعقلانية وباستخدام الخبرات والمعارف المتراكمة، لإحاطة تلك العوامل وجعلها أكثر إفادة في مرحلة المفاضلة بين تلك البدائل².

التعريف الثالث: هو الأسلوب المحكم الذي يتطلب من المدير اختيار طريقة لتسيير الأعمال من بين العديد من البدائل الممكنة، وهذا يتضمن في جوهر عملية التخطيط³.

التعريف الرابع: حسب مقاربة الباحث "Alian Mikol" فإن اتخاذ القرار يتمحور حول الاختيار الأمثل لبديل معيّن من جملة البدائل لتحديد وضعية أو معالجة مشكلة معيّنة تتطلب إيجاد حلول، مع مراعاة العائد والمخاطرة⁴، نلاحظ هنا بأن الباحث استند في تركيبه التعريفي على جملة من الأبعاد، من أبرزها أن اتخاذ القرار يتطلب المفاضلة لغاية إيجاد حلول، وفقا لضوابط ازدواجية العائد والمخاطرة ومحاولة التوفيق بينهما، واستنادا لما تم طرحه حول المقاربات التعريفية السابقة، يتضح بأن اتخاذ القرار هو تلك العملية التي تضمن المفاضلة بين عدّة بدائل متاحة (معلومات) بطريقة رشيدة وموضوعية بغية اختيار البديل الأمثل وتنفيذه لما يضمن تحقيق الأهداف.

¹ _Sylvain Bourrelas, Le processus décisionnel stratégique des entrepreneurs de Petites Entreprises Industrielles,

Thèse de doctorat en Gestion des PME de leur Environnement, Université du Québec, 1999, p: 43.

² _Monzural Alam, The Strategic Decision Making Process and influence of personality- Six case studies of farms in Sweden, Course title, Degree project in Business Administration, Swedish Univesity of Agricultral Sciences, UAS 2013, p: 03.

³ _Mato Puseljic, Ana Skledar, Ivan Pokupec, Decision-Making as a Management Function, research paper, University of Applied Sciences Baltazar Zapresic, Croatia 2015, p: 06.

⁴ _Chardon J. Separi. S, Organisation et Gestion de l'entreprise, Edition Dunod, France, 1998, p: 284.

وبناء على المقاربات التعريفية لاتخاذ القرار التي تم إيرادها يمكن تجسيد ما تضمنته في شكل جول له مدلول إيضاحي بأن عملية اتخاذ القرار، هي في الأصل عدّة خطوات أو مراحل منطقي لكل مرحلة مميزات وتركيبية خاصة بها، حيث قدّم الباحث "Monzural Alam" نموذج مستمد من الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار في الجدول الآتي.

الجدول رقم (03): ترجمة للمقاربة التعريفية لاتخاذ القرار مصنفة وفقا لعدّة أبعاد.

عملية فرعية الوظيفية	البحث والاهتمام بالمعلومات	عوائد التخطيط والتنبؤ	التقييم والمفاضلة	تحمل المسؤولية
تحديد المشكلة*	بالاعتماد على المعلومات المسحية وإيلاء الاهتمام الكبير لها	تقييم النتائج والمشكلة التي تتوجب لقرار المتوقعة	تقييم مشكلة القرار	تدقيق الخيارات والبدائل المتاحة
التعريف بالمشكلة	البحث عن المعلومات والحصول وإيجاد الخيارات الممكنة	توقع النتائج والأهداف	تقييم واختيار الرأي والبدائل الأمثل المدروس والمحدد	تدقيق الخيارات
التحليل والاختيار	التخطيط والتنبؤ بالمآلات	تخطيط وتحديد النتائج المتوقعة	تحليل واختيار البدائل	تدقيق الخيارات ومراجعتها
تنفيذ الإجراءات	التنبؤ بالنتائج والأهداف	توقع مخرجات القرارات	المفاضلة وتصحيح الانحرافات والأداء	تحمل مسؤولية النتائج النهائية للقرارات

Sources: Monzural Alam, The Strategic Decision Making Process and influence of personality- Six case studies of farms in Sweden, Course title, Degree project in Business Administration, Swedish Univesity of Agricultral Sciences, 2013, p: 06

يوضّح الشكل أعلاه، خطوات عملية اتخاذ القرارات المتمثلة في كلا من تحديد المشكلة أو الوضعية التي تتطلب البحث عن بديل أو إجراء، ومنه التعريف بالمشكلة وتحديد أبعادها، بالإضافة إلى التحليل والمفاضلة (الاختيار) بين عدّة بدائل تكون متاحة لاختيار بديل أمثل بين جملة البدائل المتوقّرة وتنفيذه في شكل قرار، حيث أن هذه الخطوات تحكمها عدّة أبعاد مقابلة لها من أبرزها مدى الاهتمام بالمعلومات وإجراءات التخطيط المتبعة وأساس التقييم والمفاضلة، بالإضافة إلى مدى تحمل المسؤولية بشأن تلك الخطوات.

الفرع الثالث: خطوات اتخاذ القرارات

تتفق معظم الكتابات في مجال الإدارة واتخاذ وترشيد القرار بأن خطواته تتمحور في خطوات منهجية تعتمد وفق تسلسل منطقي، وعلى الرغم من أن هذه القواعد تتطلب السرعة في الممارسات، حيث أن معظم صنّاع القرار لا يتبعون هذه الخطوات إلا في حالات مواجهتهم لخيارات صعبة، إلا أنهم يعودون لها عند كل عملية اتخاذ قرار

* _ We tend to favor one of four ways of approaching a problem: sensing (stability), intuition (innovation), thinking (effectiveness), feeling (integrity).

لأنهم يدركون في الغالب أنه مهما كانت القرارات سهلة يمكن أحيانا أن تكون صعبة، فحسب "Walter Frick" أن متخذو القرارات يعتمدون لك الخطوات لأنهم ربما يعرفون أكثر مما يعتقدون¹، حيث إن نموذج صنع أو اتخاذ القرارات هي تمثيل لعدّة خطوات منطقية ومنتسلسلة وجب توفّرها، من خلال حصرها في سبع (07) خطوات أساسية تنطلق من مبدأ الاستخدام العقلاني للمعلومات، وهذه الخطوات مرتبة وفقا للتسلسل الآتي²:

- تحديد المشكلة والتعريف بها التي تستوجب حلا؛
- تحديد وحصر جميع الحلول الممكنة للمشكلة أو للوضعية؛
- وضع معايير تقييم موضوعية لعملية المفاضلة؛
- اختيار أفضل (أنسب) حل أو بديل ممكن للتطبيق بعد عملية التقييم؛
- تنفيذ البديل أو الحل وتطبيقه؛
- تقييم البديل الأمثل الذي تم اختياره؛
- القيام بعملية التغذية العكسية للحلول الممكنة وللبدائل المرفوضة والعمل على تحسينها.

تظهر الكثير من الأبحاث حول صنع القرار أن في العديد من الحالات قد يلتجأ متخذ القرار إلى اختيار بديلين مما يحد من الخيارات المتاحة والحصول على خيارات أفضل، لمواجهة ظروف عدم التأكد من خلال تضيق الخيارات وتبسيطها، لأن ذلك يمنحهم فعالية أكثر لترشيد القرارات³.

ولأنه من الخطأ حسب الباحث "Srini Pillay" أن يكون اتخاذ قرارات بدون خطوات مؤسسة انطلاقا من جمع الحقائق والمعلومات ذات الصلة وفق تكامل رؤية مؤكدة قبل اتخاذ القرار⁴، والمعلومات هنا هي البيانات الخام التي تم معالجتها بشكل ملائم لتمنح معنى مقبول بالنسبة لمستخدميها، ومن خصائصها أنها متاحة للاستخدام⁵.

إن أبرز الانتقادات الرئيسية التي وجهت لهذا النموذج هي في ما يتعلّق بالوقت الكافي للاستخدام تلك المراحل والمحافظة على التناسق بينها وفقا للنهج الخطي، بالإضافة إلى مقدار المعلومات التي يجب أن تكون متاحة لإمكانية إجراء عملية التقييم الموضوعي عند اتخاذ القرار، ويرى الباحثين "Anelka T et Dhenij F" أن

¹ _Walter Frick, **3 Ways to Improve Your Decision-Making**, Harvard Business Review, Issue: January 22, 2018, Please see: <https://hbr.org/2018/01/3-ways-to-improve-your-decision-making>.

² _Christine Hamel, **Prise de décisions individuelles et partagées intervenants participant a l'école éloignée en réseau en matière d'innovation technologique**, organisationnelle et sociale en région, PhD thesis in technologie education, University of Laval Québec, France, 2011, p:63.

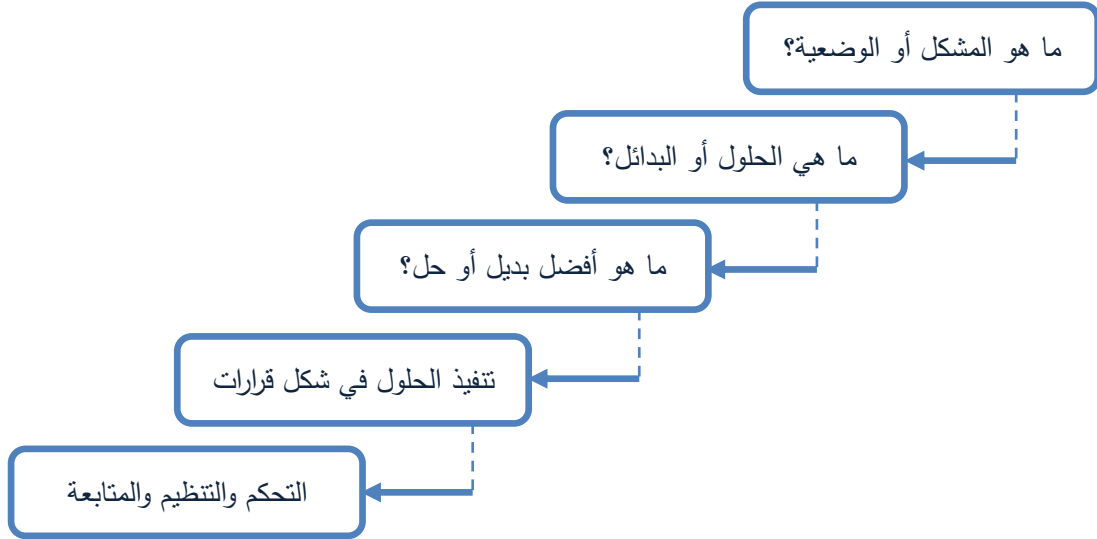
³ _Ron Carucci, **Stress Leads to Bad Decisions**, Harvard Business Review, Issue: August 29, 2017, Please see: <https://hbr.org/2017/08/stress-leads-to-bad-decisions-heres-how-to-avoid-them>.

⁴ _Thomas C. Redman, **Root Out Bias from your Decision-Making Process**, Harvard Business Review, Issue: March 10, 2017, p: 95, Please see: <https://hbr.org/2017/03/root-out-bias-from-your-decision-making-process>.

⁵ _Romney, P.J. Steinhart, **Accounting information Systems**, edition prentice Hall, London, 2003, p: 213.

خطوات عملية اتخاذ القرار يمكن اختصارها في خمس (05) مراحل أساسية تبدأ بثلاث أسئلة تتطلب حولا، وهي كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل رقم (01): خطوات اتخاذ القرار وفق مقاربة " Anelka T et Dhenij F".



Sources: Anelka T, Dhenij F, et autre, **Collectif, Economie –Droit**, Edition Bréal, France, 2004, p: 108.

يستخلص من خلال الشكل أعلاه بأن عملية اتخاذ القرار هي عدة مراحل منطقية تبدأ بحصر وتحديد المشكلة أو الوضعية القائمة التي على أساسها تتم البحث في إيجاد الحلول والبدائل المتمثلة في المعلومات المتنوعة التي تخدم متخذ القرار في تصويب رأيه بشأنها، ومنه تقييمها والمفاضلة بينها واختيار أنسب بديل أو حلا يراه مناسباً باعتماد قدراته الشخصية والفنية والعلمية في ذلك، وتأتي المرحلة الرابعة لترجم تنفيذ ذلك الحل بمثابة قرار صادرة لمعالجة المشكلة، أو الخروج من الوضعية القائمة حسب الحاجة من ذلك، وتأتي كمرحلة أخيرة عملية التحكم والمتابعة والرقابة وإحداث التغذية العكسية إذا أمكن لتحقيق فعالية القرار وترشيده.

حيث تعد المرحلة الأخيرة هي ركيزة عملية اتخاذ القرار كما يصطلح عليها أيضا بمرحلة صنع وتنفيذ أو اتخاذ القرار، من خلال المفاضلة واختيار البديل الأمثل بناء على الخطوة السابقة يتم تحديد البديل أو الحل الأمثل من جملة البدائل المتاحة، بحيث تعتبر هذه المرحلة بأنها مرحلة اتخاذ القرار باستخدام الطرق الموضوعية والنوعية، من خلال عملية المفاضلة بين البدائل بالاعتماد على التقدير والخبرة الفنية الشخصية، لذا نجد أن هذه العملية هي عملية فنية وموضوعية، فعادة ليس من الضروري أن يتم اختيار بديل واحد ورفض البدائل الأخرى، وإنما يمكن أحيانا أن يتم اختيار عدة بدائل مقبولة ودراستها ومحاولة تطبيقها في شكل تغذية عكسية محددة

مسبقاً¹، حيث إن تحليل إن تحليل عملية اتخاذ القرار تتطلب المنطق وراء تغييرات الحكم على البديل الأمثل وفي عملية المفاضلة، من خلال توفير فكرة عن العوامل المؤثرة فيها ومحاولة الحد منها في المستقبل لتحقيق أهداف القرار²، وبناء على ما تقدم يبقى اتخاذ القرار مرتكز أساساً على مدى توفر المعلومات ذات الجودة والمتاحة المتعددة المصادر وعلى جدارة متخذ القرار ورشده وعقلانيته في عملية المفاضلة واختيار البديل الأمثل بما يتوافق مع استراتيجية إدارة المؤسسة؛ لا سيما في مجال التخطيط حيث يتعلّق ذلك بمدى توثيق واعتماد الخيارات التي تم اعتمادها فعلياً واستخدام نمط التغذية العكسية، مما يكسب المؤسسة فعالية في الأداء³، وعليه فإن صنع واتخاذ القرار هي الوظيفة الأساسية للإدارة التي تساهم أكثر في فعالية تحقيق الأهداف، وترتبط أساساً بمجالات التخطيط والتنظيم.

المطلب الثاني: تصنيفات القرارات في المؤسسة الاقتصادية

تختلف القرارات الصادرة عن إدارة المؤسسة انطلاقاً من تعدد مراكز اتخاذها والغاية من ذلك، حيث نجد التصنيفات متمثلة غالباً في ما يخص نشاط المؤسسة (استثمارية، استغلالية، تمويلية، عملياتية ..)، أو نجدها قرارات مرتبطة بالعمال الزمني والهيكلية للمؤسسة، وهو ما يركز عليه معظم المدراء في الوقت الحالي، حيث سيحاول الطالب في هذا المطلب أن يبرز أهم هذه التصنيفات للمؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: التصنيف حسب المستوى

تقوم المؤسسات باستمرار باتخاذ القرارات على كافة المستويات، مما يجعل ذلك مختلف حسب نوع وغاية القرار، لكن يبقى القرار في مجال أعمال المؤسسة بأنه خيار بديل وتنفيذه من أجل تحقيق الأهداف بشكل فعّال⁴، يستمد هذا التصنيف من خلال التركيب الهيكلي في المؤسسة إلى قرارات استراتيجية وإدارية وعملياتية (تشغيلية)، من خلال مدى عملية التأثير القائمة وأوقات الاستجابة وتجميع المعلومات، حيث يتم تصنيفها كالتالي⁵:

- القرارات الاستراتيجية Strategic Decision: هي مختلف القرارات التي تتخذ لغايات طويلة المدى من خلال استحداث الاستثمارات وعمليات التوسّع وبعثات الاندماج أو الاستحواذ، من مميزات هذه القرارات أنها غير روتينية، بحيث أن لها صلة بالسياسات العامة للمؤسسة وأهدافها المستقبلية، عادة يتمحور مداها

¹ _Clair Cassie, **Marketing decision support systems –Industrial Management et Data System**, Leeds Metropolitan University, Leeds, UK, 1997, p: 296.

² _Jelena Brankovic, **Decision Making on Decision Making, Deciding Governance in Higher Education in Serbia**, 2002–2005, University of OSLO, Norway, 2010, p: 06.

³ _Micheal C. Mankins, Richard Steele, **Stop Making Plans-Start Making Decisions**, Harvard Business Review article, Issue: January 2006, P: 02.

⁴ _Jasmin Havery, **Technical Information Service, Effective Decision-Making**, Topic Gateway Series n° 40, The Chartered Institute of Management Accountants, London, Decembre 2007, p: 03.

⁵ _Nadia Kabachi, **Modélisation et Apprentissage de la Prise de Décision dans les Organisations Productives: Approche Multi-Agents**, Thèse de doctorat en spécialité: Informatique, Université Jean Monnet– de l'école Nationale Supérieure des Mines de Saint–Etienne, Submitted on 2013, p: 33–34.

الزمني ما بين (3-5) سنوات، ومن أمثلة ذلك على مستوى المؤسسات الاقتصادية نجد: سياسات الموازنات ومخططات استثمارات التمويل طويلة المدّة، واختيار التوجهات الجديدة للتوسّع في الأسواق ومزيج المنتجات أو إحداث عامل تكنولوجي مبتكر، بالإضافة إلى قرارات التركيز والاندماج والاستحواذ، أو وضع مخططات وبرامج استثمارية..؛ حيث يعد هذا الصنف من القرارات على أنه الأكثر أهمية بالنسبة للمؤسسة باعتبارها تركز على الخطط ومجال تنفيذها.

■ القرارات الإدارية Tactical Decision: ويصطلح عليها عادة بالقرارات التكتيكية التي تتم لضمان التنظيم وإدارة الأعمال ووسائل الإنتاج والعمليات الوظيفية الأخرى، تتمحور حول المدى الزمني ما بين (6 إلى 19 شهر) وتتخذ كجزء تابع للقرارات الاستراتيجية، وترجم في شكل خطط إنتاج لاستخدام الموارد المالية والمادية والبشرية المتاحة، وتتميز هذه القرارات بعدم التأكد النسبي والمخاطرة، لذلك ما جاءت به الورقة البحثية الصادرة عن جامعة هارفارد Harvard University أن "على متخذ القرار أن يمتلك رؤية واضحة حول آليات صنع القرار بشكل أفضل انطلاقاً من متطلبات الإدارة باستخدام نماذج ومعايير النظرية الاقتصادية، بغية ترشيد وتحقيق فعالية القرار الإداري"¹.

■ القرارات التشغيلية (العملياتية) Operation Decision: تتعلّق أساساً بالجانب الاستغلالي والوظيفي للإدارات الدنيا للمؤسسة الاقتصادية، فيما يتعلّق بقرارات عمليات الإنتاج والمتابعة والإشراف، وقرارات التوجيه فيما يخص استخدام المواد وتفاصيل الخدمات والإنتاج، بالإضافة إلى مهام تعيين الموارد البشرية ووضع مخططات الأداء، حيث أن ميزة هذه القرارات هي أنها قرارات ميدانية وتتم مباشرة وكثيرة جداً وضرورية لسير المؤسسة، وأنها قرارات قصيرة المدى روتينية وتكرر باستمرار وفقاً لوظائف المؤسسة، ويتم اتخاذها في ظل التجارب والخبرات المتراكمة بصفة فردية أو جماعية.

حيث أن هذه التصنيفات الثلاث لاتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية تكون لها صفة التكاملية لارتكازها على المعلومات المطلوبة في التأثير على صنع القرار، ويتوقّف بذلك القرار على مستواه وعلى صانعه إذا تم بصفة عقلانية مطلقة وبكل موضوعية، من خلال بناء المعرفة المتكاملة من خلال جملة الإمكانيات المتاحة للاختيار، مع معرفة ردادات الفعل المستقبلية والغايات من اتخاذ القرار وبذلك فعملية المفاضلة تحكمها قيمة وأهمية وأهداف المؤسسة²، انطلاقاً من خصائص وأبعاد القرار المتضمنة في الجدول أدناه، الذي يحاول أن يفصّل حيثيات اتخاذ القرار بناء على تصنيفه الأساسي وفقاً لعدّة أبعاد (خصائص).

¹ Katherine L. Milkman, Dolly Chugh, Max H. Bazerman, How Can Decision Making Be Improved, Harvard University School, Copies of working papers, Boston, USA, 2008, p: 01.

² _ Nadia Kabachi, ibid, p: 35.

الجدول رقم (04): تصنيفات اتخاذ القرارات (عملياتية، إدارية، استراتيجية)

تصنيف القرارات			الخصائص
الاستراتيجية	الإدارية	العملياتية (التشغيلية)	
العلاقات مع بيئة الأعمال	تسيير الموارد	استخدام الموارد في عملية معالجة المعلومات	مجال القرار
الإدارة العليا والعامّة	مديري الوظائف	رؤساء الأقسام ومديري الوحدات	مستوى اتخاذ القرار
بعيد المدى ومحتمل	على المدى القصير	على المدى القصير	الأفق الزمنية
تأثيره مستقبلي	تأثيره عادي	تأثيره بسيط	تأثير القرار
محتمل وتصحيحي	موطن ضعف	موطن قوة	انعكاس القرار
محتمل في المستقبل	صعب ومركب	بسيط وسهل	الفعل التصحيحي
محتمل	نقاط الضعف	نقاط القوة	تكرار الخيارات المتاحة
مبرمج ومخطط	شبه مبرمج	مبرمج	إجراءات اتخاذ القرار
غير مؤكدة	كاملة تقريبا وذاتية	كاملة وذاتية	طبيعة المعلومات

Sources: Auteur de la synthèse: Guiseppe Zara, La Prise de Décision, Cours de Management, Un fichier électronique, By website: www.res-homini.com/, Date of view: february 25, 2018, p:05.

يمكن ملاحظة من خلال ما تم تصنيفه فالجدول أعلاه أن القرارات بشكل أساسي تصنف إلى ثلاث محاور (عملياتية، إدارية، واستراتيجية) لكلا منها خصائصه وأبعاده وفقا لهدف ووضعية متخذ القرار وموقع البدائل المتاحة لديه، لذا يجب على المؤسسات حسب "Micheal Hammer" من أن: "تركز على هيكله الوظائف تنظيم المهام فيما يخص اتخذا القرارات وصنعها وفقا لطابع الثقافة التنظيمية والمسؤولية من خلال تبني نظم معلومات تساعد على العمل بسلاسة¹ بدلا من مجرد دعم الإدارة بكثرة القرارات ومن وجب ترشيدها.

ويشير الباحث "Walter Frick" أن اتخاذ القرار الجيد والعقلاني يتوقف على أمرين هما: كيفية التحكم في الخيارات أو البدائل المتاحة ومدى تقبل الحل الأمثل باستخدام كلا من التنبؤ والحكم الفعال²، حيث يعدها على أنها أحد المدخلات الرئيسية في عملية صنع القرار، بالإضافة إلى أن القرار لا يتم تنفيذه دون أن تكون له

¹ Micheal Hammer, The Process Audit, Harvard Business Review, From the April 2007 Issue, Please see: <https://hbr.org/2007/04/the-process-audit>, Date of view: march, 11,2018, Date of view: March 14, 2018.

² Walter Frick, 3 Ways to Improve your Decision-Making, Harvard Business Review, From –Issue: January 22, 2018, p: 01. Please see: <https://hbr.org/2018/01/3-ways-to-improve-your-decision-making>, Date of view: march 08, 2018.

تغذية عكسية ومجالات تصحيحية، حيث من المهم جدا لمديري المؤسسات الاقتصادية من أن يقوموا بمراجعة القرارات دوريا لا سيما للقرارات الضعيفة الغير فعالة مما يتيح تغطية الانحرافات بناء على النتائج والافتراضات التي يقوم عليها القرار¹.

كما يمكن الإشارة هنا إلى أن المعترف به على نطاق واسع أن القرارات التي يتخذها المدراء تتأثر بثلاث مجموعات من العوامل تتمثل في سمات القرار والعوامل الظرفية لمتخذ القرار، والاختلافات الإستشارية²، حيث يسعى متخذ القرار إلى التوفيق بين هذه العوامل بغية تحقيق مزايا للقرار، لكن يمكن الإشارة هنا أن الاختلافات الاستشارية في اتخاذ القرار، قد لا تؤدي بإدارة المؤسسة إلى تغيير النمط والترتيب الذي تم فيه اتخاذ القرارات بغية عدم تأخير الالتزامات المرتبطة أساسا بالاستثمارات حتى يتم معرفة المعلومات الأكيدة ذات الصلة التي تدعم ظروف العملية الاستشارية ومنه ترشيد القرار³، لا سيما في حالات مراجعة ومناقشة البدائل في ظل المشاركة⁴.

الفرع الثاني: تصنيف اتخاذ القرار حسب النشاط

سيتم من خلال هذا المحور محاولة تقديم التصنيفات الخاصة باتخاذ القرارات، من جوانب أنشطة المؤسسة الاقتصادية في ما يخص القرارات الاستثمارية التمويلية، والقرارات العملياتية (التشغيلية)، في ما يلي:

✓ **القرارات الاستثمارية:** وهي ذلك الصنف من القرارات الذي يهتم بشأن المفاضلة وتقييم واختيار البدائل الاستثمارية المتاحة وتنفيذها أفضلها بعد دراسة الجدوى، حيث تصدر هذه القرارات في ظروف التأكد التام أو عدم التأكد لمتخذ القرار بشأن العوائد المستقبلية، أما مراحل هذا الصنف من القرارات فيتم من خلال: تحديد الهدف الأساسي من الاستثمار مع تجميع المعلومات الملائمة عليه، ومنه يأتي تقييم العوائد الملائمة والمتوقعة للبدائل الاستثمارية المتاحة من خلال المفاضلة بين تلك المشاريع الاستثمارية (البدائل) المتاحة من حيث الربحية المتوقعة، الوقت، والتكلفة الأولية للمشروع الاستثماري المختار كبديل أمثل.

بالإضافة إلى تحديد المتغيرات المطلوبة لاختيار البدائل المتاحة والمفاضلة بينها على أساس جملة من المعطيات متمثلة في: مدة الاستثمار، المبلغ الأولي للاستثمار، الضرائب المفروضة والإيرادات المتأتية مع مراعاة قيمة إعادة البيع⁵، كل هذا عوامل تعتبر من محددات عملية المفاضلة واتخاذ القرار الاستثماري.

¹ _Peter F. Drucker, **What Makes an Effective Executive**, Harvard Business Review, Vol. 82, n° 06, Issue: June 2004, Please see: <https://hbswk.hbs.edu/archive/peter-drucker-on-making-decisions-Harvard-Business-Review> .

² _Khirstin C. Appelt, Kerry F. Milch, and others, **The Decision Making Individual Differences Inventory and guidelines for the study of individual differences in judgment –decision making research**, Judgment and Decision-Making, Vol. 05, Issue: April 2011, p: 252.

³ _Karan Girotra, Serguei Netessine, **four paths to Business Model Innovation**, Harvard Business Review, Issue: July-August, 2014, p: 100.

⁴ _David Kidder, Jhon Geraci, **To Innovate Like a Startup-Make Decisions Like VCs Do**, Harvard Business Review, Issue: Mai 07, 2018, Please see: <https://hbr.org/>.

⁵ _Philippe Gillet, **Le choix d'investissement-Les séquences de cash-flow**, Lessons in finance, Faculté Jean Monnet, Paris-Sud, France, 2015, p: 03.

✓ **القرارات التمويلية:** حدّدت النظرية المالية أن حسن إدارة واتخاذ القرارات المالية تختلف حسب الهدف من ذلك، حيث قد يكون القرار لزيادة المتانة المالية للمؤسسة، أو زيادة دوران الحصة السوقية وتقليل التكاليف، مما يخلق القيمة والثروة، حيث تكون البدائل المتاحة للمفاضلة بينها هنا متمثلة في التركيز على أسهم الشركة والمساهمات الرأسمالية، أو مجال الاقتراضات والتحكم في تغطية التكاليف، مما يتيح التحكم في الهيكل المالي الأمثل الذي يقلل من تكلفة رأس المال ويزيد قيمة الأعمال للمؤسسة، بحيث يتخذ القرار وينفذ من زاوية الموارد المالية للمؤسسة والتحكم فيها، ويدخل ذلك ضمن الخيارات التمويلية التي تؤثر على هيكل رأس مال المؤسسة، ومنه فالقرار التمويل يتعلّق أساساً بما يدور حول مسألة كيفية الاختيار بين مصادر ووسائل التمويل المختلفة من أجل زيادة قيمة المؤسسة وهذا ما يضمن المساهمة في تحقيق الأهداف¹.

✓ **القرارات الإدارية:** في هذا الصنف من القرارات هو كل ما يتعلّق بالإجراءات الإدارية العملية للمؤسسة، التي تشمل الإشراف على الأنشطة والوظائف بواسطة جملة من السياسات والضوابط التي تضمن التحكم في الوظائف فيما يخص التخطيط، وعمليات التوجيه والرقابة، بما يضمن سير المؤسسة وتحقيق الأهداف، حيث سبق الإشارة إلى هذا العنصر في محور القرارات التشغيلية حسب تصنيف المستوى أعلاه.

أما فيما يخص سمات صانع القرار الفعّال، فحدّدها مركز البحث الأمريكي "FEMA" في عشر (10) سمات رئيسية يجب توفّرها في مدير المؤسسة حتى يمكن الحكم على القرار بأنه فعّال باستخدام هذا المزيج المتمثّل في كلا من: المعرفة، المبادرة، تقبّل النصائح، حسن التصرف والانتقائية، الشمولية، الدقة، المرونة، الحكم الجيد، تقدير المخاطر، معرفة القدرات الشخصية (الذات)²، لأنه في الأساس القرار يعتمد على النهج العقلاني (الرشيد) والعلمي والاستفادة قدر المستطاع من المعلومات التي تدعم القرار، ومثال على ذلك قد يتخذ المدير قرار مستقبلي بناء على قرارات ماضية³ باعتبارها نماذج ومعايير.

من خلال هذه العوامل يتضح بأن القرار يتطلب دراية فنية كبيرة، كما نشير هنا إلى تلك الدعائم الأساسية للقرارات المتمثلة في أنظمة المعلومات الآلية المتاحة التي تساعد متخذ القرار في بناء النماذج، ووضع البدائل وكيفية استخدام قواعد البيانات بدقة لإصدار القرار أو الوقوف على الحلول الممكنة للمشاكل الإدارية أو التنظيمية، ومن أبرز مزاياها أنها : تقوم باختصار أبعاد التكلفة والوقت، ووضع عدة بدائل مع الإشارة للبدائل الأمثل القابل للتطبيق.

¹ _Ines Zekri, **L impact de la Decision de financement sur la Performance de L Entreprise Mesurée Par La Valeur Economique Ajoutée (EVA)**, scientific article- research paper, Sfax University, Tunisie, 2015, p: 03.

* _FEMA Test Answers Quick Study Guides: This is not the website of Federal Emergency Management Agency, nor is it endorsed, funded, or affiliated with them in any way. The website of Federal Emergency Management Agency can be found at fema.gov.

² _FEMA Independent Study, **Decision-Making and Problem Solving**, Department of Homeland Security- USA, November 2005, p: 6.4.

³ _Sirini Pllay, **How to Improve your Decision-Making Skills**, Harvard Business Review, Issue: March 31, 2014, P: 130.

الفرع الثالث: تصنيف القرارات حسب سياقها (نمطها)

حسب الباحثين "David J Snowden, Mary Boone" فإن تصنيف القرارات حسب سياقها يأخذ عدّة نماذج وهي كالآتي: قرارات بسيطة، قرارات معقّدة، قرارات مركّبة، قرارات فوضوية؛ وتتعدّ وضعية متخذ القرارات حسب وضعية المؤسسة والمعلومات المتاحة إليه وخصائصه، بحيث يتم تصنيفها كما في الجدول أدناه، والذي يوضّح في شكل مبوّب خصائص تلك الأنماط ووظائف المديرين فيها بالإضافة إلى دلالات المخاطر إن وجدت ومدى الاستجابة لتلك الدلالات انطلاقاً من التفسير لكل وضعية.

الجدول رقم (05): القرارات متعدّدة السياقات حسب تركيبها (بسيطة، مركبة، معقّدة)

الاستجابة لدلالات المخاطر	دلالات المخاطر	وظيفة المديرين	خصائص السياق	
ضرورة إنشاء قنوات اتصال لتبادل المعلومات مع التعرف على أهم الممارسات التي تصنع الفرص وتحد من القيود	وجود رضى حول الأداء والرغبة في جعل المشاكل المعقّدة بسيطة، مع الإفراط في تحديث الممارسات إذا تغيّر السياق	تحديد البدائل، التصنيف، الاستجابة، التأكد من القرار المناسب، باستخدام أفضل الممارسات والتواصل بشكل واضح وفعال، مع وجوب التفاعل الضروري المكثّف بين الإداريين.	تكرار الأنماط والأحداث المتسقة، وجود علاقات واضحة بين السبب والنتيجة للقرار والبدائل، وجود البديل الأمثل، والإدارة هنا قائمة على الحقائق والمعلومات المتوفّرة	بسيطة
تشجيع أصحاب المصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة، لمحاولة إصلاح الأفكار، واستخدام التجارب الإبداعية (الخارجة عن المؤلف) في شكل قرارات	الاعتماد على الخبراء الواثقون في الحلول والبدائل الخاصة بهم أو مستمدة من الحلول المثلى السابقة وجود تعقيد في التحليل وتعدد وجهات النظر للخبراء	تحديد البدائل، القيام بالتحليل، الاستجابة للمعطيات المقدّمة، إنشاء خلية خبراء لدراسة البدائل المتاحة، مع ضرورة الاستماع والمشورة والنصائح	تتطلب الخبرة الشخصية، العلاقات بين البدائل ومدى تأثيرها يمكن اكتشافها وتحديدها، مع احتمال وجد أكثر من بديل (حل) أمثل، بافتراض توفّر المعلومات المتاحة.	معقّدة
التحلي بالصبر فيما يخص جانب الوقت وإتاحته للتفكير واستخدام مناهج تشجع على التفاعل حتى يتسنى اكتشاف البديل الأمثل	محاولة العودة إلى وضع الإدارة والقيادة والتحكم المعتاد، والنظر إلى الحقائق مع الرغبة في تسريع وحل المشكلات أو استغلال الفرص انطلاقاً من المعلومات المتاحة	تحديد البدائل بدقة، وجوب الرضى حولها، مع خلق بيئة تسمح للتجربة والتواصل، واستخدام الأساليب التي يمكن أن تساعد في توليد الأفكار، بالإضافة إلى فتح المشاركة والمناقشة للمستويات الإدارية المختلفة.	الوضعية غير متوقّعة، ولا توجد بديل أمثل يرجى اعتماده، لا يمكن استخدام الحكم الشخصي الإبداعي والابتكار في معالجة المعلومات	مركّبة

Sources: David J Snowden, Mary Boone, A Leaders Framework for Decision Making, Harvard Business Review, Publishing Corporation, November 2007, p: 07.

بناء على تصنيفات القرار في المؤسسة الاقتصادية يستخلص بأن القرار هو نموذج مركب للحكم على البدائل (المعلومات) المتاحة المتوفرة واختيار أفضلها وتطبيقه بشكل إجراء تنفيذ أوامر وقرارات كتابية تنظيمية مستمدة حسب وضعية متخذ القرار من الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى قدرته التنفيذية والغاية من القرار مع مراعاة عدّة جوانب قد تؤثر في ذلك القرار وأبعاده والهدف منه.

ويشير الباحث "Erik Larson" أنه في كثير من الأحيان يتأسس القرار في مجالات الأعمال بناء على العامل الفني وليس العلمي، نظرا لحجم المعلومات التي يحصل عليها المديرين ودي دقتها، ومدى الاستجابة في استخدام أدوات القرار على نطاق واسع بمراعاة الظروف التي تستوجب الأخذ بالخيارات العقلانية عند توفر المعلومات الجيدة، وهو ما أثبتته "Daniel Kahneman" الفائز بجائزة نوبل للاقتصاد لسنة 2017 في نظريته، حيث أن معظم القرارات الصادرة من عند مديري المؤسسات حديثا تكون قرارات فردية وفقا لسلوك متخذ القرار، لذا فالقرار الرشيد يتحكم فيه مجموعة من المقومات والعوامل الفنية (السلوكية، الشخصية) والعلمية التي يتأثر بها¹، كما أن القرار يرتبط بمدى القدرة على إقناع الآخرين في المؤسسة بسلامته وصحته، لأنه في أغلب الأحيان المديرين يتخذون قرارات قد تكون تتعارض مع توجهات أصحاب المصالح، ومنه يحرص المديرين أن تكون قراراتهم مقبولة ومعقولة وذات أهمية².

وهنا يرجى الإشارة إلى ما تضمنته نشرة "Harvard Business School"، عن طريق الباحث: " Deb Wallace" حيث أورد إلى ضرورة التقيّد بعدّة عوامل لفعالية القرارات وتجنّب فخاخها (مشاكلها) المشتركة، حيث تمثّلت هذه العوامل في ما يلي³: الصياغة الجيدة للمشكلة، تحديد وضعية متخذ القرار ووضع الرهن، حصر البدائل، جمع المعلومات عن انحرافات القرار، الثقة في المعلومات المتاحة والتحيز لجودتها، مع التأكيد على البديل الأمثل وتطبيقه؛ يأتي ذلك لأن اتخاذ القرارات تعد أهم وظيفة لإدارة المؤسسة في جميع أنشطتها وأكثرها خطورة، نظرا لإمكانية أن يحدث ذلك القرار الإضرار بالمؤسسة وأهدافها، حيث عادة يرجع ذلك إلى الطريقة التي تم اتخاذ القرار بها بحيث لم يتم تحديد البدائل بشكل واضح، ولم يتم جمع المعلومات من مصادر دقيقة وصحيحة، ولم يتم حساب التكاليف والمنافع بشكل ملائم، أو الاستدلال بالقرارات السابقة⁴.

حيث أن نجاح الكثير من القرارات وفعاليتها يكمن في المنهجية والطريقة المستخدمة وبتأسيسها بناء على خطواتها العلمية، ويرجع كذلك إلى مدى قدرة المديرين على حل المشاكل والوضعيّات باتخاذ القرارات العقلانية،

¹ _Erik Larson, **A check list for Making Faster-Better Decision**, Harvard Business Review, Issue: March 07, 2016, please see: <https://hbr.org/2016/03/a-checklist-for-making-faster-better-decisions>, Date of view: March 07, 2018.

² _Art Markman, **When you Have to Carry Out a Decision you Disagree With**, Harvard Business Review, Issue: January-February 09, 2018, Please see: <https://hbr.org/2018/02/when-you-have-to-carry-out-a-decision-you-disagree-with>, Date of view: March 07, 2018.

³ _Deb Wallace, **Critical Thinking-Getting to the right decision**, Harvard Business School, USA, May 28, 2010, p: 12.

⁴ _John S. Hammond, Ralph L. Keeney, and Howard Raiffa, **The Hidden Traps in Decision-Making**, Harvard Business Review, Issue: Septembre-october, 1998, p: 02.

حيث أشار الباحث "Christian Morel" إلى أن¹: "القرار يجب أن يؤسس وفق خطوات منظّمة، فالطرق العشوائية التي يتم استخدامها غالباً تؤدي إلى قرارات مستندة إلى استنتاجات خاطئة، لذا على متخذ القرار أن تكون لديه خبرة وتدريب في تحليل المشكلات وتقنيات اتخاذ القرارات ممنهجة وسليمة.

يتضح بناء على ما تقدّم أن القرار يعد بأنه المنتج النهائي لعملية المفاضلة بين المعلومات المتاحة المتعددة المصادر، وفقاً للمعالجة التقديرية للحكم عن الإجراء أو تنفيذ وظيفة أو نشاط في ظل تعدد السياقات، حيث يتوقّع فعالية ممارساته وتطبيقاته على متخذ القرار من خلال حكمه التقديري الشخصي، وفقاً لطبيعة مصادر المعلومات المتاحة لديه، من خلال استخدام عدّة أنظمة داعمة وخبيرة، وقد يكون من بينها نظام الاستشارات الذي يعد ضروري، في ظل تراكم الخبرات لمحيط اتخاذ القرارات مما يضمن فعاليته.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية

يلعب اتخاذ القرار دوراً أساسياً وفعالاً في قيام وظائف الإدارة والمؤسسة ككل، وهو الأساس المحرك لجميع الأنشطة وقيام الأهداف واستمرارية المؤسسة، لذا نجد أن متخذ القرار يجب أن يمتاز بالثقة العالية في المفاضلة بين البدائل المتاحة لديه وبسرعة عالية، نظراً لارتباط كافة الوظائف بالقرارات التي تكون في شكل إجراءات تنفيذية بالأوامر أو كتابية، لضمان سير ومواصلة الأنشطة وبالتالي ضمان مستقبل المؤسسة، كما أن هذا القرار سيؤثر أو سيتأثر بمناخ ووضعية الأعمال وبيئة المؤسسة الخاصة والعامّة، لذا فإن أهميته مستمدة في القيام بالقرار اللازم في وقته المحدد لتحقيق مزاياه وأهدافه، فمن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى محاولة تحديد الأهمية والأهداف التي تحملها تطبيقات القرارات على صعيد المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: أهمية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

يتمحور القرار في وظائف إدارة المؤسسات الاقتصادية في كونه الأداة الفاعلة المحركة للأنشطة والوظائف، فمن خلاله تضمن المؤسسة متابعة سيرها ونموّها وتحقيق أهدافها، ومنه فهو القاعدة الأساسية التي تستند عليها المؤسسة لمدى فعاليته، وإلزاميته ومساهمته الفورية في تنفيذ الغايات والسياسات، لذا سيتم التطرق في هذا المحور في التطرق إلى أهمية اتخاذ القرارات ومدى اعتماد المؤسسة عليه وتأثيرها به، من خلال العنصر الآتية:

- تظهر عادةً الأهمية من اتخاذ القرار بالإجابة عن التساؤلات التالية المطروحة: ما هي معاييرك في صنع القرار؟ وما الغاية من اتخاذ القرار؟²، ومنه فتستمد الأهمية عند محاولة الإجابة عن هذه الأسئلة، بحيث أنه لا تكون أنشطة ووظائف للمؤسسة إلا إذا كانت قرارات تتخذ في شكل روتيني ودوري باعتبارها أحد

¹ _Christian Morel, La prise de décision, **Harvard Business Review-Translated in French**, Edition d'organisation, France, 2002, p: 117.

² _ Website: <https://www.weabow.com/prise-de-decision.html.date>, Date of view: March 06, 2018, Timing: 20:30.

مقومات إدارة المؤسسة ومواصلة نموها، ومنه فإذا كانت القرارات غير رشيدة وغير مناسبة وفقا لظروف متخذة فإنه بالضرورة سيعيق تسيير المؤسسة وتحقيقها لأهدافها، لذا دائما الأبحاث المتخصصة في مجال إدارة الأعمال يركزون على أهمية اتخاذ القرار الرشيد وسلامة البدائل المتاحة، باعتبارها معلومات ذات جودة من الإنحرافات، وكذلك سلامة مصدرها الذي يعدّ أهم عامل قد يؤثر على عملية بناء وتحليل القرار وتنفيذه، حيث أضحى أنه ليست الغاية من الكم الهائل من اتخاذ القرارات بل الغاية والأهمية تكمن في مدى سلامة المعطيات ورشد القرار الأنسب، ومدى فعاليته حسب توقيت تأثيره، مع مناسبة لحظة اتخاذه وفعاليته وتحقيقه للقيمة المضافة المرجوة منه؛

- يساهم اتخاذ القرار في ترشيد استخدام موارد المؤسسة حسب "Cheris Argyris" من خلال درجة الابتكار والمرونة المبدولة للحد من المخاطر التي قد تعيق الأهداف، كالقرارات المرتبطة بالاستثمارات الجديدة، هنا نظرا للثقة العالية لمتخذ القرار في المعلومات التي يعتمدها سيساعد الإدارة من الحد من عدم التأكد وتأثيره¹؛ من خلال المشاركة الفاعلة في عملية صنع القرار وتحديد الانحياز وخفضه على المستوى التنظيمي لإشراك أفكار المسيرين الآخرين من خلال الاقتراحات وتفعيل عملية الاتصال داخل المؤسسة²؛
- أحيانا تتخذ القرارات للخروج من وضعية ضعف أو قيود تفرضها بيئة المؤسسة، ويتجلى ذلك في أداء الوظائف الجديدة، من خلال التدخل التنفيذي للقرار في المدى القصير، لا سيما في المؤسسات الاقتصادية ذات الحجم الكبير، حيث تكون تلك القرارات في شكل أوامر لتصويب وترشيد الأداء³؛
- يتم أخذ القرارات لغاية سير وظائف أنشطة المؤسسة والقيام بالوظائف الإدارية بما يضمن قيام كلا من: التخطيط، القيام بالتنظيم، القرارات الخاصة بالتوجيه، القرارات الخاصة بمجالات الرقابة ودعمها؛
- لذا فمن الضروري فهم القرار لتحليل الإجراءات والعمليات التي تؤدي للمفاضلة والاختيار وبذلك التأثير عن ضبط مخرجات ممارسات صنع القرارات⁴.

الفرع الثاني: أهداف اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر القرار من خلال ما تقدّم في تعاريفه بأنه مجموعة المراحل التي تصف الوضعية أو المشكلة التي تتطلب تنفيذ إجراء من خلال عملية المفاضلة بين عدّة بدائل متاحة، واختيار البديل الأمثل لتنفيذه، بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منه، فالأساس هنا من اتخاذ القرارات على صعيد المؤسسات الاقتصادية هو ما يرمو إليه

¹ _Cheris Argyris, **Interpersonal Barriers to Decision Making**, Harvard Business Review on Decision Making, HB-School Press, 2001, P: 60.

² _Daniel Kahneman, Dan Lovallo, and Olivier Sibony, **Before you Make That Big Decision**, Harvard Business Review, Issue: June 2011, p: 52.

³ _Michel Hammer, **The Process Audit**, Harvard Business Review, HB-school, Publishing Corporation, Issue: April 2007, p: 03.

⁴ _Jean Charron, Sabine séparai, **Organisation et gestion de l'entreprise**, Edition Dunod, France, 2001, p: 23.

من أهداف في حالة تنفيذه، لذا سيحاول الطالب انطلاقاً من هذا المحور أن يبرز أهم الأهداف المرجوة من اتخاذ القرار، انطلاقاً من العنصرة الآتية:

- أن اتخاذ القرارات المتراكمة تؤدي إلى تحسين نوعية المعلومات من خلال اختيار البدائل المثلى المستخدمة، ومنه إمكانية زيادة فعالية الأداء الإداري والمالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- تؤدي عملية اتخاذ القرارات من إمكانية تصحيح الانحرافات عن طريق تقييم البدائل وإجراءات التغذية العكسية من قبل إدارة المؤسسة مما يضمن فعالية قيام الأنشطة والوظائف؛
- توفر اتخاذ القرارات للمؤسسة الاقتصادية القدرة على تحليل وتصحيح وتقييم المواقف والوضعيات التي تمر بها، انطلاقاً من حل المشاكل الإدارية والتشغيلية¹.
- كما تساهم تحليلات اتخاذ القرار من إكساب مديري المؤسسة الخبرة والتعلم بزيادة قدرات التحكم في الوظائف، مما يضيف زيادة مستوى الأداء الإداري والمالي والعمل على التحسين المستمر لأنشطة المؤسسة²؛ ومنه فتعقيدات اتخاذ القرارات وتراكمها تعطي طابع تراكم الخبرة لدى متخذ القرار وفعاليتها؛ وتعتبر عملية اتخاذ القرارات وسيلة أو أداة فعالة لتحقيق أنشطة ووظائف إدارة المؤسسة الاقتصادية مما يضمن الاستمرارية والنمو وتحقيق الأهداف من خلال تطبيقاته في شكل إجراءات وبرامج تنفيذية، لكن لا يمكن تحقيق أهداف اتخاذ القرارات إلا من خلال عدّة عوامل من أبرزها: تحديد القرارات الرئيسية وتقييم العوامل التي التي يتأثر بها القرار، باعتبار أن القرار هو نشاط يهدف لحل وضعية أو مشكلة من خلال الحل المرضي والمقبول³، مع تحديد دور القرار والمعلومات المتوفرة لدعمها، وتحديد مدى جودتها، حيث تساعد مثل هذه العوامل المنظمة على فهم القرارات مما يجعلها أكثر فعالية.
- ومن خلال الاستشارات وتكوين ورش عمل للتأطير والمناقشة والتحليل والمفاضلة بين البدائل، والتخفيف من ظروف عدم التأكد مما يضيف رؤية للمؤسسة الاقتصادية⁴، يأتي ذلك في كون اتخاذ القرار يقدم جملة من المزايا والمساهمة في قيام الوظائف إدارة للمؤسسة بشكل يضمن التنسيق ومنه فأهدافه تستمد من الوظيفة التي يتيحها لتحقيق أهداف المؤسسة وهو ما يفسره الشكل أدناه.

