

## الموضوع:

### التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية

#### - دراسة تطبيقية -

### بلدية الحسيان بلدية مستغانم ولاية مستغانم

إشراف الأستاذة:

- د. غلاي نسيمة

إعداد الطالب:

- بدار محمد رضا

لجنة المناقشة مكونة من الأساتذة الأفاضل:

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر - ب	د. مكايي محمد الأمين
مقررة و مؤطرة	جامعة مستغانم	أستاذة محاضرة - ب	د. غلاي نسيمة
مناقشة	جامعة مستغانم	أستاذ مساعد	د. مخفي أمين



## الموضوع:

### التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية

#### - دراسة تطبيقية -

### بلدية الحسيان بلدية مستغانم ولاية مستغانم

إشراف الأستاذة:

- د. غلاي نسيمة

إعداد الطالب:

- بدار محمد رضا

لجنة المناقشة مكونة من الأساتذة الأفاضل:

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر - ب	د. مكايي محمد الأمين
مقررة و مؤطرة	جامعة مستغانم	أستاذة محاضرة - ب	د. غلاي نسيمة
مناقشة	جامعة مستغانم	أستاذ مساعد	د. مخفي أمين

# الإهداء

إلى الوالدين حفظهما الله والإخوة الأعزاء نصرالدين وبوتخيل  
ومروى

وإلى كل الزملاء والزميلات خاصة مروى وامين وبدرالدين و  
صديق ومحمد وطيب وموسى وكل من يعمل معي وجميع من  
يعرفني وإلى خالي بلقاسم ربي يرحموا وعمي محمد أيضا ربي  
يرحموا وربى يرحم جميع الموتى المسلمين ويكونون من أهل  
الجنة إن شاء الله .

إلى كل من عرفني ولم أعرفه أو دعا لي بظهر غيب، أو ساندني  
ولو بالكلمة الطيبة

إلى المسلمين المستضعفين في مشارق الأرض و مغاربها  
إلى بلد الشهداء والعلماء الجزائر

# كلمة شكر

الشكر لله أولا وأخيرا وظاهرا وباطنا و الحمد لله على نعمه العظيمة، وعلى توفيقه لنا، وأن جعلنا من طلبة العلم، فلك الحمد ربي حتى ترضى، و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضى

نتقدم بشكرنا الخاص والخالص للأستاذة المشرفة غلاي نسيمة التي لم تتوان في تقديم النصح لنا والأخذ بيدنا والصبر معنا وعلينا حتى رأيت هذا العمل فلك منا أجل التحية وأعظم التقدير.

كما نتقدم بشكرنا الخالص الى السيد كمال سعادة العامل في الشركة بالبلدية الحسيان وحاج هدي موظف بالبلدية الحسيان بني ياحي وأيضا أشكر جميع أصدقائي من القلب



الفهرس

رقم الصفحة	بيان المحتوى
	الشكر
أ - ج	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل عام للإدارة والمحاسبة الإدارية
04	مقدمة الفصل
05	المبحث الأول: عموميات حول الإدارة
05	المطلب الأول: مفهوم الإدارة
08	المطلب الثاني: وظائف الإدارة
09	المطلب الثالث كفاءة وفاعلية الأداء الإداري
10	المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية
10	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
12	المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية
12	المطلب الثالث: نظام معلومات المحاسبة الإدارية
14	المبحث الثالث: العلاقة بين عناصر الإدارة والتدقيق
14	المطلب الأول: العلاقة بين الإدارة والمحاسبة الإدارية
15	المطلب الثاني: العلاقة بين الإدارة والتدقيق
15	المطلب الثالث: : العلاقة بين المحاسبة والتدقيق
17	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الإداري
18	مقدمة الفصل
19	المبحث الأول: مفاهيم نظرية للتدقيق
19	المطلب الأول: ماهية التدقيق
20	المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق
22	المطلب الثالث: أنواع التدقيق ومعايير
27	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الإداري
27	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الإداري ومراحله
29	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الإداري