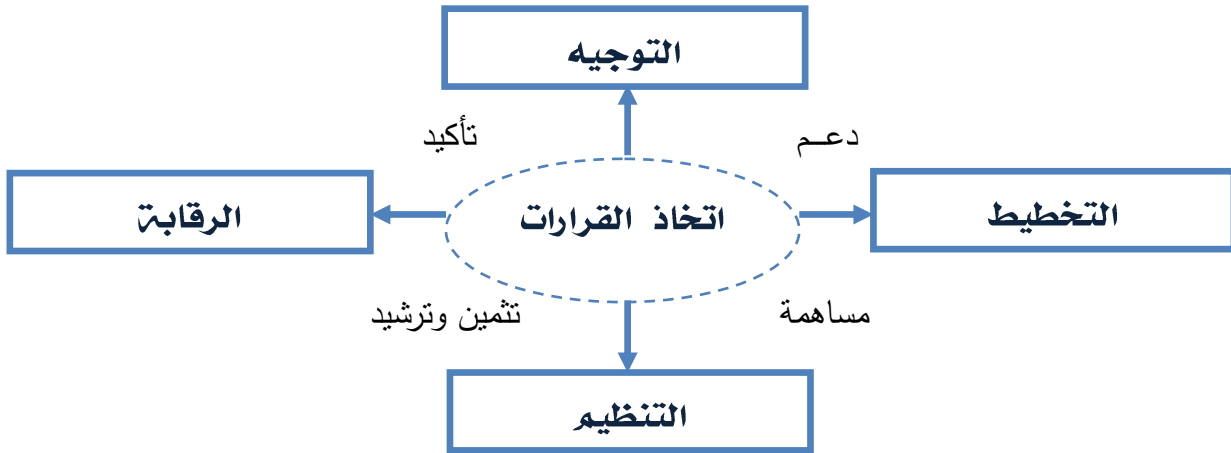
¹ _Shannon E. Kelly, And others, Expediting evidence synthesis for healthcare decision-making: exploring attitudes and perception towards rapid reviews using Q methodology, Academic editor Stefan Kuhle, Peer, Canada, Issue: October, 2016, p: 20.

² _Michel C. Mankins, Lori Sherer, **How To Clone you Best Decision-Makers**, Harvard Business Publishing-Review Insight Report, Issue: October 03, 2014, p: 08.

³ _Wydział Organizacji Z, **The Role of soft Skills Indecision Making by Auditors**, Organizacja Zarzadzane, Sientific Article Revue Issue: n° 94 Monaco, 2016, p: 154.

⁴ _Thomas H. Davenport, **Make Better Decisions**, Harvard Business Review, Boston-USA, Issue: November 2009, p: 02.

الشكل رقم (02): موقع اتخاذ القرار من المساهمة في دعم وظائف إدارة المؤسسة

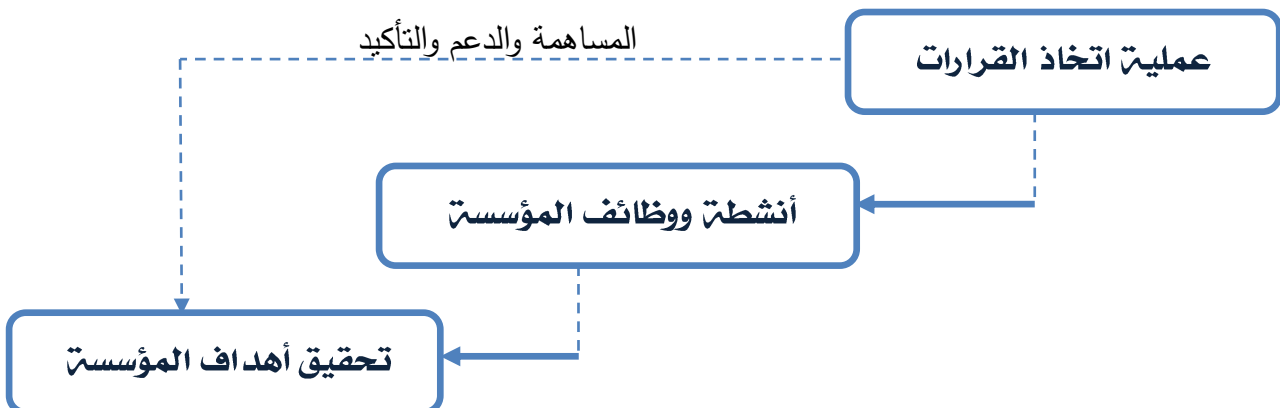


Sources: Prepared by the student, depending on: Paul R. Lawrence and Jay W. Lorsch, *New Management Job: The Integator*, Harvard Business Review

يستخلص من الشكل أعلاه أن وظيفة اتخاذ القرار تأخذ الدور المحوري الذي يضمن سير وظائف إدارة المؤسسة من خلال (دعمها، التأكيد عليها، المساهمة في تفعيلها، وبتثمين وترشيد مختلف الممارسات)، من خلال هذه العوامل التي تهدف إليها عملية اتخاذ القرار، يمكن تفسير تلك العلاقة التي تربط القرارات بتحقيق الأهداف بأنها وظيفة كامل من خلال المساهمة في سير الأنشطة والوظائف لتحقيق أهداف المؤسسة، بمعنى أنه كلما كانت قرارات وظيفية من قبل إدارة المؤسسة كلما كان ذلك أداة فعالة تضمن تحقيق الأهداف ويمكن ترجمة ذلك انطلاقاً من الشكل الآتي الذي يبين موقع كلا المتغيرين.

من خلال ما تقدّم يتبين بأن أهداف المؤسسة الاقتصادية تتأثر بمجريات عملية اتخاذ القرارات باعتبارها هي العامل المحدد للأنشطة والوظائف وسير المؤسسة العام من خلال الدعم والمساهمة في بناء وتحقيق الأهداف، وهذا ما يترجمه الشكل أدناه.

الشكل رقم (03): موقع اتخاذ القرار من أهداف المؤسسة الاقتصادية



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل أهداف اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

يمكن ملاحظة من خلال الشكل بأن عملية اتخاذ القرار تأخذ بعد الركيزة في توجيه أنشطة ووظائف المؤسسة وسيورها العام لما يضمن خدمة الأهداف وتحقيقها، لذا فعلاقة أهداف المؤسسة باتخاذ القرار هي وعلاقة ارتباطا وظيفية تكاملية، لخدمة إدارة المؤسسة ككل، ومنه فالغزى من قيام إجراءات القرار هو في الأساس الأهداف المتأتية من خلال بناءه بناء على عدّة مصادر متاحة واتخاذ بطريقة رشيدة وفعالة.

بناء على ما تقدّم يستخلص بأن القرارات لا ينظر لها من زاوية الكم وتراكم تنفيذها لغايات قيام وسير المؤسسة الاقتصادية فحسب، بل يراعي في ذلك ما ستحمله تلك القرارات من أهداف تخدم المؤسسة، وعليه فإن هذه الأهداف التي يجملها القرار تأتي إلا بتوفّر جملة من الخصائص النوعية لصفة القرار، ومن أبرزها نجد سرعة القرار وملائمته ومدى معالجته للوضعية أو المشكلة من خلال تقييم الحل الأمثل ومدى سلامة تطبيقاته وإجراءات تنفيذها وكذلك مدى قبوله، كلّ هذه عوامل ستؤدّي بدورها إلى ترشيد القرار وما يضمنه من أهداف مسطّرة، وفق مبدأ فعالية القرار هي المحدّد الأساسي لغايات وأهداف المؤسسة.

المطلب الرابع: علاقة تقرير التدقيق المالي باتخاذ القرارات

ينظر للبدائل التي يعتمد عليها صنع القرار على أنها مجموعة المعلومات النوعية والكمية التي تستخدم يعد تحليلها وتقييمها بغية إيجاد توليفة (تركيبية) فعالة للحكم على وضعية أو نشاط أو إجراء وتنفيذه في شكل إصدار قرارات، ومنه فإنه من جملة هذه المعلومات نجد ما يحتويه تقرير التدقيق المالي باعتباره يحمل معلومات ذات جودة تفسّر وتعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية والحكم على الأداء لفترة زمنية معينة، يقدم لإدارة المؤسسة لإيفادها وليساهم بذلك في ترشيد القرار، ومنه نجد هنا أن الهدف الأساسي المستمد من التدقيق المالي هو التقرير الذي يحمل ذلك الرأي الفني لخدمة قرارات المؤسسة كبديل متاح، لذا سيتم التطرق في هذا المطلب إلى جوهر العلاقة القائمة بين تقرير التدقيق المالي وبين مجالات اتخاذ القرارات.

حيث شمل هذا العنصر الجوهري حديث العديد من الباحثين والمهتمين بالشأن المالي والمحاسبي حديثا، حيث يعد التقرير بأنه ركيزة قيام مهمة التدقيق المالي والغاية منه، حيث يرتبط دائما بالغاية من استخدامه وأهميته وفوائده العائدة على أصحاب المصالح وإدارة المؤسسة في المقام الأول¹، فيلخص العديد من الكتاب وكذلك ما يوجد في الدراسات المعنونة في ميدان التدقيق أن ركيزة قيام مهمة التدقيق المالي يكمن في مخرجاته ذات الجودة، والتي تساهم في خدمة القرار وصناعته والعمل على تأكيده، من خلال دعم الثقة بإبداء الرأي الفني الموضوعي المحايد من قبل المدقق والوقوف على أهم التحفظات المشار إليه بأسلوب تصحيحي وانتقادي، الغاية منه إثبات مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، فهو بذلك يمثل الأداة التي تضمن الاتصال بين الجهة المالية وبين إدارة

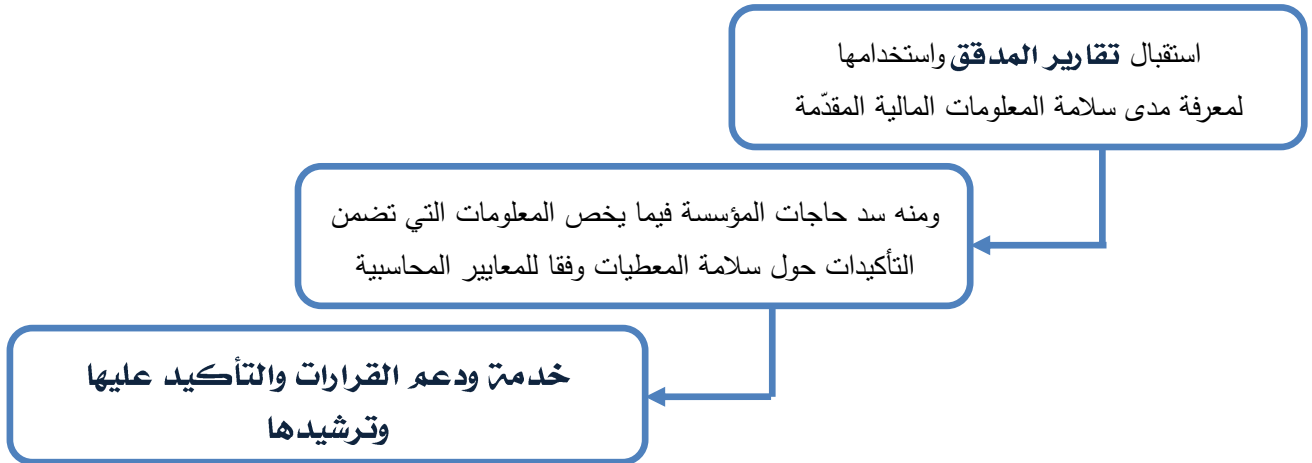
¹ Nabil Aloulou, L'utilité du rapport d'audit, Mémoire présente pour l'obtention de la Maitrise en Etudes Comptables, Université of Sfax, Tunisie, 2001, p:16.

المؤسسة، من خلال تبادل المعلومات المحاسبية والنوعية ذات الطابع المالي، في شكل ردّات الفعل التصحيحية أو التأكيدية وقد تكون استشارية إذا كانت مصلحة التدقيق تمارس على أنها وظيفة داخلية في المؤسسة؛ ومنه العمل على تحسين فعالية متخذ القرار بالاعتماد عليها في عملية التنبؤ وتصحيح الانحرافات السابقة والحالية للوضع المالية للمؤسسة¹.

الفرع الأول: موقع تقرير التدقيق وعلاقته بعملية اتخاذ القرار

في هذا التفرع سيحاول الطالب من أن يبرز موقع مخرجات التدقيق المالي وعلاقته الوظيفية في دعم وخدمة القرارات في المؤسسة الاقتصادية، من خلال النموذج المعتمد في الشكل أدناه الذي يصف ويحاول تحليل تلك العلاقة القائمة، فحسب ما جاء به الباحثين " Marcia W, Blenko, Michel C, Paul Rogers " يعتبر أن قيام المؤسسة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالأداء واتخاذ القرارات، وما يدعمها من عمليات التدقيق المالي ويتحدد نقاط الضعف والتحرك نحو تدقيق أو مراجعة القرارات وإعادة تنظيمها، وعلى المدراء أساساً اتباع الخطوات الست (06) الآتية: تحديد القرارات انطلاقاً من تقارير التدقيق، تحديد أين يجب اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى ضرورة تنظيم البنية ومصادر القيمة للمؤسسة، وطريقة اتخاذ القرارات بسرعة وسهولة²، ولعلّ أهم المصادر المتاحة التي يمكن الاستناد إليها لبناء (صنع) القرار هي ما يتضمنته تقرير التدقيق المالي، حيث يوضّح الشكل الآتي موقعه وعلاقته بمجالات اتخاذ القرارات من خلال وظيفة الدعم والتأكيد على ترشيدها في المؤسسة الاقتصادية، باعتباره أداة داعمة ضمن النظم الخبيرة النوعية.

الشكل رقم (04): موقع تقرير التدقيق المالي وعلاقته الوظيفية بدعم القرارات



Sources: Eustache Ebondo Mandzila , Le Rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision,

Parcours: Audit et Expertise, Kedge Business School, France, 2015 p: 22.

¹ _Alain Mikol, les réponses au livre vert sur l'audit de la commission européenne, Revue Française de Comptabilité, n° 442, Avril 2001, France, p: 18.

² _Marcia W, Blenko, Michel C, Paul Rogers, The Decision-Driven Organization, Harvard Business Review - Publishing, Corporate Learning, June 2010, p: 02.

يمكن استخلاص الفكرة العامة التي يحملها الشكل في أن القرارات الرشيدة تقف على مدى ملائمة المعلومات المتاحة، والتي تتمثل البدائل المستمدة من عدّة مصادر بما فيها أهم مصدر من ناحية دعم القرار وهو تقرير التدقيق المالي الذي يحمل عدّة دلالات ومؤشرات انطلاقاً من ابداء الرأي، وبذلك اتاحة معطياته لمتخذي القرارات لاستخدامها، ومنه يكون تقرير التدقيق المالي تلك الأداة الداعم لوظائف الإدارة وأهدافها.

حيث يدرك المستثمرون وأعضاء مجالس الإدارة أن تلاعب بالقرارات من أجل إدارة الأرباح على المدى القصير، بحيث تتمثل ذلك المخطر الرئيسي لأهداف المؤسسة الحقيقية، لذا نجد أن المدقق يساهم بشكل فعال من تصويب وضعية المؤسسة المالية ومدى مصداقيتها، لذا فإن القرارات تكون فعّالة نظراً لخدمة تقرير التدقيق والرأي الفني الذي يحمله، لذا فإن الإفصاح عن القرارات التشغيلية (العملياتية) الأكثر عرضة للتلاعب، من أجل تحديد ما إذا كانت تُصنع لأسباب تجارية سليمة أو لتعزيز النتائج المالية بشكل مصطنع، وهذا الدور هو مهمّة التدقيق المالي الذي يحدد ويكتشف سلامة إدارة المؤسسة من ذلك¹؛

كما يهدف تقرير التدقيق من خلال استخدامه إلى تصحيح القرارات الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة الاقتصادية، وعادة يتطلب ويستوجب على الإدارة أن تقوم بالتغذية العكسية لقراراتها في شكل تصحيح للانحرافات وللقرارات غير الصائبة التي كانت قد قامت بها، حيث يضمن مضمون التقرير مدى سلامة وفعالية قراراتها من خلال جملة من الاستنادات المقدّمة من طرف المدقق المالي، من خلال هذا الارتباط يتضح مدى علاقة تقرير التدقيق بقرارات إدارة المؤسسة الاقتصادية من خلال العلاقة التكاملية التفاعلية بينهما.

بالمقابل يمكن أن نجد أحياناً ذلك التأثير السلبي لتقرير التدقيق المالي على مجريات اتخاذ القرار، ونظراً للعلاقة القائمة، فإن كل ما يصدر من جهة التدقيق سيترجم في شكل قرارات وإجراءات روتينية لتنفيذ أنشطة المؤسسة، وأنه في العادة متخذ القرار سيستند إلى معطيات إبداء الرأي في التقرير باعتباره أداة تحمل معلومات ذات جودة، وإذا ما تم تفحص واقع وأداء مهمة التدقيق فإنه أحياناً قد توجد مخاطر ناتجة عن جهة التدقيق.

فيعرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين* (IFAC) مخاطر جهة التدقيق على أنها: " احتمال إبداء الرأي غير مؤسس وسليم وبطريقة غير ملائمة ومطابقة لوضعية القوائم المالية، نتيجة وجود تحريفات جوهرية²، ومنه سيؤدي ذلك إلى انحراف القرارات وعدم ترشيدها، لذا وجب التأكيد هنا على مصطلح مهم جداً فيما يخص مهنة التدقيق

¹ _ David Sherman, David Young, **Where Financial Reporting Still Falls Short**, Harvard Business Review, from The July-August 2016 issue, p: 05

* _ IFAC: International Federation of Accountants Committee.

² _ Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut Jasson, **Audit et Commissariat aux comptes, Guide de L'auditeur et de L'audite**, Editions Francis Lefebvre, France, 2010, p: 446.

وهو " جودة التدقيق (التقرير) الذي يعرّفه الباحث " Deangelo " بأنه: " زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والمخالفات المحاسبية في القوائم المالية ومنه زيادة استقلاليتة"¹.

وبشير هنا المجلس الدولي للمعايير التدقيق والتأكيد * IAASB إلى أهمية جودة التدقيق ومخرجاته نظرا لما يتوافق وما يتطلبه السياق الأوسع للإبلاغ المالي الجيد والفعال، فمن خلال المعيار الدولي لمراقبة الجودة يتبين بأن المجلس الدولي قد مهد الإرشادات اللازمة لممارسة المهنة لزيادة مستوى الكفاءة، لأن تقرير التدقيق المالي هو جوهر الغاية من قيا المهنة، لذا فإن السعي وراء جودة تقرير التدقيق ليس برنامجا ذو نتيجة نهائية، بل هو في الأصل عملية تضمن إجراء التحسينات المستمرة لخدمة مستخدميه².

بالإضافة إلى ذلك أشار المكتب الدولي KPMG* للتدقيق أن جودة تقرير التدقيق تتوقف على إتاحة المعلومات والتفسيرات الضرورية بشأن التأكيدات المعقولة والموضوعية للبيانات المالية المستمدة من القوائم المالية، وبأنها بم يكن بها أخطار جوهرية، مما يتيح سلامة استخداماتها وفقا لمبدأ الإفصاح الكافي والعادل³.

الفرع الثاني: تقرير التدقيق في كونه معلومات متاحة لخدمة القرارات

من خلال هذا الفرع سيتم تبيان صفة ومحتويات التقرير على أنها معلومات ذات جودة متاحة كبديل متاح ضمن بدائل إتخاذ القرارات، حيث إن المعلومات المتوقّرة في تقرير المدقق هي معلومات جد مهمة وذات مصداقية ويمكن استخدامها كأحد بدائل اتخاذ القرار، ومنه فالرأي الفني للمدقق المالي سيساهم في دعم وتحسين جودة المعلومات وإتاحتها لترشيد عملية اتخاذ القرارات، ويفترض بأن مخرجات التدقيق المالي على العموم على أنها ذات جودة ومنه إمكانية الثقة بها واعتمادها بافتراض عدم وجود مخاطر لمهمة التدقيق لأنه قد يؤثر تقرير التدقيق المالي على مجريات عملية صنع القرار بصفة كبيرة إذا ما تم اعتماده تأثيرا إيجابيا في المقام الأول أو يأخذ مجرى التأثير السلبي وفقا لعدالة ومصداقية متطلبات مهمة التدقيق المالي، التي ستفصح بشكل شفاف عن مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة باعتبارها ترجمة لوضعيتها الحقيقية ومنه زيادة الثقة فيها ودعمها، وفقا لما تتطلبه إدارة المؤسسة.

أما فيما يخص مجريات عملية اتخاذ القرارات فإن ارتباطها وثيق جدا بمدى توفر المعلومات وإتاحتها للاستخدامها كبديل متاحة، ويكون هنا تقرير التدقيق المالي بمثابة المدخلات المطلوبة من قبل إدارة المؤسسة الاقتصادية، والشكل الآتي يبرز ذلك من خلال سياق الارتباط وفقا لمبدأ تراكم المعلومات.

¹ _ Li Dangelo, **Assessing Actual Audit Quality**, These- Doctorat of Philosophy in Accounting, Drexel University, UAS 2004, p: 15.

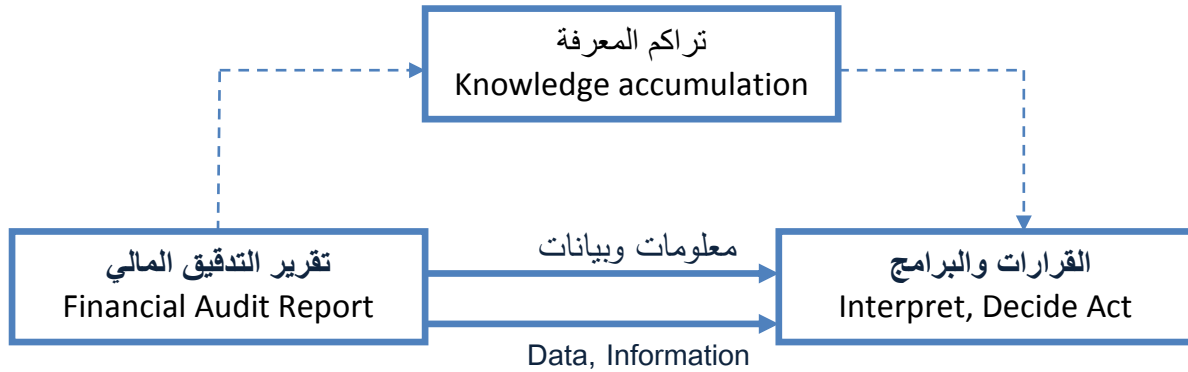
* _ IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board.

² _ IAASB-CAG PAPER, **Audit Quality an IAASB Perspective**, USA, Issue: January 2011, p: 02.

* _ KPMG: Klynveld Peat Marwick Goerdeler.

³ _ KPMG, **Audit Report**, the Readers of the Treasury's Annual Report, Issue: June 2006, France, p: 136

الشكل رقم (05): عملية تراكم المعلومات تقرير التدقيق المالي في سياق ارتباط القرارات بالمعلومات



Sources: From student preparation: depending on: Alter Steve, Information systems: A Management Perspective, Reading Addison-Wesley, 3th _ the Third Edition, 1999, p: 49.

يوضح الشكل أعلاه، العلاقة القائمة بين مدخلات عملية صنع القرار من خلال ترجمتها في شكل معلومات وبيانات متاحة مستمدة من عدة مصادر لتراكم المعرفة في المؤسسة، حيث يبين موقع تقرير التدقيق المالي باعتباره أحد المعلومات الأساسية والضرورية التي يتم الاستئناس بها والعمل على ضوءها من خلال ترشيد عملية اتخاذ القرارات؛ حيث يسعى مستخدمو المعلومات والبيانات في المؤسسة إلى تحليل الوضعية المالية بغية اتخاذ القرارات الدقيقة والمناسبة انطلاقاً من معطيات تقرير التدقيق الذي يضمن الملائمة والموثوقية¹، وذلك من أجل تطبيق الأفكار والمعرفة بشكل منهجي لصنع القرارات بما يضمن تحقيق الأهداف المتعددة، من خلال الاختيار القائم على المفاضلة بين المعلومات بما يتماشى مع نظرية المنفعة المتوقعة².

ومنه يستخلص من مخرجات التدقيق المالي بأنها معلومات نوعية ذات طابع مالي تعمل على تحسين قدرة متخذي القرارات في التنبؤ بالنتائج المتوقعة أو تصحيح الانحرافات للتوقعات السابقة والحالية، حيث يدخل ذلك ضمن القرارات المالية والاستراتيجية³، وتأثيرها الإيجابي يتوقف على مدى دقة معطياتها.

حيث يتضح بناء على ما تقدم في هذا المطلب بأن أساس قيام وظائف المؤسسات الاقتصادية وجوهرها هو عملية اتخاذ القرارات لما له من أهمية والدور الذي يلعبه باعتباره أهم الآليات المحركة لأنشطة المؤسسة، في شكل أوامر وسياسات وإجراءات إدارية ومالية متعددة الوظائف، حيث يتجسد ذلك من خلال استخدام التقرير في جمع مراحل عملية اتخاذ القرار التي تتضمن تحديد المشكلة انطلاقاً من معطيات إبداء الرأي الفني والذي يساهم

¹ Veronique Bessieres, Analyse de l'information financier: diagnostic, évaluation, Prévision, risque, Édition économique, France, 2007, p: 10.

² David H. Krantz, Howard C. Kunreuther, Goals and plans in Decision-Making, Journal- Judgment and Decision Making, Vol. 02, n°. 03, Issue: June 2007, p: 141.

³ Alian Mikol, Les réponses au livre vert sur l'audit de la commission européenne, Revue Française de comptabilité, Issue: April 2011, n°: 442 ,France, p: 18.

في تحديد وتقييم بدائل القرار وترشيد صناعته وعلى مجريات اتخاذه، بالإضافة إلى أن تقرير التدقيق المالي يعمل على المتابعة والتقييم للقرارات للوقوف على مدى سلامتها ومدى انحرافاته وتصويبها.

المبحث الثالث: عرض وتقييم الدراسات السابقة

وفقاً لمبدأ التواتر في البحث العلمي فإن دراسة هذا الموضوع لم تأتي وتتأسس من فراغ وإنما تأسست انطلاقاً من تقييم جملة من الدراسات التي سبقت وإن تطرقت لدراسة المتغيرين بصفة صريحة أو العمل البحثي على ضوءها، من خلال تقديم عدّة نتائج وتوصيات كانت من شأنها أن تتوافق مع ميولات الطالب للتعلم أو التطرق إلى عدة زوايا منها، وذلك بغية توضيح النتائج التي توصل إليها غيره حتى لا يقع في تكرار النمط الذي قدّمته تلك المواضيع المدروسة، بالإضافة إلى تحديد الجوانب البحثية التي تحتاج إلى استكمال وتم الوقوف عندها، مع الحرص على تجنب الأخطاء والمشاكل التي وقع فيها الباحثون السابقون، أو التي اعترضت دراستهم، مع التأكيد على تلك الآفاق التي أشارت إليها والاعتماد والاستئناس بأهم النتائج المستخلصة..،

وانطلاقاً من توافق الدوافع والمبررات الموضوعية والإلحاح العلمي الذي اقتضى الغوص في هذا الموضوع لمحاولة اكتشاف علاقة التأثير التي يحملها تقرير التدقيق المالي على جوهر العملية الإدارية في المؤسسات الاقتصادية وهو اتخاذ القرارات، ممن خلال ما تقدّم يأتي هذا المبحث كمدخل تمهيدي للدراسة التطبيقية باعتباره أحد ارتكازات دراسة الموضوع، متمثلاً في الأدبيات التطبيقية كخطوة تمهيدية وتعريفية بأهم الدراسات الأكاديمية التي سعت لتوضيح المتغيرات المدروسة، والتي ساهمت في بسط عدّة توجهات للطالب مما أتاحت له توضيح رؤية الأثر القائم بين المتغيرات المشار إليه والتي يشتغل على قياس أثرها.

فمن خلال هذا المبحث يكون الطالب قد عرّف بأهم الدراسات التطبيقية التي سبقت وأن تطرقت لمتغيرات

الدراسة وفقاً للتقسيم المحوري الآتي:

- عرض الدراسات السابقة باللغة العربية؛
- عرض الدراسات السابقة باللغة العربية؛
- تقييم مخرجات الدراسات السابقة؛
- مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

يعتبر موضوع التدقيق ومتغيراته من بين المواضيع التي لاقت القبول الاهتمام من قبل الباحثين والطلبة الأكاديميين المهتمين في الوقت الحالي، حيث أن الكل ينظر له من زاوية الرهان الذي يضمن حماية المؤسسة الاقتصادية، نظرا لتعدد الممارسات المهنية والحاجة لجهة تدعم وتؤكد مصداقية أنشطتها بغية تحقيق الأهداف، حيث نلاحظ بأن العديد من الأبحاث العلمية تؤكد دائما على الأهداف التي يحملها لحماية المؤسسة ولتأكيد سلامة بياناتها المالية التي تعد المرآة العاكسة لأنشطتها، بالموازاة مع ذلك تظهر في نفس السياق مدى ربط هذه الوظيفة (المهمة) بمجالات الإدارة ومن بينها زاوية اتخاذ القرارات، حيث تؤكد مخرجات العديد من الدراسات البحثية باختلاف أنواعها أن الغاية الأساسية لمهمة التدقيق المالي هي ذلك الرأي الفني الذي يستخدم في تصويب وترشيد قرارات إدارة المؤسسة، وعلى هذا الأساس فإن الطالب ارتى بأن تكون متغيرات هذا الموضوع تجمع بين مهنة التدقيق المالي وتبديه من مخرجات ومدى تأثيرها على عملية بناء واتخاذ القرارات، استنادا لما تقدم في الدراسات السابقة، حيث سيتم من خلال هذا المحور التطرق إلى أبرز الدراسات باللغة الأجنبية التي سبقت وأن درست متغيرات الموضوع بصفة مباشرة والتي اشتملت في مضمونها على تحديد مدى أثر تقرير التدقيق المالي على عملية اتخاذ القرار، انطلاقا من تفرعات الجداول الآتية:

دراسة Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, Firas Naim Dahmash, Abdullah Salah Hardan (2012)	
"Informational Content of auditor's Report and its Impact on Making Decision from Lenders and Managements View in the Jordanian Industrial Public Firms " .	تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)
ما مدى اعتبار أن محتوى تقرير التدقيق كافيا وملتما لإمكانية استخدامه؟ وما مدى رضى المستخدمين عن محتوى التقرير وأهمية استخدامه؟	إشكالية الدراسة
يفترض بأن تقرير التدقيق يخدم ويدعم مستخدميه لا سيما في مجالات اتخاذ القرارات، في المؤسسات الاقتصادية العمومية.	الفرضية الأساسية للدراسة
ركزت هذه الدراسة بشكل كبير على فحص محتوى التقارير ومدى توافق اتخاذ القرارات معها، بما يضمن فعاليتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها، حيث تم استخلاص النتائج الآتية: <ul style="list-style-type: none"> ▪ هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى الكفاية والملائمة وقلّة الرشد في استخدام تقرير التدقيق في مجالات اتخاذ القرار من قبل المديرين، مع معرفة مدى الامتثال إعداد التقرير لمعايير المراجعة الدولية ISA؛ ✓ المحتوى الإعلامي (المعلوماتي) لتقرير التدقيق غير مناسب لاتخاذ القرارات استنادا لمخرجات دراسة الحالة (الشركات الصناعية في الأردن)؛ 	أبرز النتائج المتوصل إليها

<ul style="list-style-type: none"> ▪ كما أن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق المالي لا يساهم في تحسين جودة القرارات، وأيضاً أشارت النتائج إلى أن مضمون التقرير لا يتفق مع معايير التدقيق الدولية IFRS؛ ▪ تقرير التدقيق ومحتواه وجد بأنه غير ملائم وغير كاف وغير محايد تماماً لخدمة قرار إدارة المؤسسات العمومية؛ ▪ لم يتم تفعيل معايير التدقيق الدولي وتعارض محتواها مع إبداء الرأي الإيجابي، ولا توجد تغذية عكسية فيما يخص علاقة التقرير باتخاذ القرارات، بناء على الفئة المستهدفة (المؤسسات الصناعية العمومية). 	
<p>دراسة Emilia Vasile, Daniela Mitran (2016)</p>	
<p>"The relationship between the audit committee and decision-makers within an organization"</p>	<p>تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)</p>
<p>ما هي أوجه العلاقة القائمة بين مهام لجنة التدقيق المالي وما يتم تقديمه للإدارة بغية اتخاذ القرارات بما يضمن استمرارية المؤسسة؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>لجنة التدقيق ووظائفها داخل المؤسسة هي أداة فعالة لتأكيد القرارات والوقوف عليها ومحاولة تصحيحها، من خلال تزويد الإدارة بالتقارير وخدمة الأهداف.</p>	<p>الفرضية الأساسية للدراسة</p>
<p>يمكن ذكر أهم النتائج المتوصل إليها في الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ لجان التدقيق وما تقدمه للإدارة من تقارير التي تحمل إبداء الرأي الفني والموضوعي .. هي وسيلة جد فعّالة تقع بين الإلزامية والأهمية لخدمة وترشيد القرارات وتصحيح الأداء؛ ▪ تضمن لجنة التدقيق داخل المؤسسة من إمداد الإدارة بالتقرير السنوي لوصف الوضعية المالية والإدارية مما يساهم في تصويب اتخاذ القرارات؛ ▪ تقدم لجنة التدقيق لإعدادة جملة من التوصيات والاقتراحات بشأن تحسين الأداء المالي والإداري، باعتبارها وسيلة اتصال ولها مكانة وظيفية عالية؛ ▪ تُعدُّ مهام لجان التدقيق في المؤسسة بمثابة أداة تقييم وتصحيح الانحرافات وأن لها دور تكاملي مع الإدارة من خلال دعم وترشيد القرارات؛ ▪ تقرير لجنة التدقيق أهم وسيلة لدعم وظائف المؤسسة وقراراتها. 	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>
<p>تم الاتفاق من خلال هذه الورقة البحثية على ضرورة إيجاد التوافق والتكامل بين جهة الإشراف المالي ممثلة بلجنة التدقيق وبين إدارة المؤسسة لضمان خدمة القرارات وتحقيق الأهداف.</p>	<p>التوصيات</p>

دراسة Basak Erdem Rena, Elif Guneren Genc, Fatma Ulucan Ozkul (2016)	
"The Impact of the Opinions of the Independent Auditors on the Investor Decisions in Banking Sector: An Empirical Study on the Banks Operating in Turkey"	تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)
فيما تتمثل مساهمة رأي المدقق المالي في زيادة دعم وتأكيد قرارات المستثمرين في القطاع البنكي؟ من خلال إتاحة المعلومات وما مدى جودتها؟	إشكالية الدراسة
إن رأي المدقق المستقل له أهمية كبيرة في تقليل مخاطر عدم التأكد من اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنه فهو وسيلة لدعم القرارات وترشيدها.	الفرضية الأساسية للدراسة
<p>استخلص الباحثين جملة من النتائج من أبرزها، ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ يعتبر رأي المدقق المستقل أحد العناصر التي تدعم وتؤثر في مسارات اتخاذ القرارات الاستثمارية ودعم الثقة في سلامة العوائد من خلال تقييم البدائل المتاحة من خلال إتاحة التقارير لأصحاب المصالح والمستثمرين؛ ▪ تتأثر قرارات المستثمرين برأي المدقق المتضمن في التقرير بصفة كبيرة، باعتباره أداة موضوعية تأكيدية وتقييمية ذات بعد فني لخدمة القرارات؛ ▪ تعتبر آراء المدققين على أنها أهم العوامل التي قد تؤثر في قرارات المستثمرين، ومنه فإنه توجد دلالة إحصائية لحجم العلاقة الطردية والتأثير بين رأي المدقق الفني واتخاذ القرارات الاستثمارية لا سيما في المجال البنكي. 	أبرز النتائج المتوصل إليها

يمكن الإشارة هنا إلى أن الدراسات المعتمدة هي فقط عينة من جملة الدراسات باللغة الأجنبية المتداولة، باعتبارها كمدخل وللإشارة المعتمدة من قبل الطالب للتعريف بأن الموضوع لم يأتي من فراغ، وإنما تأسس بناء على خلفية بحثية في متغيرات الموضوع انطلاقاً من تصفح تلك الدراسات، والاقتصار فقط على ثلاث دراسات لتكون معبرة ودلالة على وجود دراسات سبق وأن تطرقت لزوايا من زوايا الموضوع، ومنه أمثلة الدراسات الغير المبوية نجد دراسة كلا من "Guiral Contreras, 2008" و "Schneider and Church, 2007" التي أشارت إلى أن القرار يتأثر بصفة مباشرة بعدة عوامل، من أبرزها رأي المدقق وطبيعته في كونه تقرير نظيف (إيجابي) أو تقرير متحفظ، والذي يساهم بدوره بناء وترشيد القرارات، وهو بذلك أداة ضرورية لدعم متخذ القرار وتوضيح مدى سلامة وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية، وكذلك الحال بالنسبة للدراسة الميدانية للباحث " Gomez Guillamon, 2003" التي أدت إليه إبراز أثر تقرير المدقق المالي في اتخاذ القرارات الاستثمارية الائتمانية، من

خلال إظهار نتائج تشير إلى أن تقرير التدقيق يعتبر من أهم المصادر الموثوقة وهي بمثابة بديل متاح للمفاضلة واتخاذ القرارات.

حيث يسعى الطالب من خلال التعريف بتلك الدراسات إلى بناء عملية التقييم واستخراج مميزات الدراسة الحالية عن تلك الدراسات انطلاقاً من المحاور التي سيتم التطرق إليها انطلاقاً من المطالب المولية، التي تلخص موقع الموضوع المدروس والميزة التي يحمله منته العلمي، اعتماداً على مبدأ التناسق والتكامل العلمي.

المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

لقد حظيت المتغيرات المدروسة بدورها إلى الاهتمام الواسع من قبل الدراسات البحثية باللغة العربية، حيث تنوعت طبيعتها ومسمياتها لكن مدلولها بقي يشير إلى العلاقة التي تكون بين تقارير التدقيق المالي وبين عملية اتخاذ القرارات، حيث تتي مجمل فرضياتها على ذلك، وكذلك فيما يخص النتائج المتوصل إليها نجد أن أغلب تلك الدراسات تستند بفكرة جوهرية مفادها أن غاية قيام التدقيق هو ما يتيح من مخرجات تساهم وتدعم مجالات اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، حيث سيحاول الطالب من خلال هذا المطلب من أن يعرض عن بعض الدراسات السابقة باللغة العربية التي كانت قد تطرقت لزوايا الموضوع المدروس، قصد الوقوف على أهم النتائج المتوصل إليها والعمل على تحسينها وبلوغ واكتشاف نتائج قد تكون مرضية فيما يخص الفرضية المستند إليها ومنه العمل على تحقيق أهداف الموضوع ككل، وعليه يمكن عرض تلك الدراسات وفقاً للجدول أدناه المفسرة لأهم ما تضمنته بغية إتاحة تقييمها والاستفادة من ما قدمته.

دراسة (مقال علمي): جمال محمود، أميرة دباش	
تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)	"أثر تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة حالة البنوك التجارية بجيجل -الجزائر"
إشكالية الدراسة	ما هو أثر تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات الاستثمارية في البنوك التجارية بجيجل؟ وما مدى ذلك؟
الفرضية الأساسية للدراسة	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات الاستثمارية في البنوك التجارية بولاية جيجل. مهما كان نوع التقرير ومحتواه.
	ركّزت هذه الدراسة على استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحديد حجم العلاقة احصائياً بمدى الارتباط لكل من تقرير مهمة التدقيق واتخاذ القرارات، حيث لخصت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية: <ul style="list-style-type: none"> ■ هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تقرير محافظ الحسابات واتخاذ القرارات الاستثمارية في المؤسسات عينة الدراسة،

<p>حيث يلعب التقرير الإيجابي الذي يتوقّر على خصائص التقرير النظيف دورا هاما في ترشيد القرار الاستثماري نظرا لما يتوقّر من معلومات ذات أهمية كبيرة؛</p> <p>■ يعد تقرير محافظ الحسابات من أهم مصادر المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمرين بغية ترشيد قراراتهم الاستثمارية نظرا لكون احتواءه على معلومات كيفية تعبّر عن صدق وعدالة القوائم المالية، حيث كلما كانت المعلومات ذات دلالة ومصداقية كلما أدى ذلك إلى ترشيد القرار.</p>	<p>أبرز النتائج المتوصّل إليها</p>
<p>يجب أن يحتوي التقرير على كل الإيضاحات والإفصاحات المرفقة للقوائم المالية وذلك بغرض أن يثبت جودته حتى يتسنى استخدامه في مجالات اتخاذ القرارات.</p>	<p>أهم التوصيات</p>
<p>دراسة دراسة (مقال علمي) : رامي محمد الزبيديّة، علي عبد القادر الذنبيات، 2012</p>	
<p>"أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار في البنوك التجارية الأردنية"</p>	<p>تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)</p>
<p>إلى أي مدى يتم اعتماد تقرير التدقيق في عملية اتخاذ القرار؟، وهل تؤثر تصنيفاته ومحتوياته على متخذ القرار؟ وهل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين أنواع التقارير المتحفظة في التأثير على القرار؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>تركّز هذه الدراسة في طرح الموضوع بفرضية النفي المبدئي، من خلال أن تقرير التدقيق المالي لا يتم اعتماده ولا يؤثر في مجريات اتخاذ القرارات.</p>	<p>الفرضية الأساسية للدراسة</p>
<p>أبرزت هذه الدراسة عدّة نتائج من أبرزها ما يلي:</p> <p>■ يتم اعتماد تقرير التدقيق واستخدامه في عملية اتخاذ القرارات من خلال ما يتضمّنه من إبداء الرأي حول البيانات المالية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي؛</p> <p>■ كما أظهرت النتائج أن التقرير المتحفّظ للمدقق لا يوفّر الرضى لدى متخذ القرار، ويعتمد فقط في جوانب تصحيحية، بعكس ذلك التقرير النظيف الذي يعتمد بشكل فعّال لما تضمّنه لا سيما في البنوك التجارية الأردنية؛</p> <p>■ تؤثر طبيعة محتوى التقرير وتصنيفه على القرارات في المؤسسة؛</p> <p>■ وجود دلالة إحصائية وارتباط معنوي بين تقرير المدقق عملية صنع القرارات، انطلاقا من مخرجات البرنامج الإحصائي ومقاييسه.</p>	<p>أبرز النتائج المتوصّل إليها</p>
<p>يتحمّل المدققين مسؤولية كبيرة في ترشيد وتوجيه مستخدمي التقرير في ترشيد قراراتهم، باعتبار أن مخرجات التدقيق يتم استخدامها كمعلومات متاحة من قبل</p>	

<p>إدارة المؤسسة الاقتصادية، وعليه فإن معظم المسؤوليات تكون مشتركة بين إدارة المؤسسة وجهة التدقيق.</p>	<p>أهم التوصيات</p>
<p>دراسة: شادي معمر سعاد، 2015</p>	
<p>" التقارير المالية للمدقق وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية" دراسة حالة تقرير المدقق حول سونلغاز.</p>	<p>تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)</p>
<p>كيف يمكن لتقارير التدقيق أن تساهم في اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>تساهم تقارير التدقيق في إضفاء مصداقية القوائم المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات، مما يساهم في ترشيد مستخدمي تقرير مهمة التدقيق.</p>	<p>الفرضية الأساسية للدراسة</p>
<p>استخلص الباحث جملة من النتائج من أبرزها ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ يعتبر اتخاذ القرار أهم عملية يقوم بها المستخدمون لتقارير التدقيق، فكل ما يهمهم من تقرير التدقيق هو توفير المعلومات اللازمة الداعمة والمساعدة على اتخاذ القرارات وفي وإتاحتها في الوقت المناسب؛ ▪ يمثل جوهر تقرير التدقيق المالي معلومات مالية ذات جودة متاحة لعملية اتخاذ القرارات، كونها تعمل على توفير معطيات ملائمة تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة، ومنه فهي بذلك تساهم في ترشيد قرارات المستخدمين (الإدارة وأصحاب المصالح) ودعم ثقتهم؛ ▪ يعتبر تقرير التدقيق لمؤسسة سونلغاز عامل أساسي ومساعد في ترشيد قرارات المستخدمين الداخليين والخارجيين. 	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>
<p>حوكمة تقارير التدقيق كأسلوب لترشيد قرارات المستخدمين القوائم المالية في ظل الأزمات المالية العالمية الحالية، وكذا من أجل مواجهتها والتصدي لها.</p>	<p>أبرز التوصيات</p>

من خلال ما تم إيراد من هذه الدراسات السابقة باللغة العربية التي سبقت وأن تطرقت لمتغيرات الدراسة من خلال فرضياتها ونتائجها المتوصل إليها، فإن الطالب عرّج على أهم ما تضمنته بصفة تعريفية وكمدخل عام للدراسة التطبيقية استنادا إلى ما توقّف عنده الباحثين من خلال الاستئناس بأبرز النتائج المتوصل إليها ومحاولة العمل على تحسينها وبناء الفرضيات انطلاقا مما أوضحت تلك الدراسات.

وكذلك الحرص على الحفاظ على الأمانة العلمية والاسترشاد بها في عدم تكرار ما تضمنته، مما أتاح للطالب معرفة حيثيات بناء الموضوع انطلاقاً من عملية تقييم تلك الدراسات وتحديد مميزات الدراسة الحالية للسعي نحو إبراز قيمة مضافة علمية في هذا المجال.

المطلب الثالث: تقييم الدراسات السابقة

يعتمد البحث العلمي أساساً على قاعدة أساسية مفادها بناء الموضوع انطلاقاً من الإلحاح العلمي وعدم الرضى بمخرجات الدراسات العلمية السابقة* من ناحية التشبع المعرفي الواجب بلوغه، ومنه يأتي هذا المطلب ليعتمد مبدأ تقييم تلك الدراسات المعروضة وفقاً للمنهج العلمي ولمبدأ الموضوعية في التقييم البناء من ناحية التشخيص والفحص لعدّة زوايا ميوّبة ومختصرة انطلاقاً من التسمية الصريحة لعلاقة الأثر بين مخرجات التدقيق المالي واتخاذ القرارات، حتى يسنى بناء الدراسة التطبيقية لموضوع الدراسة برؤية واضحة.

من خلال الاستفادة من عملية التقييم بأخذ المقومات الإيجابية ومحاولة تثمينها والعمل على ضوءها بما يخدم أهداف موضوع الدراسة، وتحقيق غاية الطالب المعرفية وإفادة محيطه الأكاديمي وتثوير البحثي بمادة علمية ذات جودة، حيث سيتم ترجم عملية التقييم في جدول ميوّب، وذو دلالة للتركيز على أبرز المحاور الخاصة والتي تشمل تحويلات معتمدة من قبل مجمّع البحث الأكاديمي Academic Research**، ومنه سيتم تقييمها بدلالات الدراسات السابقة كعرض واحدة بصفة موضوعية.

حيث تعتبر هذه خطوة على أنها ضرورية لأي باحث أكاديمي لغرض النزود بالأفكار والمقاربات من زوايا المتغيرات المدروسة ومنه الوقف على النتائج والتوصيات المتوصّل إليها، لتعطي بذلك رؤية وتصور مبدئي لمحاور وعموميات الموضوع الحالي وآلياته ومضمونه، مما يضمن عدم تكرار السياق العلمي النمطي والعمل على إضفاء قيمة علمية جادة تساهم في الارتقاء بالبحث العلمي التخصصي، وكما هو متعارف عليه في الحقل البحثي فإن أغلب الدراسات السابقة تعتبر نقطة بداية للتطرق لمواضيع بحثية أخرى، وسيتم عرض تلك العينة من الدراسات السابقة بطريقة ميوّبة مما يسهل تفحصها وسهولة فهم محتوى منتها العلمي، مما يتيح للقارئ فهم ما تضمنته بصفة عامة وذات دلالة ومختصرة، انطلاقاً من الإجابة على هذه الأسئلة الميوّبة في الجدول الآتي:

*_Revue de la litterature scientifique.

**_Read more, By website: https://twitter.com/acad_research?lang=fr, Date of view: March 26, 2018.

الجدول رقم (06): عملية تقييم الدراسات السابقة المعتمدة كمدخل للدراسة التطبيقية*.

سؤال التقييم للدراسات السابقة	إجابة التقييم الموضوعية
هل العنوان يحدّد طبيعة المشكلة البحثية بدقة ووضوح؟	يمكن القول بأن عنوان تلك الدراسات محدّد بدقة ومتوافق مع صياغات المشكلة البحثية وأنها واضحة ومعبرة وذات مدلول تساؤلي وفقاً لما يحمله موضوع الدراسة.
هل تتصف مشكلة البحث بالأصالة والجديّة؟	تم التعبير عن مدلول وصف المشكلة من الناحية الصياغية، حيث كانت جل الدراسات المعتمدة تحمل طابع الجديّة والقوة في معانيها بما تحمله من صفة الاستفهام المعبر عن سبل إيجاد حلول من خلال التنظير والتطبيق.
هل كانت العينة في البحث ممثلة بما يكفي لتعميم النتائج؟	هنا لا يمكن تبرير أن تلك الدراسات العينة الممثلة فيها ذات بعد ليتوافق مع إمكانية تعميم النتائج، باعتبار المؤسسات محل الدراسة لا تتوفّر فيها مقومات وخصائص كثيرة حتى يتسنى موائمة نتائجها على جميع المؤسسات المماثلة لها لنفس القطاع.
هل تمت الكتابة بوضوح وبمعايير الأمانة والصدق في جمع البيانات؟	يعد متن تلك المواضيع المعتمدة أنها تم بناءها وفق لمعايير الأمانة والصدق في جمع البيانات وفقاً لمتطلبات المناهج العلمية وخصائص البحث العلمي بموضوعية وبتطابق الإحالات ومع الاستخدام السليم للمراجع البحثية بكل مصداقية.
هل ظهرت شخصية الباحث في مكونات الدراسة البحثية؟	في عموم الدراسات تم الإشارة إلى استخدام شخصية الباحث في التعبير وفي بناء الحكم الشخصي في زوايا تحليله، لا سيما في الدراسات باللغة الأجنبية، التي يعد هذا المبدأ معمول به لدى الباحثين الأجانب، ويعتبرونه مكمل لصفات الباحث.
ما مدى مساهمة مخرجات الدراسات السابقة في الإضافة العلمية للبناء؟	تعتبر المساهمة في تلك النتائج المركزة والتوصيات التي حملتها، حيث تدل على الإجابات المقبولة للفرضيات الأساسية المعتمد عليها البحث، حملت بذلك الإجابات على عديد من التساؤلات التي تفيد الباحثين المهتمين في هذا المجال من الناحية الأكاديمية والمهنية، وفق أسس علمية منظمة وبصياغة سليمة ذات مدلول.
هل تضمّنت الدراسات إسقاطاً للجانب النظري على الجانب التطبيقي؟	نعم تم اعتماد في تلك الدراسات المعتمدة أعلاه بالنسبة للدراسات الأجنبية وباللغة العربية، التوافق في الطرح بين الأطر النظرية للتفصيل في عموميات المتغيرات المدروسة، مع إسقاط ذلك بجانب تطبيقي واعتماد أسلوب دراسة الحالة في ذلك.
هل منهج الدراسة والأدوات المستخدمة يتناسب مع المشكلة البحثية؟	تم اعتماد في جل الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي ودعمها بأسلوب كمي، لقياس الأثر النوعي وكذا قياس الأثر الإحصائي لتحديد قوة علاقة المتغيرات، وذلك بما يتوافق مع طبيعة المشكلة البحثية والفرضيات الأساسية لمواضيع الدراسات.
هل تم التحكّم في المادة العلمية، وتوظيف المصطلحات المفتاحية للدراسة؟	بالنسبة للدراسات باللغة الأجنبية لم يتم التطرق والتفصيل في متغيرات الدراسة من زوايا مبدأ التسلسل والتناسق في الطرح، أما الدراسات باللغة العربية تم التحكم جزئياً في المادة العملية من ناحية البناء التحليلي والتنظيم المنطقي للمحاور المتضمنة، مع الاقتصار على التوظيف لمدلول المصطلحات المفتاحية.
ما مدى قوة النتائج المتوصل إليها؟ وما مدى كفايته ومدلولها؟	تعدّ النتائج المتوصل إليها من زوايا التقييم التي تحدم الدراسة الحالية، على أنها كانت كافية ومدلولها واضح للعلاقة بين المتغيرات وواقع أثرهما، مما أتاحت رؤية عامة عن التحليل المبدئي لما ستكون عليه الدراسة الحالية وموقع فرضياتها.

* _ Source: Prepared by the student, based on the examination and analysis of the content of previous studies.

إن تقييم الأبحاث والدراسات العلمية هي عملية يجب أن تتم وفق أسس علمية منمّنة، لغاية الاستفادة منها وتحديد المساهمة العلمية التي أضافتها، ومنه فالدراسات السابقة خطوة مهمّة من مراحل البحث العلمي الواجب القيام باكتشافها والوقوف على أبرز ما تضمّنته سواء من الناحية النظرية أو ما تمحورت عليه أطرها التطبيقية، مما تسهّل على الطالب اكتشاف زوايا أخرى لتكون عليه دراسته الحالية بجملة من المزايا بعد تقييمها الموضوعي، فمن خلال عملية التقييم للدراسات السابقة يستخلص الطالب عدّة مميزات يحملها موضوعه سيحاول أن يبرزها انطلاقاً في المطلب الموالي.

المطلب الرابع: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تأسست هذه الدراسة الحالية للموضوع الموسوم بـ "أثر مخرجات التدقيق المالي على عملية اخذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية" بناء على عدّة مبررات ودوافع، حيث كان من أبرزها الخروج ببناء موضوع له مميزاته عن جملة الدراسات السابقة التي تطرقت للمتغيرات وحدّدت أثرها، بغية محاولة المساهمة في إضفاء قيمة علمية تساهم في خدمة متغيرات الدراسة وفق بعد علمي أكاديمي موضوعي، انطلاقاً من تحليل مخرجات تلك الدراسات، حيث سيتم التطرق من خلال هذا المحور إلى مميزات المتن العملي لدراسة الموضوع والمصادر المعتمدة في بناءه، بالإضافة إلى ذكر المميزات التي تحملها الجوانب المنهجية والشكلية، وفقاً لمتطلبات قواعد ومعايير البحث العلمي الأكاديمي.

الفرع الأول: مميزات المتن العلمي لدراسة الموضوع

عادت تتفق الدراسات البحثية في جوانب النسق المنهجي والفني وقد تختلف في جوهرها ومضمون تركيبتها، ومن خلال هذا المحور سيحاول الطالب أن يعرّج على أبرز المميزات التي يحملها موضوع الدراسة التي تشمل مميزات المتن ومكوناته، من خلال ما يلي:

- تركّز هذه الدراسة على إيضاح أثر تقرير التدقيق المالي بصفة مباشرة وصريحة فيما يخص جوانب اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، بتناول مصطلح مخرجات التدقيق المالي الذي له بعد ودلالة؛
- تطابق الموضوع مع المؤسسة عيّنة الدراسة (سوناطراك الجزائر)، حيث أنها تمثّل أهم مؤسسة على صعيد المحلي ذات الطابع الاقتصادي التي تتبنى متغيرات الدراسة وتجسدهما في ممارساتها من خلال وظائفها المعتمدة ومن خلال تحليل هيكلها الوظيفي، على عكس الدراسات المعروضة السابقة التي حملت دراساتها التطبيقية لمؤسسة استكشافية، قد لا تستخدم متغير التدقيق المالي ولا تتبناه في ممارساتها، حيث قامت تلك الدراسات على الفرضيات التي ستفحص أنظمة المؤسسة من مدى توفر التدقيق المالي والعمل بمتغيراته والخروج بنتائج تنص على أهمية استخدام التقارير في مجالات اتخاذ القرارات؛

- تعتمد دراسة الموضوع الحالية على فرضية التأكيد الصريح لوجود علاقة الأثر بين تقارير التدقيق المالي وبين عملية اتخاذ القرارات، بينما معظم الدراسات السابقة أسست فرضياتها على النفي لوجود تلك العلاقة القائمة، ومنه فهذا الأساس يعد ميزة لتجعل الموضوع أكثر أهمية في مواصلة البحث عن التأكيد على الفرضيات وبذل الإلتقان العلمي الموضوعي من خلال البحث لتأكيد مصداقيتها؛
- بالإضافة إلى توفر جملة من الصفات الأخلاقية التي اعتمد عليها الطالب وكذلك الصفات الشخصية والموضوعية، لا سيما النقل والإحالة والالتزام بالأمانة العلمية، مع تطبيق مبدأ الكفاءة المطلوبة في الطرح باستخدام أدوات المادة البحثية المطلوبة، مع توفر نوعا من الحوافز والدقة في الطرح والابتكار والقدرة على استخدام أدوات المادة البحثية؛
- كما تسعى هذه الدراسة على غرار الدراسات السابقة من إحداث الجودة في بناء الموضوع بالتركيز على حسن الاستخدام المنطقي للأفكار وتسلسلها، باستخدام منهج تحليلي وصفي لعموميات كلا من التدقيق المالي ومخرجاته وأطر اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الثاني: المصادر المعتمدة في بناء الموضوع

- في هذا الفرع سيتم التطرق إلى الزوايا التي ميّزت دراسة الموضوع وبناءه، من خلال ما تم اعتمده من المصادر والإحالات والتهميش المستمدة، التي اعتمد بصفة مكثفة للدلالة على احترام منهج النقل وتأكيد مبدأ الأمانة العلمية، من خلال ما يلي:
- اعتمد الطالب وحرص على أن تكون مصادر الإحالة والتهميش المستمدة أساسا من المؤلفات والمقالات باللغتين (الانجليزية والفرنسية)، وهذا راجع لعدة أسباب من أبرزها: أن جودة التأليف والكتابة تستمد من هذه المراجع نظرا لتشابه المراجع الموجودة باللغة العربية وتوسّعها في الأمور الثانوية، حيث أن الاعتماد على المراجع الأجنبية يعد مهم جدا لا سيما في اكتشاف الجزئيات الحديثة لمتغيرات الموضوع، فمن خلال كتابات تلك الباحثين يمكن الاستخلاص بضرورتها في بناء البحث العلمي الأكاديمي؛
- بالإضافة إلى التركيز نقل كتابات أهم الباحثين العالميين المهتمين بهذا الشأن المستمدة من مجلة هارفارد للأعمال Harvard Business Review الحديثة، حيث أن الطالب اعتمد في الإحالة حتى على المنشورات الحديثة لعدد جانفي، فيفري، مارس، وشهر ماي لسنة 2018، بالإضافة إلى الاستشارة المستمدة من باحثين في جامعة هارفارد Harvard Business School في ما يخص الجانب التطبيقي للدراسة وكيفية بناءه ومناقشته وتحليله، مع الاعتماد على نماذج وأشكال فيما يخص دراسة الحالة للأثر وتجسيد علاقتها من خلال منشورات تلك الجامعة التي لها الدور الكبيرة في التنظير لهذه المجالات.

الفرع الثالث: مميزات الجوانب المنهجية والشكلية للدراسة

في هذا المحور سيتم التطرق إلى أهم المزايا التي تحمل هذه الدراسة الحالية من خلال ذكر الجوانب المنهجية والشكلية التي تم اعتمادها وبناء الموضوع على ضوءها، انطلاقاً من العناصر الآتية:

- **الشمولية:** يشمل عنوان الموضوع المجال المحدد والدقيق الذي يخوض فيه الطالب في طرحه والفترة الزمنية التي يغطيها بحيث يقتصر فقط على المحددات والأبعاد التي حددها بشكل مسبق وتبنى العمل على ضوءها، بشكل مقررٍ يفهم من دلالة العنوان المستخدم الغاية من قيام هذه الدراسة؛
- **الوضوح:** تتمثل في صراحة عنوان الموضوع المدروس ومضمونه، حيث أنه يحمل الدلالة القوية حول أثر متغيرات الدراسة، من خلال التوضيح الذي يشير إلى أن الغاية من التدقيق المالي هو مخرجاته التي تتاح لاستخدامها في مجال اتخاذ القرارات، على غرار تلك الدراسات السابقة الأخرى التي لم تشير وتعتمد ذلك؛
- **الدلالة:** في هذه الخاصية يحاول الطالب أن يكون للعنوان دلالات موضوعية محددة وواضحة للموضوع المدروس الذي يبحث ومعالجته بالابتعاد عن عموميّات العبارات والألفاظ، بحيث أن عنوان الموضوع ومفرداته ذات الحقل العلمي وكذلك نسق المتن يفسّر وضعية متغيراته وعلاقتها وتأثيرها بصفة صريحة؛
- **أسلوب الموضوع المدروس:** يحاول الطالب انطلاقاً من هذا المحور أن يبرز في بناء الموضوع ذلك الأسلوب الواضح البناء والسليم في التعبير النظري والتطبيقي بطريقة تجذب القارئ لقراءته ومتابعته، من خلال تتبع إجراءات المنهجية المتعارف عليها وكذلك استخدام المصطلحات المفتاحية وأدوات المادة؛
- **التربط والتوازن بين أجزاء الموضوع المدروس:** حيث يلاحظ بأن هذه الدراسة جاءت وفقاً لنسق منظم، وذلك بغية محاولة تحقيق التربط والانسجام على مستوى الفصول، المباحث، المطالب سواء كان ذلك من ناحية الشكل أو المضمون باعتماد التوازن المطلوب لعموميّات متغيرات الدراسة النظرية والتطبيقية؛
- **الموضوعية:** حيث يلاحظ في متن الموضوع صيغ البعد عن التحيز الشخصي للطالب تجاه الحكم عن الأثر القائم للمتغيرات وتوجّهات الباحثين، ومن منطلق هذه الميزة فإن جميع الباحثين يتوصلون إلى نفس النتائج بإتباع نفس المنهج عند دراسة الظاهرة موضوع الدراسة ومنه فيراعي دائماً على الطالب أن يحاول أن يبني موضوعه انطلاقاً من الحكم العام للموضوع المدروس بعيداً عن إبداء الآراء الذاتية والرغبات الشخصية، بحيث يستند دائماً للدافع العلمي الموضوع والمؤسس؛

✓ **أسلوب الكتابة المعتمدة:** يعتمد أسلوب الدراسة الحالية في الأساس على جملة من المواصفات ويمكن أن يُعرّف ببعضها في العناصر التالية:

- أن اللغة مقبولة وسهلة للقراءة والفهم؛ تسلسل الأفكار وتتابعها؛ تم استخدام التعبيرات والمصطلحات الفنية والعلمية التي تخدم الموضوع فنياً وتركيبياً؛ مع الابتعاد عن استخدام ضمير المتكلم أو المتكلمين (أنا- نحن)،

والعمل بذلك على عدم الجزم بآراء وأفكار لا زالت قيد الجدل الفكري؛ البعد عن عبارات الجزم والابتعاد عنها باستخدام عبارات مثل: فيما يبدو لي، يظهر لي..؛

- بالإضافة إلى محاولة تجنب التفاصيل الثانوية التي تبعد القارئ والمهتم عن موضوع البحث الرئيسي؛
- مع العمل على احترام أسلوب اللغة المستخدمة والتي في الأساس تسعى لخدمة للموضوع المدروس وذلك بالتحكم التام بالمصطلحات المفتاحية والتركيز عليها وعدم التوسّع في المحاور الثانوية للموضوع؛

انطلاقاً مما تقدّم طرحه فإن الدراسة الحالية هي محاولة من قبل الطالب على الإجابة على تساؤلات أو حل مشكلة الدراسة، وذلك باتباع أساليب عملية منظمة وخطوات منطقية بغرض الوصول إلى معلومات أو معارف جديدة عن طريق بذل الجرأة العلمية في اقتحام متغيران لهما صفة الحساسية والأهمية في مجالات المال والأعمال، بإسقاط دراسة تطبيقية على أهم مؤسسة في الاقتصاد الجزائري، يقوم من خلالها الطالب بتأطير الموضوع وفقاً لمتطلبات الحدثة البحثية باستخدام النمط المختصر والدلالات القوية للمتن وتقسيماته.

خاتمة الفصل

إن ركيزة مهمة التدقيق المالي وسبب قيامها هو ذلك التقرير الذي يحمل إبداء الرأي الفني من قبل المدقق حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، ومنه التأكيد على مدى سلامة إجراءات المؤسسة وعملية الإدراج وفقا لواقع ما عليه المؤسسة، يتم إيصاله للإدارة وأصحاب المصالح لإتاحته واستخدامه في مجالات الإدارة لا سيما عملية المفاضلة واتخاذ القرارات، حيث أنه كلما كانت تلك المخرجات لمهمة التدقيق ذات جودة وبأداء عالي وخالية من التحريفات الجوهرية وذات مصداقية وإفصاح كافي في بيانات إبداء الرأي كلما أتاح لإدارة المؤسسة فعالية استخدامه لما يضمن ترشيد ممارساتها وتحقيق أهدافها.

إذن فإن تقرير التدقيق المالي هو أداة داعمة تتميز بدرجة عالية من الموثوقية لتحقيق غايات الإدارة في تفعيل أنشطتها ووظائفها باعتمادها عليه، باعتباره معلومات ذات جودة لتخفيض فجوة عدم التأكيد في اتخاذ القرارات وترشيدها، لأن مخرجات النظام المحاسبي بالنسبة لمتخذ القرار هي بيانات لا يمكن الاعتماد عليها إلا إذا تم دعمها والتأكد من سلامتها، وهذه في الأساس هي مهمة التدقيق المالية وما يترجم ذلك هو ذلك هو رأي المدقق الفني في شكل التقرير الكتابي الذي يصف درجة الاعتماد على تلك البيانات وفقا لتصنيف ومحتوي التقرير.

وبناء على ما تقدم فإن التدقيق المالي واتخاذ القرار يعدان على أنهما ركيزة قيام المؤسسة الاقتصادية في الوقت الحالي، نظرا للوظيفة ذات الأهمية التي يحملانها بالإضافة إلى العلاقة التكاملية التي تضمن وتساهم في تحقيق الأهداف، كما يمكن استخلاص من خلال هذا الإطار النظري للدراسة عدّة نقاط من أبرزها ما يلي:

- ✓ يساعد تقرير التدقيق المالي على الوقوف على أهم التحفظات مما يضمن التغذية العكسية وتصحيح الانحرافات للأداء المالي للمؤسسة، وكذلك زيادة الثقة والدعم لما تضمنته بيانات القوائم المالية؛
- ✓ إن المعلومات المتوفرة في تقرير المدقق المالي هي في العادة معلومات ذات جودة وجد مهمة وذات مصداقية ويمكن استخدامها كأحد بدائل اتخاذ القرارات؛
- ✓ إن أهم أركان أو ركائز قيام المؤسسة في الوقت الراهن هما جهة التدقيق المالي ومجالات اتخاذ القرار.

وعليه سيحاول الطالب من خلال هذا الفصل التمهيدي باعتباره مدخل نظري لمتغيرات الدراسة الذي قدّم علاقة الأثر وفق الوصف التحليلي أن يستند إلى دراسة حالة لإسقاط ما تم التطرق إليه تطبيقيا على مؤسسة اقتصادية، بغية والوقوف على دعم الفرضيات المستند إليها والتأكيد عليها أو نفيها، وهذا ما سيتم إيرادها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

دراسة مدى أثر مخرجات التدقيق المالي على صناعة واتخاذ القرارات

في شركة سوناطراك SONATRACH الجزائر

تمهيد

إلى اليوم هناك تحدّ حقيقي وجلي بالنسبة للتدقيق المالي ومخرجاته باعتبارها أداة تستخدم لاستعادة ثقة المستثمرين ومتخذي القرارات ودعمها¹، إلى غاية طرح التساؤل: فيما تكمن مزايا وأهمية التدقيق وموقعه بالنسبة للمؤسسات ذات الوزن الكبير والتي تتميز بالتعقيد في الممارسات على مستوى الاقتصاديات؟ وما هي التحديات والرهانات الواقعة على ممارسات مهمة التدقيق المالي من ناحية إيصال الفهم الكافي لمحتوى التقرير لتسهيل الاستفادة منه وفقا لعمال الحداثة في الإصدار وموائمة المعايير الدولية، والتوجه نحو التوافق والتوحيد الدولي، لإكساب التدقيق المالي طابع الجودة وتحقيق أهدافه التي يسعى لتحقيقها وإثباتها بجملة التوصيات والتحديثات الفنية، حيث يستخلص أن للمدقق المالي دور ذو أهمية قصوى في كونه يضبط الممارسات بكل موضوعية واستقلالية ودقة لخدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية..

وباعتبار أن مستخدمي التقارير قد تنوعوا وتوعدت أهداف استخداماتهم واحتياجاتهم من عدّة جوانب، حيث أضحت مثلا إدارة المؤسسة الاقتصادية لا تقف على إبداء رأي المدقق من ناحية أنه يصف مدى كفاية البيانات المالية المنشورة والمدرجة، انطلاقا من اعتماد المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وحسب، بل تعدّى الأمر إلى النظر إليه من منظور الرهان على كيفية استخدام التقرير في الميدان الإداري، باعتباره يمثل أحد الأركان الجوهرية للتقرير المالي الذي يصف أداء المؤسسة، لذا فإن أغلب الآراء حول واقع التدقيق يتم النظر إليها من زاوية مدى الاستفادة منه في عملية صنع وبناء القرارات التي هي عماد نمو المؤسسة وسبب قيامها في الوقت الحالي، من خلال ازدواجية المهام المالية والإدارية والعمل على تحقيق الأهداف، لذا يمكن أن يطرح هذا السؤال العرضي: عن ما هو واقع التحسينات لجعل التقرير أكثر أهمية وللاستفادة منه أكثر فيما يخص عملية بناء القرارات وترشيدها؟، باعتباره أداة ووسيلة فنية ذات بعد موضوعي تأكدي².

حيث في هذا الفصل سيتم تسليط الضوء على أهم شركة اقتصادية في الجزائر لها أهمية ووزن كبير؛ وبغض النظر عن مدى جودة ممارسات التدقيق الداخلي فإن قيمته يحملها في الحفاظ على دعم القرارات سواء على المستوى الاستراتيجي أو في الإدارة اليومية وفقا لنوع القرار الذي يصدره³، فبالنسبة للمؤسسات العمومية الحيوية المساهمة في الاقتصاد البلد تعد مؤسسة سوناطراك هي المثال الأنجع لجل الممارسات الخاصة بميدان التدقيق المالي ووظائف اتخاذ القرار، باعتماد عدة عوامل من أبرزها: الحجم، رقم الأعمال، نطاق المهام، التوسع، تعقّد

¹ _Laura Caperaa, **Le rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision, Parcours- Audit Expertise**, Kedge Business School, France, 2015, P: 04.

² _ Ibid, p: 05.

³ _ COSO ERM, **Le Management des risques de l'entreprise**, Cadre de référence-Techniques d'application, Eyrolles, 2005, p: 19.

الإجراءات الإدارية، بيئة الأعمال، حساسية القطاع...، مما فرض على الطالب اعتمادها كنموذج يمكن بسط أرضية تطبيقية فيه ومحاولة معالجة متغيرات الدراسة بناء على معطياتها والتربص الميداني المقام فيها، بغية خدمة الموضوع وتحقيق أهدافه، من خلال تبني الشركة المشار إليها للمعايير الدولية المتعرف عليها من ناحية الأداء والتنظيم، الذي سيسهل من إمكانية التأكيد على الفرضية أو نفيها فيما يخص عاملي التأثير والتأثر لكل من التدقيق المالي واتخاذ القرارات فيها.

وسيتم من خلال هذا الفصل بالقيام بإسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية تظهر فيها متغيرات الدراسة بشكل جلي وتمثل أهم ارتكازاتها، وهي بذلك قابلة للتطبيق لمعرفة أثر كلا من تقرير التدقيق المالي على اتخاذ القرارات وفقا لأسلوب دراسة الحالة، من خلال التطرق إلى المحاور الآتية:

- المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة؛
- شرح العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة؛
- التعريف بالمؤسسة عينة الدراسة والوظيفة المستهدفة؛
- تحليل ومناقشة نتائج الدراسة ومحاولة الإجابة عن الإشكالية؛
- توضيح مدى صحة الفرضيات المستند عليها.

المبحث الأول: عرض المنهجية والمؤسسة محل الدراسة

يتضمن هذا المبحث الخطوة التمهيدية التي تقام عليها أغلب الدراسات الأكاديمية في المجال البحثي، وباعتماد أسلوب IMRAD في البناء المنهجي للدراسة، فإن من متطلباته وجود التعريف بالأسلوب المنهجي Method الذي من خلاله يمكن وصف كيفية بناء الإطار التطبيقي الخاصة بدراسة الحالة، مع وصف وتحليل الأدوات المستخدمة كأدوات داعمة لجمع المعلومات الخاصة بالمشكلة البحثية، مع العمل على توضيح علاقة الأثر القائمة بين مخرجات التدقيق المالي ومجالات اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، بواسطة التوجه للتحليل الإحصائي والنوعي، بالإضافة إلى وجوب التطرق في هذا المبحث كمحور تمهيدي إلى عرض المؤسسة عينة الدراسة ودوافع ومبررات اختيارها لتكون عينة للدراسة، مما يضمن الوصول إلى تحليل ومناقشة نتائج الدراسة وتأكيد مدى سلامة ودقة الفرضيات، ومنه الوصول إلى الأهداف المرجوة، ومن خلال ما تقدم فإن ما سيتم التطرق إليه، يشمل ما يلي:

- المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة؛
- تحليل العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة؛
- عرض مؤسسة سوناطراك الجزائر؛
- دوافع ومبررات اختيار مؤسسة سوناطراك محلاً للدراسة.

المطلب الأول: المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة

ترتكز معظم الأبحاث الأكاديمية ذات البعد العلمي في بناء دراسات الميدانية على قاعدة منهجية يتم الاسترشاد بها بصفة تضمن التنسيق والتنظيم في الطرح، وهذا بما يتوافق مع طبيعة المشكلة البحثية والطريقة الاستقرائية *Method Inductive* وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بالأسلوب المستخدم في الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى عرض الأدوات المعتمدة في جمع المعلومات والبيانات المستخدمة في التحليل والمناقشة.

الفرع الأول: المنهجية المستخدمة في الدراسة

من خلال هذا الفرع سيتم التطرق إلى الأسلوب المعتمد في إطار منهجية الدراسة المعتمدة، كأغلب الدراسات الوصفية التحليلية المنتمية لفروع العلوم الاجتماعية التي تركز على التطبيق الميداني لمعرفة واقع المتغيرات البحثية أو علاقتها، حيث يتمثل هذا الأسلوب في مجريات دراسة الحالة المتعارف عليها.

يعتمد أسلوب دراسة الحالة *Case Study* في أغلب الدراسات المنتمية للمجال المالي والاقتصادي على خصائص منهجية تميزه عن دراسات الميادين الأخرى، من خلال التطرق المنهجي وفقا لتحليل البيانات وتفسيرها باستخدام طرق وأدوات مساعدة في جمع المعلومات، فالغرض منها هو إيجاد التوافق بين الأطر النظرية ومحاولة إسقاطها تطبيقيا على مؤسسة محلاً للدراسة لعدة خصائص ومميزات من بينها اعتماد استخدامها للمتغيرات المدروسة، فيأتي هذا الأسلوب لتحقيق جملة من الأهداف من أبرزها الوصول إلى فهم أفضل بالإجابة عن الإشكالية ميدانيا وفقا لما عليه الواقع العملي، ومنه التأكيد على عموميات الأطر النظرية.

حيث يقتصر هذا الأسلوب على إسقاط ما تضمنته الدراسة النظرية في شكل تطبيقي على مؤسسة أو وحدة تكون ممثلة لمجتمع المؤسسات التي تجمعها عدة خصائص ومميزات مقارنة، حيث تعتبر على أنها من أشمل طرق البحث العلمي في الوقت الراهن، من خلال اعتمادها لكشف وإبراز وضعيات المتغيرات المدروسة بكل واقعية ومصداقية بالتطبيق الفعلي للكشف عن حيثيات تلك المتغيرات ميدانيا ومهنيا، لمحاولة إيجاد حلول للإشكالية والإجابة عن تلك الفرضيات ومدى تأكيدها أو نفيها.

وبالنظر لكتابات الباحثين الأمريكيين نجد أنهم يصفون أسلوب دراسة الحالة بالأسلوب الأمثل الذي يعتمد على التحكم في متغيرات الدراسة، وتطبيقها ميدانيا باستخدام أدوات جمع البيانات العلمية وتحليلها بصفة موضوعية للوقوف على مدى وضعية المتغيرات المدروسة، وإيجاد نتائج وحلول حلو مدى العلاقة أو الأثر، مع الاستناد على المنهج الاستقرائي الذي يعتد الدراسات الجزئية *Single Case* وتعميما نتائجها على المجتمع الكلي (المؤسسات الاقتصادية ككل).

فنظرا للأهداف الرامية المنصوص عليها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الذي تستوجب على الطالب في مرحلة الماستر أن تكون مذكرته ذات بعد تحليلي يعمل قيمة مضافة علمية، فقد اقتصر الطالب هنا على دراسة حالة واحدة ولم تتم دراسته على حالات متعدّدة، حيث جاء ذلك نظرا للبعد العلمي والطور المنتمي إليه، ويشير الباحث "Donna M. Zecker" إلى أن نموذج دراسة الحالة تحكمه عدّة اعتبارات من أبرزها إمكانية الحصول على المعلومات البحثية ميدانيا بالإضافة إلى التزود بالأفكار والنتائج المفسّرة، لزيادة تحليل المتغيرات أكثر دقة وعمق بتوظيف أدوات البحث المستخدمة¹.

ويتضمن عرض المؤسسة محل الدراسة عرضا وافيا وتحديد موقع المتغيرات ضمن أطرها وأنشطتها، مع التعرّيج على الوظيفة المستهدفة بصفة تعريفية تحليلية، انطلاقا من جمع المعلومات المتاحة التي لا يمكن الحصول عليها إلا باستخدام هذا الأسلوب، وعليه فإن هذا الأسلوب يعد الأنسب لاختبار وضعية مخرجات التدقيق المالي وأثرها على مجريات اتخاذ القرارات والتأكيد بذلك على مدى صحّة الفرضيات المستند عليها بالإجابة عن الإشكالية المطروحة، وبالتالي الوصول إلى أهداف الموضوع البحثي انطاقا من النتائج المتوصّل إليها.

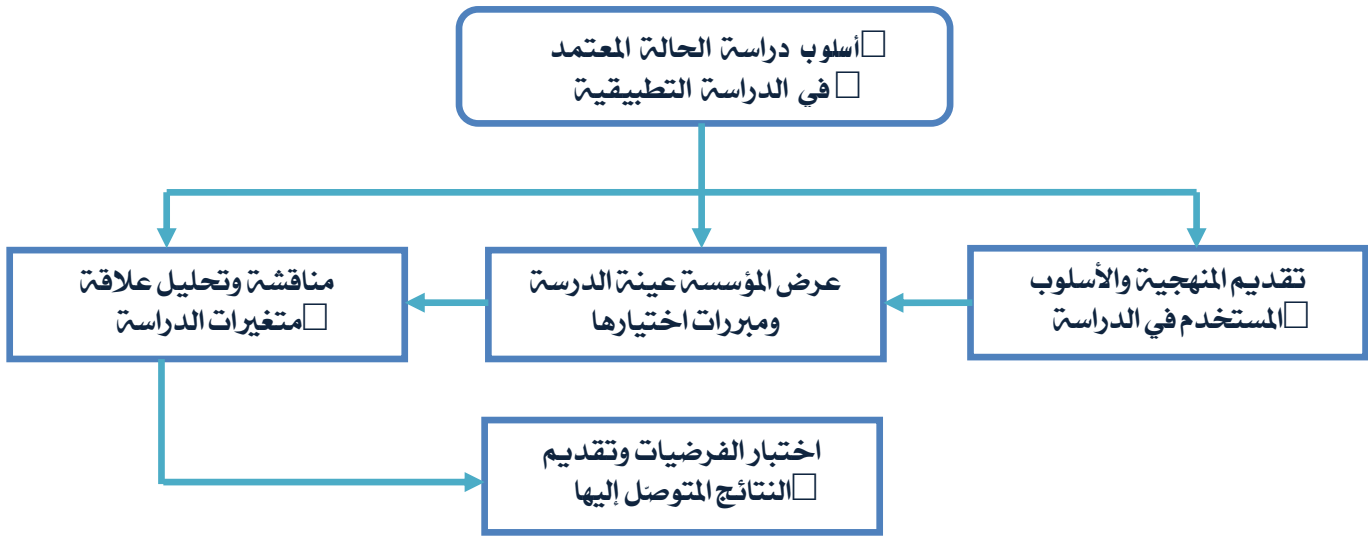
انطلاقا مما سبق فقد استند الطالب على هذا الأسلوب لدراسة مؤسسة سوناطراك وتحديد موقع المتغيرات المعتمدة بصفة ميدانية واقعية، للوقوف على أهم الأطر التطبيقية والأدائية، واكتشاف الواقع المهني بصفة اختبارية وتفسيرية، وتأتي بنية هذه الدراسة التطبيقية باستخدام هذا الأسلوب من خلال التطرق إلى ما يلي:

- عرض مؤسسة سوناطراك ودوافع اختيارها لتكون محلاً للدراسة
- موقع متغيرات الدراسة في مؤسسة سوناطراك؛
- والعمل على تحليل ومناقشة نتائج الدراسة من خلال تحديد الأثر والعلاقة القائمة بين كلا من مخرجات التدقيق المالي واتخاذ القرارات، ومنه اختبار الفرضيات انطلاقا من استخدام أداتين لجمع المعلومات ممثلة في كلا من: وطرح الاستبيان، أسئلة المقابلات، بالإضافة إلى الاستعانة بجملة من النماذج المفسّرة المساعدة على وصف علاقة المتغيرات المدروسة وإسقاط ذلك على مؤسسة سوناطراك.

وهنا تأتي الإشارة إلى حدود الدراسة حيث كانت ضمن مجريات اتفاقية التربص المحددة المدّة، والتي قام فيها الطالب من دراسة وتحليل عيّنة من تقارير التدقيق المالي والقرارات التابعة لها للسنة المالية 2015-2016 الخاصة بمؤسسة سوناطراك الجزائر كجمّع، بالإضافة إلى تحليل موقع المتغيرات وأثرها باستخدام تقنيات الملاحظة والمقابلات وطرح الاستبيان في جمع المعلومات، والشكل أدناه يبرز مخطّط لما تضمّنه أسلوب دراسة الحالة المعتمد.

¹ _Donna M. Zecker, How to Do Case Study Research, College of Nursing Faculty Publication Series, University of Massachusetts Amherst, USA, 2009, p: 04.

الشكل رقم (06): مخطط أسلوب دراسة الحالة المعتمد



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على هيكل ومحتوى الدراسة التطبيقية.

يظهر الشكل أعلاه، المخطط المنتهج وفقا لأسلوب دراسة الحالة المعتمد في دراسة الموضوع، المتضمن المراحل التسلسلية ابتداء من تدقيق المنهجية والأسلوب المستخدم في الدراسة، مع عرض المؤسسة محل الدراية والمبررات الموضوعية في اختيارها، بالإضافة إلى ركيزة قيام دراسة الحالة وهو مناقشة وتحليل المعلومات المتحصّل عليها والتي تظهر أثر وعلاقة المتغيرات.

ومنه كمرحلة أخيرة تأتي اختبار الفرضيات وتقديم النتائج والمتوصل إليها لتظهر مدى توافق وتطابق العموميات النظرية فيما يخص الممارسات الميدانية للمؤسسات الاقتصادية، وهو ما يبرزه الباحث " Zaidah Zainal" أن هذا الأسلوب الغاية منه هو اكتشاف الجانب الميداني بالانتقال من الجانب النظري إلى الممارسة التطبيقية ضمن سياق واقعي، فيما يخص جمع المعلومات والبيانات وتحليلها على المستوى الجزئي لمحاولة تعميم نتائجها كليا¹.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

يتم التعبير عن مدلول الأدوات المستخدم في تلك الوسائل المستخدمة التي من خلالها تمت عملية جمع المعلومات لغرض البحث الأكاديمي، فمن خلال هذا التفريع سيتم التعرّيج عنها فو كونها متضمن كل من المقابلات المجرات في مؤسسة سوناطراك لغرض خدمة الموضوع، واكتشاف وجمع المعلومات والبيانات التي تساهم في خدمة أهداف الموضوع، مع محاولة دعم ذلك بنموذج الاستبيان، وفقا لعدّة محاور تتضمن معرفة توجّهات الفئة المستهدفة بشأن أثر تقارير التدقيق المالي على مجريات عملية اتخاذ القرارات.

¹ _Zaidah Zainal, Case Study as a Research Method, Jurnal Kemanusiaan bil.9, University of Technologies, Malaysia, Issue: June 2007, p: 02.

حيث تعد المقابلة والاستبيان من أبرز الأساليب في جمع المعلومات والبيانات في مجال العلوم الاجتماعية وأكثرها استخداماً، وبذلك فإن تطبيقاتها تكون أكثر قوة في استنباط البيانات والمعلومات والتوجهات التي تتميز بالموضوعية والموثوقية حول الموضوع المدروس، مما يتيح إمكانية المناقشة ووضع الاستنتاجات.

أولاً: المقابلات Interviews

هي الأداة الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات المعتمدة في دراسة الحالة، من خلال استجواب الفئة المستهدفة للوظيفة المالية المتمثلة في جهة التدقيق المالي والتأكيد لمؤسسة **سوناطراك**، حيث تقوم على طرح عدّة تساؤلات عن علاقة المتغيرات المدروسة ومدى أثرها بطريقة موضوعية، ومن مبررات اعتماد هذه الأداة هي مدى فعاليتها ودقتها في التعبير عن الإجابات الصريحة التي تخدم الموضوع، والتي تضمن بذلك حصول الطالب على الإجابات المباشرة تساعده في توظيفها لخدمة فحص الفرضيات ومدى تأكيدها، بالإضافة إلى أنها أنسب وسيلة يتم استخدامها في ظل دراسات الحالة وتحليلات المنهج الوصفي وأكثرها دقة في ظل التفاعل بين الطالب المستجوب وبين الفئة المستهدفة ممثلة في الإدارة وجهة التدقيق المالي.

حيث استخدم الطالب هذه الأداة لتأكيد جملة من الدوافع جول حيثيات المهنة المستهدفة والأخذ من المشرفين عليها بصفة مباشرة، حيث تمت هذه المقابلات بصفة فردية بين الطالب وعدّة مشرفين، على مجال التدقيق المالي في مؤسسة **سوناطراك** للوقوف على أبرز التساؤلات التي تخدم الموضوع والمحددة بدقة وبصفة ومسبقاً، باعتماد الشروط العامة المستخدمة في إعداد وتنفيذ المقابلات ولجمع المعلومات والمتمثلة أساساً في كل من الأمانة العلمية والسرية، وتوفّر عامل الموضوعية في تحديد الإجابات ذات المدلول الصريح، ويمكن هنا من إبراز الدوافع والمبررات التي أدت إلى اختيار هذه الأداة، من خلال ما يلي:

- تعتبر على أنها إجراء يتيح الفرصة للطالب من اكتشاف توجهات وأراء الفئة المستهدفة من خلال الاستجواب المباشر والتفاعلات البناءة لتحصيل المعلومات والأفكار المسطرة مسبقاً؛
- تمثل المقابلات البحثية أداة اتصال ووسيلة التقاء لكسب تجربة علمية واكتشاف الواقع المهني؛
- إمكانية التوسّع في التوضيح من خلال الإثراء والشروحات من قبل الفئة المستهدفة (المرونة*)؛
- تستخدم المقابلات في العدد الواسع من الأبحاث الأكاديمية والتي لها الأثر الكبير في جمع المعلومات، بحيث تكون منظمة **Semi Structured Interview** ومتحكم فيها من حيث المناقشة واستخدام التفصيل في الطرح، مع إمكانية التعديل في ما تضمنته الأسئلة مما يؤدي لخدمة غايات البحث العملي ولدوافع الطالب من التشبع المعرفي والوصول إلى أهداف المرجوة؛

* _For more information please see: Maurice Angers, **La flexibilité de la technique**, Initiation pratique a la méthodologie des sciences humaines, Casbah Université, p: 142.

- إن أسلوب المقابلة أتاح وسهّل للطالب من معرفة التوجّهات من خلال جمع المعلومات بشكل دقيق لأثر مخرجات التدقيق المالي على عمليات اتخاذ القرارات؛
 - إمكانية اعتماد المقابلات المعتمدة على الأسئلة المفتوحة Open Ended Question لمعرفة التوجّهات من خلال الإثراء والإضافات المقدّمة لخدمة الموضوع التوسّع في تقديم المعلومات؛
- حيث اقتصر الطالب على طرح جملة من الأسئلة المعبّرة الفرعية من إشكالية الدراسة، بشكل صريح ومباشر وذات مدلول باستخدام اللغة العملية للمؤسسة لتقريب الفهم لمدلول العبارة المبوّبة في شكل استمارات محكمة ومحدّدة بشكل مسبق، فيما يخص توجّهات الفئة المستهدفة المتمثّلة في إدارة المؤسسة وجهة التدقيق المالي المعتمدة، حيث أن الطالب قد حدّد بصفة مسبقة تلك التوجّهات التي تخدم الموضوع بالموافقة أو الموافقة بشدة على تلك العبارات التساؤلية المتعارف عليها في البيئة المهنية والأكاديمية التي تم بناؤها في الأساس استنادا إلى أهداف دراسة الموضوع، حيث تأتي مهمة الطالب هنا من اكتشاف تلك الانحرافات غير المتوقّعة عن الإجابات الدقيقة والصريحة التي لا تتطلب إعادة البحث، باعتماد عدّة نماذج ومعايير عالمية متعارف عليها، التي ساهمت في تزويد الطالب بجملة من المعارف والمعلومات الإضافية حول خلفية الموضوع المدروس.
- بناء على ما تقدّم فإنه يمكن القول بأن المقابلات هي تقنية مباشرة لجمع المعلومات أو الحقائق والدلائل النوعية والكمية لمتغيرات الدراسة التي تستخدم لغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة، من خلال جمع الإجابات وتوجّهات الفئة المستجوبة ممثلة في إدارة المؤسسة وجهة التدقيق المالي لمؤسسة سوناطراك.

ثانيا: الاستبيان Questionnaire

الاستبيان هو تقنية مباشرة للتقصي العملي والعلمي، من خلال بناء عبارات ذات مدلول تساؤلي موجّه تتطلب معرفة آراء الفئة المستجوبة وموقفهم اتجاه معطيات ومدلول تلك العبارات أو الفقرات المتضمّنة بصفة موضوعية، ومنه العمل على إفراغ مخرجاتها والتعبير عنها بصيغة إحصائية وإثراءها بتحليل نوعي حول توجّهات الفئة المستهدفة حول العبارات المتضمّنة في المحاور المبوّبة.

حيث يعد أنه من أكثر الوسائل المستخدمة لدى الباحثين في ميادين العلوم الاجتماعية وفروعها التي تضمن مختلف الظواهر والمواضيع المدروسة واختبار فرضياتها بصفة دقيقة، بحيث يتناسب الاستبيان أكثر مع المواضيع التي تتطلب معرفة الأثر لمتغير مدروس على آخر، نظرا لما له من أهداف وميزات إثرائية لخدمة الموضوع، ومنه فالاستبيان هو أداة داعمة لاستخدامات المقابلة في جمع المعلومات التي تخدم الموضوع والتي تسهّل من القيام بعملية التحليل والمناقشة واستخلاص النتائج الخاصة بمتغيرات الدراسة، كما يضمن معرفة الآراء والتوجّهات للفئة

المستهدفة واختلافات إجاباتهم واستخدامها في دراسة المشكلة البحثية بشكل ملائم¹، وعليه فإن هذه الأداة تهدف إلى التحديد الدقيق لموقع المتغيرات في المؤسسة محل الدراسة وتحديد وأثرها بطرسفة موضوعية وذات فعالية، من خلال اعتماد مخرجات على التحليل، وفيما يلي بعض العموميات الخاصة بموضوع الاستبيان المعتمد.

أ. توزيع الاستبيان وملئه

تم تمرير الاستبيان على كل من المديرية الخاصة بالتدقيق المالي والتأكيد وإدارة المؤسسة المشرفة على التخطيط واتخاذ القرارات، وهذا لغرض معرفة توجهاتهم فيما تضمنته المحاور الموجهة بصفة مسبقة حول دلالات ذات إجابات موجهة حول الموافقة والموافقة بشدة لمدلولها العام، وهنا تأتي الإشارة إلى أن عملية إعداد محاور الاستبيان جاء بعد تقديم الاستبيان الأولي وإجراءات الدراسة الاستطلاعية لمعرفة مدى سهولة ووضوح العبارات ومدى تقبلها، ولتأكيد مدى مصداقيتها بغرض الحصول على مخرجات أكثر دقة ووضوح وأكثر ملائمة.

ب. موضوع الاستبيان ومحاوره

يشتمل موضوع الاستبانة كأداة تدعم مضمون المقابلات، محورين يترجمان ما تضمنته الأطر النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة المتمثلة في (34) فقرة ذات دلالة نوعية المصممة لمعرفة توجهات الفئة المستهدفة حولها وتحليل مخرجاتها إحصائيا باستخدام مؤشرين إحصائيين هما: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، حيث أنه يقاس مدى تشتت المتغيرات عن بعضها انطلاقا من توجهات الإجابات، حيث تم الاستعانة في تحديدها على برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية *SPSS النسخة 17، بالنسبة الجزء الاول فكان مضمونه عن بيانات عامة لوصف الفئة المستهدفة من ملئ محاور الاستبيان المتمثلة في كلا من جهة التدقيق المالي والتأكيد وإدارة المؤسسة، وأما فيما يخص بيانات الجزء الثاني فهي مقسمة لـ (17) عبارات لكل محور مبوب والتي تشمل:

- المحور الأول الخاص بالمتغير المستقل (التدقيق المالي ومخرجاته)؛
 - المحور الثاني المتضمن معرفة أثر مخرجات التدقيق المالي على عملية اتخاذ القرار.
- ويأتي تحليل توجهات أفراد العينة لمعرفة مدى موافقتها حول تلك العبارات المتضمنة ذات المدلول التوافقي حول أثر مخرجات التدقيق المالي على عمليات اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية وبإسقاط ذلك على مؤسسة سوناطراك الجزائر، باستخدام مقياس ليكارت "Likert Scale" وفقا لثلاث توجهات أساسية، متضمنة في كل ما يلي:

- موافق: ثلاث (03) درجات؛
- غير موافق: (01) درجة واحدة؛
- محايد: (02) درجتان.

¹ _Maria Teresa Siniscalco, Nadia Auriat, [Questionnaire design](#), Quantitative research methods in educational planning-UNESCO, Issue: September 2005, p: 04.

* _SPSS: Statistical Package for the Social Sciences

وتمثل تلك التوجهات المعتمدة لمقياس ليكارت الثلاثي التصويب المباشرة حول مدى الرضى والموافقة حلول طبيعية ومدلول العبارات المتضمنة في المحاور، ويدعم ذلك بالمؤشر الإحصائي المتمثل في المتوسط الحسابي المرجح للتعبير عن مدى قبول تلك العبارة والرضى حول من خلال المجال المعتمد (عالي، متوسط، وقليل) المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (07): المجال المعتمد للمتوسط الحسابي المرجح لمقاييس ليكارت

المتوسط الحسابي المرجح	المستوى
من 2.35 إلى 3	عالي
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 1 إلى 1.66	قليل

$$\text{Range} = 3 - 1 = 2; \text{Range}/3 = 0.66; \text{Min} = 1 + 0.66; \text{Med} = 2.34, \text{Max} = 2.34 < \dots$$

المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

يشير الجدول للمجال المعتمد للمتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي، حيث تظهر مخرجات الاستبيان باستخدام spss17 تلك المجالات من خلال دلالة المؤشر الإحصائي للمدى Range من خلال احتساب أعلى قيمة وأدنى قيمة، وقيمة المدى تضاف لأول مجال الخاص بالمستوى (قليل) لتكون نهاية المستوى الأول، المتوسط المرجح الحسابي لدلالة متوسط Med يبدأ من 1.67 إلى 2.34، وأما ما يخص المستوى العالي Max فيبدأ دلالة مجاله من 2.35 إلى 3، وعليه فإن التعليقات على مخرجات محاور الاستبيان ستم بناء على تلك المجالات المبوبة في الجدول أعلاه، وذلك لتقريب التحليل والتفسير.

ج. التحليل النوعي للبيانات العامة لمخرجات الاستبيان

في هذا التفريع سيتم تبويب مخرجات الاستبيان الموزع لتحليل بيناته النوعية وتفسيرها وهي خطوة ضرورية، لمعرفة خصائص الفئة المستهدفة، انطلاقاً من معرفة وضعية الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والمعتمدة في دراسة الحالة، التي هي في الأساس داعمة لعموميات تحليل ومناقشة النتائج، من خلال ما يلي:

الجدول رقم (08): بيانات إحصائية حول الاستثمارات المقدمة والمسترجعة.

النسبة %	التكرار	البيان
100%	30	استثمارات الاستبيان الموزعة
96.66%	29	استثمارات الاستبيان المسترجعة
96.66%	29	الاستثمارات المعتمدة في الدراسة

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

يتضح من جدول البيانات الإحصائية حول الاستثمارات، أن الاستثمارات الموزعة كانت بعدد (30) استثماراً، بينما كانت الاستثمارات المسترجعة بعدد (29) استثماراً، وهي التي تم اعتمادها وتنبئها كعدد مقبول لمدخلات برنامج spss-17، حيث كانت مقبولة وساهمت في تأكيد الدراسة وإثراءها.

د. معلومات نوعية عن الفئة المستهدفة من الدراسة

سيتم من خلال هذا التفريع الكشف عن مخرجات الاستبيان، والوصف النوعي للفئة المستهدفة من الدراسة، فيما يلي:

1. **الجنس:** تفاوتت طبيعة متغير الجنس للعينة من إداريي المؤسسة من قسم المحاسبة والتدقيق وفقاً لما يظهره الجدول الآتي.

الجدول رقم (09): يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس ونسب كل منها.

الجنس	ذكر	أنثى	مجموع التكرارات/النسب
التكرارات	21	8	29
النسب	%72.42	%27.58	%100

المصدر: إعداد الطالب، باعتماد على مخرجات الاستبيان.

من خلال ما تضمنه الجدول لأفراد العينة المستهدفة نجد بأن أغلب العاملين في هذا الصنف من النشاط في مؤسسة سوناطراك من جنس ذكور بنسبة 72.41% وبنسبة متفاوتة مقدرة بـ 27.58% من الإناث، وهذا تفسرها طبيعة المهام الإدارية والمالية وتوجهات الأفراد وفقاً لعامل المهام وصرامتها، والجدول الآتي يبرز مخرجات SPSS حول توجهات مدى معنوية مؤشر الدلالة وقبوله لكلا الجنسين بما يضمن مدى تأكيد سلامة الإجابات وتوافقها.

ANOVA

MQ

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.167	1	.167	2.317	.140
Within Groups	1.944	27	.072		
Total	2.111	28			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS17.

يشير الجدول أعلاه إلى مدى معنوية مؤشر الدلالة والاتساق بين توجهات أفراد العينة وطبيعة الجنس، حيث كانت تحمل مقدار دلالة 0.014 sig، وهي نسبة مقبولة مقارنة بالمعيار المقاس عليه 0.05 sig، ومنه يمكن القول بأنه يوجد توافق إيجابي بين إجابات والتوجهات حول مدى أثر المتغيرات وفقاً لعامل الجنس (ذكر، أنثى).

2. **بالتأهيل العلمي:** من خلال مخرجات الاستبيان المتقدم يتبين بأن التصنيف أو المجال التكويني للفئة المستهدفة تباين في عدّة أطوار تأهيلية وتكوينية، أكاديمية كانت أو مهنية، وهذا ما يظهره الجدول الآتي لتوزيع أفراد العينة وفقاً للتأهيل العلمي.

الجدول رقم (10) يبين توزيع أفراد العينة المستهدفة ونسبها

التأهيل العلمي	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	شهادة مهنية	مجموع التكرارات/النسب
التكرارات	17	02	-	10	29
النسب	%58.63	%6.89	-	%34.48	%100

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

من خلال جدول توزيع أفراد العينة وفقا لعامل التأهيل العلمي، يتبين بأنه هناك فوارق ونشتت في المستوى

التكويني، أما فيما يخص مخرجات التحليل الإحصائي لهذا الصنف فهي ممثلة في الجدول الآتي.

ANOVA

MQ

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.100	2	.050	.648	.531
Within Groups	2.011	26	.077		
Total	2.111	28			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 17.

يستخلص من الجدول أعلاه وفقا لقيمة مؤشر الدلالة 0.531 sig، بأن التوجهات في الإجابات غير متوافقة

من ناحية إسقاطها مع المستوى التأهيلي والعلمي، وفقا للمعيار المستند إليه الذي هو أقل من المعنوية المشار إليها.

3. الخبرة المهنية: يشير الجدول أدناه إلى توافق مدلول الخبرة المهنية لأفراد العينة المجيبة على الاستبيان

والمقابلات بما يخدم أهداف الموضوع، حيث كانت متفاوتة بنسب متقاربة من خلال الثلاث المحاور المدرجة.

الجدول رقم (11) يبين توزيع أفراد العينة وفق الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنة	مجموع التكرارات/النسب
التكرارات	07	14	08	29
النسب	%24.13	%48.28	%27.58	%100

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات الاستبيان

ومنه يمكن القول بناء على مدلول (AR) sig. 0.00 و (DM) sig. 0.004 بأنه الخبرة المهنية متوافقة

تماما مع مدلول الإجابات والتوجهات كما هو مبين في الجدول أدناه للمتغير التابع والمستقل.

ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
AR Between Groups	1.380	3	.460	9.381	.000
AR Within Groups	1.226	25	.049		
AR Total	2.605	28			
DM Between Groups	1.380	3	.282	5.581	.004
DM Within Groups	1.226	25	.051		
DM Total	2.605	28			

ت. أداة صدق الاستبيان

إن ما يميز البحوث الأكاديمية هو المتانة العلمية باعتماد معايير للصدق المعلومات المعتمدة، لا سيما إذا كان البحث يتطلب إدخال أداة إحصائية لدعم المعلومات المتحصّل عليه وتحليل متغيّراتها كمياً، ويمكن بهذا طرح عدّة استنادات قامت عليها برهنة صدق الاستبانة بما تتضمنه من المحاور ومخرجاتها كما يلي:

إن قيمة معامل الثبات المتزايدة بتزايد عدد فقرات الاستبيان وطول اختبارها لها من خلال تأثير الشمولية لـ (34 عبارة) بمعنى أنه كلما كان عدد الفقرات أكثر كلما ارتفع معامل الارتباط وذلك لأن العلاقة القائمة بين طول الاستبيان وثباته هي علاقة طردية، فإذا كان معامل الارتباط مرتفعاً فإن هذا يدل على مدى ثبات الاستبانة وبالتالي على مدى صلاحية وملائمة الاستبانة لأغراض الدراسة، ومن مبررات الثبات والصدق المعتمدة في هذه الدراسة هو أن الطالب قام بتوزيع الأولي لمراعاة الفارق الزمني ثم توزيع الاستبيان لحساب معامل الارتباط بين الإجابات لمرتين وهذا لغرض التأكيد على مدى صدق الاستبيان ودعمه ثباته.

أما بالنسبة للزمن المتاح لمليّ الاستبيان كان بين أسبوع إلى أسبوعين، وهذا لدلالة سلامة الإجابات نظراً للعلاقة الطردية بين زمن مليّ الاستبيان وبين الصدق والثبات في التوجهات للفئة المستهدفة، بالإضافة إلى تأكيد صحّة العبارات من قبل عدّة باحثين أجانب مختصين ومهتمين بالجانب المالي والإداري الذين لهم الصلاحية في تحكيم مواضيع الاستبيان والمقابلات، كما اعتمد الطالب لتأكيد صدق العبارات واتساقها على مقياس اختبار مدى الثبات كأداة داعمة للدراسة المتمثلة في "معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha" المعتمدة على تبيان مدى الاتساق الداخلي Internal Consistency للعبارات مع بعضها البعض ومدى صلاحيتها لخدمة متغيرات الدراسة ومدى أثرها وعلاقتها، والجدول الآتي يوضّح مقدار قيمة المقياس المعتمد.

حيث تم استخدامه لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة، والعلاقة الآتية تبرز آلية احتساب معامل ألفا كرونباخ:

حيث أن:

a: يمثل دلالة مقياس ألفا كرونباخ؛

n: يمثل عدد الفقرات المعتمدة؛

Vt: التباين في مجموع محاور الاستبيان؛

Vi: التباين لأسئلة محاور الاستبيان.

وتظهر مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS المعتمد لـ (34) عبارة مدرجة، ما يتضمنه الجدول الآتي.

الجدول رقم (12) يبين مقياس ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان (أنظر للملحق رقم 02)

معامل الصدق	ألفا كرونباخ Alpha Kronbach	عدد العبارات Number of paragraphs
0.7623	0.862	34 فقرة

المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS (Reliability Statistics)

يتبين من معامل الثبات Alpha Kronbach المدرج في الجدول أعلاه، أن القيمة هي (86.20%) وهي تزيد عن المعيار المتعارف عليه (60%)، مع احتساب مؤشر عامل الصدق مقدّر بـ (0.7623) مما يدل على وجود اتساق داخلي في عبارات المحاور المتضمنة للاستبيان الموجهة للوظيفة المالي وإدارة مؤسسة سوناطراك، مما يبرز من إمكانية الاعتماد على مخرجات التحليل وزيادة دع مصداقيته وثباته في تحقيق الإجابة هن الفرضيات والوصول إلى النتائج المطلوبة.

بناء على تم تقديمه في هذا المطلب يستخلص بأن هذه الدراسة قامت على اعتماد أسلوب دراسة الحالة المدرج ضمن المنهج التجريبي، بتوظيف أدوات جمع المعلومات المتمثلة في إجراء المقابلات ودعمها بالاستبيان لما تتطلبه طبيعة المشكلة البحثية للموضوع، من تحليل أوجه العلاقة والأثر للمتغيرات المدروسة باستخدام أداة لدعم صدق المعطيات وفقا لمخرجات برنامج SPSS وهي مقياس ألفا كرونباخ، ويأتي المطلب الموالي ليفسر طبيعته علاقة وأثر تلك المتغيرات نوعيا ودعم ذلك إحصائيا كخطوة تمهيدية لمجريات دراسة ومناقشة نتائج الدراسة.

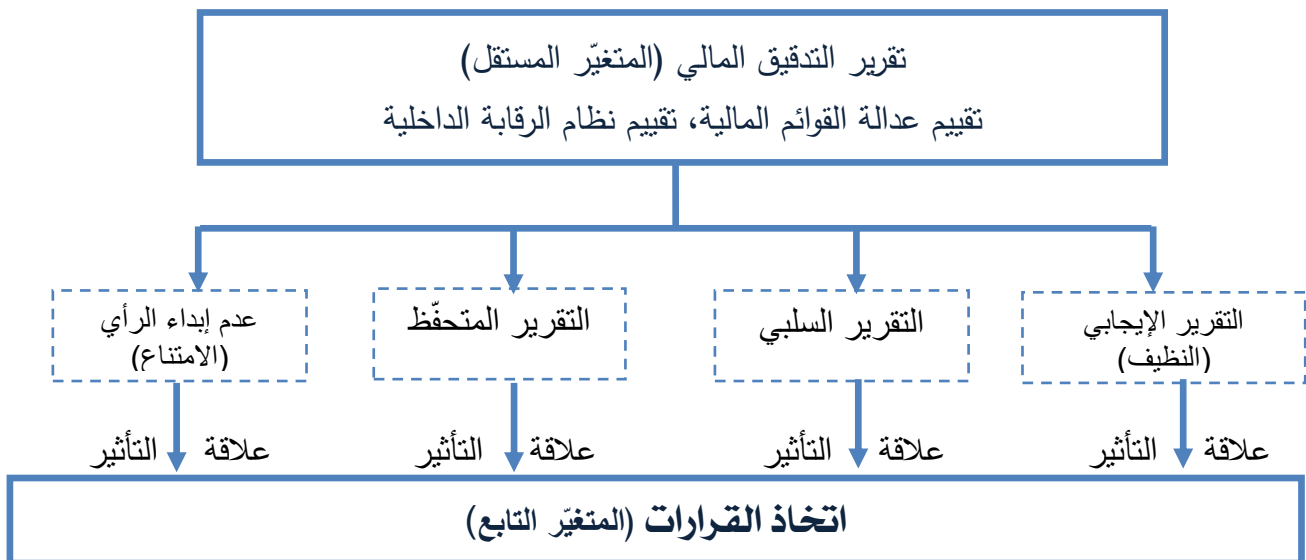
المطلب الثاني: تحليل العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة

يمكن الإشارة هنا إلى أن دراسة الموضوع قائمة على متغيرين أحدهما متغير والآخر تابع، نظراً لتوافر الأثر الذي يحدّد نوع العلاقة، من خلال تسمية عنوان الموضوع الذي يشير إلى "أثر تقارير التدقيق المالي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية"، إلى أن التركيب النوعي لدلالة العنوان تفسّر مخرجات (تقارير) التدقيق المالي على أنها هي المتغير المستقل بما أنها مصاحبة للفظ الأثر، وأن اتخاذ القرارات هي المتغير المستقل الذي يتأثر بمحتويات القرارات ومعطياتها سواء في تنفيذه أو بناءه، فمن خلال هذا المطلب يتم التحديد النوعي التحليلي والمفسّر لعلاقة الأثر القائمة بين المتغيرات المدروسة.

الفرع الأول: تحليل أثر المتغيرات

انطلاقاً من هذا التفرع سيتم التطرق إلى تحليل أثر متغيرات الدراسة من خلال التفصيل في تصنيفات تقارير التدقيق المالي كمتغير مستقل وعلاقة الأثر القائمة بينها وبين اتخاذ القرارات كمتغير تابع، وذلك من خلال الشكل الذي يصف هذا الأثر، في ما يلي:

الشكل رقم (07): تحليل أثر المتغيرات المدروسة (تقرير التدقيق المالي واتخاذ القرارات)



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل أوجه العلاقة القائمة بين تقرير التدقيق واتخاذ القرارات.

يفسّر هذا الشكل أعلاه تحليل الأثر لمتغيرات الدراسة المتضمنة في كلاً من تقرير التدقيق المالي واتخاذ القرارات، حيث يشير إلى علاقة الأثر الصريحة للمتغير المستقل المتمثل في تقرير تقييم عدالة ومصداقية القوائم المالية وبين تقرير مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، حيث تصنّف وفقاً لطبيعة محتوى وتسمية التقرير إلى تقرير إيجابي (نظيف) وتقرير سلبي، بالإضافة إلى تقرير المدقق المتحفّظ أو عدم إبداء الرأي، حيث أن المعلومات المتضمنة في التقرير تعد على أنها بدائل متاحة وذات جودة تستخدم وفقاً لمردول الأثر (التأثير) في ترشيد وتوجيه

اتخاذ القرارات باعتبارها متغير تابع ومحدّد وفقاً لما يمكن أن يتضمّنه تقرير التدقيق المالي، ومنه فالعلاقة بين تقارير التدقيق واتخاذ القرارات هي علاقة تأثير وتكامل وظيفي.

الفرع الثاني: العلاقة الرياضية لمتغيرات الدراسة

يمكن من خلال هذا الفرع أن يتم التعبير عن المتغيرات المدروسة وفقاً للعلاقة الرياضية المحددة والصريحة، من خلال تسمية وتحويل العلاقة وفقاً لطابع المعادلة الخطية بمتغيرين أحدهما مستقل متمثل في تقرير التدقيق المالي (x) والآخر متمثل في المتغير التابع (y)، (يرجى الاطلاع على الملحق رقم 02) حيث تأخذ العلاقة شكل دالة خطية مصاغة في الشكل الآتي: $Y = ax + b$ ، والتمثيل البياني الآتي يبرز ذلك، بحيث:

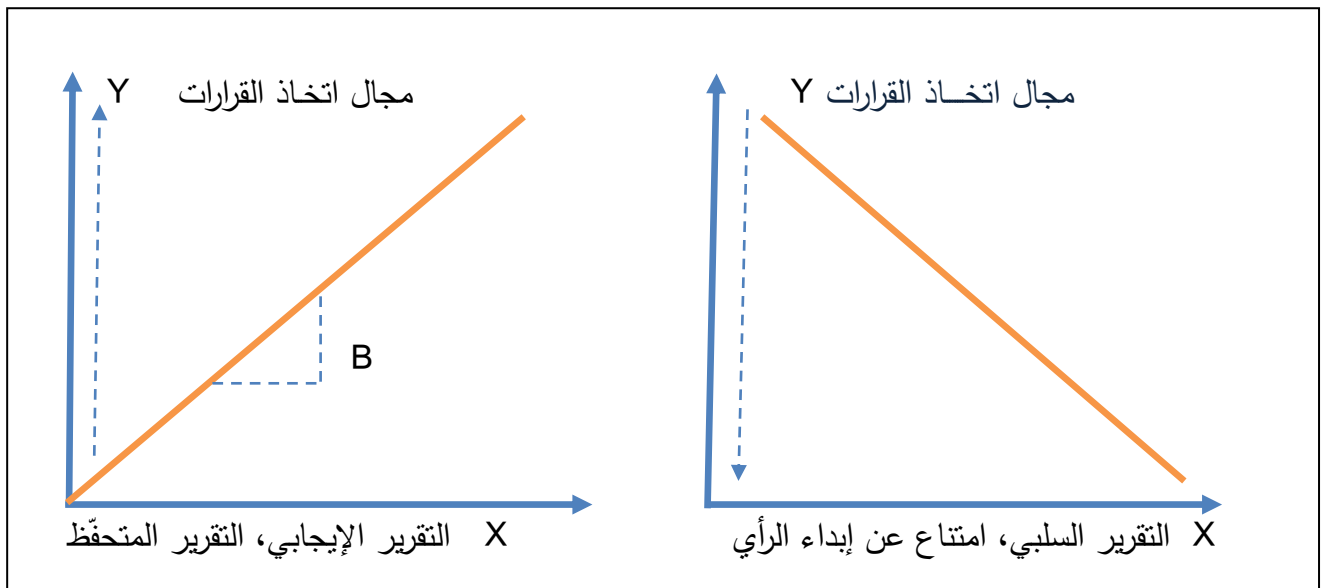
Y : اتخاذ القرارات،

X : تقارير التدقيق المالي

b : معلومات وبيانات أخرى

a : يمثل الثابت

الشكل رقم (08): العلاقة الرياضية الخطية بين مجال اتخاذ القرارات وفقاً لنوع التقرير.



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل أوجه العلاقة القائمة بين تقرير التدقيق واتخاذ القرارات.

يشير مدلول الشكل إلى التمثيل البياني للعلاقة الرياضية للدالة الخطية وفقاً لنوع التقرير وأثره بمجالات اتخاذ القرارات، حيث يبين أن مجالات اتخاذ القرار هي المتغير المستقل التابع لتغيرات التقرير، في ما يخص العلاقة الموجبة (للدالة الخطية الموجبة) فإن تفسير ذلك يدل على أن صنف التقارير الإيجابي والتقرير المتحفّظ لديه علاقة أثر طردية، بحيث كلما تغيّر مقدار المعلومات وجودتها المتضمّنة في التقرير كلما أدى بذلك إلى توافق ردّت الفعالة بتأثر مجال اتخاذ القرار بما تحمله مدلولات ورأي المدقق المالي إيجابياً، أما فيما يخص الدالة الخطية

السلبية (المتناقضة) فهي تمثيل لمدلول علاقة الأثر السلبية بين مجالات اتخاذ القرارات واعتمادها على التقرير السلبي وعند امتناع إبداء الرأي، بحيث كلما كانت معطيات التقرير سلبية في عبارات إبداء الرأي فإن ذلك سيؤثر تأثيراً غير إيجابي في مسار اتخاذ القرار ونقص الاعتماد عليه إلا في حالات التغذية العكسية أو معالجة الانحرافات في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ولتأكيد نوع العلاقة ومدى ارتباط المتغيرات المدروسة، التجأ الطالب إلى البرنامج الإحصائي SPSS لتحويل نوع العلاقة النوعية والتعبير عن دلالتها إحصائياً من خلال مخرجات محاور الاستبيان، باعتبار التفسير المنطقي والتوجيهي للمتغيرات، وفق ما يظهره الجدول أدناه.

الجدول رقم (13): وصف متغيرات الدراسة كمدخلات لبرنامج SPSS 17.

التسمية Named	المتغيرات Variables
Audit-Report (AR)	المتغير المستقل: تقارير التدقيق المالي
Decision-Making (DM)	المتغير التابع: اتخاذ القرارات

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على الفرضية الرئيسية للموضوع (الدراسة)

حيث يظهر الجدول موقع المتغيرات واختصارها كمدخلات أولية لبرنامج الحزم الاجتماعية SPSS-17، وانطلاقاً من هذا التصنيف فإن مخرجات البرنامج الإحصائي المعتمد أظهرت مدى الارتباط، وفقاً لمعاملات الدلالة للعبارات المتضمنة في المحاور المعتمدة في الاستبيان، وهذا ما يظهره الجدول الآتي.

والجدول رقم (14): علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة لمؤسسة سوناطراك

	AR	DM
AR Person Correlation	583**	1
Sig. (2-tailed)	.001	
N	29	29
DM Person Correlation	1	583**
Sig. (2-tailed)		.001
N	29	29

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: مستمد من مخرجات SPSS-17، لتحليل محاور الاستبيان.

يتضح من خلال الجدول أعلاه دلالة الارتباط الإحصائية لمتغيرات الدراسة، وفقاً لمستويات إيجابية بين كلا من تقرير التدقيق المالي كمتغير مستقل مشار إليه سابقاً وبين واتخاذ القرارات كمتغير تابع في مؤسسة سوناطراك، من خلال معطيات الجدول فقد بلغت العلاقة الارتباط لمعامل بيرسون Person Correlation (58.30%) وهي

الفصل الثاني: دراسة مدى أثر مخرجات التدقيق المالي على صناعة واتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك

تعبّر عن دلالة الارتباط القوي، وفقا لمعامل الدلالة (2-tailed) Sig. (0.01) الذي هو أقل من (0.05)، مما يفسّر على وجود عامل التأثير القوي بين المتغيرات المدروسة، ويمكن دعم ذلك التفسير بنموذج الانحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى عند مستوى دلالة (0.05)، من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (15): معامل الارتباط لدلالة المتغيرين (تقرير التدقيق المالي واتخاذ القرارات)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.583 ^a	.340	.315	.2272

- a. Predicators: (Constant), AR
b. Dependent Variable, DM

المصدر: مخرجات SPSS، لتحديد معامل الارتباط.

حيث تشير R Square (0.34) إلى مدى الدقة في تقدير وقياس المتغير بنسبة 34%.

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.717	1	.717	13.890	.001 ^a
Residual	1.394	27	.0525		
Total	2.11	28			

- a. Perdicators: (Constant), AR ; Df = n - 1.
b. Dependent Variable, DM

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي، لتقدير حجم العلاقة بين متغيرات الدراسة. SPSS17.

من خلال معطيات الجدول أعلاه يتبين بأن الميل المقدر هو Mean Square 0.525، والذي يتم إسقاط ذلك على بيان قيم معاملات خط المستقيم أدناه ليتم الحصول على مقدار معامل الارتباط UC، ومقطع خط الانحدار T. الجدول رقم (16): يبين قيم معاملات خط المستقيم للعادلة الخطية للمتغيرين

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Correlations			Collinearity Statistics	
	A	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
1 (Constant)	1.114	.366		3.040	.005					
AR	.525	.141	.583	3.727	.001	.583	.583	.583	1.000	1.000

- a. Dependent Variable: DM

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي لتقدير المتغيرات وارتباطها SPSS -17.

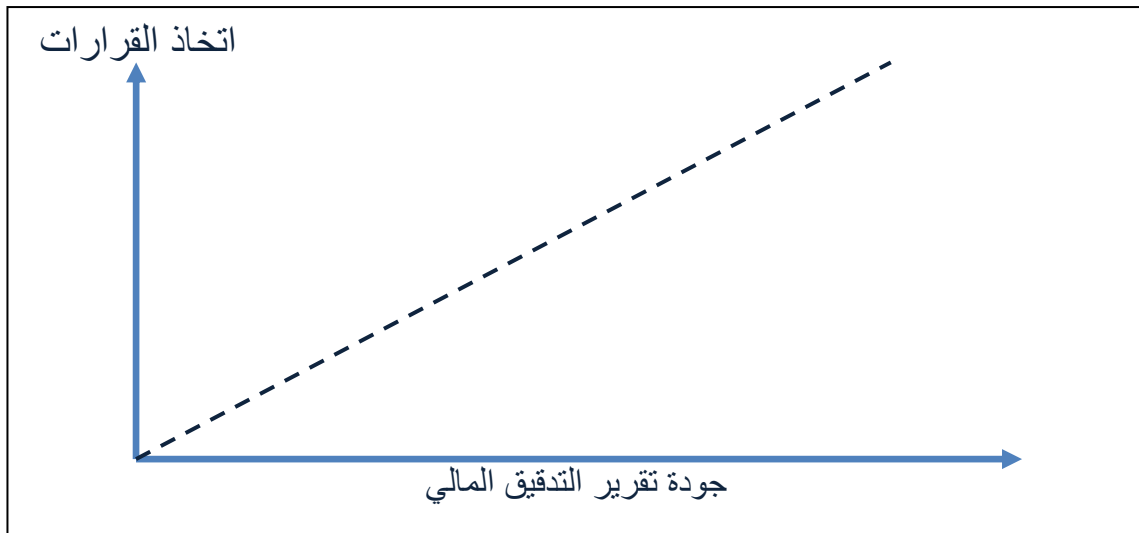
من الجدول أعلاه، يمكن استنتاج معادلة الخط المستقيم $Y = a + bx$ ، وفقا للاعتبار المبدئي لتأثير

واللعلاقة الطردية الإيجابية مهما كان صنف ونوع التقرير على مجريات القرارات، في ما يلي:

- الثابت الذي يمثل مقطع خط الانحدار يقدر بـ $a = 1.114$ ؛
- أما الميل لخط الانحدار فهو يقدر بـ $b = 0.525$ (AR)؛
- ومنه يمكن صياغة المعادلة كالتالي: $Y = 0.525x + 1.114$ ، أما بالنسبة لميل خط الانحدار للمتغير المستقل يقدر بـ $T = 3.72$ ، ومقطع خط الانحدار بـ $T = 3.04$.

ويمكن هنا الإشارة إلى تأثير متغير اتخاذ القرارات بمدى جودة تقرير التدقيق المالي باعتباره أهم المحددات التي تحكم طبيعة الاستئناس والاسترشاد التي تمكّن من الاعتماد على معوماته ذات الجودة بشكل كبير في صنع واتخاذ القرارات، وهو ما تشير إليه الشركة العالمية للتدقيق KPMG، في أغلب منشوراتها التي تتضمن، وصف وتحسين جودة تقارير التدقيق المالي، وهو ما يضره الشكل أدناه.

الشكل رقم (09) يبيّن: علاقة التأثير لجودة تقرير التدقيق المالي على متغير اتخاذ القرارات



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل علاقة المتغيرات النوعية.

يظهر الشكل أعلاه، علاقة الارتباط لكل من مدى جودة تقرير التدقيق المالي واتخاذ القرارات، حيث يفسّر تلك العلاقة المصاحب للأثر الخاص بمدى جودة تقرير التدقيق، بمعنى كلما زادت مستويات الجودة التي تحملها معلومات التقرير كلما أدى بذلك لزيادة موثوقيته واعتماده كمعلومات متاحة بديلة تساهم في ترشيد واتخاذ القرارات، ومنه فيمكن القول بأن علاقة الأثر هي علاقة طردية موجبة لتلك المتغيرات المدروسة.

بناء على ما سبق اعتماده في هذا المطلب يتضح من خلاله بأن عبارة الأثر صريحة في عنوان الموضوع، حيث تشير إلى تأثير المتغير المستقل المتمثل في مخرجات عملية التدقيق المالي على المتغير المستقل المتمثل في اتخاذ القرارات، ومنه فإن من أبرز محدّداته هو ما يتضمّن تقرير التدقيق المالي باعتباره معلومات ذات جودة، وفقا لنوعه، فكلما كانت مضمون التقرير إيجابيا بالنسبة لمتخذ القرار فإن ذلك عامل لزيادة الاعتماد عليه.

المطلب الثالث: عرض مؤسسة سوناطراك

يعتبر هذا المطلب بمثابة الخطوة التمهيديّة التعريفية بالمؤسسة محل الدراسة ممثلة في **سوناطراك** الجزائر، حيث سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف والتقديم العام لمؤسسة سوناطراك وخطوات عملها وأنشطتها، مع وصف المؤسسة، وهذا بغية وضع رؤية تصورية عامة على حيثيات أنشطتها وأهدافها، مما يسهل فهم طبيعة وموقع متغيرات الدراسة من هيكلها التنظيمي وتحديد مدى حجم وأهمية كل منها، وذلك في ما يلي:

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة سوناطراك

سوناطراك أو **SONATRACH*** هي اختصار للعبارة باللغة الفرنسية المشار إليها، وهي مؤسسة عمومية جزائرية شكّلت لاستغلال الموارد البترولية في الجزائر وهي الآن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج الاستكشاف والاستخراج والنقل والتكرير، وقد نوعت في أنشطتها فيما يخص البتروكيمياويات وتحتية مياه البحر، حيث تم إنشاء مؤسسة سوناطراك سنة 31 ديسمبر 1963، وكان الهدف الرئيسي لها هو تكرير ونقل وتسويق مواد الطاقة، وبدأت التوسع في الاستثمارات وإقامة المشاريع لديها تدريجياً.

حيث يعبر عن مؤسسة سوناطراك الجزائر بأنها مجمّع **Le Groupe SONATRACH**، من خلال تفرعات محفظة أنشطتها التي توسّعت إلى 154 شركة فرعية ومشاركة على الصعيد الوطني والدولي، من خلال مشاريعها القائمة واستراتيجيتها المستخدمة في تدويل الأنشطة (يرجى الإطلاع على الملحق رقم 04)، مما سمحت لها من تعزيز مكانتها في مجال صناعة النفط والغاز العالمية باستخدام سلسلة المنتجات المتنوعة المتضمنة كل من: التنقيب والإنتاج، وإقامة خط الأنابيب والنقل، أنشطة التسييل، والتكرير والبتروكيمياويات **Raffinage et Pétrochimie**، بالإضافة إلى تسويق المنتجات النفطية، والشحن وتقديم الخدمات الأخرى¹.

الفرع الثاني: خطوط العمل لمؤسسة سوناطراك²

تتمثل خطوط العمل في مجالات أنشطة المؤسسة الأساسية، وكالاتي:

- نشاط الاستكشاف والتنقيب (**Activité Exploration-Production E&P**): تتضمن مجال الأنشطة العملياتية والإنتاج من خلال البحث والاستكشاف والتطوير بالإضافة إلى عمليات الاستغلال والتنقيب؛
- نشاط التميع والتكرير والبتروكيمياويات (**Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie LRP**): نشاط التسييل والتكرير للغاز الطبيعي **GL4Z** وفصل غاز البترول المسال، مع تكرير النفط والبتروكيمياويات،

* **_SONATRACH: Société Nationale pour la Recherche, la Production, le Transport, la Transformation, et la Commercialisation des Hydrocarbures s.p.a**

¹ _ By website: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=20&Itemid=267, date of view: April 08, 2018, timing: 01:46.

² _BY website: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=24&Itemid=167, date of view: April 08, 2018, timing: 02:05.

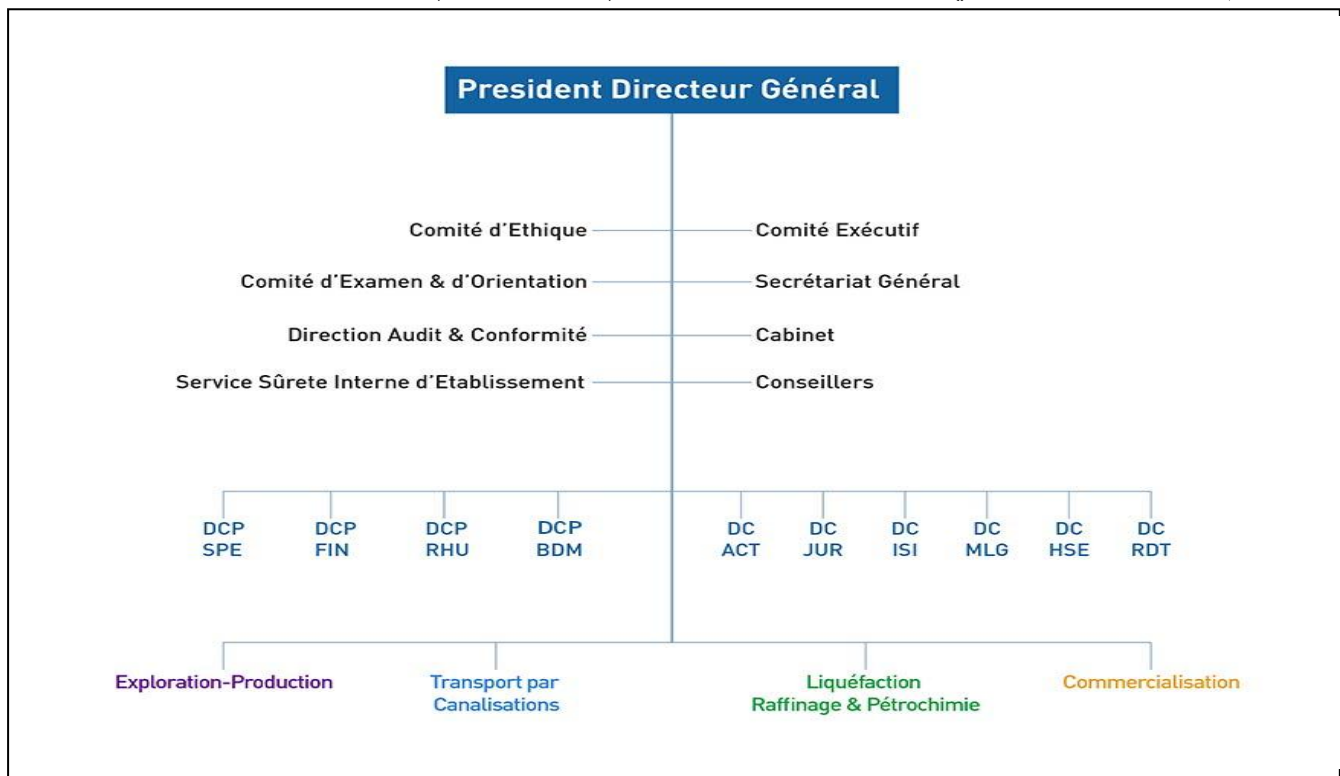
التي تشمل حصص مجموعة من المؤسسات التابعة لكيمياء المحروقات (RCH)، المتمثلة في كل من (NAFTEC) و (ENIP)، بالإضافة إلى مؤسسة المشاريع الصناعية (SARPI)؛

- نشاط خطوط الأنابيب والنقل (Activité Transport par Canalisations TRC): حيث تشرف هذه الوظيفة على عمليات النقل والتوصيل للأسواق الدولية والوطنية ضمن الاستراتيجية التوزيعية المعتمدة.
- نشاط التجاري والتسويقي (Activité Commercialisation COM): وهو النشاط المسؤول عن تزويد السوق الوطنية بمصادر الطاقة وكذلك الإشراف على عمليات التسويق الدولي، وتشرف عليها المؤسسات الفرعية الآتية: (NAFTAL, HYPROC, COGIZ, AEC, NEAL).

الفرع الثاني: المخطط التنظيمي لمؤسسة سوناطراك

يسعى المخطط التنظيمي لمؤسسة سوناطراك لإبراز مبدأ الإدارة العامة ومساهمتها في وضع استراتيجية التوجيه والتنسيق والإدارة بالتنظيم، مع التركيز على الهياكل التشغيلية لتحسين جودة الأداء والنظم الإدارية وتفعيلها من خلال التنظيم اللامركزي الواضح بما يضمن تعزيز الرقابة والمسؤولية، وبالتالي ضمان الاستجابة وإتاحة الشفافية وانسيابية المعلومات المطلوبة من الإدارة ومنه ضمان الكفاءة الإدارية العامة للمؤسسة، حيث يتفق المخطط التنظيمي مع ما هو متعارف عليه عالميا والذي مجسد في أغلب الشركات الكبرى، وهو موضح في الشكل الآتي¹:

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك الجزائر (المديرية العامة)



Source: By website: <http://www.sonatrach.dz/index>, Date of view: April 08, 2018, timing: 23:21.

¹ By website: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=26&Itemid=169, date of view: April 08, 2018, timing: 22: 05.

يشير الشكل أعلاه، إلى الهيكل التنظيمي Organigramme لمؤسسة **سوناطراك** الجزائر، حيث يشتمل على ثلاث مستويات أساسية، ممثلة في مستويات المديرية المعتمدة واللجان المشرفة على الإدارة العامة في (08) تصنيفات وتشمل كل من: الرئيس المدير العام، اللجنة التنفيذية*، الأمانة العامة، مجلس المؤسسة، لجنة الاستشارات، لجنة الأخلاقيات، لجنة الفحص والتوجيه، مديرية التدقيق والتأكد، خدمات الأمن والضبط الداخلي. ومن خلال المديرية الموضحة في الشكل، حيث يتضح بأن الوظيفة المستهدفة المتمثلة في مديرية التدقيق والتأكد ضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك تحتل موقع جد مهم، نظرا لأهمية مخرجاتها وما تساهم به في خدمة إدارة المؤسسة، أما المستوى الثاني فهو يبرز الأقسام واتجاهات المؤسسة لأنشطتها الأساسية والمركزية، يمكن تقديمها في الآتي:

أ. اتجاهات الوظيفة للمؤسسة (DCP) Directions Corporate

وهي تمثل الأنشطة المعبر عنها بأنشطة سلسلة القيمة الرئيسية للمؤسسة chaine de valeurs، المعتمدة في إطار الوظائف الخاصة التي تشرف على مجال النشاط الأساسي للمؤسسة، حيث تصنف في الآتي:

1. ورشة الاستراتيجية، التخطيط والاقتصاد (SPE) Stratégie, Planification & Économie ؛
2. قسم المالية (FIN) Finances ؛
3. مديرية الموارد البشرية (RHU) Ressources Humaines ؛
4. مديرية تطوير الأعمال والتسويق (BDM) Business Développement Marketing .

ب. الاتجاهات المركزية للمؤسسة Directions Centrales

يمثل هذا الاتجاه في تقسيم وظائف الهيكل التنظيمي إلى ما يصطلح عليه بسلسلة الأنشطة الداعمة للمؤسسة ضمن أنشطة سلسلة القيمة، وهي كالاتي:

1. الأنشطة المركزية (ACT) Activités Centrales؛
2. الأنشطة القانونية (JUR) Juridique ؛
3. الأنظمة المعلوماتية (ISI) Informatique & Système d'Information ؛
4. الأسواق والخدمات اللوجيستية (MLG) Marchés et Logistique ؛
5. الصحة والسلامة البيئية (HSE) Santé, sécurité & environnement ؛
6. البحث والتطوير (RDT) Recherche & Développement الإدارة الجديدة المسؤولة عن تعزيز وتنفيذ البحوث التطبيقية وتطوير التقنيات للأنشطة الأساسية للمؤسسة.

*_ الرئيس المدير العام، ممثلين عن وزارة المالية، ممثل عن بنك الجزائر، ممثلين عن وزارة الطاقة، الرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز، أربع ممثلين لمجمع سوناطراك، ممثلان لعمال المجمع، الرؤساء المكلفين بالأنشطة الأساسية، المدير التنفيذي للمالية، المدير التنفيذي للفروع والمساهمات، المدير التنفيذي للاستراتيجية والتخطيط، المدير التنفيذي للشؤون القانونية، المدير التنفيذي للموارد البشرية.

الفرع الرابع: وصف مؤسسة سوناطراك

من خلال هذا المحور سيتم تلخيص أهم ما يميّز مؤسسة سوناطراك من خلال وصفها وفقا لمحاور تعريفية مبنية بما تتضمنه من النشاط، الموقع، الأنشطة العالمية، حجم العمالة، ومساهمتها في الاقتصاد، بالإضافة إلى تطلعات المؤسسة وقيمها المعتمدة، في الجدول الآتي:

الجدول رقم (17): وصف مؤسسة سوناطراك الجزائر

الوصف	الدلائل
النشاط	الجمعية الوطنية للبحوث الهيدروكربونية، الإنتاج، النقل، التصنيع والتسويق، المشاركة.
الموقع	هي محور رئيسي في خدمة وتلبية الطلب المحلي للطاقة، وأول مؤسسة (شركة) نפט في إفريقيا.
الأنشطة العالمية	سوناطراك هي مورد رئيسي للطاقة في العالم (يرجى الاطلاع على الملحق رقم ...)، وتعمل على ضمان أمن الطاقة للأجيال القادمة من خلال تعزيز الموارد الهيدروكربونية الوطنية، وخلق الثروة والعمل من أجل التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، حيث تأتي هذه العوامل في مهامها وتحدياتها الأساسية ¹ .
حجم العمالة	يعمل في مؤسسة سوناطراك الجزائر كمجمّع ما قدرّ بـ 137.000 موظف في كونها الشركة الأم للشركات الفرعية التابعة لها (سنة 2016)
المساهمة في الاقتصاد	ما يقدرّ بثلاثي ميزانية الدولة يأتي من الجباية البترولية، ومنه فمؤسسة سوناطراك تمثّل كقوة للتنمية الوطنية بمساهمة منها في إجمالي الناتج المحلي الخام PIB بأكثر من 30%، بالإضافة إلى مساهمتها من ضخ وتعبئة الاقتصاد من المداخل النقدية بالعملة الصعبة الأجنبية بما يقدرّ بـ 90%، وكجزء من مهامها، وبالنظر إلى موقعها في الاقتصاد الوطني وثقافتها المؤسسية، فإن مؤسسة سوناطراك تقدّم خبرتها وقدراتها البشرية لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية المستدامة للجزائر ² .
التطلعات والقيم الحاكمة	كما تسعى مؤسسة سوناطراك بإقامة شراكات مع محيطها من خلال تكوين الموارد البشرية والتطلع لإقامة الشركات مع المجمعّات التعليمية ذات الجودة والمؤسسات الجامعية فيما يخص نقل التكنولوجيا وتطوير البحث العلمي من خلال إجراء التريّصات العلمية وتطوير البحث العلمي، كما إن القيم الأساسية التي تتبنّاها شركة سوناطراك ضمنّت خطتها الاستراتيجية تتمث في كل من: التميز، العدل، الشفافية.

¹ _By website: <http://www.sonatrach.dz/>, date view: April 09, 2018, timing: 01:00.

² _By website: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=23&Itemid=106, date view: April 08, 2018, timing: 01:57.

	شعار المؤسسة logo
---	----------------------

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على الوثائق التعريفية المتاحة بالمؤسسة.

بناء على ما تقدم فإن مؤسسة **سوناطراك** الجزائر مؤسسة عمومية، مميزة بأنشطتها وأهدافها التوسعية، التي تحمل في طابع أنشطتها مسؤوليتها الاجتماعية والمساهمة في ترقية الاقتصاد الوطني، باعتبارها مؤسسة سيادية لها وزن كبير من حيث المساهمة ومداخيلها الكبيرة جدا، حيث تعتبر الوضعية المالية لمؤسسة سوناطراك في الوقت الحالي جد متينة ومتحكم فيها من حيث مجالات إدارة الاستثمارات، من خلال تعزيز منظومتها المالية بشكل ملحوظ، بما تظهره نسب الملائنة التي تجاوزت 11 مليار دج الذي يمثل ما يقارب ستة أضعاف الحد الأدنى التنظيمي في سنة 2016، بالإضافة إلى سلامة مركزها المالي من الاختلالات وعدم التوازن الوظيفي حيث تظهر مختلف القوائم المالية مدى التوازن وتناسق الوظائف الاستثمارية والاستغلالية والتمويلية للمؤسسة.

بحيث يشير ما تضمنه التقرير السنوي 2016 Rapport Financier إلى أن المؤسسة حققت نتيجة الأنشطة بـ 207 مليار دج، مما يدل على مدى فعالية إدارة الذمة المالية مقارنة بما حققته سنة 2005 التي كانت مقدرة بـ 9 مليار دج، كما يمكن أن نشير إلى فجوة إدارة الأرباح الواضحة من خلال تبويبات الميزانية لجانب الأصول لسنة 2015 و2016، وما تعرضه مجاميع جدول حسابات النتائج التي يمكن أن يكون لها مدلول آخر.

أما فيما يخص إدارتها فإن المؤسسة تنتهج أسلوب المعايير الدولية في الممارسات الإدارية المتوازنة بمستوى كفاءة عالي وهذا ظاهر وجلي فيما يخص نماذج الأعمال وإدارتها للمخاطر والتقييم واستخدام نماذج التخطيط الاستراتيجية والاستشارة العالمية في ما يخص تحسين الأداء والتنمية والإشراف، بما يضمن تحقيق أهدافها التي تتجلى على مستوى الاقتصاد الوطني باعتبارها المؤسسة الاقتصادية ذات الصفة الاعتبارية في الجزائر¹.

بناء على ما سبق من التقديم يستخلص بأن مؤسسة **سوناطراك** تعد صالحة ولها جملة من مقومات لتكون محلا لدراسة أثر تقرير التدقيق المالي على اتخاذ القرارات، بناء على عدة دوافع ومبررات لذلك بما تترجمه أنشطتها وهيكلها التنظيمي الذي يظهر مكانة وظيفة التدقيق ومدى تناسقها مع الأطر الوظيفية والإدارية الأخرى التي تبين مدى حجم الاتصال والتكامل بين كل من الوظيفة المالية الإشرافية والإدارية، من منظور التقويم والتأكيد على الأنشطة واتخاذ القرارات، وهو ما سيحاول الطالب أن يجيب عنه انطلاقا من ما يتضمنه المطلب الموالي.

¹ _CASH Assurances, **Rapport annuel 2016**, DIRECTION GENERAL –SONATRACH, Alger, p: 05.

المطلب الرابع: دوافع ومبررات اختيار مؤسسة SONATRACH محلاً للدراسة

إن الأساس الذي قامت عليه دراسة الموضوع يتمحور أساساً في ترجمة الأطر النظرية التي تتضمن التعريف بماهية المتغيرات إلى واقع تطبيقي، من خلال تجسيد أسلوب دراسة الحالة كما تعتمد على الدراسات الخاصة بالمادين المالية والاقتصادية، لمعرفة واقع تأثير تلك المتغيرات من خلال اعتماد مؤسسة كعينة للدراسة لها مميزات بما تتوافق مع طبيعة المتغيرات المدروس، حيث ارتى الطالب استناداً إلى جملة من الدوافع والمبررات الموضوعية لاختيار مؤسسة سوناطراك الجزائر SONATRACH لتكون محلاً للدراسة، بما يضمن إمكانية الإجابة عن الإشكالية المطروحة وإثبات مدى صحة الفرضيات المعتمدة والعمل على التأكيد عليها، حيث سيتم التطرق إلى جملة من المبررات والدوافع من خلال متن هذا المطلب كمحور تمهيدي وضروري، لإمكانية مناقشة وتحليل الأطر التطبيقية والتأكيد على دقة اختيار العينة لتكون معبرة وقابلة للتعميم، من خلال إمكانية تعميم نتائج وتوصيات هذه الدراسة على المؤسسات ذات الحجم والمثابرة.

الفرع الأول: مبرر موقع تقرير التدقيق المالي من التقرير المالي للمؤسسة

يحمل هذا المحور التأكيد على أهم مبرر أدى بالطالب إلى اختيار مؤسسة سوناطراك الجزائر لتكون محلاً للدراسة من خلال الفحص أهم المستندات الإدارية والمالية للمؤسسة المتمثل في التقرير المالي السنوي الذي يحمل جملة من المعطيات الإفصاحية الشفافة، من خلال الاعتماد على معايير الإبلاغ المالي عن واقع أداء المؤسسة خلال السنة المالية، حيث يفسر العديد من الدلالات التحليلية والاستثمارية ..، يتم ذلك لذك بترجمة ما تعلق بالأداء والأنشطة خلال تلك السنة في شكل منشور ولوائح، فمن خلال التفحص وكما هو معمول به دولياً نجد بأن أحد مكونات التقرير السنوي المالي لمؤسسة وهو ركيزة دعم القوائم المالية المتضمن في تقرير التدقيق المالي، وعلى هذا الأساس فإن إمكانية بناء فرضيات اعتماد ذلك في مجريات اتخاذ القرارات في المؤسسة ممكنة.

مما أتاح للطالب ضرورة اعتماد مؤسسة سوناطراك واستثناء غيرها من المؤسسات الاقتصادية الأخرى، والشكل أدناه يوضح موقع المتغير المستقل للدراسة من التقرير المالي السنوي لمؤسسة سوناطراك. الجدول رقم (18): موقع تقرير التدقيق المالي من التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك.

التقرير المالي (السنوي) Anneul Financial Report	
التقرير السنوي للإدارة العليا	القوائم المالية
حصيلة الأنشطة للنسبة المالية	تقرير التدقيق المالي

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على فحص النظام المالي للمؤسسة عينة الدراسة (سوناطراك).

يستخلص من الشكل أعلاه بأن تقرير التدقيق المالي يمثل أحد الركائز والمحاور المهمة في تقرير المؤسسة عينة الدراسة، من خلال كونه أداة داعمة للقوائم لمصادقية القوائم المالية وأحد أوجه البدائل المتاحة للإدارة في التحليل وبناء واتخاذ القرارات، وهذا العامل من أبرز الدوافع التي أدت بالطالب لاختيار وتبني مؤسسة سوناطراك الجزائر كعينة للدراسة التطبيقية لمحاولة الإجابة عن الفرضيات المجسدة لأثر المتغيرات.

بالإضافة كذلك إلى عدّة مبررات هامة وأساسية تم تبنيها كدوافع ومبررات لاختيار مؤسسة سوناطراك عينة للدراسة، يمكن أن نلخصها في ما يلي: أن مؤسسة سوناطراك تستعين بالجهات الأجنبية ممثلة بالشركات العالمية للتدقيق فيما يخص التأكيد على جودة ممارساتها وشفافيتها من زاوية التسيير المالي ونظم إجراءات الرقابة الداخلية، وهو عامل إيجابي يساعد الطالب بالعمل على ضوء ما تمحورت عليه الأطر النظرية للموضوع، ومنه التوافق في ذلك؛ بالإضافة إلى المبررات الآتية:

- ✓ وجود الوظيفة المستهدفة (التدقيق المالي) ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ولها مركز اعتباري مستقل؛
- ✓ توفّر عامل اتخاذ القرارات المتراكمة في تسيير وظائف إدارة المؤسسة وأنشطتها المتكاملة؛
- ✓ عمل مجلس الإدارة في ضوء مخرجات التدقيق المالي فيما يخص الاستعانة بمحتوياته في بناء واتخاذ القرارات سواء الاستراتيجية من نواحي الاستثمارات، أو فيما يخص جوانب التسيير المالي والإداري..؛
- ✓ التصوري المبدئي بعد فحص جملة من التقارير المالية السنوية لمؤسسة سوناطراك التي تدل على مدى الإستعانة في رسم القرارات بجهة التدقيق المالي التي تضمن الجودة وتحسين وترشيد القرارات.

الفرع الثاني: دوافع اختيار مؤسسة سوناطراك عينة للدراسة

في هذا المحور سيتم طرح أهم الدوافع الموضوعية التي أدت بالطالب إلى اعتماد مؤسسة سوناطراك لإمكانية إسقاط الأطر النظرية عليها كمحلاً للدراسة، من خلال واقع ممارساتها وموقع متغيرات الدراسة في وظائفها وأنشطتها القائمة، حيث سيتم تصنيفها في شكل تحويرات متضمنة في الآتي:

من خلال المعاينة الميدانية وتحليل وظائف الإدارة، سيتم إيجاد بأن إدارة مؤسسة سوناطراك ممثلة في مجلس الإدارة التنفيذي تلجأ إلى منح مديرية التدقيق والتأكيد Direction Audit et conformité حق التصرف في تقييم مجالات إدارة المخاطر، وذلك لرسم إجراءات وسياسات عامة تساعد للحد منها واقتراح أنظمة بديلة للتحكم أو التقليل أو الإحاطة بها، مع إمداد الإدارة بتقارير تساعد على الوقوف على مسبباتها وتجنيبها ومنه الاستجابة الفعّالة وحماية النظام العام المالي والإداري للحكومة مما يساعد على ترشيد وفعالية اتخاذ القرارات، ومنه فالملاحظ هنا يجد قوّة العلاقة التي تكمن بين كل من التدقيق المالي واتخاذ القرارات باعتبارهم وجهان لهما نفس الهدف أو مجموعة أنشطة وظيفية متكاملة لهما عمالي الاتصال والتأثير، بمعنى كلما كانت تطبيقات سليمة وممارسات فعّالة للتدقيق المالي ومخرجاته كلما أدى بذلك إلى تطوير آليات اتخاذ القرارات باعتباره وسيلة تصحيح وتقويم ووسيلة لبلوغ الأهداف والغايات المسطرة.

ومنه قد يكون للجنة التدقيق المالي أو جهة التدقيق الداخلي حق الاطلاع على جميع الممارسات الإدارية التي تكون مرافقة للممارسات المالية وقد تمنح كذلك حق المساءلة والتقييم للأداء الخاص بإدارة المخاطر ومدى فعاليته، ومنه تجسيد مبدأ فعالية الحوكمة المالية، وبالتالي زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها والمشاركة في التخطيط الاستراتيجي، ووضع الموازنات بصفة مستقلة دون أي اعتبارات ذاتية بمعنى ممارسة المهنة في إطار موضوعي استشاري بحت.

وحتى إن لم نبالغ فإن المصدر الرئيسي لأزمة مؤسسة **سوناطراك** الأخيرة هو تقرير المدقق المالي وبما يحمله من آرائه الفنية التي قد تكون مغايرة، أو ليست في نسق العدالة الواجب توفرها في الحكم على وضعية المؤسسة أو قطاعاتها، لأن رأيه الموجود في مضمون التقرير سيقترن بدوره إلى قرارات وهذا ما تم تبيانها في محور علاقة متغيرات الدراسة، وبهذا يتبين بأن مصير الاقتصاديات أو الوحدات المؤسساتية التابعة لمؤسسة **سوناطراك** (كجمّع) مرتبط بفعالية وكفاءة المدقق المالي، ومدى التزامه القانوني بمعايير الأداء أو القواعد والأليات الصائبة من طرفه في الفحص والتحقيق، لذا فمسؤولية جهة التدقيق المالي المعتمدة في إطار نظام الحوكمة تقتضي الحرص على إخراج تقارير ذات جودة عالية تتيح لمستخدميها الاستفادة منها، وفقاً لما تنص عليه مبادئ وتوجهات المؤسسة باعتبارها مرآة عاكسة للاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى العمل على مساعدة الإدارة في تحديد وضعية المؤسسة الفعلية ومنه إمكانية رسم السياسات والأهداف العامة، وكذلك وضع إجراءات إدارة المخاطر ومعايير الأداء، ومنه فموقع التدقيق المالي ومخرجاته ضمن إطار إدارة المخاطر وتحقيق أهداف مؤسسة سوناطراك يأتي بين الأهمية والإلزامية وهو ما يؤكد على ضرورة تبني المؤسسة.

إن المساهمة في إخراج تقارير ذات جودة تصف مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية ووضعية المالية للمؤسسة بصفة ملائمة وعادلة، بغية خدمة مبدئ الإفصاح الكافي والشفاف حول سلامة المركز المالي وإجراءات الإدارة تؤدي إلى دعم قرارات مجلس إدارة المؤسسة العملياتية والاستراتيجية، وعليه فإن وجود نظام ضبط للممارسات المالية يقتضي بالضرورة وجود مهمة التدقيق المالي باعتباره متغير تابع ليجسد مبادئها من خلال صيغة الحماية والدعم لقرارات وتوجهات الإدارة التنفيذية للمؤسسة، باعتبارهم هم الفئة التي تستخدم القوائم المالية لتترجم طبيعة المؤسسة وأدائها، وهذا العامل كذلك يبرز ويدعم أساس الدوافع والمبررات أعلاه.

حيث يتبين من خلال هذه العوامل أن مؤسسة **سوناطراك** هي المؤسسة الفعلية القابلة للدراسة ولتكون عينة ومحل للتطبيق باعتباره تجسد ممارسات كلا من التدقيق المالي، وذلك باستخدام مخرجاته في عملية المفاضلة والتقييم واتخاذ القرارات بناء على الزيارات الميدانية المجرات في المؤسسة، وعليه فإن الطالب بناء على استنتاجات المبررات والدوافع، سيعمل في ظل ذلك على محاولة معرفة واقع المتغيرات المدروسة والبحث على إيجاد سبل تأكيد لسلامة الفرضيات والتأكيد عليها أو نفيها، ومنه العمل على تحقيق أهداف الموضوع.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المطلب فحوى دراسة الحالة المجرات في مؤسسة سوناطراك كعينة من بين المؤسسات الاقتصادية الممتلئة، وهو ما سيتتد عليه الطالب من خلال الدوافع والمبررات المتضمنة في جعلها محلاً للدراسة، فمن خلال هذا المبحث سيتم إسقاط الأطر النظرية لمتغيرات الدراسة على مؤسسة **سوناطراك** كخطوة تمهيدية للحكم على الفرضيات، من خلال مناقشة وتحليل نتائج الدراسة في المحور الموالي، فبداية يرجى التأكيد على أن ركيزة اعتماد مخرجات التدقيق المالي وتوظيفها في مجالات اتخاذ القرارات العامل الأساسي المتحكّم فيه هو مدى جودة تلك المخرجات، حيث تعتبر مؤسسة سوناطراك في الأساس أن كل ما يصدر عن جهة التدقيق المالي لديها على أنه ذا جودة عالية ويمتاز بالموثوقية وإمكانية الاعتماد عليه.

كما يمكن الإشارة المبدئية إلى الدور المثالي الذي تحمله مهمّة (وظيفة) التدقيق المالي في المؤسسة العمومية، ففي كل مرحلة من مراحل التاريخ الاقتصادي المعاصر للجزائر، تتم الإشارة إلى أن وزن التدقيق المالي له أهمية كبيرة من خلال وظائفه التي يضمنها من خلال أنه أداة لتصحيح الانحرافات ومساعدة على ترشيد القرارات وتحديد والوضعيات المالية للوحدات الاقتصادية التابعة للدولة ومدى التزامها بالمعايير واللوائح التنظيمية، بما في ذلك القيام بعمليات الرقابة على الأداء، ولا سيما فيما يخص ما أشار إليه الباحث " Derrouis Salima " الذي تتوافق مقارباته مع الأطر العملية لمؤسسة سوناطراك والمشار إليها في ما يلي¹:

- المشاركة في نشر التقارير التي تحدد وتساهم في إمكانية الحكم على مؤشرات القطاعات؛
- العمل على القيام بمهام التصفية وإعادة الجدولة والهيكلية للمؤسسات العمومية؛
- مساعدة الجهات الإشرافية في تصميم المعايير المحاسبية الجدية التي تتلائم مع المعايير الدولية؛
- الرقابة القانونية للشركات والمؤسسات العامة ذات الطابع التجاري والصناعي أو الإداري.

حيث تمت هنا الإشارة إلى المؤسسات العمومية باعتبار أن المؤسسة محل الدراسة تنتمي لهذا القطاع، ومن خلال هذا المبحث سيحاول الطالب أن يتطرق إلى عدّة محاور مبنوية كما يلي:

- وظيفة التدقيق المالي واتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك؛
- مخرجات التدقيق المالي لغرض اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك
- تحليل ومناقشة أثر تقرير التدقيق المالي على قرارات المؤسسة؛
- اختبار فرضيات دراسة الموضوع وتقديم السيناريوهات المستقبلية.

¹ _ Derrouis Salima, **La Pratique de l'audit Comptable et Financier dans les entreprises Publiques EPE- Cas: Groupe GIC ERCO**, Mémoire de Magister, Spécialité: Management et Audit, Université D'Oran, 2010, p: 36.

المطلب الأول: وظيفة التدقيق المالي واتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك

انطلاقاً من الزيارة الميدانية وتفحص النظام العام لوظائف مؤسسة **سوناطراك** -الجزائر، استخلص الطالب إلى أن تطور حجم وأنشطة المؤسسة ميدان التطبيق وأنظمتها صاحبه تطور طردي لآليات التدقيق المالي المستخدمة وما تتطلبه أهميته والزاميته في ظل بيئة الأعمال ومتغيراتها؛ حيث يتضح بأن جوهر عملية التدقيق المالي ومراحله وآليات تطبيقاته من طرف الجهة المهنية المستقلة والمحايد هو إخراج ذلك رأي فني الموضوعي ذو جودة التمثل في التقرير الي يساهم في خدمة الأهداف وثرورها، بحيث يوضح وضعية البيانات والقوائم المالية المقدمة التي تعكس نشاط ووضعية المؤسسة عينة الدراسة، والوقوف بذلك على مدى عدالة وسلامة مسايرة إعداد تلك البيانات المالية والنوعية للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، حيث يتم ترجمة عملياته المتمثلة في كل من الفحص والتحقيق في شكل تقرير له عدّة خصائص يصدره المدقق ويقدمه للأطراف ذات العلاقة المعنيين في المؤسسة، لاستخدامه في عمليات المفاضلة واتخاذ القرارات التي تضمن سير الأنشطة ومواصلتها ومنه بلوغ وتحقيق الأهداف، ومنه فوظيفة التدقيق هي طبيعتها مكملّة لخدمة أهداف مؤسسة سوناطراك، حيث سيحاول الطالب أن يبرز وصف هذه الوظيفة وأهمية مخرجاتها، من خلال ما يلي:

الفرع الأول: وصف وظيفة التدقيق المالي واتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك

إن تحديد وجعل وظيفة مستقلة ممثلة في التدقيق المالي لدى مجمع **سوناطراك**، يعتبر بين الأهمية والإلزامية من خلال الأهداف التي يحملها، والدوافع لتبني هذه الجهة لدعم ثقتها في مخرجات عملية المحاسبة التي تترجم الوضعية المالية أو هي المرآة العاكسة لذلك، من خلال ما يلي:

- أن المدقق المالي الفني سيضمن أعلى جودة ممكنة لدعم مصداقية المعطيات المقدّمة والمبوبة في نماذج القوائم المالية المعدّة، فمن خلال تقرير التدقيق المالي سيتيح لدى الإدارة العليا نموذج أو أداة تساهم في تأكيد القرارات وبناءها، باعتبار أنه وسيلة ذات جودة مبوبة في شكل تقرير نموذجي يحمل إبداء رأي فني موضوعي ذا جودة عالية من خلال تبني جملة من المعايير الدولية في الإعداد؛
- كما تعمل جهة التدقيق المالي في مؤسسة **سوناطراك** على ضمان حماية البيانات والمعلومات المالية وإتاحتها لمستخدميها وقت الطلب بغرض الاستفادة منها في حدود الاستخدام وتقييم الأنشطة، ويتمثل الهدف الأساسي للتدقيق المالي في القيام بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعدها على الإدارة ووظائفها، وتكتفي الإدارة العليا بالتخطيط و وضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة؛
- ✓ وكما تسعى جهة التدقيق المالي الداخلية إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة و ذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري عن طريق رسم السياسات العامة واستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التقديرية ..، وتسعى المراجعة الداخلية لهدفين أساسيين هما:

العمل حماية ممتلكات المؤسسة ومواردها ومصالحها باستخدام أسلوب البناء و الإصلاح وحماية الأصول والتأكيد على احترام القوانين والأنظمة، لا سيما المالية فيما يخص الجانب المحاسبي وإعداد القوائم المالية والتأكيد على سلامة التبويبات والبيانات المقدّمة وفقا للمبادئ والمعايير المعمول بها؛

✓ حيث تتوافق ممارسات جهة التدقيق المالي في المؤسسة مع ما قدّمه الباحث " Daoud yousef sobhi " على أنها¹: تعمل على فحص الكشوف المالية فحصا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها واقعية وتم فعلا ومنه الخروج بتقرير يتضمن رأيه الفني والمحايد لنظام الرقابة الداخلية ولسلامة القوائم المالية ومدى مصداقيتها؛

✓ بالإضافة إلى دعم عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة، وكذلك الاستعانة بحكم المدقق المالي لنظام الضبط الداخلي ومدى سلامة عملياته الرقابة المحكّمة، مع توضيح مدى سلامة السلوكات والسياسات المنتهجة من قبل الوظائف الإدارية والمالية والانحرافات المتأتية من ذلك؛

✓ بالإضافة إلى إمداد إدارة المؤسسة انطلاقا من انعقاد المجالس والجمعيات العامة بعدة توصيات مكتوبة بخصوص نظام الضبط الداخلي ونظام المعلومات المحاسبي والمالي، دون أن يكون الاشتراك في اتخاذ القرارات وإنما الإشارة إلى عدّة مواطن بصفة تحفّظات قد يراها المسّيرون مقبولة؛

✓ كما إن مسؤولية التدقيق المالي ما يبرزه من تقارير هي كبيرة جدا في المؤسسة عينة الدراسة عن حماية أموال الشركة ضد السرقة أو الفساد المالي والاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة ومسؤوليها، وهنا نشير للدور الذي لعبته هذه الوظيفة الحيوية في اكتشاف (التلاعبات الحاصلة الأخيرة - فضحية سوناطراك 1 و2)؛ لذا يقع دور مهمة التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية العمومية هي وظيفة داخلية مهمتها الفحص والتحقق والتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة في جميع المستويات لتحسين أنشطة المؤسسة، عن طريق التقييم وإبداء الرأي²،

✓ ويمكن من خلال ما تقدّم أن نوّكد على تعارض المصطلحات في مؤسسة سوناطراك فيما يخص مهمة التدقيق الداخلي كوظيفة قائمة ومستقلة دورية وبين مهمّة التحقيق والتفتيش من خلال توافق ما أورده الباحث "Schiekn Pierre" انطلاقا من الجدول الآتي الذي يفسّر الفرق بين دلالات المصطلحين.

✓ لذا ينبغي على المؤسسات الاقتصادية والمهنية أن تنظر إلى أن تقرير المدقق المالي هو معلومات ذات جودة وله صفة المسؤولية لجميع الأطراف المستخدمين المعنيين، من خلال العناية المهنية المطلوبة³.

¹ _ Daoud yousef sobhi, Internal Audit Manual According to International Standards, Union des banque arabes, Loubnane, 2007, p: 79.

² _Redha Khelassi, Audit Interne- Audit Opérationnel, Édition Houma, 3e Edition, Alger, 2010, P: 93.

³ _Soud Matar, The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophiy, Department of Economics and Finance, 2012, p: 69.

الجدول رقم (19): الفرق بين التدقيق الداخلي والتفتيش في مؤسسة سوناطراك

التدقيق أو التفتيش	التدقيق المالي الداخلي	الانتظام / الفعالية
التحقق من الالتزام بالإجراءات والقواعد مع المساءلة والاستجواب.	الرقابة على احترام الإجراءات والقواعد ومدى ملائمتها	
تقويم الانحرافات مع تحديد الإجراءات اللازمة لمهمة الإصلاح لخدمة الأهداف ونظام المؤسسة	استخدام منهجية ملائمة في اعتماد التغذية العكسية والعودة إلى التحفظات والتوصيات التي تهدف إلى الحد من الانحرافات وحوادث المشاكل الإدارية والمالية	الطريقة والأهداف
تحديد المسؤوليات ومراقبتها، مع إمكانية المعاقبة للمسؤولين، من خلال تقييم السلوك والمهارات والصفات.	المدير الرئيسي هو متخذ القرار بشأن اعتماد مخرجات مهمة التدقيق، من خلال التقييم.	كيفية التقييم
السيطرة بالامتيازات الممنوحة لجهة التحقيق، وبالتالي استقلالية المهمة لخدمة الأهداف	منح الصلاحيات من قبل مجلس الإدارة وبالتالي التعاون مع جهة التدقيق المالي الداخلية.	الخدمة والحماية
التحقيق يشمل كافة العينات وإحاطتها بصفة تامة.	طمئنة الإدارة بشأن تعزيز الثقة وكذلك بالنسبة لأصحاب المصالح والجمهور	الاختيار والانتقائية

Sources: Schiekn Pierre, **Mémento d'audit interne**, Edition Dunod, Paris, 2007, p: 54.

بالنسبة للتحقيق والتفتيش فقد يكون في الأساسي يرتبطان في التأكيد على سلامة المعاملات المحددة التي تقررها المؤسسة لزيادة رأس المال وفحص حسابات الأرباح، والأحداث الجارية والكشف عن الانحرافات في الممارسات¹، وهما من بين الإجراءات التي تكون في إطار مهمة التدقيق المالي للمؤسسة العمومية. كما يمكن القول هنا بأن كلا الوظيفتين تقومان على الفحص الانتقائي للقوائم المالية للتحقق من أنشطة المؤسسة من أنها تترجم الصورة الصادقة والعادلة عن الحسابات والتبويب المدرج من خلال الرأي المؤسس والمبرر²، لذا فالمدقق يهتم لعدة جوانب من أبرزها الإفصاح الجاري عن البيانات التقديرية للمعلومات التاريخية المبوبة، والعمل على توفير الحماية والتأكيد لمستخدمي القوائم المالية بضمان جودة التقرير في وصف اكتمال القوائم المالية³.

حيث أن موقع جهة (مهمة) التدقيق المالي في الهيكل التنظيمي الوظيفي لمؤسسة **سوناطراك** يترجم مدى أهميتها ويبرز ثقل حجم دورها، من خلال جملة من الوظائف والأدوار من أبرزها ما يلي:

¹ _ Mohamed Hamzaoui, **Audit-Gestion des risques et contrôle interne**, 2^{em} Édition, Village Mondial, France, 2012, p: 13.

² _Dufils .P, Raffegaa. J, Menonille. D, **L'audit financier**, Presses Universitaires de France (PUF), France, 1994, p: 25.

³ _Minrol. I, Stezart. J, **the impact Audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia Auditors, International Journal of Auditing, Issue: 12, n°: 11, Australia, 2007, p: 62.

✓ تقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية في مجال أنشطة ووظائف المؤسسة بما يضمن ترشيد القرارات؛
✓ يساعد ويقدم التقارير الدوري على مدى سلامة وكفاءة إجراءات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة **سوناطراك**؛
وكذلك تعمل على تحديد أولويات الاستثمارات وزيادة أو تخفيض رأس المال، ومتابعة توزيعات الأرباح
ومخصصات الاحتياطات القانونية، وهذا كله يدخل ضمن إطار بناء واتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية
والعملياتية للمؤسسة، مما يكسب حماية الأموال الخاصة خارج نطاق الممارسات الإدارية وضمان بذلك تحقيق
الالتزامات العامة واتجاه الدولة الاقتصادي وتبني المسؤولية الاجتماعية؛

✓ يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة
الشركة وعملياتها التشغيلية، ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال التدقيق
الداخلي يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد
للسياسات والإجراءات المتبعة في المؤسسة¹ عينة الدراسة وفقا لتطابق الممارسات.

الفرع الثاني: تحليل وظيفة التدقيق المالي ومخرجاته واتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك

ينظر لوظيفة التدقيق المالي ممثلا بمديريته Direction Audit et conformité كأداة ضبط وتأكيد على جميع
المستويات، تضمن الرقابة على أنظمة التسيير المالي والإداري للمؤسسة بدورها الفعّال والحيوي المستقل مما يتيح
المعلومات ذات الجودة لإدارة المؤسسة لاستخدامها بما يضمن تحقيق الأهداف بأكثر ملائمة وجدوى، من خلال
ذلك تتضح منه مدى أهمية موقع هذه الوظيفة بالنسبة للمؤسسة في ما يلي:

✓ تعمل جهة التدقيق المالي في المؤسسة عينة الدراسة في كونها أداة توفّر المعلومات ذات الجودة في
المجالات الاستثمارية والتمويلية والعمليات، من خلال المشاركة في تقييم البدائل المتاحة باعتبارها جهة داخلية
استشرافية ومستقلة وتسعى لدعم اتخاذ القرارات وترشيدها مما يحقق جودة الأداء الأمثل؛

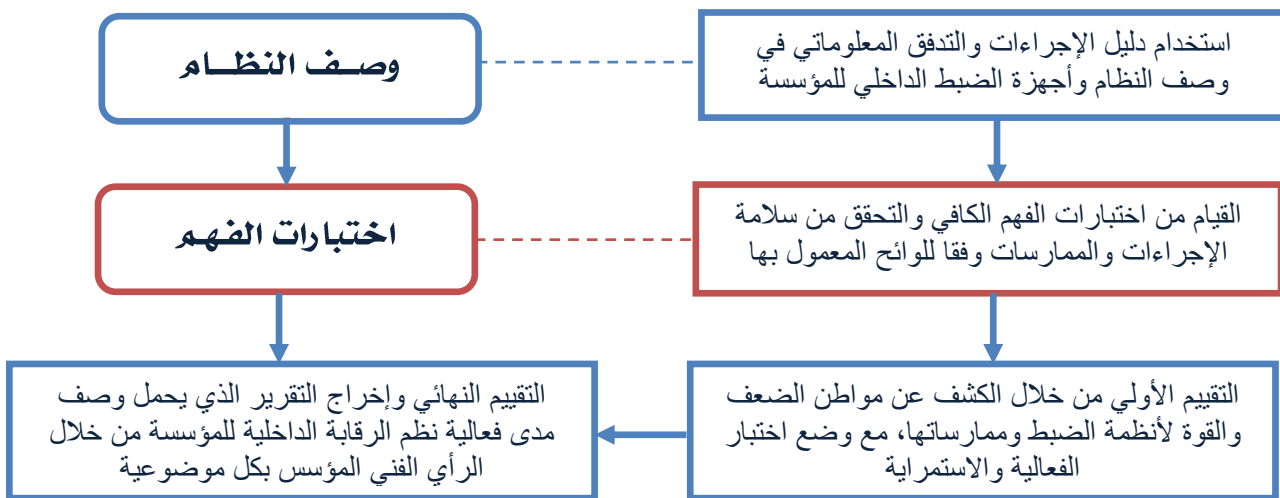
✓ تعدّ وظيفة التدقيق المالي في مؤسسة **سوناطراك** على أنها الجهة أو المصدر الأساسي في بناء المعلومات
انطلاقا من المعلومات المستمدة من تقاريرها، حيث تعمل هذه الجهة على تقويم الأنشطة بغية تحقيق أهداف
المؤسسة وتصحيح الإنحرافات من خلال الوصف الدوري للنظام المالي والإداري؛

✓ تقع مهمة التدقيق المالي في محور المهام الإدارية للمؤسسة حيث تعمل على ازدواجية الوظيفة المالية
والإدارية من خلال كونها وسيلة اتصال بين مجلس الإدارة وباقي المديرية المعتمدة في المؤسسة؛

¹ _Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35.

- ✓ تضمن جهة التدقيق الداخلي في مؤسسة **سوناطراك** على زيادة دعم القرارات وثقة مجلس الإدارة على سلامة وظائف المؤسسة، مما يحد من خطورة وصعوبة اتخاذ القرار وعدم فعاليتها؛
- ✓ كما تساهم تلك الوظيفية في مساعدة إدارة المؤسسة في بناء القرار من خلال مراحلها المتمثلة في تحديد المشاكل والوضعيات، وتحديد البدائل والمساهمة في تقييمها، بالإضافة إلى التأكيد على ترشيد المفاضلة واختيار البديل الأمثل وتنفيذ عملية المتابعة والتقييم انطلاقاً من التقارير الدورية المتضمنة إبداء الرأي حول مدى فعالية أنظمة الضبط الداخلي للوضعية المالية للمؤسسة وإجراءاتها الإدارية؛
- ✓ مخرجات مهمة التدقيق المالي لمؤسسة **سوناطراك** ذات بعد مهم تشمل الاعتماد الواسع عليها فيما يخص مجالات التوسع الاستثماري وتنويع المشاريع الاستراتيجية، مع تنويع الخطط والبرامج التنموية لمختلف القطاعات التي تعمل ضمنها؛
- ✓ بالإضافة إلى أن وظيفة التدقيق المالي تسعى لمساعد إدارة مؤسسة سوناطراك من التطبيق السليم لإجراءاتها في تقييم مواطن الضعف وتصحيحها ومن اكتشاف مواطن القوة وتطويرها، من خلال الدور الرقابي التأكيدي والفني لتحسين الإجراءات والسياسات لغاية بلوغ الأهداف وتحقيقها بكل فعالية وكفاءة.
- ✓ تعمل جهة التدقيق المالي في مؤسسة سوناطراك على الوقوف الدوري على مدى فعالية وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية وأنظمة الضبط لديها، من خلال جملة من المراحل المعتمدة والتي تتوافق في طبيعتها مع ما هو متعارف عليه دولياً، وإمداد الإدارة العليا بالتقرير التفصيلي الذي يترجم وضعية ذلك النظام، والشكل الآتي يوضح تلك الخطوات، باعتبارها تتواءم مع ممارسات المؤسسة محل الدراسة.

الشكل رقم (11): مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية والمعتمد في مؤسسة سوناطراك



Sources: **Prepared by the student**, depending on: Obert Robert, Comptabilite Approfondie et revision, 2^{eme} edition, Dunod Edition, France, 2001, p: 82.

يفسر الشكل أعلاه مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناطراك وفقا للمعاينة الاستطلاعية، وبالاعتماد على النموذج المستمدة من قبل الباحث "Obert Rebert" وفقا لإسقاط المراحل، أنها تتمحور حول ثلاث إجراءات منظمة ومتسقة تبتدأ بوصف النظام للمؤسسة وهيكلها ووظائفها الإدارية والضبطية، ثم تطبيق اختبارات الفهم الكافي للتحقق من سلامة الإجراءات المعمول بها وتوافق الممارسات وفقا للوائح والتنظيمات المعمول بها، ويتم ترجمة ذلك بتقرير نهائي يصف مدى فعالية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة.

كما يمكن الإشارة هنا إلى هيئة مستقلة لها وزن كبيرة موسومة بـ: لجنة التدقيق* المترسدة لمديرية التدقيق في مؤسسة سوناطراك ومهامها تعتبر من أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ولها أعضاء مستقلين حيث تعتبر على أن لها الدور الهام في صناعة القرارات، بحيث تساهم في الإشراف وتبني التقييم المالي وتحديد وضعية الشركة المالية والأدائية بشكل عام في صيغة المراقبة الآتية أو البعدية والمراقبة كما هو معروف، حيث تمثل أحد أدوات الحوكمة المالية المستخدمة ويأتي هذا استجابة للمبادئ للحد من الفساد الإداري والمالي، من خلال إقامة آليات تضمن الإشراف ورفع الأداء مع تحديد الأهداف والإشراف عن مراقبة وتقييم أنظمة الشركة والالتزاماتها بالشفافية، وذلك تحت إطار الإشراف الفعال من قبل لجنة التدقيق المعتمدة.

إن علاقة لجنة التدقيق بالإدارة التي تسعى إلى تبني مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة واتخاذ القرارات بفعالية في ظل نظم الأداء هي علاقة تكاملية وظيفية يهتم كل منها إلى خدمة أهداف الإدارة وحماية أهداف المؤسسة، من خلال متابعة الأعمال وتدعيم التأكد والموضوعية من خلال اعتماد التقارير الصادرة من عند المدقق المالي المستقل والموضوعي، ومنه كسب الأمان الوظيفي والإشراف الفعال، بحيث تقوم مهام التدقيق بمراقبة الوضع المالي للمؤسسة مع التحقق من سلامة ومصداقية وعدالة القوائم المالية، ومنه زيادة مستوى جودة مخرجات الإدارة المالية وتسعى لتحقيق ذلك من خلال جملة من الإجراءات التطويرية للوظيفة، ومنه إبراز مبدأ تعزيز الثقة والشفافية التي تنص عليه آليات الأنظمة الداخلية للمؤسسة؛

كما تضمن لجنة التدقيق مساعدة الإدارة العليا في تأدية المهام ورسم الخطط والبرامج المالية والرقابية الفنية من خلال قناة الاتصال المتمثلة في التقارير الوصفية للنظام المالي والرقابي الداخلي للمؤسسة، وتحديد المركز المالي ووضعية الاستثمارات والحقوق المتبئية، الأمر الذي يؤدي إلى توفير أو زيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة الشركة للاقتراحات الملائمة وتبنيها التي يقدمها المدققين، ومنه تحسين جودة الأداء المهني وخدمة المصالح الأطراف ذات العلاقة؛ واستنادا لما تم طرحه يمكن تحوير كذلك ما تتبناه لجنة التدقيق والتأكيد في مؤسسة سوناطراك من خلال ما يلي:

* هي الهيئة المؤهلة المستقلة وذات الخبرة التي تضمن الإشراف على عمليات التدقيق سواء كان التدقيق داخلي أو خارجي، وهي بذلك الجهة الرسمية الموضوعية التي تقييم الأداء ومخرجات النظام المالي وتضمن التواصل والتنسيق بين أصحاب الملكية والإداريين خدمة الأهداف، حيث تتحاز على العموم للممارسات المالية وغالبا ما تكون لها مساهمات من الناحية الإدارية إلى في حدود الاجتماعات الرسمية لمجلس الإدارة والجمعيات العامة.

✓ تساهم هذه الوظيفة على مستوى مؤسسة **سوناطراك** في تقديم الخدمات الاستشارية باعتبارها جهة داخلية وظيفية بالإضافة إلى العمل على تحسين جودة التقارير والقوائم المالية، والحرص على الإشراف على الإبلاغ الشفاف بما ينمّح مجلس الإدارة ومستخدميها دعم الثقة والتأكيد على مصداقية الأداء المالي، حيث تشير العديد من الملاحظات في الأسواق المالية الدولية إلى أن لجنة التدقيق تساهم بإكساب المؤسسة الاعتبار وزيادة قيمتها السوقية، ومنه خدمة أصحاب المصالح (الدولة) وضمان أهدافها.

✓ كما تضمن كذلك لجنة التدقيق المالي تحقيق مبدأ المساءلة والموثوقية في القوائم المالية المعدة والمنشورة، وإبلاغ التحفظات إلى مجلس الإدارة فيما يخص الوضعية والمالية ومدى تطابق الواقع مع الإفصاح ومدى ملائمتها، لذلك من خلال تجسيد مبدأ الشفافية في تقديم المعلومات المالية، مع التأكيد والموافقة على الخدمات الاستشارية، حيث تقوم لجنة التدقيق في حالة احتياج الإدارة للخدمات الاستشارية الأخرى من قبل مكاتب التدقيق الخارجية، أو الجهة المهنية الداخلية التابعة لقسم المالية والضبط المحاسبي بمناقشة وتحديد دراسة جدوى هذه الخدمات والاستثمارات المسطرة بما يخدم أهداف المؤسسة ومصالح مساهميها؛

✓ تساعد لجنة التدقيق المالي مجلس الإدارة في إدارة المخاطر في المؤسسة وتتولى المهمة بالتنسيق مع التدقيق الداخلي وقد تستعين بجهة خارجية ممثلة بالشركات العالمية للتدقيق، حيث تحرص اللجنة على ضمان تحديد كافة المخاطر التي قد يواجهها النشاط وتقييمها والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها، كما تقوم بإعداد تقرير إلى مجلس الإدارة توضح فيه مسؤولياتها عن تحديد وتقييم وإدارة المخاطر.

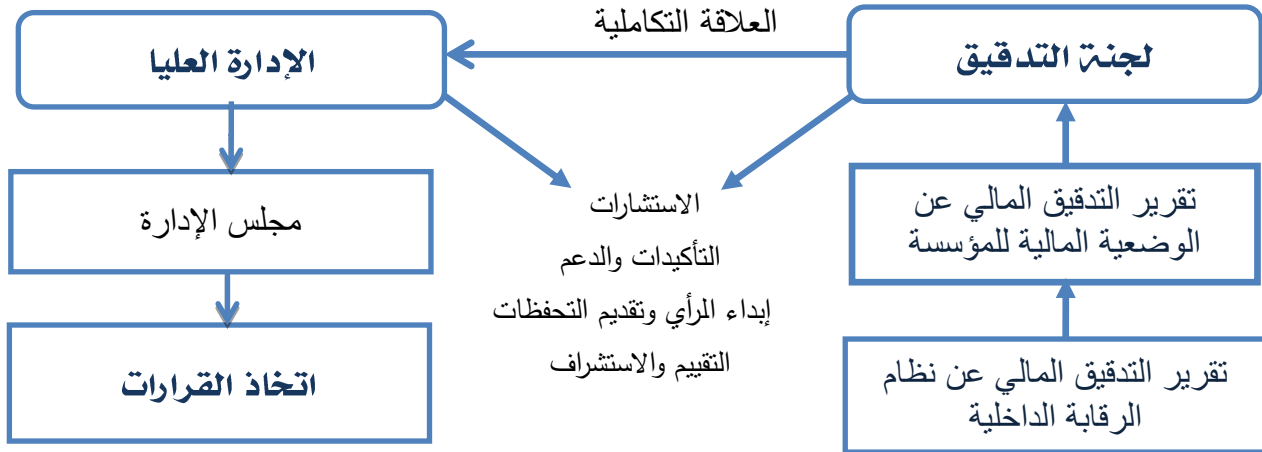
كما تقدم لجنة التدقيق حسب ما أشار إليه معهد المدققين الفرنسي وهو ما يتطابق مع ممارسات مؤسسة **سوناطراك** تقرير دوري للتدقيق المالي عندما تتطلب وجود قرارات استراتيجية لرشيدها وتحقيق فعاليتها، بحيث يضمن التقرير في كونه أداة فعّالة تضمن مدى صحّة إجراءات القرار بما يتناسب مع وضعية المؤسسة من الناحية المالية، ويمكن أن يكون دعم القرارات الاستراتيجية من خلال عدّة تصنيفات ساهم في تحقيق أهداف أصحاب المصالح المشتركة للمؤسسة من خلال ما يلي¹:

- الاتفاقيات الاستراتيجية، التحالفات الاستراتيجية، التكامل الرأسي، التنويع أو إعادة التركيز (مع مراعاة المنافسة على وجه الخصوص)؛
- قرارات التوسع في أسواق جديدة أو بلدان جديدة، بالإضافة للقرارات عمليات الاندماج أو الاستحواذ؛
- إعادة التنظيم الهيكلي (في المؤسسة، تشكيلة المنتجات، النشاط، الأسواق..).

¹ _The Institute of Internal Auditors and Institut français de l'audit et du control internes, **Audit Interne et Décision**, Décrépapes, France, 2018, p: 15.

والشكل الآتي يبرز تلك العلاقة القائمة بين جهة التدقيق المالي والإدارة العليا في دعم وخدمة القرارات، بناء على ما تقدّم في تحليل العلاقة، من خلال مهام لجنة التدقيق في المؤسسة لخدمة أهداف الإدارة.

الشكل رقم (12): العلاقة بين التدقيق والإدارة العليا في اتخاذ القرارات



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على فحص النظام المالي والإداري لمؤسسة سوناطراك الجزائر.

يشير الشكل أعلاه إلى تلك العلاقة القائمة بين مجال مهمة التدقيق وخدمة وظائف الإدارة العليا في ما يخص اتخاذ القرارات، فمن خلال لجنة التدقيق التي تشرف على جودة التقارير الخاصة بوصف عدالة القوائم المالية وما تترجمه عن وضعية المؤسسة المالية بالإضافة إلى تقرير التدقيق عن مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية، وهذه أداتين في الأساس يمثلان أساسا لطابع الاستشارات والتأكيدات والدعم، من خلال إبداء الرأي المتضمن في التقارير الذي يوجّه بدوره إلى الإدارة العليا لإتاحته في شكل معلومات ذات جودة تدعم وتساهم في ترشيد القرارات، ومنه حسب وصف الشكل يتبين بأن العلاقة هي علاقة نوعية تكاملية.

وكما تم الإشارة إليه في الجانب النظري من الدراسة أن القرارات الرشيدة في مؤسسة **سوناطراك** تقف على مدى توفر البدائل المتاحة كمعلومات ذات الجودة، المستمدة من عدّة مصادر بما فيها المصدر ذو الأهمية البالغة المتمثل في تقرير التدقيق المالي الذي يحمل عدّة دلالات ومؤشرات تتاح لاستخدامها وفقا لطبيع ذلك التقرير، حيث أن طبيعة الاعتماد عليه تختلف وفقا لنوعه ودلالات مضمونه، مما يتجم ذلك من أنه أداة داعمة لوظائف وأنشطة المؤسسة والتي تساهم في خدمة الأهداف.

من خلال ما تقدّم في هذا المطلب يستخلص بأن مؤسسة **سوناطراك** تركز في بناء أهدافها ومسايرة أنشطتها على وظيفة ذات بعد محوري إلزامي وذو أهمية يمكن في جهة التدقيق المالي ممثلا في لجنته ومخرجاتها التي تضمن التأثير والتنسيق والتكامل مع جهة الإدارة لخدمة قراراتها وفقا لتكامل الوظائف الإدارية والمالية، وباعتبارها أداة مكتملة لوظائف المؤسسة وأهم ركائزها المحورية من خلال كونها أداة اتصال وإشراف على جميع المستويات والأنشطة.

المطلب الثاني: مخرجات التدقيق المالي لغرض اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك

يترجم هذا المحور من الدراسة إسقاط عنوان الموضوع المدروس لمحاولة تحليل زواياه التطبيقية، حيث تشير كلمة (لغرض) إلى دلالة الأثر التي استمدت من مخرجات التدقيق المالي، وفقا للعلاقة المتضمنة كأساس لقيام الموضوع، فمن خلال هذا المطلب سيحاول الطالب أن يعرّج عن موقع التدقيق المالي كأساس متكامل لغرض دعم إجراءات اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك باعتماد عدّة نماذج مترجمة في أشكال بيانية تحمل دلالات مفسّرة لذلك، انطلاقا من الفروع المتضمنة لدرجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى تكامل أهداف تقرير التدقيق لغرض دعم القرارات، مع تجسيد ترجمة إطار التدقيق المالي لغرض اتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك من خلال نموذج معتمد لدى أغلب المؤسسات العالمية.

الفرع الأول: درجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك

في هذا المحور سيتم تبيان مدى درجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في بناء واتخاذ القرار، من خلال النموذج الذي يتضمّنه الشكل أدناه، المستمد أساسا من البدائل المتاحة المتعدّدة المصادر والمستخدمة في مجال اتخاذ القرارات لدى إدارة المؤسسة، وهو أحد النماذج المتعارف عليها والمعتمدة دوليا .

الشكل رقم (13): مدى درجة الاعتماد على تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك



Sources: presented by the student, Based on the analysis of study variables at Sonatrach company.

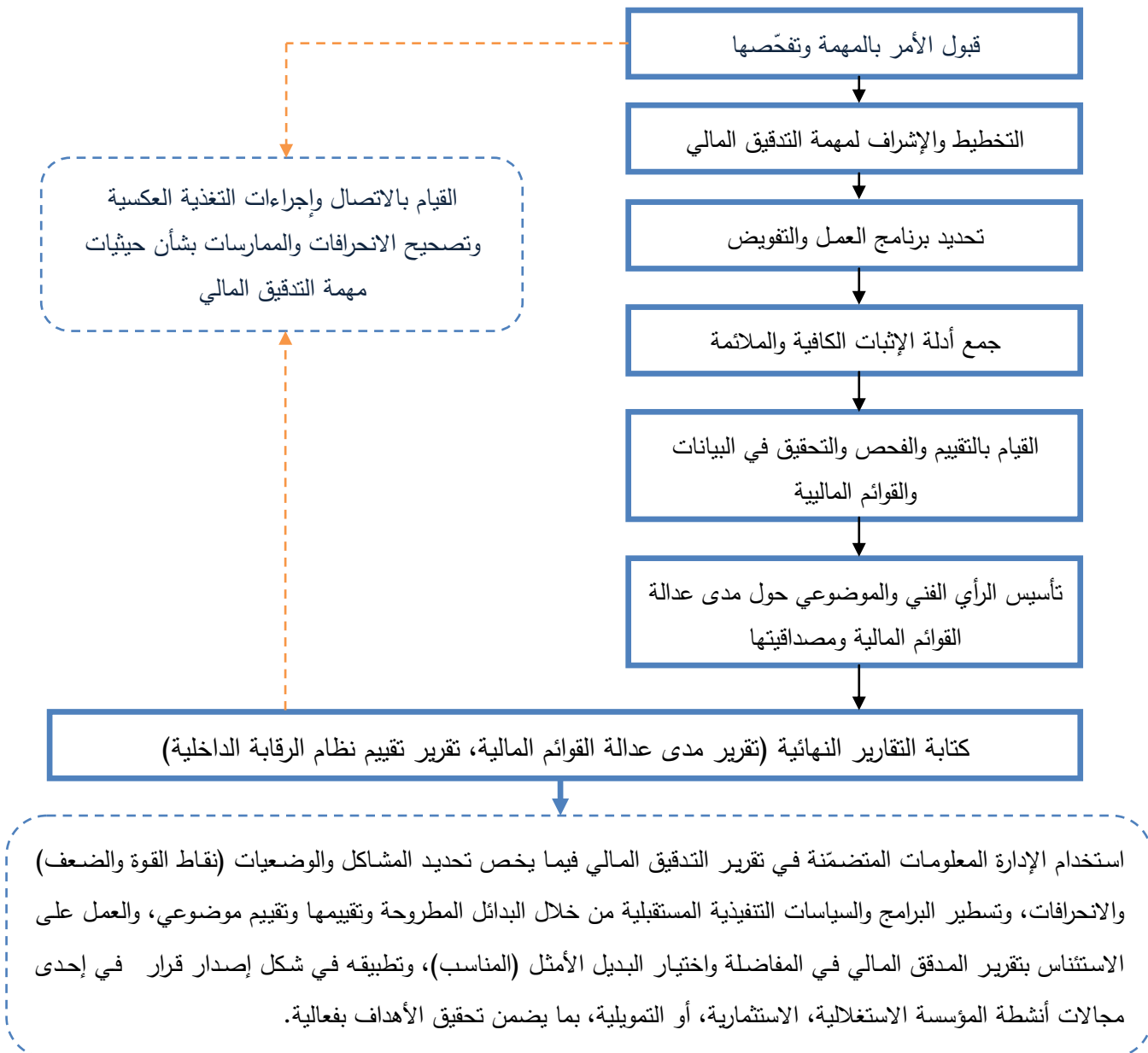
يمكن استخلاص بناء على الشكل أعلاه، الذي يظهر مدى اعتماد المعلومات في اتخاذ القرارات بناء على طبيعة ونوعية تلك المعلومات باعتبار أن المعلومات هي البدائل المتاحة المستمدة من عدّة مصادر، حيث يفسّر الشكل الدرجة العالية التي يحضها بها تقرير التدقيق المالي في دعم بناء وصنع القرارات، ومنه كلما توفّر تقرير التدقيق كلما أتاح لمتخذ القرار التأكيد والدعم الأفضل فيما يخص عملية المفاضلة واتخاذ القرار، حيث يلخص الاستعانة بكل من البيانات النوعية والمعلومات المالية المبوبة والمتمثلة في القوائم المالية بالإضافة إلى مخرجات نظام الرقابة الداخلية، وهي في الأساس كلها مدخلات مهمة التدقيق وتم استخدامها ضمنه، بحيث أن ذلك التقرير

سيكون أداة بديلة مباشرة تصف مدى مصداقية وعدالة تلك العوامل الثلاث المشار إليها، ومنه موقع التقرير يحمل أهمية جد كبيرة لنظرا للدور والوظيفة التي يحملها لضمان ترشيد القرارات.

الفرع الثالث: مراحل مهمة التدقيق المالي لغرض اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك

يعدُّ هذا النموذج الممثل في الشكل أدناه، أهم النماذج المعتمدة لدى المؤسسات الاقتصادية التي تتبنى النظم والإجراءات النمطية العالية على أساسا المعايير المنظمة لمهمة التدقيق المالي، والتي تحمل الطابع المنسق والمبوّب وفقا لمراحل موضوعية متّسقة، لغرض إخراج التقرير الذي يساهم في بناء القرارات والمعتمد في مؤسسة **سوناطراك**، ويتم وصف ذلك انطلاقا من الشكل الآتي الذي يبرز تلك المراحل.

الشكل رقم (14): مراحل مهمة التدقيق المالي لغرض اتخاذ القرار



يمثل الشكل أعلاه، المراحل الأساسية للتدقيق المالي كمهمة وظيفية داخلية مستقلة معتمدة لدى مؤسسة **سوناطراك**، في كونها خطوات منظّمة ومتسقة تبتدأ بقبول أمر المهمة، ثم التخطيط للمهمة والإشراف على المساعدين مع تحديد برنامج العمل وجمع أدلة الإثبات الكافية والضرورية، ومنه تتبع ذلك المرحلة الجوهرية وهي إجراءات التقييم والفحص والتحقيق في القوائم المالية المبوبة وأنظمة الرقابة الداخلية، للوقوف على مدى سلامتها انطلاقاً من دلائل التأكيد الموضوعية على ذلك، بما يحمله تقرير المهمة من إبداء الرأي المؤسس، الذي يوجّه بدوره كما وصفته نشرة الجمعية العامة للمحاسبين الأمريكيين (AAA) إلى مجلس الإدارة لإتاحته واستخدام معطياته لخدمة القرارات، باعتباره أحد البدائل المسمتة من مصادر موثوقة وموضوعية.

الفرع الثاني: تكامل أهداف التدقيق المالي ومخرجاته مع إجراءات اتخاذ القرارات

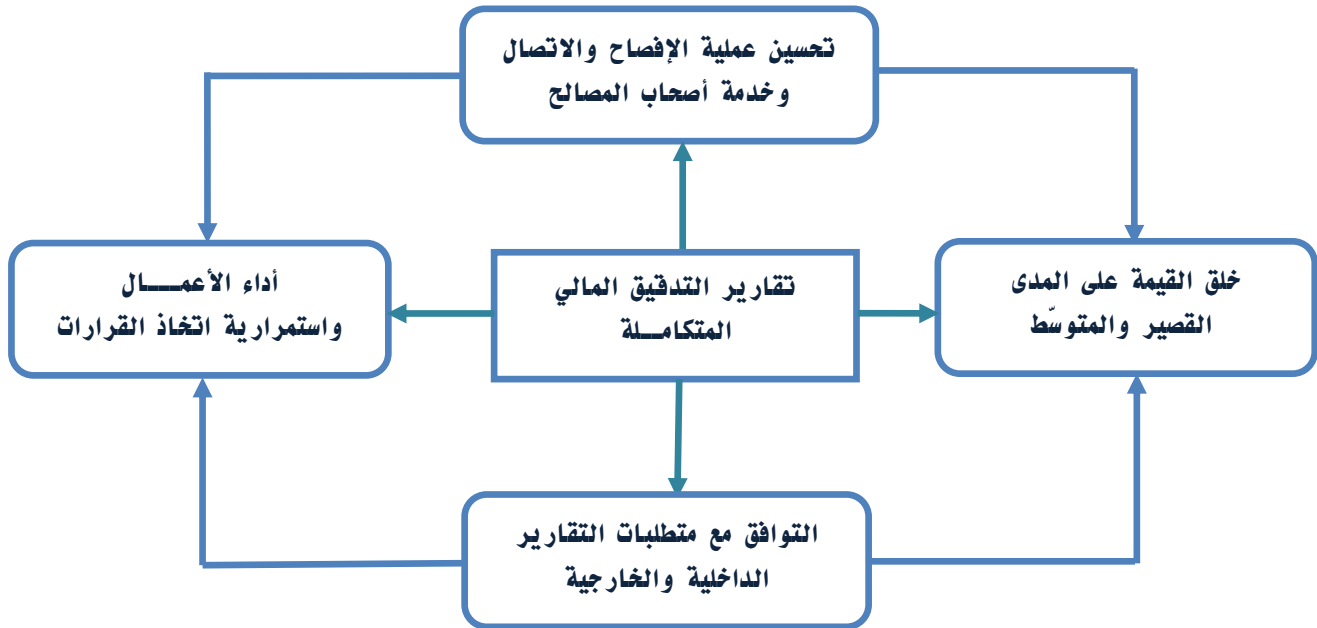
من خلال هذا التفريع سيتم التطرق إلى كون التدقيق المالي بما تحمله مخرجاته على أنه أداة لغرض خدمة القرارات في مؤسسة **سوناطراك**، باعتباره يضمن تحسين التنسيق وتوفير المعلومات ذات الجودة، ومنه هنا يرجى الإشارة والتأكيد على تلك العلاقة الأثر القائمة على الأثر والذي يحدد أحد العوامل التي تتحكم في مجريات مراحل اتخاذ القرارات، حيث أنه كلما كانت معطيات التقرير ذات دلالة ومعبرة كلما أتاحة لمتخذ القرار زيادة الدعم والثقة في طبيعة الوضعية المالية والإدارية للمؤسسة، والتي على أساسها سيسعى لاتخاذ إجراءات تصحيحية أو بناء الأوامر أو تطبيق سياسات تسييرية بما يضمن تحقيق الأهداف واستمرارها.

حيث يعتبر التقرير جزءاً لا يتجزأ من تقارير المؤسسة القانونية، ويندرج ضمن التقرير السنوي في إطار تكامل الإفصاح المالي، والذي يحمل دلالات الاتصال الفعال في المؤسسة، حيث يندرج ضمن متطلبات التوجيه في الإرشادات الاستراتيجية، نظراً لعدالته وتوازنه التأكدي لما يحمله من عدالة في الحكم على وضعية المؤسسة، لما يضمن التطوير في الأداء ونموذج الأعمال¹، ويكون التكامل أساساً فيما تتطلبه دعم وتصحيح القرارات الاستثمارية للمؤسسة وتطلعاتها.

كما يستوجب في العادة على إدارة المؤسسة من القيام بالتغذية العكسية وتصحيح الانحرافات للقرارات غير الصائبة، ومنه ضمان سلامة وفعالية تلك القرارات، من خلال جملة من الاستنادات المقدمّة من طرف جهة التدقيق المالي في المؤسسة، وعليه فإن العلاقة يمكن وصفها بأنها تفاعلية تكاملية، والشكل الآتي (أدناه) المستمد من منشورات الباحث "Drian Peters" الذي يمكن إسقاطه على مؤسسة **سوناطراك**، حيث يبرز كيف وأن التدقيق المالي في المؤسسة ينتهج كأداة لغرض خدمة القرارات، انطلاقاً من التكامل بين الوظيفة المالية والإدارية.

¹ _ Drian Peters, The Role of Internal Audit in non-financialand in Tegrated Reporting, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015, p: 05.

الشكل رقم (15): أهداف تقارير التدقيق المتكاملة لخدمة مؤسسة سوناطراك وقراراتها.



Source: Drian Peters, The Role of Internal Audit in non-financial and in Tegrated Reporting, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015, p: 06.

يلاحظ من خلال الشكل أعلاه، بيان تكامل أهداف مخرجات التدقيق المالي لخدمة مؤسسة سوناطراك ودعم قراراتها، المسمتد أساسا من مقالة الباحث "Drian Peters" من خلال موائمة ما تضمنته نموذج مع طبيعة ممارسات مؤسسة سوناطراك، حيث أن دلالة موقع تقارير التدقيق المالي في المحور على أنها الركيزة التي تضمن تحقيق الأهداف المبينة أساسا في كلاً من: خلق القيمة على المدى القصير والمتوسطة سواء كانت قيمة نوعية أو كمية، بالإضافة إلى أن تلك المخرجات تعمل على التحسين المستمر لعمليات الإفصاح والإتصال وخدمة أصحاب المصالح، بالإشراف على سلامة ممارسات الإبلاغ المالي والإفصاح الشفاف، ومنه فتلك المخرجات هي أداة تساهم في تحسين أداء المؤسسة بصفة عامة بما يتطلبه التوافق بين التقارير الداخلية والخارجية لغرض ترشيد إجراءات صناعة واتخاذ القرارات على مستوى مؤسسة سوناطراك (يرجى الاطلاع على الملحق رقم 03).

من خلال ما تم قديمه في متن هذا المطلب يستخلص من تلك النماذج وشروحاته، بأن التقدير السليم المنتهج للحكم على مدى توافق مجريات الأطر النظرية لمتغيرات الدراسة مع ممارسات مؤسسة سوناطراك، وهنا يتم التأكيد بأن الغرض من مخرجات التدقيق المالي هو خدمة القرارات وأن قيام تلك المهمة كانت لغرض ذلك، مع الإشارة إلى توافق الإجراءات المعمول بها والمراحل المتضمنة لمهمة التدقيق المالي، وتوجيه مخرجاته للإستعانة بها من قبل إدارة المؤسسة بأن ذلك يتوافق تمام مع ما هو متداول ومتعارف عليه عالميا.

المطلب الثالث : تحليل ومناقشة أثر تقرير التدقيق المالي على قرارات المؤسسة

جاء هذا المطلب كأحد مقومات الدراسة وركائزها المحورية الأساسية، الذي يضمن بدوره إمكانية الحكم على الفرضيات المعتمدة لدراسة هذا الموضوع، من خلال تحليل ومناقشة، بناء على معطيات المبحث السابقة الممهّد كل من أثر ومساهمة مخرجات التدقيق المالي في اتخاذ القرارات في مؤسسة **سوناطراك**، لكن بداية وكنتمهيد لذلك أرتى الطالب أن يمهّد بعنصر ضروري، قبل التطرق إلى حيثيات مناقشة النتائج المتوصّل إليها إلى تركيبة اصطلاحية متداولة بكثرة في الكتابات الغربية المهتمة بهذا الشأن الخاص بمتغيرات الدراسة، وهو ضمان وجودة تقرير التدقيق حتى يمكن من إتاحتها والاعتماد عليه واستخدامه.

إن وجود ضمان جودة مهمة التدقيق ومخرجاتها لا يتوقف فقط على جهة التدقيق الداخلية أو الخارجية بل يمكن أن تكون المؤسسة تلعب دوراً مهماً ورئيسياً في تحسين الجودة، باعتبار أن المادة الأساسية التي تخضع للتدقيق هي القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة وجهة إشراف المالي لديها، بحيث كلما كانت ذات جودة تأكيدية وبعيدة عن الانحرافات الجوهرية والمادية كلما أدى ذلك إلى إخراج تقرير ذو جودة عالية¹.

كما يمكن الإشارة هنا إلى التفريق بين تركيبة المصطلحين الآتين وتعارض مدلولهما، وهما "تقرير تدقيق الجودة وبين جودة تقرير التدقيق"، حيث يركز المدلول الأول على المستند المنشور الذي يقدم النتائج والاستنتاجات حول تدقيق فعالية أنظمة الجودة المستمرة في المؤسسة وفعاليتها ممارستها، أما المدلول للتركيب الثاني فتشير إلى الإضافات النوعية للمعلومات المستمدة من تقرير التدقيق والخالية من الأخطاء الجوهرية².

ومنه يستند الطالب في إسقاط الجانب النظري على التطبيقي ومناقشة النتائج على فرضية أن مؤسسة **سوناطراك** تعتمد كأساس عام أن تقرير التدقيق المالي الصادر عن جهاتها الداخلية أو الخارجية هو يمثل معلومات ذات جودة عالية، بما تحمله بياناته وتأكيداته للمعايير الدولية للإفصاح والإبلاغ الخالية من الانحرافات المتأتية من الأخطاء الفنية، وأنه ذو مدلول عالي، وبناء على هذا الأساس الممهّد سيتم تحويل هذا المبحث إلى المحاور الآتية:

- تحليل درجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرارات في مؤسسة **سوناطراك**؛
- تحليل ومناقشة أثر تقرير التدقيق المالي على قرارات مؤسسة **سوناطراك**؛

¹ _ FMA-Financial Markets Authority, **Audit Quality Monitoring Report**, Level 5: Ernst and Young Building, New Zealand, Issue: 01 July 2016- 30 June 2017, p: 02.

² _ Oman Accreditation Council, **Quality Audit Manual**, Institutional Accreditation: stage 01, Oman, Issue: March 2008, p: 60.

الفرع الأول: تحليل درجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرارات لمؤسسة سوناطراك

نظرا لتحفظ جهة التدقيق المالي والإشراف في المؤسسة ممثلة بلجنته Direction Audit et conformité، فيما يخص الإدلاء والإفصاح الكافي عن المعلومات، التي تفيد خدمة الموضوع من عدّة زوايا نظرا للتحفظ الشديد الذي يوصى به من قبل مجلس الإدارة فيما يخص حيثيات مهمة التدقيق المالي والقرارات المسطرة، وجميع الإشارات التي قد تؤدي بفهم الوضعية المالية للمؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها التي تستخلص من تلك الوضعيات، مما يعكس مدى سلامة ومثانة الوضع المالي والإداري للمؤسسة محل الدراسة.

وبهذا فإن الطالب قد ارتى إلى أن تكون دراسة علاقة المتغيرات بأسلوب الإحاطة وعدم التطرق إلى الحيثيات فيما يخص القرارات التي تم اتخاذها وكيفية تأثرها بمضمون تقارير جهة التدقيق المالي لمؤسسة **سوناطراك**، من خلال اعتماد التحليل الكلي باستخدام عدّة نماذج وتحليلات تفسيرية باعتبار أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد في إدارة ذمتها المالية والرقابية، وكذلك الإدارية على النمط العالمي وباسترشادها واستخدامها لعدّة معايير دولية فيما يخص حيثيات مهمة التدقيق المالي وأركان التقرير.

ففي هذا المحور سيتم التطرق إلى تحليل مدى درجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرارات وموائمه على إجراءات مؤسسة سوناطراك، وفقا لنموذج مصفوفي تم بناءه وفقا لطبيعة التصنيف الذي يمكن أن يحمله طبيعة رأي المدقق المالي ومدى استجابة وتأثر ممارسة اتخاذ القرارات، من خلال كونها أداة تأتي لدعم والتأكيد على القرارات ومعالجة الانحرافات في الأنشطة والوظائف ومحاولة تقويمها.

فانطلاقا من تبيان مضمون رأي المدقق وتصنيفاته المتمثلة في كل من: التقرير الإيجابي، التقرير المتحفظ، التقرير السلبي (العكسي)، وحالات الامتناع عن إبداء الرأي لعدة ظروف ودوافع يتم تأسيس رأي المدقق الموضوعي بناء عليها، حيث سيتم تفسير كيف أن نوع التقرير الذي يبدي به المدقق يؤثر كل منه على زوايا معينة من مجالات اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وبإسقاط ذلك على مؤسسة **سوناطراك** لمعرفة مدى درجة الاعتماد، وذلك وفقا للتصنيف المعتمد المتمثل في الاعتماد العالي والاعتماد المنخفض المشار إليه في المحور العمودي، مع تقديم دلالة ذلك وفقا للمصفوفات الجزئية المعبر عنها والتي تحمل دلالات درجة الاعتماد في ظل بعد الاهتمام والدعم المشار إليه في المحور الأفقي.

حيث سيتم من خلال ما تم التطرق إليه إلى توضيح البناء المصفوفي لمدى درجة الاعتماد والتأثر، بالإضافة إلى تقديم بعض الشروحات لتسهيل قراءة وفهم ذلك النموذج، وهو ما يظهره الشكل أدناه، وفقا للثلاث خانات المدرجة في كل من مدى الاعتماد وتصنيفات التقارير، وبعد الاهتمام والدعم، بالإضافة إلى خانة التفسير لمدلول الألوان المعتمدة والمصفوفة المقابلة لها، بصفة توضيحية.

الشكل رقم (16): مصفوفة درجة اعتماد تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرارات وفقا لنوع التقرير



Sources: presented by the student, Based on the analysis of study variables at SONATRACH company.

يظهر الشكل أعلاه، مدى حجم العلاقة القائمة بين تقرير التدقيق المالي وبين صنف التقرير (إيجابي، سلبي، متحفظ، عدم إبداء الرأي)، حيث يظهر أنه كلما كانت معطيات التقرير (الرأي الفني) أكثر دلالة وصرحة قوية كلما أمكن ذلك من الاعتماد عليه، باعتباره أداة دعم وتأكيد للقرارات التي سيتم تسطيرها.

حيث يظهر موقع التقرير الإيجابي الذي يحمل دلالات الصدق والعدالة للقوائم المالية بصورة معبرة وصرحة من قبل المدقق ويضع وضعية المؤسسة بكل مصداقية، تمكن متخذ القرار من أن يعتمد دلالاته في برمجة القرارات

ومنه كلما كانت معلومات التقرير ذات جودة كلما ساهمت بدورها في ترشيد تلكم القرارات، وبتأثير عكسي فيما يخص التقرير السلبي الذي تكون في العادة القرارات المصاحبة له بمثابة إجراءات تصحيحية لعدّة وظائف، من أبرزها موطن الخلل المستمد أساسا من مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وأجهزة الضبط الداخلي ووظائفها بالنسبة لمؤسسة سوناطراك، حيث تولي أهمية كبيرة للرأي السلبي وتعتمده بدرجة كبيرة فيما يخص تصحيح سياساتها أو مراجعة والتحقق من سلامة إجراءاتها المالية والإدارية الوظيفية المتبعة، بشكل يضمن تحقيق الأهداف.

بالمقابل نجد أنه كلما كانت معطيات التقرير غير معبرة بما تحمله من تحفظات غير شفافة في تصويب متخذ القرار وللاإدارة ككل حول موطن الضعف أو القوة، كلما أدى بذلك إلى تجنب الاعتماد عليه بدرجة أقل، وهو ما يتم اصطلاح عليه من قبل مؤسسة **سوناطراك** بالاستئناس بالتقرير المتحفظ وقد يعتمد كبديل متاح في بناء وصنع القرار لكن بدرجة منخفضة.

أما فيما يخص مجالات عدم إبداء الرأي في التقرير فهذه حالة عادة استثنائية جدا، لأن أغلب التقارير المعروضة تحمل صفات غير مصرح بها عنوان عدم إبداء الرأي، حتى وإن كان مثل هكذا تقرير فإنه لا يكون أي اعتماد فقط يتم تصحيح إجراءات نظم الضبط الداخلي والمراجعة الفورية لنظام الرقابة الداخلية، والبحث في أسباب الامتناع وعدم إبداء الرأي من قبل المدقق وفق الاستدعاء في الجمعية العامة، وعند انعقاد مجلس الإدارة لتوضيح الأسباب والدوافع لدراستها وتحليلها، والعمل على تجنب ما تضمنته خلال الفترات المالية المستقبلية.

الفرع الثاني: تحليل ومناقشة أثر تقرير التدقيق المالي على قرارات مؤسسة سوناطراك

من خلال هذا الفرع سيتم عرض وتحليل ومناقشة نتائج (مخرجات) الاستبيان بما يتضمنه من محورين لمعرفة كيف كان توجهات أفراد العينة، حول مدى أثر تقرير التدقيق المالي على مجريات اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية ولمؤسسة سوناطراك كمحلاً للدراسة، من خلال تفسير دلالات المؤشرات الإحصائية المصاحبة لعبارات المحاور المعتمدة، اعتمادا على المتوسط الحسابي المرجح المشار إليه سابقا في جزئية الأساليب المعتمدة في الدراسة، وفقا للمجالات المدرجة، وعلى العموم فالملاحظ هو أن توجهات أفراد العينة كانت وفقا للدلالة المقبولة (عالية)، وفيما يلي تفصيل في ذلك لغاية الاتساق مع الفرضيات المختبرة.

أولا: تحليل ومناقشة مخرجات المحور الأول للاستبيان

يمكن الإشارة إلى أن المحور الأول يتضمن العبارات التوجيهية لمخرجات التدقيق المالي وأطرها التعريفية والعملية، المستمدة أساسا من تحليل الوظيفية لمؤسسة **سوناطراك** بالاعتماد على ما تضمنه الجانب النظري من دراسة الموضوع، والجدول الآتي يبرز مخرجات المحور الأول لاستبيان دراسة الحالة (يرجى الاطلاع على الملحق رقم 01).

الفصل الثاني: دراسة مدى أثر مخرجات التدقيق المالي على صناعة واتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك

الجدول رقم (20): يبين مخرجات المحور الأول الخاص بالمتغير المستقل (التدقيق المالي ومخرجاته)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المُخرجات
0.677	2.38	1 يساعد تقرير التدقيق المالي من الكشف عن نقاط القوة والضعف الخاصة بالأداء المالي للمؤسسة
0.632	2.45	2 تقرير التدقيق المالي هو وسيلة تعبر عن مصداقية وعدالة الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية
0.435	2.76	3 ينظر لمخرجات التدقيق المالي على أنها ذات أهمية وإلزامية في وجودها لدى مؤسسة سوناطراك
0.509	2.52	4 عدم كفاءة وكفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر أهم القيود التي تحكم مهمة التدقيق المالي وتأسيس الرأي الفني للمدقق
0.471	2.69	5 يعبر المدقق المالي عن رأيه الفني بعدالة وموضوعية يحكمه نوع التقرير وذلك حسب التصنيف التالي (تقرير نظيف، تقرير سلبي، تقرير إيجابي، تقرير متحفظ)
0.574	2.48	6 بالإضافة إلى وجود إبداء الرأي الموضوعي كتابيا ضمن التقرير يوجد كذلك إبداء رأي فني شفهي للمدقق أثناء انعقاد الجمعية العامة
0.561	2.62	7 مخرجات التدقيق المالي في المؤسسة تتمثل في: تقرير الوضعية المالية عن القوائم المالية ومدى عدالتها، وكذلك تقرير تقييم الرقابة الداخلية.
0.667	2.38	8 عادة يتحفظ المدقق عن إبداء رأيه في حالة وجود قيود عن نطاق عملية التدقيق أو التعديل في القوائم المالية أو الخروج عن المبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها في عملية الإعداد
0.561	2.38	9 يستند عملية بناء محاور تقرير التدقيق المالي إلى المعايير الدولية المتعارف عليها وذلك بالاستئناس بالمعيار الدولي رقم ISA700
0.572	2.55	10 من أبرز القيود التي تحكم إبداء الرأي للمدقق هي مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية وكشفها وإدراجها في القوائم المالية
0.412	2.79	11 الرأي الفني المتحفظ للمدقق سببه الرئيسي هو الإفصاح الغير الملائم في القوائم المالية
0.632	2.45	12 تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية يمثل أحد دعائم مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها
0.455	2.72	13 تقرير التدقيق المالي أداة داعمة وتأكيدية على مدى سلامة وعدالة أنشطة المؤسسة وخدمة أهدافها
0.574	2.52	14 جهة التدقيق تساهم في تقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية في مجال أنشطة ووظائف المؤسسة بما يضمن ترشيد القرارات
0.632	2.45	15 مخرجات التدقيق المالي هي أداة اتصال وتضمن التكامل مع جهة الإدارة لخدمة قراراتها وفقا لتكامل الوظائف الإدارية والمالية.
0.412	2.79	16 تقوم مهام التدقيق المالي في المؤسسة على مراقبة والتحقق من سلامة الوضع المالي انطلاقا من معرفة مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية
0.494	2.66	17 يساعد تقرير التدقيق المالي على الوقوف على أهم التحفظات بما يضمن القيام بالتغذية العكسية وتصحيح الانحرافات للأداء المالي للمؤسسة.
0.305	2.586	General Average

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول أعلاه، أن المتوسطات الحسابية المرجحة لإجابات وتوجهات أفراد العينة في ما يتعلّق بمخرجات المحور الأول الخاص بالمتغير المستقل الذي يحمل عموميات مهمة التدقيق مخرجاته، حيث نلاحظ بأنها تتراوح بين (2.38 و 2.79) مما يدل على التوجّه ذا المستوى العالي مما يفسّر التوافق التام مع مدلول العبارات، التي كانت في الأساس تدل على ما تتضمنه الأطر النظرية لمخرجات التدقيق المالي من التقرير وغرضها في المؤسسة الاقتصادية ولدى مؤسسة **سوناطراك** خصوصا، أما المتوسط العام للمحور فتقديره وفقا لمخرجات برنامج SPSS والمبين في الجدول بقيمة (2.586) الذي يحمل دلالة المستوى العالي الموافق للتوجه الإيجابي نحو عبارات الاستبيان المدرجة، وفيما يخص تقدير الانحراف المعياري المتوسط العام عن الذي يفسّر مدى تشتت العبارات فهو يمثل (0.305) التي تشير تقديره إلى سلامة تلك العبارات ومدى تجانسها مع توجهات أراء العينة المستهدفة، ويمكن التطرق إلى بعض العبارات وتفسيرها، حيث تشير عبارة الفقرة (01) التي يحمل بندها أن " تقرير التدقيق المالي يساهم في الكشف عن نقاط القوّة والضعف الخاصة بالأداء المالي للمؤسسة" حيث كان المتوسط الحسابي يقدر بـ (2.38) وهو ذو دلالة تفسيرية عن المستوى العالي والمقبول من توجهات أفراد العينة. وبالإشارة إلى عبارة الفقرة رقم (13) التي يحمل بندها أن " تقرير التدقيق المالي أداة داعمة وتأكيدية على مدى سلامة وعدالة أنشطة المؤسسة وخدمة أهدافها" نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي هو (2.72) الذي يتوافق مع التوجه ذا المستوى العالي والذي يترجم بدوره إلى التوجه بالموافق على العبارة، في ظل انحراف معياري مقبول مقدّر بـ (0.445)، أما بالنسبة للعبارة رقم (15) التي تدعم الفرضية الرئيسية للدراسة، المتضمّن نطاقها في أن " مخرجات التدقيق المالي هي أداة اتصال وتضمن التكامل مع جهة الإدارة لخدمة قراراتها وفقا لتكامل الوظائف الإدارية والمالية"، حيث كان المتوسط الحسابي لها يحمل تقدير (2.45) الذي تشير دلالاته على التوجه العام عالي المستوى للتوجه العام المقبول والرضى حول تلك العبارة، وهي خطوة أساسية للتصور المبدئي للتأكيد على الفرضية المعتمدة، انطلاقا من ذلك المؤشر الإحصائي الذي مستوى الدلالة الإحصائية لديه وفقا لمخرجات SPSS مقدّرة بـ: $Sig:0.01^a$.

وبناء على ذلك فإن أغلب التوجهات لقسم التدقيق المالي والتأكيد وكذلك إدارة مؤسسة **سوناطراك** كانت حول الموافقة التامة والعالية لما تضمته نطاق الفقرات أعلاه، وفيما يلي تحليل لواقع أثر تقارير التدقيق المالي على اتخاذ القرارات، باعتباره محور ذو أهمية في كونه ركيزة قيام الاستبيان لمعرفة التوجهات وتحليلها.

ثانيا: تحليل ومناقشة مخرجات المحور الثاني للاستبيان

يعتبر هذا المحور على أن ركيزة قيام الاستبيان، الذي تم التركيز فيه بصفة مباشرة على المتغير التابع المتمثّل في اتخاذ القرارات، بواسطة اعتماد تقارير التدقيق المالي كأحد البدائل الداعمة والمساهمة في بناءه وترشيده، والجدول الآتي يبرز كيف كانت توجهات أفراد العينة المستهدفة لتوضيح العلاقة ومدى الأثر.

الفصل الثاني: دراسة مدى أثر مخرجات التدقيق المالي على صناعة واتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك

الجدول رقم (21): يبين مضمون مخرجات المحور الثاني لأثر مخرجات التدقيق المالي على عملية اتخاذ القرار

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النتائج
0.628	2.59	1 توجد علاقة نوعية وذات دلالة إحصائية بين تقارير التدقيق المالي ومجالات اتخاذ القرارات
0.435	2.76	2 المدقق يبدي برأيه ويضع الاقتراحات المناسبة دون المشاركة في اتخاذ القرار أو بناءه
0.738	2.48	3 في أغلب القرارات الوظيفية أو الاستثمارية يتم الاسترشاد بتقارير التدقيق المالي، باعتبارها أداة مساهمة وداعمة في بيان الوضعية المالية العادلة للمؤسسة
0.738	2.48	4 يمثل تقرير المدقق أحد أركان التقرير المالي لدى مؤسسة سوناطراك الجزائر
0.614	2.66	5 يبني متخذ القرار لدى مؤسسة سوناطراك الجزائر قراره على عدة بدائل متاحة من أبرزها تقرير المدقق المالي وتحفظاته الشفهية وملاحق تقييم نظام الرقابة الداخلية
0.668	2.48	6 تساهم تقارير المدققين في إمداد إدارة المؤسسة ببيان حال الوضعية المالية ومدى صدقه وعدالتها لما هو عليه الواقع الوظيفي
0.501	2.59	7 مدى جودة تقرير التدقيق المالي هي أبرز متغير قد يؤثر على عملية صنع واتخاذ القرارات
0.739	2.24	8 تقرير مهمة التدقيق المالي هو وسيلة اتصال رئيسية بين الإدارة المالية ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح
0.494	2.62	9 عدم وجود تحفظات في إبداء الرأي للمدقق المالي يعني ذلك عدم وجود قرارات تصحيحية من قبل الإدارة
0.817	2.10	10 قرارات مجلس الإدارة الاستثمارية والعملياتية تتأثر بما يندرج ضمن تقرير التدقيق المالي باعتبار وجود العلاقة الوظيفية التأكيدية لهما
0.628	2.59	11 الغاية من وجود مهمة التدقيق المالي هو إخراج التقرير الذي يدعم ويساهم في بناء القرارات وترشيدها ومنه تحقيق الأهداف
0.688	2.52	12 القرارات الاستثمارية والتشغيلية هي متغير تابع لتغيرات محتوى تقرير التدقيق المالي
0.528	2.72	13 رأي المدقق المالي إذا كان إيجابياً يمثل أهم دعائم اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية
0.786	2.24	14 رأي المدقق هو معلومات نوعية ذات طابع مالي تعمل على تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ بالنتائج المتوقعة أو تصحيح الانحرافات للمنتجعة السابقة والحالية
0.682	2.59	15 مخرجات التدقيق المالي ذات جودة وتدعم ثقة متخذ القرارات في التأكيد على مصداقية الوضعية المالية
0.622	2.62	16 من أبرز العوامل الرئيسية في صنع القرار هو المعلومات المستمدة من تقرير التدقيق المالي
0.739	2.24	17 إذا كان تقرير المدقق المالي سلبياً فإن متخذ القرار سيميل لحكمه الشخصي ولا يعتمد عليه كأحد البدائل المتاحة
0.274	2.47	General Average

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول أعلاه، أن المتوسطات الحسابية المرجحة لإجابات وتوجهات أفراد العينة في ما يتعلق بمخرجات المحور الثاني الخاص بالمتغير التابع الذي يحمل وصف للعلاقة والأثر الذي يحمله تقرير التدقيق المالي على مجريات صناعة واتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك، حيث نلاحظ بأنها تتراوح بين (2.10 و 2.76) مما يدل على التوجه ذا المستوى العالي مما يفسر التوافق التام مع مدلول العبارات، التي كانت في الأساس تدل على ما تضمنته الأطر النظرية لمخرجات التدقيق المالي من التقرير في كونه أداة داعمة وأحد بدائل اتخاذ القرارات بالنسبة للمؤسسة، أما المتوسط العام للمحور فتقديره وفقا لمخرجات برنامج SPSS والمبين في الجدول بقيمة (2.472) الذي يحمل دلالة المستوى العالي الموافق للتوجه الإيجابي نحو عبارات الاستبيان المدرجة، وفيما يخص تقدير الانحراف المعياري المتوسط العام عن الذي يفسر مدى تشتت العبارات فهو يمثل (0.247) التي تشير تقديره إلى سلامة تلك العبارات بشبه تام ومدى تجانسها مع توجهات آراء العينة المستهدفة.

ويمكن التطرق إلى بعض العبارات وتفسيرها، حيث تشير عبارة الفقرة (01) التي يحمل بندها أنه " توجد علاقة نوعية وذات دلالة إحصائية بين تقارير التدقيق المالي ومجالات اتخاذ القرارات" حيث كان المتوسط الحسابي يقدر بـ (2.59) وهو ذو دلالة تفسيرية عن المستوى العالي، والمقبول من توجهات أفراد العينة، حيث أنها العبارة الأساسية التي تدعم الفرضية الأساسية وجزئياتها، أما العبارة (10) ذات النطاق الآتي: " قرارات مجلس الإدارة الاستثمارية والعملياتية تتأثر بما يندرج ضمن تقرير التدقيق المالي باعتبار وجود العلاقة الوظيفية التأكيدية لهما" فإن تقدير المتوسط الحسابي كان (2.10) الذي يحمل تفسيره الدلالة المتوسطة، وفقا لعامل المتوسط المرجح، وفق انحراف معيار مقدّر بـ (0.817) الذي يشير إلى كبر مقدار التشتت في التوجهات حول ما تحمله العبارة في نطاقها، وبالإشارة إلى عبارة الفقرة رقم (05) التي يحمل بندها أن " متخذ القرار لدى مؤسسة سوناطراك الجزائر، أنه يبني قراره في الأساس على عدة بدائل متاحة من أبرزها تقرير التدقيق المالي وتحفظاته الشفهية بالإضافة إلى ملاحق تقييم نظم الرقابة الداخلية".

فنلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي هو (2.66) الذي يتوافق مع التوجه ذا المستوى العالي والذي يترجم بدوره إلى التوجه بالموافق على العبارة بتوجه عام تأكيدى وإيجابي، في ظل انحراف معياري مقبول مقدّر بـ (0.668)، أما بالنسبة للعبارة رقم (15) التي تدعم الفرضية الرئيسية للدراسة، المتضمن نطاقها في أن " مخرجات التدقيق المالي ذات جودة وتدعم ثقة متخذ القرارات في التأكيد على مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة"، حيث كان المتوسط الحسابي لها يحمل تقدير (2.59) الذي تشير دلالاته على التوجه العام عالي المستوى للتوجه العام المقبول والرضى حول تلك العبارة بالموافقة العامة، وهي خطوة أساسية للتصور المبدئي للتأكيد على الفرضية المعتمدة.

انطلاقا من ذلك المؤشر الإحصائي الذي مستوى الدلالة الإحصائية لديه وفقا لمخرجات SPSS مقدرة بـ:

(Sig:0.001^a) وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$). والجدول الآتي يوضح ذلك.

الجدول رقم (22) يبين: صدق الاتساق لمحاو الاستبيان

محاور الاستبيان	معامل الارتباط	مستوى دلالة Sig	الدلالة الإحصائية
المحور الأول AR	0.583	0.000 ^a	يوجد ارتباط
المحور الثاني DM	0.583	0.004 ^a	يوجد ارتباط
(AR; DM)	0.525	0.001 ^a	يوجد ارتاط

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. 17.

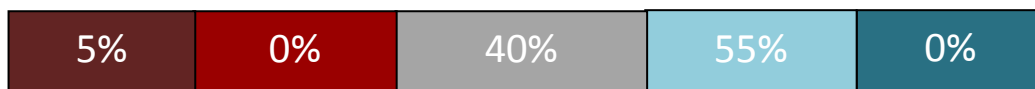
من خلال الجدول أعلاه، نجد أن معاملات الارتباط Pearson correlation coefficient للمحور الأول بلغ قيمة (0.583) والمحور الثاني بقيمة (0.583) بينما نجد قيمة مستوى دلالة sig عند (0.01) التي تكون أقل من مستوى دلالة (0.05) المتعارف عليه كميّار، وبناء على هذا التفسير فإن محاور الاستبيان تعبر عن ارتباط المتغير المستقل بالمتغير التابع، وذلك بالإشارة إلى قيمة معامل التحديد (0.349) الذي يفسّر وجود أثر بنسبة 34.9% لتقرير التدقيق المالي على متغير اتخاذ القرار، ومنع فالمحاور ذات دلالة صادقة وثابتة.

حيث كانت هذه تفسيرات جزئية تكميلية لمحاو المطلب المتطرق إليها سابقا كخطوة تحليلية إحصائية داعمة لأهداف الموضوع المدروس، وعلى العموم بناء على تلك التقديرات الإحصائية المبوّية في مخرجات المحاور أعلاه فإنه يمكن القول بأن نتائج إجابات العينة متوافقة تماما مع توجهات الطالب، فيما يخص الأهداف التأكيدية التي كان يحاول أن يصل إليها ليتم بناء الموضوع ودعم إطاره النظري الذي كان في ظل المتعارف عليه في مدى أثر تقارير التدقيق المالي على عملية صنع واتخاذ القرارات.

الفرع الرابع: إجابات المقابلات

اعتمد الطالب كما هو موضّح ضمن إطار المطلب الأول أداة المقابلات داعمة في جمع المعلومات التي تخدم طبيعة المشكلة البحثية لدراسة موضوع أثر تقرير التدقيق المالي على مجريات اتخاذ القرارات، مما يتيح للطالب من تصويب فرضياته، والوقوف على مدى صحتها وفقا للمقابلات المجرات لدى إدارة مؤسسة سوناطراك وجهة التدقيق والتأكد، حيث اعتمد في ذلك على أسلوب وضع العبارات الصريحة بما يتوافق مع مضمون الأطر النظرية المعتمد عليها في تمهيد الدراسة والحصول بذلك على توجهات العينة المستهدف ومدى قبولهم ورضاهم حولها، وهذا ما سيتم بيانه في ما يلي:

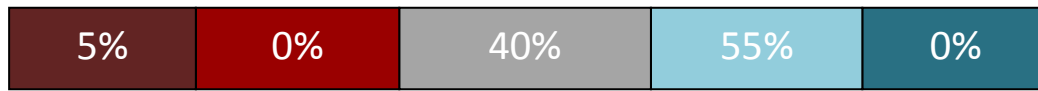
العبارة (01): التدقيق المالي يساهم في إخراج التقارير النوعية ذات الجودة التي تتبنى وصف وتحليل البنية المالية الوظيفية والتي ترمو إلى تقديم صورة عادلة وقوية لما عليه واقع الأداء المالي للمؤسسة.



■ محايد ■ موافق بشدة ■ موافق ■ غير موافق ■ دون إجابة

من خلال النسب المبوَّبة أعلاه، يتضح بأن اتجاه إدارة المؤسسة وجهة التدقيق والتأكيد كان مصوَّب حول الاتجاه التوافقي، من خلال النسب (55% و 40%) التي تفسّر الاتجاع العام بالموافقة والموافقة بشدة حول كون التدقيق المالي ومخرجاته في الأساس هي ذات جودة وتساهم في وصف الصورة العادلة عن واقع الأداء المالي للمؤسسة، باستثناء نسبة 5% التي كانت عبارة عن عينة امتنعت عن إبداء الرأي والإجابة.

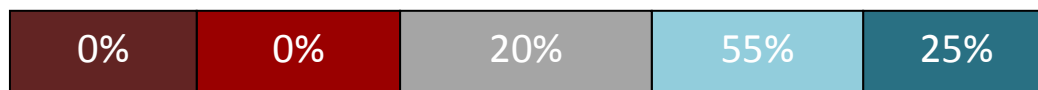
العبارة (02): إن من أبرز مبررات تبني مهمة التدقيق المالي للمؤسسة الاقتصادية هو إمداد الإدارة بالتقرير الفني الموضوعي والوصفي للذمة المالية ووضعيتها، واعتباره بذلك أحد أهم الأولويات والبدائل المتاحة التي تدعم مصداقية المعلومات المالية المقدّمة والتي تعكس بدورها وضعية المؤسسة المالية، وتترجم كذلك وضعية نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته وكفاءته؛



■ محايد ■ موافق بشدة ■ موافق ■ غير موافق ■ دون إجابة

تشير النسب أعلاه، إلى التوافق التام مع توجهات العبارة الصريحة حول مدلول وصف المتغير المستقل وأهمية وجوده بالنسبة للمؤسسة بنسبة إجمالية تقدر بـ (95%) من توجهات أفراد العينة، باستثناء (5%) من الأفراد الذين امتنعوا عن إبداء الرأي والإجابة، حول ما تضمنته بيانات العبارة.

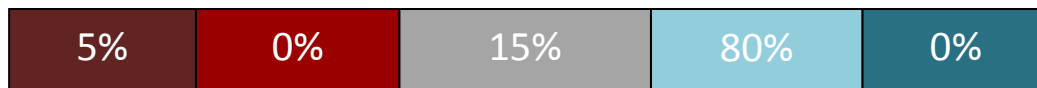
العبارة (03): يمكن القول مبدئياً بأن القرارات الصائبة والرشيّدة في مجال أنشطة مؤسسة سوناطراك الجزائر مرتبطة أساساً بصحة تقارير المدقق المالي، بما أن التقارير الصادرة منه يتم الاسترشاد والاستئناس بها في رسم القرارات وتنفيذها.



■ محايد ■ موافق بشدة ■ موافق ■ غير موافق ■ دون إجابة

تعتبر نطاق العبارة على أنها تشمل بعد تحيزي من ناحية توجهات العينة الذين كانت إجاباتهم بنسبة (25%) في صيغة المحايد، بينما كانت التوجهات الأخرى بموافق وموافق بشدة بنسبة (55% و 20%)، وانطلاقاً من المحاورّة تبين أنها كانت الموافقة خاصة بجزئية الاسترشاد بالتقارير في صناعة القرارات.

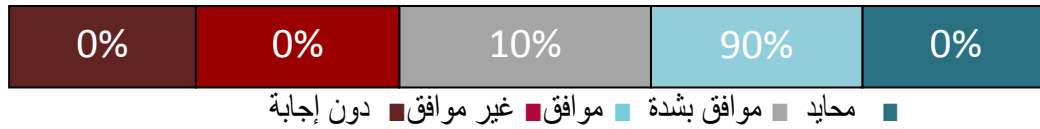
العبارة (04): تقرير المدقق المالي جزء من التقرير المالي للمؤسسات وعليه فإن موقعه يوحى بوظيفته ومكانته وأهميته باعتبار أن ما يتضمّنه من معطيات تعتبر معلومات ذات جودة وتمثّل كذلك أحد بدائل اتخاذ القرارات.



■ محايد ■ موافق بشدة ■ موافق ■ غير موافق ■ دون إجابة

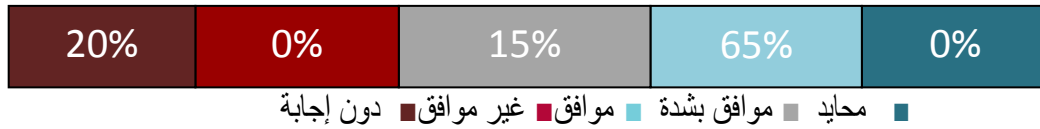
تشير النسب أعلاه، أن تقرير المدقق المالي هو جزء من التقرير المالي السنوي للمؤسسة، وأنه احد بدائل اتخاذ القرارات بتوجهات عامة_موافق وموافق بشدة_ بنسبة (80% و 15%)، بينما النسبة الباقية المتمثلة في (5%) من توجّهات أفراد العينة كانت دون الإجابة وإبداء الإي حول نطاق العبارة.

العبارة (04): صناعة القرار تأتي استنادا إلى معطيات الوضعية المالية المستمدة من معلومات تقرير التدقيق المالي، وبالنسبة لدراسة الحالة يمكن الحكم المسبق على أن مؤسسة **سوناطراك** الجزائر بأنها تستأنس وتستخدم تقرير التدقيق المالي وتعتبر أهم البدائل الملائمة الداعمة لاتخاذ القرارات.



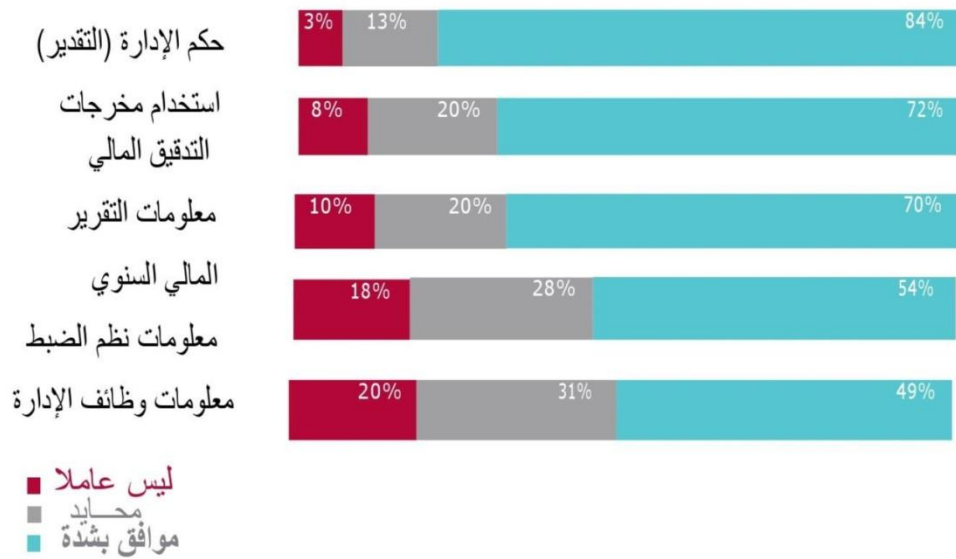
انطلاقا من النسب المبوّبة، يتضح بأن توجهات الإجابات كانت بالموافقة بشدة للعبارة التي تتضمن أن صناعة القرارات تأتي استنادا لمعطيات الوضعية المالية للمؤسسة، المستمدة أساسا من معلومات تقرير التدقيق المالي بنسبة (90%)، بينما نجد النسبة الباقية تتمحور حول الموافقة حول نطاق العبارة ومدلولها العام.

العبارة (06): تكرّس مؤسسة **سوناطراك** تقرير التدقيق المالي وما يحتويه كردة فعل أو استجابة عملية لتساير وتتكيف مع مواطن القوة والضعف، وهذا وفق ما يقدّمه تصنيف ومحتوى التقرير من بيانات وتحفظات خاصة بالوضعية المالية القائمة عليها وكذلك فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.



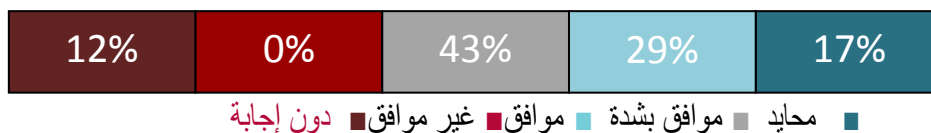
تبرز دلالات النسب المدرجة أن ما هو مقدّر بنسبة (80%) كان متوافق مع نطاق العبارة التي تتضمن أن تقرير التدقيق المالي وما يحتويه من معلومات ذات جودة تساهم في وصف مواطن القوة والضعف للأداء المالي للمؤسسة من خلال وصف وتقييم نظم الرقابة الداخلية، بينما كانت توجهات أفراد العينة بنسبة (20%) كتحتفظ عام ودون الإشارة إلى الرأي حول مدلول العبارة، ومنه يمكن الحكم بأن المؤسسة تنقيد قدر الإمكان بطبيعة النمط العالمي في الممارسات المهنية، بما يضمن تطبيق المعايير الدولية ورفع وتحسين الأداء.

العبارة (07): ما مدى أهمية هذه العوامل في تحديد اتجاه اتخاذ القرارات في مؤسستكم (العوامل الرئيسية في صنع القرار)



تشير العبارة رقم (07) إلى البدائل المتاحة كمعلومات ذات جودة لخدمة القرارات والتي على أساسها تتم المفاضلة والاختيار توصف المشكلة أو الوضعية، حيث كانت مصنفة وفقاً للمصادر المتاحة التي يمكن أن تستمد منها المعلومات لخدمة قرارات الإدارة، حيث نركز هنا على البديل المتضمن في استخدام مخرجات التدقيق المالي كداعمة ومساهمة في صنع القرار في مؤسسة سوناطراك، حيث كانت توجهات أفراد العينة إلى الموافقة بشدة بنسبة (72%) ويتوجه محايد بنسبة (20%)، وما يمثل نسبة (8%) كانت توجهاتهم أن تقارير التدقيق المالي ليست عاملاً أساسياً في بناء واتخاذ القرار، ويستندون في ذلك إلى أن التقرير عادة يكون سنوي والقرارات تكون آنية، وترتبط بالأنشطة والوظائف والتخطيط.

العبارة (08): يتم في مؤسسة سوناطراك الاعتماد على تقرير التدقيق المالي في عملية اتخاذ القرارات.



من خلال نطاق العبارة يتضح بأنها ذات مدلول صريح مصممة لخدمة الموضوع والفرضية الرئيسية بشكل مختصر ومعبر حول مدى اعتماد مؤسسة سوناطراك على تقرير التدقيق المالي في عملية اتخاذ القرارات، حيث تفاوتت نسب توجهات أفراد العينة المتحفظة حول ذلك، حيث أن نسبة (29% و 43%) كانت إجاباتهم فيها حول الموافقة لمدلول العبارة، بينما كانت توجهات التحفظ والمحايدة وعدم إبداء الرأي بنسبة (29%)، وعليه فإن هذا التوجه يدعم مخرجات الاستبيان الذي تشير مؤشراته إلى صحة الفرضية المعتمدة.

العبارة (09): ما هي أهم البدائل المتاحة التي تدعم اتخاذ القرارات في مؤسستكم (سوناطراك)



ويمكن دعم هذه الإجابة بما تضمنه مخرجات الاستبيان، وفقا لمعامل التحديد المشار إليه في الجدول الآتي:

الجدول رقم (23) يبين: معامل الارتباط لدلالة المتغيرين (تقرير التدقيق المالي واتخاذ القرارات)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.583 ^a	.340	.315	.2272

a. Predicators: (Constant), AR

b. Dependent Variable, DM

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 17.

يشير الجدول الخاص بمعامل الارتباط لدلالة متغير تقرير التدقيق المالي AR ومتغير اتخاذ القرارات DR، إلى دلالة معامل التحديد R Square المدرج بالقيمة 0.340، والتي تتوافق تماما مع ما تضمنته مخرجات المقابلات المجرى في المؤسسة، التي كانت 35% من توجهات الإجابات، حيث أن الاعتماد على مخرجات التدقيق المالي في مجريات اتخاذ القرارات تتأثر بها بتلك النسبة، بينما نجد نسبة 0.640 بما يمثل 64% هي مؤثرات في عملية اتخاذ القرارات من مصادر وبدائل أخرى كما هو مدرج في الشكل أعلاه.

في هذا المطلب تم استخدام جملة من التفسيرات والتحليل لكل من تقارير التدقيق المالي وأثرها على عملية بناء واتخاذ القرارات، من خلال الاستعانة بالأسلوب التحليلي ومناقشة النتائج المتحصّل عليها من الدراسة الميدانية في مؤسسة سوناطراك الجزائر، انطلاقا من وصف الوظيفة المستهدف وتحليل أثر المتغيرات فيها بالاستعانة من المعلومات المستمدة من الملاحظات والمقابلات ..، بالإضافة إلى استخدام الأداة الإحصائية المتمثلة في برنامج SPSS الذي أظهرت نتائج تحليل التوجه العام نحو أن تقارير التدقيق المالي أداة فعالة تهدف لخدمة القرارات في مؤسسة سوناطراك، مما يدعم الفرضية المستند عليها، وهذا ما سيتم التطرق إليه في المطلب الموالي لاختبار فرضيات الدراسة ووضع النتائج، ومنه استخلاص النتائج.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات دراسة الموضوع وتقديم السيناريوهات المستقبلية

تعد مرحلة اختبار الفرضيات على أنها الخطوة الضرورية التي تثمن مخرجات دراسة الموضوع، من خلال التأكيد الموضوعي أو نفي ما تضمنته نطاقها كاستناد أولي قامت عليه الدراسة، فمن خلال ما تم التوصل إليه من الأطر النظرية وما استخلص من تحليل ومناقشة الجانب التطبيقي للموضوع المدروس، سيحاول الطالب بناء على ذلك من خلال هذا المطلب أن يفحص مدمصادقية وصحة تلك الفرضيات، بالإضافة إلى تقديم نماذج حول السيناريوهات المستقبلية المحتملة لوضعية المتغيرات المدروسة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية **سوناطراك** الجزائر.

الفرع الأول: اختبار فرضيات الدراسة

سيتم من خلال هذا المحور محاولة اختبار فرضيات الدراسة، بالاستناد إلى مخرجات مناقشة وتحليل النتائج، بشكل تأكدي داعم لمصادقية تلك الفرضيات أو نفيها وفق أسس موضوعية، من خلال ما يلي:

أولاً: الفرضية الرئيسية

وهي الموجه العام للبحث عن علاقة المتغيرين (مخرجات التدقيق المالي واتخاذ القرارات) بحيث تم طرحهما لدراسة المشكلة البحثية والعمل على معالجة ذلك بتوضيح مدى قوة ارتباطهما وظيفيا وإحصائيا بتجسيدها في شكل دراسة تطبيقية في مؤسسة سوناطراك الجزائر، حيث يمكن صياغتها في الآتي:

بما أن التقارير التي تترجم الحكم عن الوضعية المالية للمؤسسة وجودة قوائمها المالية هي المخرج الرئيسي لعملية التدقيق المالي، وعليه فإن تلك التقارير ستوجه لأصحاب القرار على المستوى الإداري، وتكون بذلك بمثابة المرشد العام والموجه ودليل يسترشد به لعملية اتخاذ القرارات على مستوى الأنشطة الاستثمارية والاستغلالية والتمويلية بما يضمن خدمة الأهداف المسطرة.

يمكن صياغة الفرضية الرئيسية باعتماد أسلوب الحكم بالنفي أو التأكيد، كالاتي:

▪ **H0:** مخرجات التدقيق المالي ليست وسيلة فعالة ولا تعتبر كأحد البدائل المساهمة في اتخاذ القرارات لدى

المؤسسة الاقتصادية وأن ذلك يتفق تمام مع ممارسات مؤسسة سوناطراك؛

ومنه فإن صناعة القرار لا تأتي كاستناد أساسي إلى معطيات الوضعية المالية المستمدة من

معلومات تقرير التدقيق المالي ذات الجودة، وبالنسبة لدراسة الحالة يمكن الحكم المسبق بأن مؤسسة

سوناطراك الجزائر لا تستخدم تقرير التدقيق المالي، ولا تعتبره من أهم البدائل الملائمة والداعمة لاتخاذ

القرارات، بما يضمن تحقيق الأهداف لديها.

▪ **H1:** مخرجات التدقيق المالي هي وسيلة فعالة وأحد البدائل المساهمة في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة

الاقتصادية، ومنه فإن صناعة القرار تأتي استنادا إلى معطيات الوضعية المالية المستمدة من معلومات تقرير

التدقيق المالي ذات الجودة، وبالنسبة لدراسة الحالة يمكن أن يتم الحكم المسبق بأن مؤسسة سوناطراك الجزائر

تستأنس وتستخدم تقرير التدقيق المالي، وتعتبره من أهم البدائل الملائمة والداعمة لاتخاذ القرارات، بما يضمن تحقيق الأهداف.

يستخلص من مخرجات المحاور المفرغة للاستبيان ودلالاته الإحصائية لكل من المتوسط الإحصائي العام والانحراف المعياري المدرج، أن توجهات أفراد العينة قد كانت ذات مستوى عالي حول الموافقة بأن تقارير التدقيق المالي هي وسيلة فعّالة تساهم في خدمة وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وأن مؤسسة سوناطراك تعتمد تقارير التدقيق المالي الدورية في خدمة قراراتها، حيث أن المتوسطات الحسابية المرجّحة لإجابات وتوجهات أفراد العينة فيما يتعلّق بمخرجات المحور الثاني المتضمن وصف الأثر الخاص بتقرير التدقيق المالي على عملية صناعة القرار في مؤسسة سوناطراك.

حيث نلاحظ أنها تتراوح بين (2.10 و 2.76) مما يدل على التوجّه ذو المستوى العالي بما يفسّر التوافق التام مع مدلول العبارات، التي كانت في الأساس تدل على ما تضمنته الأطر النظرية لمخرجات التدقيق المالي من التقرير في كونه أداة داعمة وأحد بدائل اتخاذ القرارات بالنسبة للمؤسسة، وهو ما يتوافق تماما مع ممارسات مؤسسة **سوناطراك** الجزائرية.

أما المتوسط العام للمحور فتقديره وفقا لمخرجات برنامج SPSS والمبين في الجدول بقيمة (2.472) الذي يحمل دلالة المستوى العالي الموافق للتوجه الإيجابي نحو عبارات الاستبيان المدرجة، وفيما يخص تقدير الانحراف المعياري المتوسط العام عن الذي يفسّر مدى تشتت العبارات فهو يمثل (0.247) التي تشير تقديره إلى سلامة تلك العبارات بشبه تام ومدى تجانسها مع توجهات آراء العينة المستهدفة.

وكدعم للفرضية والحكم عليها نلاحظ أنه بالنسبة للعبارة رقم (15) التي تدعم الفرضية الرئيسية للدراسة، المتضمن نطاقها في أن " مخرجات التدقيق المالي ذات جودة وتدعم ثقة متخذ القرارات في التأكيد على مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة"، حيث كان المتوسط الحسابي لها يحمل تقدير (2.59) الذي تشير دلالاته على التوجه العام عالي المستوى للتوجه العام المقبول والرضى حول تلك العبارة بالموافقة العامة مما يدل على وجود الأثر وعلاقة الارتباط بين المتغيرات المدروسة، بالإضافة إلى ما تضمنه مستوى الدلالة ($Sig\ 0.01^a$) الذي يقل عن دلالة المعيار العام ($Sig\ 0.05^a$).

ومن هذا الدعم الإحصائي وما تبرزه مخرجات المحاور التطبيقية لوصف المهنة ومخرجات التدقيق المالي ضمن وظائف مؤسسة سوناطراك، والتي كانت موجّهة لتخدم قرارات المؤسسة، مع ما تم التأكيد عليه من قبل توجهات أفراد العينة في إجاباتهم أثناء المقابلة والمبوبة في مطلب مناقشة وتحليل نتائج الدراسة كل هذه عوامل تكون داعمة لصحة الفرضية الرئيسية، ومنه يمكن القول بأن الفرضية الرئيسية المستند عليها تتميز بالثبات والمصداقية، ومنه يمكن التأكيد عليها وقبولها.

ثانياً: الفرضيات الجزئية

من خلال هذا التفريع سيحاول الطالب أن يختبر صحة الفرضيات الفرعية المستمدة أساساً من توجهات الفرضية الرئيسية، التي تم التأكيد على صدقها وثباتها بعد الاستناد على معطيات الإطار التطبيقي لوصف علاقة أثر المتغيرات في مؤسسة سوناطراك والتي تمت الإشارة إلى توافقها التام، بالإضافة إلى إمكانية التأكيد من خلال المعطيات الإحصائية المستمدة من مخرجات الاستبيان كأداة داعمة، والمتمثلة في ما يلي:

✓ الفرضية الفرعية الأولى

يمكن تجزئة الفرضية الأولى واختبارها من خلال كونها تمثل شطرين في دلالتها التعبيرية من خلال ما يلي:

H0: التدقيق المالي لا يساهم في إخراج التقارير النوعية ذات الجودة التي تتبنى وصف وتحليل البنية المالية الوظيفية، والتي ترمو إلى تقديم صورة عادلة وقوية لما عليه واقع الأداء المالي للمؤسسة؛

H1: التدقيق المالي يساهم في إخراج التقارير النوعية ذات الجودة التي تتبنى وصف وتحليل البنية المالية الوظيفية، والتي ترمو إلى تقديم صورة عادلة وقوية لما عليه واقع الأداء المالي للمؤسسة؛

انطلاقاً من القيم المدرجة ضمن معاملات خط المستقيم للمعادلة الخطية للمتغير المستقل **Perdictors** **Constant** المتمثل في تقرير التدقيق المالي المستمد من مخرجات الاستبيان المشار إليه سابقاً أن مستوى الدلالة للمعامل (**Sig.001**) والتي هي أقل من مستوى الدلالة المقبول (**Sig. 0.005**) وفقاً لمعامل ارتباط مقدر بـ (**r: 0.583**)، ومعامل انحراف مقدر بـ **Std. Error: 0.366** وهو مؤشر ودليل إحصائي على مدى صحة العبارة للفرضية أعلاه، مع الاستناد إلى مخرجات المحور الأول المتضمن للمتغير المستقل الخاص بتوجهات أفراد العينة حول ناطق مهمة التدقيق المالي التي كانت بمتوسط حسابي مرجح حول دلالة الموافقة العالية، والمقدرة بـ (**2.586**) وانحراف معياري مقدر بـ (**0.305**) وهي تشير لمدى سلامة توجهات العبارات المتضمنة في المحاور، مما تدعم بذلك هذه الفرضية، وعليه يمكن هنا التأكيد على سلامة هذه الفرضية وثباتها.

✓ الفرضية التفريعية:

H0: لا يعتبر قيام مهمة التدقيق المالي للمؤسسة الاقتصادية لإمداد الإدارة بالتقرير الفني الموضوعي والوصفي للذمة المالية ووضعيتها، ولا يمكن اعتباره بذلك أحد أهم الأولويات والبدائل المتاحة التي تدعم مصداقية المعلومات المالية المقدمة، والتي تعكس بدورها وضعية المؤسسة المالية والتي تترجم وضعية نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته وكفاءته؛

H1: إن من أبرز مبررات تبني مهمة التدقيق المالي للمؤسسة الاقتصادية هو إمداد الإدارة بالتقرير الفني الموضوعي والوصفي للذمة المالية ووضعيتها، واعتباره بذلك أحد أهم الأولويات والبدائل المتاحة التي تدعم

مصادقية المعلومات المالية المقدّمة، والتي تعكس بدورها وضعية المؤسسة المالية وتترجم كذلك وضعية نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته وكفاءته؛

تعتبر هذه الفرضية بمثابة الفرضية الداعمة والمفسّرة للفرضية الفرعية الأولى، ومن خلال تلك المؤشرات الإحصائية أعلاه المستمدة من مخرجات برنامج SPSS، مع دعم هذه الفرضية كذلك انطلاقاً من نتائج المقابلات المتضمنة في العبارة (02) التي تشير نسبها إلى التوافق التام مع توجهات العبارة الصريحة حول مدلول وصف المتغير المستقل وأهمية وجوده بالنسبة للمؤسسة بنسبة إجمالية تقدر بـ (95%) من توجهات أفراد العينة، باستثناء (5%) من الأفراد الذين امتنعوا عن إبداء الرأي والإجابة، حول ما تضمنته بيانات العبارة، وعليه يمكن التأكيد على مصادقية نطاقها وتأكيد ثباتها.

الفرضية الفرعية الثانية

H0: يمكن القول مبدئياً بأن القرارات الصائبة والرشيّدة في مجال أنشطة مؤسسة سوناطراك الجزائر ليست مرتبطة أساساً بصحة تقارير المدقق.

H1: يمكن القول بأن القرارات الصائبة والرشيّدة في مجال أنشطة مؤسسة سوناطراك الجزائر مرتبطة أساساً بصحة تقارير المدقق المالي بما أن التقارير الصادرة منه يتم الاسترشاد والاستئناس بها في رسم القرارات وتنفيذها؛ من خلال مخرجات المقابلات المستمدة من نطاق للعبارة (03) التي تشمل بعد تحيزي من ناحية توجهات العينة الذين كانت إجاباتهم بنسبة (25%) في صيغة المحايد، بينما كانت التوجهات الأخرى بموافق وموافق بشدّة بنسبة (55% و 20%)، وانطلاقاً من المحاورّة تبين أنها كانت الموافق خاصة بجزئية الاسترشاد بالتقارير في صناعة القرارات، ويمكن دعم ذلك بمؤشّر ودلالة الانحراف المعياري التي كانت تشير لمدى التشتت في توجهات الموافقة عن العبارة S. 0.638، وبناء على مناقشة النتائج باعتبار أن اتخاذ القرارات في المؤسسة يعتمد على عدّة بدائل متاحة ولا يقتصر فقط على تقارير التدقيق المالي، فمن خلال ذلك يتبين بأن الفرضية الفرعية الثالثة خاطئة ولا يمكن قبول دلالاتها ومصادقيتها، وأنها ليس ثابتة ضمن إجراءات ومهام مؤسسة سوناطراك.

✓ الفرضية الفرعية الثالثة

H0: تقرير المدقق المالي ليس جزء من التقرير المالي للمؤسسة الاقتصادية وعليه فإن موقعه لا يوحى بوظيفته ومكانته؛

H1: تقرير المدقق المالي جزء من التقرير المالي للمؤسسة الاقتصادية وعليه فإن موقعه يوحى بوظيفته ومكانته وأهميته باعتبار أن ما يتضمّنه من معطيات تعتبر معلومات ذات جودة وتمثّل كذلك أحد بدائل اتخاذ القرارات؛ يمكن هنا الاستناد بمخرجات برنامج SPSS فيما يخص الفقرة رقم (04) من المحور الثاني على أن تقرير التدقيق هو أحد أركان التقرير المالي لدى مؤسسة سوناطراك، حيث كان المتوسط الحسابي يقدر بـ (2.48) وهو

ذو دلالة إحصائية مرجحة عالية التي تتوافق على توجّه الموافقة بشأن العبارة من طرف أفراد العينة، بانحراف معيار مقدّر بـ (0.783)، وبناء على محور مناقشة نتائج الدراسة حيث تم التفصيل بأن تقرير التدقيق المالي أحد مكونات التقرير المالي السنوي للمؤسسة **سوناطراك**، وعليه فإن وظيفته تكمن في أنه معلومات مالية نوعية ذات أهمية وتساهم في اتخاذ القرارات، ومنه فإن الفرضية صحيحة وذات وتحمل بعد الثبات والمصادقية.

✓ الفرضية الفرعية الرابعة

H0: صناعة القرار لا تأتي استنادا إلى معطيات الوضعية المالية المستمدة من بيانات تقرير التدقيق المالي، وبالنسبة لدراسة الحالة يمكن الحكم المسبق على أن مؤسسة **سوناطراك** الجزائر بأنها تستأنس فقط ولا تستخدم تقرير التدقيق المالي كبديل ملائم لاتخاذ القرارات؛

H1: صناعة القرار تأتي استنادا إلى معطيات الوضعية المالية المستمدة من بيانات تقرير التدقيق المالي، وبالنسبة لدراسة الحالة يمكن الحكم المسبق على أن مؤسسة سوناطراك الجزائر بأنها تستأنس وتستخدم تقرير التدقيق المالي وتعتبر أهم البدائل الملائمة الداعمة لاتخاذ القرارات،

يمكن هنا الاسترشاد بنطاق الفقرة رقم (15) التي تدعم هذه الفرضية، المتضمن نطاقها في أن " مخرجات التدقيق المالي ذات جودة وتدعم ثقة متخذ القرارات في التأكيد على مصادقية الوضعية المالية للمؤسسة"، حيث كان المتوسط الحسابي لها يحمل تقدير (2.59) الذي تشير دلالاته على ذلك التوجه العام العالي المستوى للتوجه العام المقبول والرضى حول تلك العبارة بالموافقة العامة، بانحراف معياري مقبول بـ (0.682)، مع التأكيد بذلك على مخرجات نتائج المقابلات للعبارة رقم (04).

انطلاقا من النسب المئوية، يتضح بأن توجهات الإجابات كانت بالموافقة بشدة للعبارة التي تتضمن أن صناعة القرارات تأتي استنادا لمعطيات الوضعية المالية للمؤسسة المستمدة أساسا من معلومات تقرير التدقيق المالي بنسبة (90%)، بينما نجد النسبة الباقية تتمحور حول الموافقة حول نطاق العبارة ومدلولها العام، من خلال ما تقدّم وما تم التطرق إليه في مناقشة وتحليل نتائج الدراسة سابقا، لهذا يتضح بأن هذه الفرضية تحمل بعد صادق ويمكن التأكيد عليها وقبول ملائمتها وثباتها.

✓ الفرضية الفرعية الخامسة

H0: مؤسسة سوناطراك لا تستخدم تقرير التدقيق المالي وما يحتويه كردة فعل أو استجابة عملية لتساير وتتكيف مع مواطن القوة والضعف، وهذا وفق ما يقدّمه تصنيف ومحتوى التقرير من بيانات وتحفظات خاصة بالوضعية المالية القائمة عليها وكذلك فيما يخص نظام الرقابة؛

H1: تستخدم مؤسسة سوناطراك تقرير التدقيق المالي وما يحتويه كردة فعل أو استجابة عملية لتساير وتتكيف مع مواطن القوة والضعف، وهذا وفق ما يقدّمه تصنيف ومحتوى التقرير من بيانات وتحفظات خاصة بالوضعية المالية

القائمة عليها وكذلك فيما يخص نظام الرقابة الداخلية (اعتمادا على عدّة زيارات ميدانية وملاحظات سبقت بناء الموضوع).

يمكن الإستعانة هنا للحكم على هذه الفرضية بنطاق الفقرة رقم (01) من مخرجات المحور الأول التي كان المتوسط الحسابي لديها ذو دلالة عالية الذي يشير إلى مستوى القبول العام من طرف أفراد العينة بقيمة مقدّرة بـ (2.38)، كما تبرز نتائج المقابلات للفقرة رقم (06) دلالات النسب المدرجة أن ما هو مقدّر بنسبة (80%) كانت متوافقة تماما مع نطاق العبارة التي تتضمن أن تقرير التدقيق المالي وما يحتويه من معلومات ذات جودة تساهم في وصف مواطن القوة والضعف للأداء المالي للمؤسسة من خلال وصف وتقييم نظم الرقابة الداخلية. بينما كانت توجهات أفراد العينة بنسبة (20%) كتحدّ عام ودون الإشارة إلى أي حول مدلول العبارة، وعليه فإن الفرضية يمكن التأكيد عليها وقبولها بما تتميز به من دلالة عالية ومستوى ثبات مدرج بـ (Sig.001) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$).

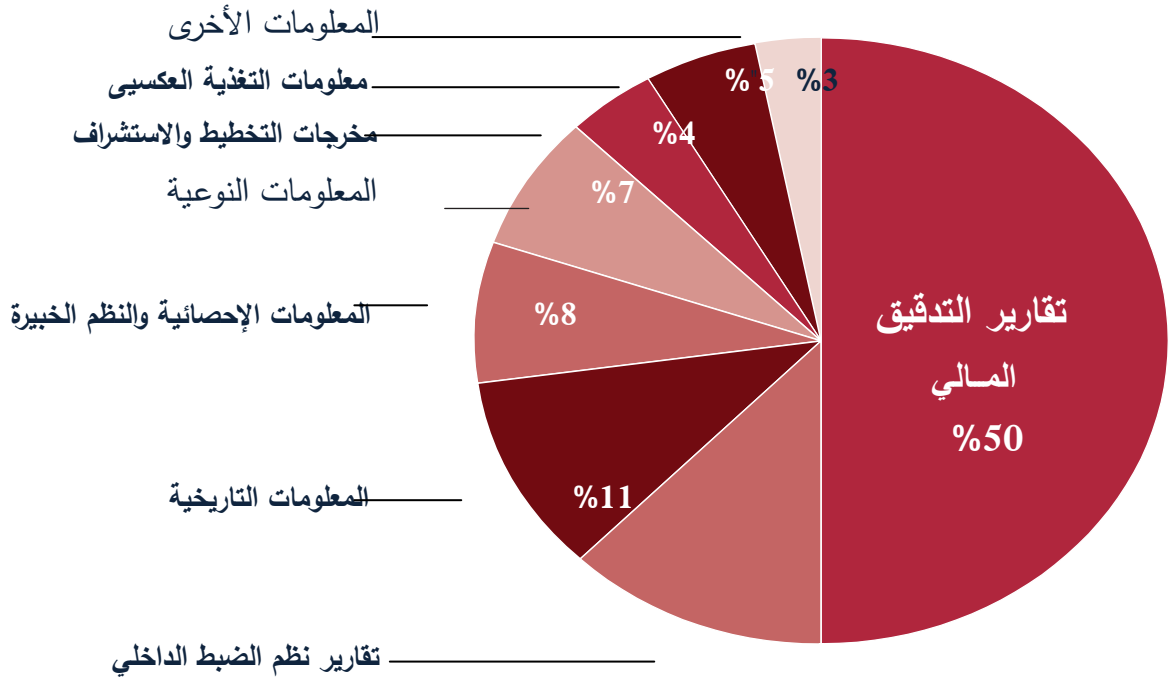
الفرع الثاني: السيناريوهات المستقبلية لمتغيرات الدراسة

تم وضع كلمة "سيناريوهات Scenarios" لغرض الدلالة على تقريب المصطلح لخدمة الموضوع من خلال جملة الخطوات أو وصف آليات العمل بالمتغيرات المدروسة المتضمنة كل من تقارير التدقيق المالي واتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك وما ستكون عليه مستقبلا، بصفة استشرافية بناء على المعلومات المستمدة من تحليل ومناقشة نتائج الدراسة وتوجهات المؤسسة في الاعتماد على المتغيرات المشار إليها، وذلك من خلال وضع نماذج تفسيرية يمكن أن تبرز تطلعات العمل بالمتغيرات مستقبلا، من جوانب موضوعية وفقا لما نتج عن اختبار فرضيات الدراسة وتأكيداتها، حيث سيحاول الطالب أن يقدّم عدّة نماذج تصف تلك السيناريوهات مع تفسيرها، في ما يلي:

أولا: البدائل المتاحة لاتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك

تعددت البدائل المتاحة في كونها معلومات ذات جودة مستمدة من عدّة مصادر، والتي يعتمد على تحليلها وتقييمها بغرض المفاضلة واختيار البديل الأمثل من بينها وتنفيذه في شكل اتخاذ للقرار فيما يخص مشكلة إدارية أو عملية تندرج ضمن أنشطة المؤسسة ووظائفها، لذا فإن مؤسسة سوناطراك تعتمد على جملة من المصادر التي تتيح المعلومات بما يضمن خدمة وترشيد القرارات، وبذلك يمكن معرفة موقع تقرير التدقيق المالي من هذه المصادر المتاحة مستقبليا بناء على توجهات الاعتماد عليه، والشكل الآتي يبرز النسب الاستشرافية للبدائل المتاحة في اتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك التي يمكن أن تعتمد في السنوات القادمة وفق رؤية الطالب التحليلية.

الشكل رقم (17) يبيّن: النسب الاستشرافية للبدائل المتاحة لعملية اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك



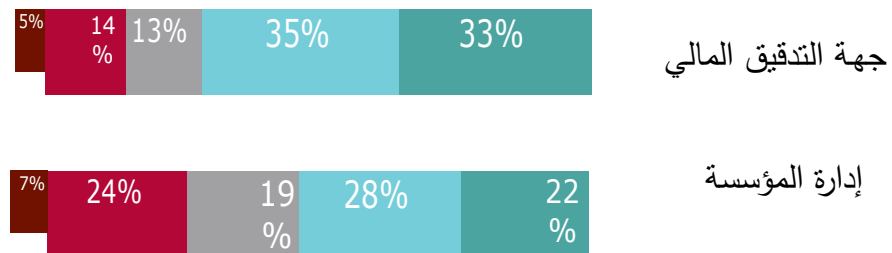
المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على الزيارات الميدانية للمؤسسة عيّنة الدراسة وتحليل مسارات اتخاذ القرارات، وبالاعتماد كذلك على مخرجات أسئلة المقابلات والاستبيان.

يوضّح الشكل أعلاه، النسب المتفاوتة التي تشير إلى مدى اعتماد مؤسسة سوناطراك على المصادر المتاحة لاتخاذ القرارات، حيث تتم ملاحظة موقع تقرير التدقيق المالي من بين جملة البدائل المتاحة المتعددة المصادر، بحيث يمكن أن يكون توجه الاعتماد عليه كأداة داعمة ومساهمة بصفة كبيرة لترشيد القرارات بنسبة (50%)، مقارنة بتوجهات المؤسسة حول اعتماد البدائل الأخرى بنسب متفاوتة كما هي مدرجة ضمن الشكل أعلاه، مما يدل على مدى أهمية موقع مخرجات التدقيق المالي ومساهمته في بناء وترشيد القرارات ودعمها. مما يعمل ذلك التوافق النسبي على تكامل وازدواجية الوظيفة المالية والإدارية في كونه وسيلة تقرير التدقيق المالي وسيلة اتصال ومعلومات ذات جودة، ومنه فتقرير التدقيق المالي نظرا للنسب الاستشرافية المدرجة في الشكل أعلاه هي ذات بعد اعتمادي كبير لدعم القرارات، فيما مجالات عدّة من أبرزها التوسّع الاستثماري وتنويع المشاريع الاستراتيجية وإقامة البرامج والخطط التنموية لمختلف القطاعات التي تدرج ضمن مؤسسة سوناطراك، باعتبار ما يحمله من الرأي الفني الموضوعي حول الأداء المالي ووضع المؤسسة ومؤشراتها.

ثانيا: اعتماد إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها على رأي المدقق المالي كاملا

وكدعم للتوجه الاستشراقي لمعطيات نسبة الاعتماد على معلومات تقرير التدقيق المالي في اتخاذ القرارات لمؤسسة سوناطراك، فإن هذا النموذج سيفسّر توجّهات المؤسسة ممثلة في كلا من جهة التدقيق والتأكيد وإدارة المؤسسة، من خلال توجهاتهم حول مدلول اعتماد رأي المدقق كاملا دون تجزئة في كونه أحد البدائل المؤسسة المساهمة في صنع القرار، من خلال ما تضمّنته معطيات الشكل أدناه.

الشكل رقم (17) يبين: تعتمد إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها بمضمون تقرير التدقيق بالكاملا



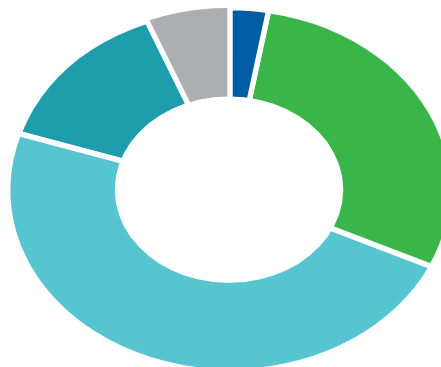
■ محايد ■ موافق بشدة ■ موافق ■ غير موافق ■ دون إجابة

يفسّر الشكل أعلاه، إمكانية أن يكون توجّه المؤسسة عينة الدراسة وكذلك المؤسسة الاقتصادية في اعتماد مضمون التقرير بصفة كاملة لما تمضنه محتواه من دلالات ومعلومات، حيث نلاحظ بأن جهة التدقيق المالي كان توجهها في إمكانية الاعتماد بالموافقة بنسبة (68%)، بينما توجّه إدارة المؤسسة كانت متفاوتة، مما تشير على عدم الحكم التقدير بصفة جازمة عن مدى الاعتماد على معطياته كاملة مستقبلا، نظرا لتشتت التوجّهات.

ثالثا: كيف تكون سرعة القرارات دون اعتماد معلومات ذات جودة

من خلال الشكل الآتي، سيتم محاولة الكشف عن مدى تأثير سرعة القرارات دون الاعتماد على جودة المعلومات، وهي حالة استثنائية تصاحب، ذلك النوع من القرارات غير المباشرة والتي تتطلب المرونة.

جيدة 3%
غير جيدة 29%
لا يمكن 48%
ظرفيا 14%
أحيانا 6%



من خلال النموذج أعلاه، يتضح أنه لا يمكن أن تعتمد قرارات دون أن تكون مرتكزة في صناعتها على معلومات ذات جودة بنسبة (48%)، بينما نركّز على نسبة (29%) أن ذلك غير جيدة بالنسبة لأهداف المؤسسة، أما نسبة ما يقدر بـ (20%) على أن ذلك يعد ظرفياً وفقاً لوضعية متخذ القرار وسرعة تنفيذه.

رابعاً: توجّهات عملية اتخاذ القرارات بناء على تصنيف تقرير التدقيق المالي

تم التأكيد هنا في هذه الجزئية على التوجهات العالمية وما هو متعارف عليه لدى الشركات العالمية للتدقيق المالي والمحاسبي، أنه غالباً لا يتم اعتماد التقرير وفقاً لتوجهات دلالاته، التي من بينها تصنيف التقرير الذي يحمل رأي متحفّظ، وهو حالة استثنائية يلجأ إليها المدقق بسبب عدّة دوافع ومبررات، ومن أبرزها ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسة عينة التدقيق أو يكون ناتج عن الإفصاح غير الملائم ..، بالإضافة إلى عدم احترام الإجراءات الخاصة باعتماد المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومنه فإن سيناريوهات المستقبل الخاصة بهذا العامل صنّفت وفقاً لطبيعة مهام مؤسسة سوناطراك ومجال أنشطتها، في الآتي:

تقرير التدقيق المتحفّظ غالباً يكون بسبب ممارسات إدارة الأرباح



التقرير المتحفّظ يكون بسبب إفصاح غير ملائم ولا يوجد تحفّظ



من خلال ما تقدّم في عموميات هذا المطلب وتحليلاته التي اعتمدت على تحديد وضعية الفرضيات واختبار مدى دقّتها ومصداقيتها، والتي تم تأكيدها بمستوى قبول وثبات عادي فيما يخص الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية المستمدة منها، مما يؤكد سلامة دراسة الموضوع وتحقيق أهدافه، مع تعمد الطالب إلى إضفاء طابع استشرافي لما ستكون عليه بعض جزئيات المتغيرات المدروسة، انطلاقاً من مخرجات نتائج التحليل والمناقشة بصفة موضوعية.

خاتمة الفصل

من خلال ما تم قديمه في هذا الفصل التطبيقي يمكن استخلاص من تحليلاته ومن مناقشة نتائجه، بأن مؤسسة سوناطراك هي مؤسسة ممارساتها تتوافق تماما مع متغيرات الدراسة، وهنا يتم التأكيد بأن الغرض من مخرجات التدقيق المالي هو خدمة القرارات لديها، مع الإشارة إلى توافق الإجراءات المعمول بها والمراحل المتضمنة لمهمة التدقيق المالي وتوجيه مخرجاته للإستعانة بها من قبل إدارة المؤسسة بأن ذلك يتوافق تمام مع ما هو متداول ومتعارف عليه عالميا بتجسيدها للمعايير العالمية من ناحية الإشراف المالي والإداري، وبهذا يمكن للطالب أن يستخلص ما يلي:

- توجهات مؤسسة سوناطراك يكمن حول مسيرتها إلى اعتماد مخرجات التدقيق المالي في بناء واتخاذ القرارات وترشيدها وفقا لما تضمنته فحوصات الأداء المهني ولمخرجات الاستبيان والمقابلات؛
- النسب الاستشرافية لواقع أداء مؤسسة سوناطراك يفسر التوافق حول إمكانية اعتماد معلومات تقارير التدقيق المالي بنسبة 50% في اتخاذ القرارات من بين جملة البدائل المتاحة الأخرى؛
- فرضيات الموضوع تم التأكيد عليها من خلال فحصها واختبارها باعتماد ما تضمنته تحليلات الجانب التطبيقي ومخرجات الاستبيان والمقابلات التي كانت سليمة من ناحية صدقها وثباتها بما يتوافق مع ممارسات مؤسسة سوناطراك الجزائر.

خاتمة الموضوع

إن الملاحظ لبيئة الأعمال يجد بأن مهمة التدقيق المالي لها دور جد مهم وملزم في المؤسسة الاقتصادية، وأنها تمثل وظيفة محورية تتميز بطابع المسؤولية الكبيرة خاصة في ظل ما تشهده الحركة السريعة الاقتصادية والمالية على الصعيد المحلي أو الدولي، ونظرا لما تحمله من أهداف مشار إليها في كونها أداة داعمة وتأكيدية لتوضيح مدى عدالة وصدق الوضعية المالية، من خلال التقرير الصادر من قبل المدقق الذي يحمل ذلك الرأي الفني الموضوعي ..، والذي يقدم للجهات المعنية في المؤسسة وبتاح إمكانية استخدامه وبالأخص في مجالات اتخاذ القرار التي تعد ركيزة قيام المؤسسة الاقتصادية، باعتباره أداة رقابية وتقييمية واستشارية عن الوضعيات القائمة التي تضمن إمكانية حماية نظام الأنشطة العملياتية أو الاستثمارية.

فوظيفة التدقيق المالي بما تشتمله من عمليات الفحص والتحقيق في مخرجات النظام المالي والمحاسبي ولنظم الرقابة الداخلية هي غايتها الوقوف والتأكد من مدى سلامة تلك المعطيات المدرجة في القوائم المالية التي تعتبر ترجمة لأنشطتها ووضعيتها المالية، والحكم عليها بإخراج تقرير يتضمن إبداء الإي حول عادلتها ومصداقيتها وعلى أنها تمثل بصورة إيجابية عن واقع أداء المؤسسة الحقيقي أم لا.

ومنه فإن وظيفة تقرير التدقيق المالي تكمن في أنه أداة دعم الثقة والتأكيد والمساهمة لمهام إدارة المؤسسة الاقتصادية بغية تفعيل وترشد اتخاذ القرارات لديها بما يضمن تحقيق الأهداف، فهو بذلك يمثل أداة إعلامية ووسيلة اتصال هامة لكثير من الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة، بحيث يبرز المعلومات النوعية والمالية التي تترجم في شكل مخرجات هذه الوظيفة الانتقادية، والذي يوجه كبيان يحمل معلومات ذات تحفظات ليساعد على اتخاذ القرارات لا سيما المالية منها، استنادا لوضعية المؤسسة الحقيقية الملخصة في نماذج القوائم المالية والعمل على دعمها وزيادة الثقة فيها وإمكانية إتاحتها واستخدامها؛ وبناء على ما تقدم في حيثيات متن دراسة أثر المتغيرات يمكن الإشارة إلى النتائج المتوصل إليها في ما يلي:

✓ تقدم مخرجات التدقيق المالي لإدارة المؤسسة الاقتصادية للتأكيد الكافي على مدى سلامة البيانات المالية والنوعية المقدمة والمعروضة، وذلك بما يخدم أهداف الشركات في توسيع الاستثمارات، حيث يعمل على تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي القوائم المالية باعتبارها معلومات ذات جودة وأهمية، مع زيادة وتيرة الاتصال والاستعانة بالخدمات الفنية الأخرى؛

✓ يعتبر تقرير التدقيق المالي الذي يصدره المدقق إطار إعلامي مالي يحتوي على العديد من المعاني والدلائل والمؤشرات التي يمكن الوثوق بها وقبولها وإمكانية استخدامها في تصويب وبناء القرارات المالية والاستثمارية والوظيفية لمديري المؤسسات الاقتصادية؛

- ✓ إن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق المالي هو وسيلة تأكيدية داعمة لكشف مدى عدالة وسلامة معطيات الوضعية المالية للمؤسسة، ويعتبر كونه كأداة مهمة وملزمة قانونا لا سيما للمؤسسات ذات الطابع العمومي والتي تمتاز بكبر حجمها ورقم أعمالها كمؤسسة سوناطراك التي استخدمت في الدراسة؛
- ✓ يستخلص مما سبق بأن تقرير التدقيق المالي هو الركن الأساسي لقيام هذه المهمة لذا فأغلب المدققين يركزون على مصطلح جوهرية وهو وجوب إخراج التقرير بصفات ذات جودة، من خلال جملة من الخصائص والمميزات التي يحملها، ويمكن إبرازها في ما يلي: وجوب الدقة والاختصار في العرض والتقديم بتوفر عبارات علمية وبسيطة يمكن استيعابها وفهم مدلولها وبذلك اتاحة استخدامها؛
- ✓ اتخاذ القرار مرتكز أساسا على مدى توفر المعلومات ذات الجودة والمتاحة المتعددة المصادر وعلى جدارة متخذ القرار ورشده وعقلانيته في عملية المفاضلة واختيار البديل الأمثل بما يتوافق مع استراتيجية إدارة المؤسسة؛ لا سيما في مجال التخطيط حيث يتعلّق ذلك بمدى توثيق واعتماد الخيارات التي تم اعتمادها فعليا واستخدام نمط التغذية العكسية، مما يكسب المؤسسة فعالية في تحقيق الأداء المالي والإداري الأمثل؛
- ✓ عملية اتخاذ القرارات وسيلة أو أداة فعّالة لتحقيق أنشطة ووظائف إدارة المؤسسة الاقتصادية مما يضمن الاستمرارية والنمو وتحقيق الأهداف، من خلال تطبيقاته في شكل إجراءات وبرامج تنفيذية؛
- ✓ يهدف تقرير التدقيق المالي من خلال استخدامه إلى تصحيح القرارات الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة الاقتصادية، وعادة يتطلب ويستوجب على الإدارة أن تقوم بالتغذية العكسية لقراراتها في شكل تصحيح للانحرافات وللقرارات غير الصائبة التي كانت قد قامت بها؛
- ✓ كما يضمن مضمون التقرير مدى سلامة وفعالية قرارات المؤسسة من خلال جملة من الاستنادات المقدّمة من طرف المدقق المالي، حيث أن هذا الارتباط يوضح مدى علاقة تقرير التدقيق بقرارات إدارة المؤسسة الاقتصادية من خلال العلاقة التكاملية التفاعلية بين جهة التسيير وجهة الإشراف المالي والتأكيد؛
- ✓ إن أساس قيام وظائف المؤسسات الاقتصادية وجوهرها يكمن في عملية اتخاذ القرارات لما له من أهمية والدور الذي يلعبه باعتباره أهم الآليات المحركة لأنشطة المؤسسة، في شكل أوامر وسياسات وإجراءات إدارية ومالية متعددة الوظائف، حيث يتجسّد ذلك من خلال استخدام التقرير في جمع مراحل عملية اتخاذ القرار التي تتضمن تحديد المشكلة انطلاقا من معطيات إبداء الرأي الفني؛
- ✓ تقرير التدقيق المالي يساهم في تحديد وتقييم بدائل القرار وترشيد صناعته وعلى مجريات اتخاذه، بالإضافة إلى أن تقرير التدقيق المالي يعمل على المتابعة والتقييم للقرارات للوقوف على مدى سلامتها ومدى انحرافات وتصويبها؛

- ✓ يساعد تقرير التدقيق المالي المؤسسة على الوقوف على أهم التحفظات مما يضمن التغذية العكسية وتصحيح الانحرافات للأداء المالي للمؤسسة، وزيادة الثقة والدعم لما تضمنته بيانات القوائم المالية؛
- ✓ إن المعلومات المتوفرة في تقرير المدقق المالي هي في الأساس معلومات ذات جودة وجد مهمة وذات مصداقية، ويمكن استخدامها كأحد بدائل اتخاذ القرارات للمؤسسة الاقتصادية؛
- ✓ كما تساهم تلك الوظيفية في مساعدة إدارة المؤسسة في بناء القرار من خلال مراحلها المتمثلة في تحديد المشاكل والوضعيات، وتحديد البدائل والمساهمة في تقييمها، بالإضافة إلى التأكيد على ترشيد المفاضلة واختيار البديل الأمثل وتنفيذ عملية المتابعة والتقييم انطلاقاً من التقارير الدورية المتضمنة إبداء الرأي حول مدى فعالية أنظمة الضبط الداخلي للوضعيات المالية للمؤسسة وإجراءاتها الإدارية؛
- ✓ مؤسسة سوناطراك تركز في بناء أهدافها ومسايرة أنشطتها على وظيفة ذات بعد محوري إلزامي وذو أهمية يمكن في جهة التدقيق المالي ومخرجاتها التي تضمن التأثير والتنسيق والتكامل مع جهة الإدارة، وذلك لخدمة قراراتها وفقاً لتكامل الوظائف الإدارية والمالية؛
- ✓ كلما كانت معطيات التقرير ذات دلالة ومعبرة كلما أتاحه لاتخاذ القرار زيادة الدعم والثقة في طبيعة الوضعيات المالية والإدارية للمؤسسة والتي على أساسها سيسعى لاتخاذ إجراءات تصحيحية أو بناء الأوامر أو تطبيق سياسات تسييرية بما يضمن تحقيق الأهداف واستمرارها؛
- ✓ تقرير التدقيق المالي هو أداة داعمة تتميز بدرجة عالية من الموثوقية لتحقيق غايات الإدارة في تفعيل أنشطتها ووظائفها باعتمادها عليه باعتباره معلومات ذات جودة لتخفيض فجوة عدم التأكد في اتخاذ القرارات وترشيدها.

وبناء على ما تقدم فإن التدقيق المالي واتخاذ القرار يعدّان على أنهما ركيزة قيام المؤسسة الاقتصادية في الوقت الحالي، نظراً للوظيفة ذات الأهمية التي يحملانها بالإضافة إلى العلاقة التكاملية التي تضمن وتساهم في تحقيق الأهداف، نظراً لوجود دلالة إحصائية ومعنوية بين مخرجات التدقيق المالي ومجالات اتخاذ القرارات المستمدة من العينة الممثلة في مؤسسة **سوناطراك** الجزائر.

آفاق الدراسة

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج دراسة هذا الموضوع، ارتئى الطالب أن يضع بعض المواضيع المهمة التي تخدم المؤسسة الاقتصادية وتحقق أهدافها وترفع من أدائها، والتي تتمحور أساساً حول مهمة التدقيق المالي واتخاذ القرار، وذلك بطرح بعض المواضيع التي قد تساهم في إثراء هذا الموضوع، وهي كالتالي:

- التدقيق المالي كأداة داعمة للقرارات الاستثمارية في المؤسسة المالية؛
- دور تقرير التدقيق المالي في الرفع من الأداء المالي والإداري للمؤسسة الاقتصادية؛
- أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق على توجهات اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

الملاحق

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique



Faculté des sciences économiques et commerciales et de gestion

Département des finances et de la comptabilité

Etudiant: Ramdani Afif

Email: ramdani_afif@yahoo.fr

Questionnaire

Etudier l'impact des résultats de l'audit financier sur la prise de décision

à **SONATRACH** Algérie

Frère et sœur:

Salutation,

Nous sommes heureux de vous choisir parmi l'échantillon de l'étude de terrain qui s'inscrit dans le cadre de préparation le mémoire de master spécialité institution financière, sou l'intitulé de l'impact des résultats de l'audit financier sur le processus de décision dans l'entreprise économique, c'est pour contribuer par vous à enrichir ce sujet et servir à la recherche scientifique. En remplissant ce questionnaire vous avez contribué à guider l'étudiant sur les variables qu'il étudie et surtout:

Définition de cadre conceptuel des résultats de l'audit financier, les mécanismes de prise de décision ainsi que de souligner l'impact des rapports d'audit financier sur de construire et prendre des décisions et votre degré de satisfaction. Nous soulignons également que cette contribution est d'exprimer votre opinion et votre orientation n'a pour but que de servir objectivement le sujet de recherche.

Vous m'accepter avec beaucoup de respect et vous avez été au service de la recherche scientifique et la connaissance.

Partie I : Les données général sur la catégorie visée.

S'il vous plait veuillez mettre l'étiquette (X) au bon endroit:

1. caractéristiques du répondant:

Département des finance et de l'audit Gestion d'entreprise

2. L'age :

Moin de 25 ans entre 25 et 35 ans plus de 35 ans

3. Le sexe:

Le masculin Le féminin

4. Réhabilitions scientifique

License Magistère Doctorat

Autre:

5. Titre actuel du poste:

.....

6. L'expérience professionnelle:

Moins de 5 ans

De 5 à 10 ans

Plus de 10 ans

7. Diplômes et qualifications:

.....

Partie II: Les principaux points du questionnaire

Veillez mettre la marque (X) dans la position la plus appropriée

Tableau (01): montre le contenu du premier axe de la variable indépendante (Audit financier et résultats)

Phrases		D'accord	Ne d'accord pas	Neutre
1	Le rapport d'audit financier permet d'identifier les forces et les faiblesses de la performance financière de l'entreprise			
2	L'outil rapport d'audit financier soutient et affirme l'intégrité et l'équité des activités de l'organisation et sert ses objectifs.			
3	Les résultats de l'audit sont considérés comme importants et obligatoires en leur présence à l'entreprise SONATRACH.			
4	Le Manque d'efficacité et d'efficacité de système de contrôle interne de l'entreprise est considéré comme les restrictions les plus importantes imposées par la tâche de l'audit financier et l'établissement de l'audit financier et l'établissement de l'opinion technique de l'auditeur.			
5	L'auditeur financier exprime l'opinion de manière objective selon le type de rapport et la classification suivante (rapport positive, rapport négative).			
6	En plus de l'existence de l'opinion de la rédaction du rapport objectif, il y a aussi un avis technique oral de l'auditeur lors de l'assemblée générale et la pendant.			
7	Les résultats de l'audit financier dans les institutions similaires dans la situation financière rapport sur les états financiers et leurs problèmes ainsi que le rapport d'évaluation du contrôle interne.			
8	L'auditeur se réserve le droit d'exprimer son opinion en cas de restrictions sur la portée de l'audit ou de la modification des états financiers ou de l'écart du principe comptable et des normes communes au processus de préparation.			
9	Le processus de structuration du rapport d'audit financier est basé sur des normes internationalement reconnues et repose sur l'adoption de la norme ph;gpinternationale 700 ISA			
10	L'une des restrictions les plus importantes qui régissent l'opinion de l'auditeur est le caractère adéquat de la divulgation, de la			

	divulgarion et de l'inclusion dans les états financiers.			
11	L'opinion technique de l'auditeur est principalement due à une information insuffisante dans les états financiers			
12	L'évaluation du système de contrôle interne est l'un des piliers de la crédibilité de l'information financière divulguée			
13	Le rapport d'audit financier est un outil de soutien et fiable pour l'intégrité et l'équité des activités de l'organisation et le service de ses objectifs			
14	L'autorité d'audit contribue à la fourniture de services de conseil et d'assurance dans le domaine des activités et des fonctions de l'institution afin d'assurer la rationalisation des décisions			
15	Les Résultats d'Audit Financier sont un outil de communication qui assure l'intégration avec la direction pour servir ses décisions en fonction de l'intégration des fonctions administratives et financières.			
16	Les fonctions de vérification financière de la Société consistent à surveiller et à vérifier la situation financière de l'institution financière en se fondant sur la connaissance de la fiabilité et de la fidélité des états financiers.			
17	Le rapport d'audit financier aide à identifier les réserves les plus importantes afin de s'assurer que les commentaires sont fournis et de corriger les écarts de performance financière de l'entreprise.			

Autres ajoutages

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Tableau n° (02): montre le contenu du deuxième axe de l'impacte des résultats d'audit financier

	Phrases	D'accord	Ne d'accord pas	Neutre
1	Il existe une relation qualitative et statistiquement significative entre les rapports d'audit financier et les domaines de décision			
2	L'auditeur présente ses points de vue et fait les suggestions appropriées sans prendre part à la prise de décision ou à la construction			
3	Dans la plupart des décisions fonctionnelles ou d'investissement les rapports d'audit financier sont guidés comme une contribution et un outil de soutien dans l'énoncé de la situation financière juste de l'entreprise			
4	Le rapport de l'auditeur est l'un des piliers du rapport financier de SONATRACH.			
5	Le décideur de SONATRACH apport de l'auditeur et ses notes orales et les annexes d'évaluation du système de contrôle interne			
6	Les rapports les auditeurs contribuent dans la fourniture de la gestion des institutions avec déclaration de l'état d'une situation financière et			
7	La qualité de rapport d'audit financier est la variable la plus importante qui peut affecter le processus de prise de décision.			
8	Absence de réserves de l'avis de l'auditeur financier c'est-à-dire que l'absence des décisions corrective par la gestion d'entrepris			
9	Le rapport de fonction d'audit financier c'est un moyen de communication principale entre l'administration financière et conseil d'administration et les profiteurs.			
10	Les décisions de conseil administratif d'investissement et des opérations ont affecté de rapport d'audit financier considérant la présence de relation fonctionnelle affirmative à eux.			
11	L'objectif de Rolle d'audit financier c'est un rapport qui soutiens contribue dans la construction des décisions et les guider et atteindre les objectifs.			
12	Les décisions d'investissement et d'exploitation constituent un changement dans le contenu du rapport financier.			
13	L'opinion de l'auditeur financier, si elle est positive, est le plier le			

	plus importants de la prise de décision dans l'établissement économique.			
14	L'opinion de l'auditeur est une information qualitative de nature financière qui améliore la capacité de la décision choisie à prédire les résultants attendus ou à corriger les écarts précédents et actuels.			
15	Les résultants de l'audit financier sont de haute qualité et soutiennent les décisions en soulignant la crédibilité de la situation financière.			
16	Un facteur clé dans la prise de décision est l'information tirée du rapport d'audit financier.			
17	Si le rapport de l'auditeur est négatif, le décideur aura tendance à juger la personne et à ne pas compter sur lui comme l'une des alternatives disponible.			

Autres ajoutages

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Phrases qui nécessitent des réponses en fonction des tendances générales:

(neutre – d'accord – ne d'accord pas)

- 1) Audit financier contribue à la qualité des rapports sur la qualité de sortie qui adoptent la description fonctionnelle et l'analyse de la structure financière, qui vise à donner une image juste et forte de ce que la réalité de la performance financière de l'institution.
.....
- 2) La justification la plus importante pour l'adoption de l'audit financier de la mission de la Fondation économique est d'assurer la gestion et l'objectif du rapport technique et descriptive de l'œdème de financière, et considéré comme l'un des plus priorités et des alternatives importantes qui prennent en charge la crédibilité de l'information financière fournie, ce qui reflète le statut de l'institution financière et traduit ainsi que l'état du système de contrôle interne et de son efficacité et l'efficience .
.....
- 3) On peut dire que les bonnes décisions et la bonne gouvernance dans le domaine de la SONATRACH, les activités de la Fondation Algérie principalement associées à la santé des rapports du vérificateur financier, y compris les rapports qui sont guidés et d'attirer sur eux dans l'élaboration et la mise en œuvre des décisions.
.....
- 4) le rapport du vérificateur financier fait partie du rapport financier des institutions, et par conséquent, son emplacement indique sa fonction et sa place et son importance en tant que contenu dans les données sont considérées pour représenter la qualité de l'information ainsi que des solutions de rechange de prise de décision.
.....
- 5) la prise de décision vient sur la base des données de la situation financière dérivées à partir des données du rapport d'audit financier, et une étude de cas peut être préjugée que SONATRACH Algérie Fondation domestiqué et sont utilisés rapport d'audit financier et sont considérés comme des solutions de rechange les plus appropriés pour soutenir la prise de décision.
.....
- 6) institution SONATRACH dédiée au rapport d'audit financier et l'ajout comme une réaction ou d'un processus de réponse à suivre le rythme et l'adapter aux forces et les faiblesses de ce prévues par la classification et le contenu du rapport des états financiers spéciaux en fonction de la position haute, ainsi que des réserves à l'égard du système de contrôle interne.
.....
- 7) La Fondation SONATRACH s'appuie sur le rapport d'audit financier dans le processus de décision et de rationalisation.
.....
- 8) Quelles sont les principales alternatives disponibles que la prise de la prise de soutien dans votre organisation (SONATRACH) sont les suivants: informations administratives, le rapport financier, la sortie des systèmes de contrôle interne, les sorties de rapports financiers.
.....
Le rôle de la fonction d'audit financier dans l'institution SONATRACH est d'une importance dans la nature, et ont une contribution importante dans les décisions de construction proviennent principalement du rapport d'audit et avis technique.
.....
- 9) L'audit financier aide à fournir plusieurs alternatives en termes d'informations de qualité disponibles pour le décideur.
.....

الملحق رقم (02) : مخرجات تحليل التباين بين توجهات الفئة المستهدفة لمدى أثر تقرير التدقيق المالي لاتخاذ القرارات في مؤسسة سوناطراك، وفقا لنموذج التباين الأحادي (One way ANOVA)

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
AR	Between Groups	.1.380	3	.460	9.381	.000
	Within Groups	1.226	25	.049		
	Total	2.605	28			
DM	Between Groups	.847	3	.282	5.588	.004
	Within Groups	1.264	25	.051		
	Total	2.11	28			

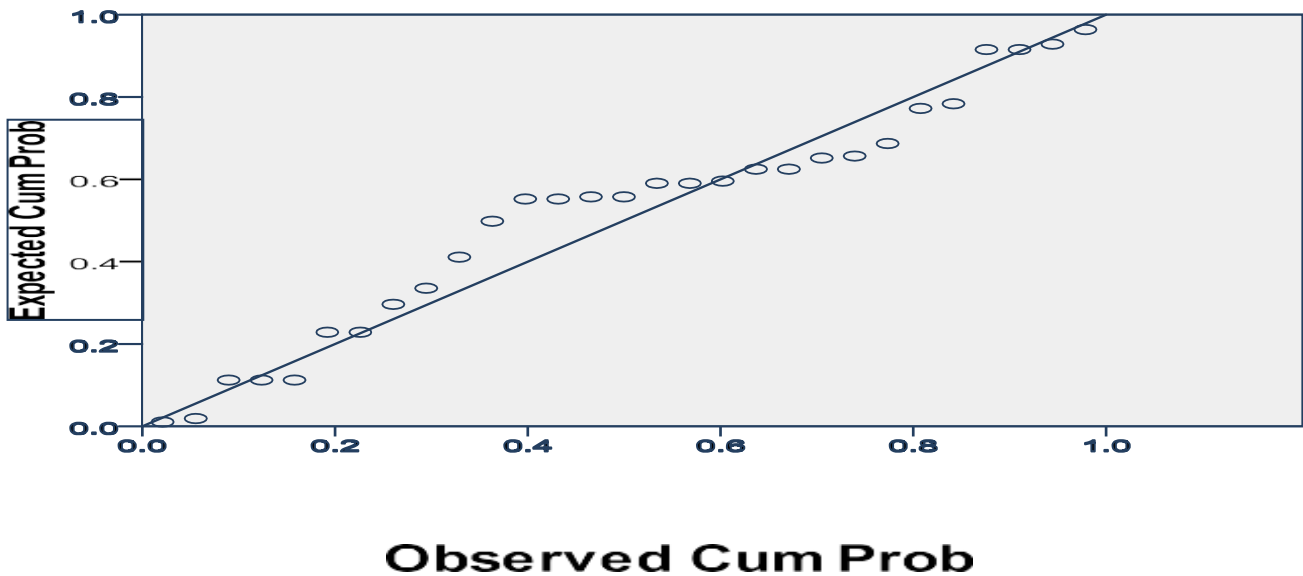
معامل الثبات ألفا كرونباخ لمؤسسة سوناطراك

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.862	34

شكل منحنى خط الانحدار الممثل لمعادلة خط المستقيم (المعتمد على المربعات الصغرى)

**Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
DR**





Ahmed Labandji
Commissaire aux comptes

Opinion sur les comptes sociaux



CASH
ASSURANCES

MONSIEUR LE PRESIDENT,
MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA
COMPAGNIE D'ASSURANCE DES HYDROCARBURES
CASH (SPA)

RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION

Nous avons examiné les états financiers, ci-joints, de la compagnie d'assurances des hydrocarbures (CASH), relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2016, arrêtés avec un total de bilan (actif/passif) de quarante-deux milliards quatre cent soixante-sept millions six cent soixante-dix mille six cent six Dinars et quatre centimes (42.467.677.606,04 DA) et un résultat bénéficiaire de un milliard quatre-vingt-six millions sept cent quatre-vingt et onze mille neuf cent quarante-huit Dinars (1.086.791.948,00DA).

Les états financiers comprenant le bilan, le compte de résultats, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux propres et l'annexe, joints au présent rapport, ont été arrêtés par le Conseil d'Administration en date du 22 mai 2017.

Les dirigeants sociaux sont responsables des décisions et des choix des méthodes et des règles d'évaluation et de comptabilisation préconisées par le Système Comptable Financier (SCF), l'application de bonne foi de ses règles et méthodes et l'engagement du respect des normes et principes qui régissent l'établissement des états financiers.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers, fondée sur la base des résultats des contrôles conformément aux dispositions légales et aux normes d'audit applicables. Ces normes d'audit requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Nous avons conduit notre audit en conformité avec les normes d'audit généralement admises. Ces normes requièrent que nous planifions et que nous réalisons notre audit de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne sont pas affectés par des erreurs significatives.

L'audit consiste à examiner, par sondages et recoupements d'informations, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il inclut également l'appréciation des principes comptables utilisés et les estimations significatives retenues par la Direction pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. A titre d'information, nous avons audité cinq agences (El Biar, Oran, Skikda, Annaba, Birkhadem) et toutes les directions régionales (trois) de la CASH Spa.

Nous estimons que les contrôles effectués constituent une base raisonnable à l'expression de notre opinion sur les comptes annuels.

Les diligences que nous avons mises en œuvre pour auditer les états financiers de la compagnie d'assurances des hydrocarbures (CASH), arrêtés au 31 décembre 2016, nous permettent de vous présenter notre opinion ci-dessous exprimée

OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS COMPAGNIE D'ASSURANCES DES HYDROCARBURES - CASH (SPA) ARRETES AU 31/12/2016

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels tels qu'ils sont annexés au présent rapport sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice 2016.

Alger le 23 mai 2017



OPINION SUR LE RAPPORT ANNUEL DE GESTION

Nous avons également procédé, conformément aux dispositions de l'article 715 - bis 4 du Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'Ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce, à la vérification de l'exactitude des informations données sur les comptes de la compagnie d'assurance des hydrocarbures - CASH (SPA) dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration au titre de l'exercice 2016.

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance des informations comptables données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration avec celles de même nature figurant dans les états financiers et comptables arrêtés au 31 décembre 2016.

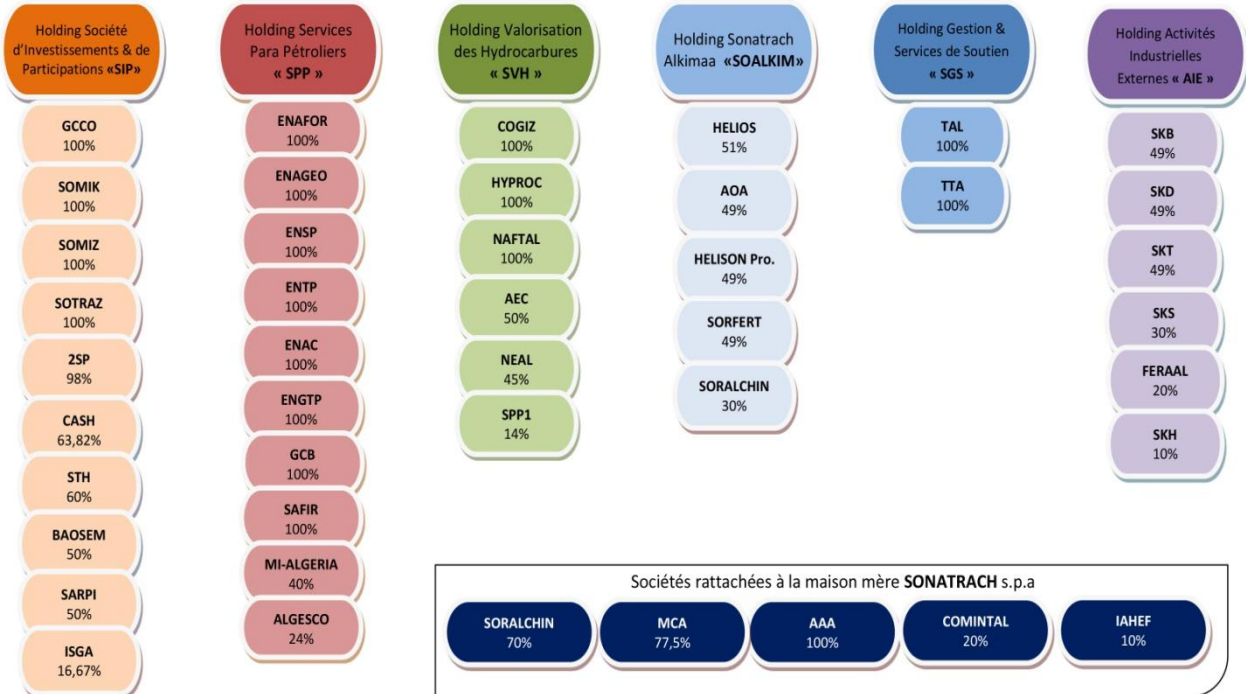
Alger le, 25 mai 2017



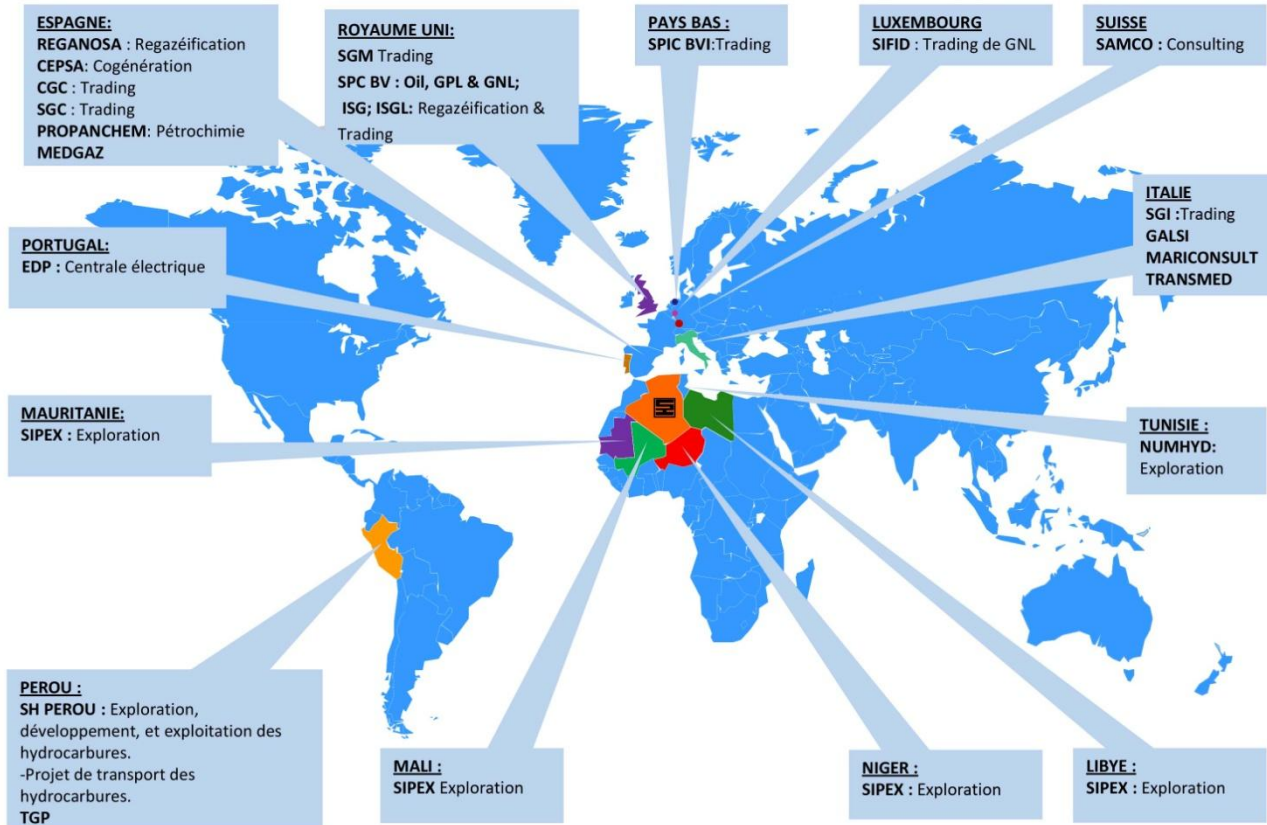
الملحق رقم (04): محافظة الأنشطة العالمية لمؤسسة سوناطراك لسنة 2016

Schéma Organisationnel du Portefeuille de Sociétés en National SONATRACH s.p.a

En vigueur courant de l'exercice 2016



SONATRACH Activités Internationales



المراجع المعتمدة

Books and Doctoral dissertations

1. Jean-Francois Mallen, la boîte a outils de l'audite Financier, Sylvain boccon-gibod, Dunod, Paris, 2013.
2. Bernard Germond, Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, édition Dunod, Paris.
3. Micheline Friederich, Georges Langois, Alain Burlaud, René Bonnault, DSCG, Comptabilité et Audit: Manuel et Applications 2009, Editions Foucher, France, 2007.
4. Mammeri Massinissa et Mezouar Nabil, L'impact de l'audit interne sur la performance de l'entreprise Cas: EPE-TRANSBOIS-SPA Bejaia, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance et Comptabilité, Option: Comptabilité, Contrôle et Audit, Université Abderrahmane Mira, Alegria.
5. Europe Consultatif d'assurance aux plus pauvres, Audit externe des institutions de micro finance, guide pratique, outil technique, série n°03, France, 2000.
6. Mokhtar Belaiboud, Pratique de l'audit, Berti edition, Algérie, 2005.
7. Cour des Comptes Européenne, Manuel d'audit Financier et d'audit de Conformité, France, 2012.
8. Jean Charles Becour et Henri Bouquin, Audit Opérationnel, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1996.
9. Arens Alvin and others, Auditing and Assurance Services, Person Education, Inc_Ed, 2003.
10. Boynton, Williams and others, Modern Auditing, 6th Edition, 1996, Jhon Willy and sons, Inc, Canada.
11. Jaque Renard, Théorie et Pratique de L'audit Interne, édition D'organisation, 2eme tirage, France, 1995.
12. Daoud Yousef Matin, Internal Audit Manual, According To International Standards, Le union des banque arabes, Loubnan, 2007.
13. Khayrallah Belaid, l'audit Interne et l'approche de la dynamique de groupes, Centre de publication Universitaire, Tunisie, 2005.
14. Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.
15. Renard Jacques, Théorie et pratique du l'audit interne, 7^{ème} Edition, Edition d'organisation, Paris, 2009.
16. Henri Bougium, Jean Charles Becour, Audit Opérationnelle, édition Economica, Paris, 2008.
17. Moukhtar Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres, Alger, 1982.
18. Hamini Allel, l'audit comptable et financier, Perte édition, Alger, 2002.
19. Emna Ben Seed, Perception de l'indépendance de l'audit, Analyse par la théorie D'attribution, Parise, 2009.
20. André Chouan, Programme de Contrôle (outil indispensable du Reviseure), Cahier de l'Institute Français de Experts Comptable, Paris, 1974.
21. Bernard Grand et Bernard Verdalle, Audit Comptable et Financier, Edition economica, France, 1999.

22. Ioinnel Collins, Gerard Valin, Audit et Contrôle Interne, aspects financier, opérationnels et stratégique, 4^{ème} édition, Dalloz Sirey, France, 1992.
23. Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3^e Édition, France, 2000.
24. Robert Obert, Manuel et Application, Synthèse droit et Comptabilité-Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux, 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2002.
25. Makram Chimingui, Benoit Pige, La qualité de l'audit (analyse critique), Conférence international de L'enseignement et de la recherche en Comptabilité, Bordeaux, France, mars, 29, 2005.
26. Arens Alvin, Elder Randal and Beasley Mark, Auditing and Assurance Services An integrated Approach, 13^e édition, 2010.
27. Fatma Zehri, Qualité d'audit externe et gestion des résultats Comptables: Cas de la Tunisie, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France.
28. International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Edition Volume II, IFAC, USA, 2013..
29. Benoit Pige, Audit et Contrôle Interne, 2^{ème} édition, Management et Société, Paris, 2001.
30. Jofre. P and Simon. Y, Encyclopédie de Gestion, édition économique, Paris, 1989.
31. Olivier Herrbach, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université des Sciences Sociales, Université de Toulouse 1, France, 2000.
32. Niels Gorm Maly Rytter, and others, How to Audit Business Process Excellence Implementation, Citation for Published version (APA)- EuroOMA Conference on Exploring Interfaces, Aalborg University, 2011.
33. Alvin A. Arens, Randal J Elder, Mark S Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition, Prentice Hall, États-Unis, 2012.
34. Howard-f Stettler, Audit: principes et Methodes generale, Edition Publi-Union, Paris, 1976.
35. Lois Munro, Jenny Stewart, External auditor's reliance on internal audit: the Impact of Sourcing arrangements and consulting activities, Griffith University, Australia, 2009.
36. Lois Munro and Jenny Stewart, External auditors reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities, activities, Griffith university, Australie, 2009.
37. Romney et Steinhart, Accounting information Systems, GTH édition Prentice Hall, London, 2003.
38. Derrouis Salima, La Pratique de l'audit Comptable et Financier dans les Entreprises Publiques Economiques EPE, Cas: Group GIC ERCO, Mémoire de Magister, Spécialité Management et Audit, Université D'Oran, 2010.
39. Norme International D'audit (700), Fondement de L'opinion et Rapport D'audit sur des états financiers, Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du juin (CNCC), 2012.
40. IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board, Norme ISA 700 (révisée-IFAC), Opinion et rapport sur des états financiers, Prise de position définitive, décembre 2016.

41. Howard F. Stettler, **Audit: Principes et Méthodes Générale**, Edition Public-Union, Paris, 1996.
42. Raffegau J, Gonzalez R, Dfils P, I Ashworth, **Audit et Contrôle des Comptes**, collectives édition, Public Union, Paris, 1998.
43. Stezart j, Minrol I, **the impact audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia auditors, international journal of auditing, vole 12, n° 11, Australia, 2007.
44. Bernard grand, Bernard ver Dalle, **Audit Comptable et financier**, edition economica, Paris, France, 1999.
45. Danièle Batude, **Audit comptable et financier**, édition Nathan Université, Paris, 1997.
46. Ministère des finances- D'érection Générale de la Comptabilité, **recueil de textes: législatifs et a la normalisation de la profession comptable**, Edition du sahel, Alger.
47. George E. Monahan, **Management Decision Making-Spreadsheet modeling analysis**, and application, Cambridge University Press, United Kingdom, 2000.
48. Nachet Bakhta, **Modèle Multi-Agents pour la Conception de Systèmes D'aide a la Décision Collective**, Thèse de doctorat en Informatique, Option Informatique, Université d'Oran, Algérie, 2014.
49. Brenne Mannar, **Economie d'entreprise**, Edition Dunod, Paris, 2002.
50. Collection C'est facile, **Economie de l'entrepris**, Edition Lasary, Alger, 2001.
51. Jan Bouwens Accountant scontore, **Auditors: their mindset and their decisions**, scientific article October –2016.
52. Sylvain Bourrelas, **Le processus décisionnel stratégique des entrepreneurs de Petites Entreprises Industrielles**, Thèse de doctorat en Gestion des PME de leur Environnement, Université du Québec, 1999.
53. Monzural Alam, **The Strategic Decision Making Process and influence of personality- Six case studies of farms in Sweden**, Course title, Degree project in Business Administration, Swedish Univesity of Agricultral Sciences, UAS 2013.
54. Mato Puseljic, Ana Skledar, Ivan Pokupec, **Decision-Making as a Management Function**, research paper, University of Applied Sciences Baltazar Zapresic, Croatia 2015.
55. Chardon J. Separi. S, **Organisation et Gestion de l'entreprise**, Edition Dunod, France, 1999.
56. Monzural Alam, **The Strategic Decision Making Process and influence of personality- Six case studies of farms in Sweden**, Course title, Degree project in Business Administration, Swedish Univesity of Agricultral Sciences, 2013.
57. Christine Hamel, **Prise de décisions individuelles et partagées intervenants participant a l'école éloignée en réseau en matière d'innovation technologique**, organisationnelle et sociale en région, Thèse de doctorat en technologie éducative, Université Laval Québec,France, 2011.
58. Romney, PJ. Steinhart, **Accounting information Systems**, edition prentice Hall, London, 2003.
59. Anelka T, Dhenij F, et autre, **Collectif, Economie –Droit**, Edition Bréal, France, 2004.

60. Clair Cassie, **Marketing decision support systems –Industrial Management et Data System**, Leeds Metropolitan University, Leeds, UK, 1997.
61. Jelena Brankovic, **Decision Making on Decision Making, Deciding Governance in Higher Education in Serbia**, 2002–2005, University of OSLO, Norway, 2010.
62. Jasmin Havery, **Technical Information Service, Effective Decision-Making**, Topic Gateway Series n° 40, The Chartered Institute of Management Accountants, London, Decembre 2007.
63. Nadia Kabachi, **Modélisation et Apprentissage de la Prise de Décision dans les Organisations Productives: Approche Multi-Agents**, Thèse de doctorat en spécialité: Informatique, Université Jean Monnet– de l'école Nationale Supérieure des Mines de Saint–Etienne, Submitted on 2013.
64. Katherine L. Milkman, Dolly Chugh, Max H. Bazerman, **How Can Decision Making Be Improved**, Harvard University School, Copies of working papers, Boston, USA, 2008.
65. Philippe Gillet, **Le choix d'investissement-Les séquences de cash-flow**, Lessons in finance, Faculté Jean Monnet, Paris-Sud, France, 2015.
66. FEMA Independent Study, **Decision-Making and Problem Solving**, Department of Homeland Security- USA, November 2005.
67. David J Snowden, Mary Boone, **A Leaders Framework for Decision Making**, Harvard Business Review, Publishing Corporation, November 2007.
68. Christian Morel, La prise de décision, **Harvard Business Review-Translated in French**, Edition d'organisation, France, 2002.
69. Jean Charron, Sabine séparai, **Organisation et gestion de l'entreprise**, Edition Dunod, France, 2001.
70. Nabil Aloulou, **L'utilité du rapport d'audit, Mémoire présente pour l'obtention de la Maitrise en Etudes Comptables**, Université de Sfax, Tunisie, 2001.
71. Eustache Ebondo Mandzila, **Le Rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision**, Parcours: Audit et Expertise, Kedge Business School, France, 2016.
72. Antoine Mercier, Philipe Merle, Claudine Flahaut Jasson, **Audit et Commissariat aux comptes, Guide de L'auditeur et de L'audite**, Editions Francis Lefebvre, France, 2010.
73. Li Dangelo, **Assessing Actual Audit Quality**, These- Doctorat of Philosophy in Accounting, Drexel University, France, 2004.
74. Alter Steve, **Information systems: A Management Perspective**, Reading Addison-Wesley, 3th- the Third Edition, 1999.
75. Veronique Bessieres, **Analyse de l'information financier: diagnostic, évaluation, Prévision, risque**, Édition economica, France, 2007.
76. Laura Caperaa, **Le rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision, Parcours- Audit Expertise**, Kedge Business School, France, 2015.
77. COSO ERM, **Le Management des risques de l'entreprise**, Cadre de référence-Techniques d'application, Eyrolles, 2005.

78. Donna M. Zecker, How to Do Case Study Research, College of Nursing Faculty Publication Series, University of Massachusetts Amherst, USA, 2009.
79. Derrouis Salima, La Pratique de l'audit Comptable et Financier dans les entreprises Publiques EPE- Cas: Groupe GIC ERCO, Mémoire de Magister, Spécialité: Management et Audit, Université D'Oran, 2010.
80. Daoud yousef sobhi, Internal Audit Manual According to International Standards, Union des banque arabes, Loubnane, 2007.
81. Redha Khelassi, Audit Interne– Audit Opérationnel, Édition Houma, 3e Edition, Alger, 2010.
82. Soud Matar, The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophy, Department of Economics and Finance, 2012.
83. Schiekn Pierre, Mémento d'audit interne, Edition Dunod, Paris, 2007.
84. Mohamed Hamzaoui, Audit-Gestion des risques et contrôle interne, 2^{ème} Édition, Village Mondial, France, 2012.
85. Dufils .P, Raffegea. J, Menonille. D, L'audit financier, Presses Universitaires de France (PUF), France, 1994.
86. Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.
87. Obert Robert, Comptabilite Approfondie et revision, 2^{ème} edition, Dunod Edition, France, 2001.
88. The Institute of Internal Auditors and Institut français de l'audit et du control internes, Audit Interne et Décision, Décrépapes, France, 2018.
89. Mohamed Hamzaoui, Audit–Gestion des risques et contrôle interne, 2^e Édition, Village Mondial, France, 2012.

Scientific Article

90. International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Edition Volume II, IFAC, USA, 2013.
91. Robert Obert, IFRS pour les petites et moyennes entités plan comptable général, Revue du financier, n° 168, Paris, novembre, 2007.
92. Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, And two other authors, Informational Content of Auditors Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Managements View in the Jordanian Industrial Public Firms, research paper, International Journal of Humanities and Social Science, Vol 2 N° 14, Special Issue –July 2012.
93. Munter P, Evaluating internal controls and auditor independence under Sarbanes-Oxley, financial executive vole 19, n° 07, 2004.

94. Société National de la Comptabilité, **Rapport d'audit sous fourme et détaillée**, dans la revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 01, mars 2005, Alger.
95. Stezart j, Minrol l, **the impact audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia auditors, international journal of auditing, vole 12, n° 11, Australia, 2007.
96. Robert C. Pozen, **What to Ask your Combanys Auditors**, Harvard Business Review, frome- Issue: February 16, 2011.
97. Nedal AlFayoumi, Bana Abuzayed, David Alexander, **Ownership Structure and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan**, International Research Journal of Finance and Economics, Issue .38, 2010.
98. Mary F. Allen, David M. Stott, Mark Linville, **The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection**, American Journal of Business, Issue. 20, 2005.
99. Drian Peters, **The Role of Internal Audit in non-financialand in Tegrated Reporting**, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015.
100. Tertiary Education Commision-By: Sunnasy . D, **Quality Audit Handbook**, research paper, Issue: May 2004.
101. Jan Bouwens Accountant scontore, **Auditors: their mindset and their decisions**, Accountant Scontrole, scientific article, Issue: October 10, 2016.
102. Mato Puseljic, Ana Skledar, Ivan Pokupec, **Decision-Making as a Management Function**, research paper, University of Applied Sciences Baltazar Zapresic, Croatia 2015.
103. Walter Frick, **3 Ways to Improve Your Decision-Making**, Harvard Business Review, Issue: January 22, 2018, Please see: <https://hbr.org/2018/01/3-ways-to-improve-your-decision-making>.
104. Ron Carucci, **Stress Leads to Bad Decisions**, Harvard Business Review, Issue: August 29, 2017, Please see: <https://hbr.org/2017/08/stress-leads-to-bad-decisions-heres-how-to-avoid-them>.
105. Thomas C. Redman, **Root Out Bias from your Decision-Making Process**, Harvard Business Review, Issue: March 10, 2017, p: 95, Please see: <https://hbr.org/2017/03/root-out-bias-from-your-decision-making-process>.
106. Micheal C. Mankins, Richard Steele, **Stop Making Plans-Start Making Decisions**, Harvard Business Review article, Issue: January 2006.
107. Jasmin Havery, **Technical Information Service, Effective Decision-Making**, Topic Gateway Series n° 40, The Chartered Institute of Management Accountants, London, Decembre 2007.
108. Micheal Hammer, **The Process Audit**, Harvard Business Review, From the April 2007 Isseu, Please see: <https://hbr.org/2007/04/the-process-audit>, Date of view: march, 11, 2018.
109. Walter Frick, **3 Ways to Improve your Decision-Making**, Harvard Business Review, From – Isseu: January 22, 2018, p: 01. Please see: <https://hbr.org/2018/01/3-ways-to-improve-your-decision-making>, Date of view: 11/03/2018.
110. Peter F. Drucker, **What Makes an Effective Executive**, Harvard Business Review, Vol. 82, n° 06, Isseu: June 2004, Please see: <https://hbswk.hbs.edu/archive/peter-drucker-on-making-decisions-Harvard-Business-Review>.

111. Khirstin C. Appelt, Kerry F. Milch, and others, **The Decision Making Individual Differences Inventory and guidelines for the study of individual differences in judgment –decision making research**, Judgment and Decision-Making, Vol. 05, Issue: April 2011.
112. Karan Girotra, Serguei Netessine, **four paths to Business Model Innovation**, Harvard Business Review, Issue: July-August, 2014.
113. Sirini Pllay, **How to Improve your Decision-Making Skills**, Harvard Business Review, Issue: March 31, 2014.
114. David J Snowden, Mary Boone, **A Leaders Framework for Decision Making**, Harvard Business Review, Publishing Corporation, November 2007..
115. Erik Larson, **A check list for Making Faster-Better Decision**, Harvard Business Review, Issue: March 07, 2016, please see: <https://hbr.org/2016/03/a-checklist-for-making-faster-better-decisions>, Date of view: March 07, 2018.
116. Art Markman, **When you Have to Carry Out a Decision you Disagree With**, Harvard Business Review, Issue: January-February 09, 2018, Please see: <https://hbr.org/2018/02/when-you-have-to-carry-out-a-decision-you-disagree-with>, Date of view: March 07, 2018.
117. Deb Wallace, **Critical Thinking-Getting to the right decision**, Harvard Business School, USA, May 28, 2010.
118. Jan Bouwens, Accountant scontore, **Auditors: their mindset and their decisions**, scientific article, By Website: <http://www.uva.nl/en/profile/b/o/j.f.m.g.bouwens/j.f.m.g.bouwens.html>, Issue: October, 2016.
119. David Kidder, Jhon Geraci, **To Innovate Like a Startup-Make Decisions Like VCs Do**, Harvard Business Review, Issue: Mai 07, 2018, Please see: <https://hbr.org/>.
120. John S. Hammond, Ralph L. Keeney, and Howard Raiffa, **The Hidden Traps in Decision-Making**, Harvard Business Review, Issue: Septembre-october, 1998.
121. Cheris Argyris, **Interpersonal Barriers to Decision Making**, Harvard Business Review on Decision Making, HB-School Press, 2001.
122. IAASB-CAG PAPER, **Audit Quality an IAASB Perspective**, USA, Issue: January 2011.
123. KPMG, **Audit Report**, the Readers of the Treasury's Annual Report, Issue: June 2006, France.
124. Daniel Kahneman, Dan Lovallo, and Olivier Sibony, **Before you Make That Big Decision**, Harvard Business Review, Issue: June 2011.
125. Michel Hammer, **The Process Audit**, Harvard Business Review, HB-school, Publishing Corporation, Issue: April 2007.
126. Shannon E. Kelly, And others, Expediting evidence synthesis for healthcare decision-making: exploring attitudes and perception towards rapid reviews using Q methodology, Academic editor Stefan Kuhle, Peer, Canada, Issue: October, 2016.
127. Michel C. Mankins, Lori Sherer, **How To Clone you Best Decision-Makers**, Harvard Business Publishing-Review Insight Report, Issue: October 03, 2014.
128. Thomas H. Davenport, **Make Better Decisions**, Harvard Business Review, Boston-USA, Issue: November 2009.
129. Alain Mikol, **les réponses au livre vert sur l'audit de la commission européenne**, Revue Française de Comptabilité, n° 442, Avril 2001, France.
130. Marcia W, Blenko, Michel C, Paul Rogers, **The Decision-Driven Organization**, Harvard Business Review –Publishing, Corporate Learning, June 2010.

131. David Sherman, David Young, **Where Financial Reporting Still Falls Short**, Harvard Business Review, from The July- August 2016 issue.
132. David H. Krantz, Howard C. Kunreuther, **Goals and plans in Decision-Making**, Journal- Judgment and Decision Making, Vol. 02, n°. 03, Issue: June 2007.
133. Alian Mikol, **Les réponses au livre vert sur l'audit de la commission européenne**, Revue Française de comptabilité, Issue: April 2011, n°: 442 ,France.
134. Zaidah Zainal, **Case Study as a Research Method**, Jurnal Kemanusiaan bil.9, University of Technologies, Malaysia, Issue: June 2007.
135. Maria Teresa Siniscalco, Nadia Auriat, **Questionnaire design**, Quantitative research methods in educational planning-UNESCO, Issue: September 2005.
136. Minrol. I, Stezart. J, **the impact Audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia Auditors, International Journal of Auditing, Issue: 12, n°: 11, Australia, 2007.
137. Drian Peters, The Role of Internal Audit in non-financialland in Tegrated Reporting, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015.
138. Wydzial Organizacji Z, **The Role of soft Skikks Indecision Making by Auditors**, Organizacja Zarzadzane, Sientific Article Revue Isuee: n° 94 Monaco, 2016.
139. Drian Peters, **The Role of Internal Audit in non-financialland in Tegrated Reporting**, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015.
140. FMA-Financial Markets Authority, **Audit Quality Monitoring Report**, Level 5: Ernst and Young Building, New Zealand, Issue: 01 July 2016- 30 June 2017.
141. CASH Assurances, **Rapport annuel 2016**, Derection General –SONATRACH, Alger.
142. Oman Accreditation Council, **Quality Audit Manual**, Institutional Accreditation: stage 01,Oman, Issue: March 2008.

Website

143. Website: <https://ar.wikipedia.org/wiki/>, date of view: July, 18, 2017, Timing: 21:30 pm
144. Emna Ben Seed, **Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la théorie D'attribution, Parise, 2009, website: <https://halshs-archives-ouvertes.fr> , Date of view: March, 2018.
145. Emna Ben Seed, **Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la theorie D'attribution, Parise, 2009, website: <https://halshs-archives-ouvertes.fr> , Date of view: March, 2018.
146. Fatma Zehri, **Qualité d'audit externe et gestion des résultats Comptables**: Cas de la Tunisie, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, 2008, By Website: <http://hal.archives-ouvertes.fr>. Date of view: June 30, 2017, timing: 23:25.
147. <https://en.oxforddictionaries.com/definition/decision>, Date of view: March 02, 2018, Timing: 23:05.
148. <https://epdf.tips/harvard-business-review-on-decision-making.html>, Date of view: March 10, 2018.
149. Guiseppe Zara, La Prise de Décision, Cours de Management, Un fichier électronique, By www.res-homini.com/, Date of view: february 25, 2018.

150. <https://www.weabow.com/prise-de-decision.html,date>, Date of view: March,06,2018, Timing: 20:30.
151. https://twitter.com/acad_research?lang=fr, Date of view: March 26, 2018, timing: 20:05.
152. http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=20&Itemid=267, date of view: April 08, 2018, timing: 01:46.
153. http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=24&Itemid=167, date of view: April 08, 2018, timing: 02:05.
154. <http://www.sonatrach.dz/index>, Date of view: April 08, 2018, timing: 23:21
155. http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=26&Itemid=169, date of view: April 08, 2018, timing: 22: 05.
156. <http://www.sonatrach.dz/>, date view: April 09, 2018, timing: 01:00
157. http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=23&Itemid=106, date view: April 08, 2018, timing: 01:57.
-

تم بحمد الله وفضله

مقدمة: تسعى دراسة المشكلة البحثية للموضوع إلى تحديد الأثر النوعي والإحصائي لمخرجات مهمة التدقيق المالي على مجالات صناعة واتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وإسقاط ذلك على مؤسسة **سوناتراك** كعينة للدراسة التطبيقية، من خلال محاولة توظيف عدة أدوات ونماذج للتحليل ومناقشة النتائج، بما يضمن الحصول على أدلة لدعم الفرضيات المعتمدة وتحقيق الأهداف. **المنهجية:** تم الاستناد على المنهج الاستقرائي باعتبار الدراسة جزئية لإمكانية تعميم النتائج، مع اعتماد أسلوب دراسة الحالة بما ينضمه من استخدام أدوات المقابلات والاستبيان في جمع المعلومات وتحليلها، بالإضافة إلى التحليل باستخدام عدة نماذج تفسيرية. **النتائج:** بناء على ما تم التوصل إليه، فإن تقارير التدقيق المالي هي معلومات مالية نوعية ذات جودة من خلال كونها أداة تأكيدية لمدى سلامة وعدالة الوضعية المالية، حيث تمثل على أنها أحد البدائل المساهمة في دعم وترشيد القرارات، ومنه ضمان سير الأنشطة والوظائف والتحكم في الأداء المالي، والعمل على تحسينه والرفع منه، بما يضمن خدمة أهداف المؤسسة الاقتصادية. **المناقشة:** يمكن ترجمة تحليلات مخرجات برنامج SPSS التأكيدية وكذلك واقع الأداء المالي والإداري لمؤسسة **سوناتراك** الجزائر بأنه توجد دلالة إحصائية ومعنوية لأثر تقارير التدقيق المالي بما تتضمنه في مجالات اتخاذ القرارات من زوايا الدعم والتأكيد والتقييم.

المصطلحات المفتاحية: تقرير التدقيق المالي، مخرجات التدقيق المالي، اتخاذ القرارات، صناعة وتنفيذ القرارات.

Abstract

Introduction: The research problem's study of the subject seeks to determine the qualitative and statistical impact of the assignment's outputs of financial audit on decisions-taking-and-making in the economic institution and dropping it on the **SONATRACH** Foundation as a sample for applied study; through attempting to use several tools and models of analysis to discuss the results. Also, to ensure that evidence is acquired to support the depending hypothesis and achieving goals.

Method: The method of case study depends on the inductive approach in favor that the study is partial and the possibility of generalizing the results. In addition to the approach of studying the case with what it contains of using interviews and questionnaire in gathering and analyzing information using several explanatory models.

Results: Based on what has been reached. The financial audit reports are qualitative financial information of quality because it is a confirming tool for the integrity and fairness of financial situation; wherein, it acts as one of the alternatives that contribute in supporting and rationalizing decisions. So, that ensures the conduct of activities and occupations; controls the financial performance; and works to improve and raise it in behalf of the objectives' service of the economic institution.

Discussion: The analysis of the SPSS program outputs and the financial and administrative performance of Algeria's **SONATRACH** can be translated as a statistical and significant indication of the impact of the financial audit reports in the fields of decision-making from the perspectives of support, confirmation and evaluation

Key words: Financial audit report, financial audit outputs, decision-making, decision making and implanting.