30	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الإداري
33	المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الإداري
33	المطلب الأول: أنواع المعايير الدولية والهيئات القائمة على إصدارها
35	المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية
36	المطلب الثالث: التحديات و المشاكل التي تواجه المدقق الإداري
37	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: واقع التدقيق الإداري في ظل المعايير الدولية دراسة ميدانية لبعض المؤسسات بولاية مستغانم
38	مقدمة الفصل
39	المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة
39	المطلب الأول: حدود الدراسة
39	المطلب الثاني: وصف الدراسة
42	المبحث الثاني: تحليل النتائج
42	المطلب الأول: إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته
49	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
56	خلاصة الفصل
57_58	الخاتمة
59_62	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس  
الأشكال  
والجداول

فهرس الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	و وظائف الادارة.	08

فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	يمثل مراحل التطور الزمني للمحاسبة الإدارية.	10
02	الفرق بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية ونظام معلومات المحاسبة المالية.	12
03	يمثل الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق.	22
04	الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان.	41
05	معامل الفا كرونباخ.	41
06	جدول يوضح مقياس ليكرت الخماسي .	42
07	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس.	43
08	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب العمر.	43
09	يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	44
10	توزيع افراد العينة حسب المهنة الحالية.	44
11	يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.	45
12	نتائج التحليل الإحصائي لمدى إدراك عينة الدراسة لواقع التدقيق الإداري.	45
13	نتائج التحليل الاحصائي لمدى ادراك عينة الدراسة لمدى تطبيق التدقيق الاداري وفق المعايير الدولية.	47
14	نتائج تحليل التباين الاحادي (ANOVA)تبعا لمتغير المستوى العلمي.	50
15	نتائج تحليل التباين الاحادي (ANOVA)تبعا لمتغير المهنة الحالية.	51

52	تحليل نتائج التباين الاحادي (ANOVA) لمتغير سنوات الخبرة	16
53	تحليل نتائج اتباين الاحادي ANOVA لمتغير المؤهل العلمي.	17
54	تحليل نتائج اتباين الاحادي ANOVA لمتغير المهنة الحالية.	18
55	تحليل نتائج اتباين الاحادي ANOVA لمتغير المهنة الحالية.	19

قائمة المختصرات:

الاختصار /الرمز	الدلالة بافرنسية	الدلالة بالعربية
AAA	American Accounting Association	
UEA	لا توجد	
IFAC	International Federation Of	
IAASB	Accountants لا توجد	
AICPA	American Institute of Certified Public	
GAO	Accountants لا توجد	
SPSS	Statistical Package for Social Science	

المقنعة

شهد الاقتصاد في العالم عدة تغيرات و تطورات ناتجة عن التغير المستمر الذي يميز البيئة الاقتصادية، والجزائر بدورها تواكب هذه التطورات ما ولد ضرورة تكييف المؤسسة الاقتصادية في العديد من المجالات لتمكينها من الاستجابة لمتطلبات المحيط الذي تعيش فيه، والذي فرض تحديات كبيرة على المؤسسة منها، المنافسة الحادة وظهور وتطور الإدارة بمختلف مفاهيمها وأساليبها ما زاد من مسؤولية المدراء لقيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية، الأمر الذي ترتب عنه ضرورة التركيز على أداء المؤسسات والعمل على إيجاد منهجية موحدة لهذا الأداء، ولوجود أطراف تبني قراراتها على مخرجات هذا الأداء، تحتم توكيل طرف يعمل على إصباح طابع المصدقية والشرعية لمخرجات هذا الأداء وفق المعايير الموضوعية، وهنا ظهر التدقيق الإداري الذي يعمل على ترشيد قرارات الإدارة من جهة وتحليل نتائج الأداء الفعلي لسياسات المشروع و قد عملت الهيئات المعنية دوليا على الاهتمام بهذا الجانب بمحاولة وضع معايير دولية منظمة للإطار المهني لهذه المهنة.

الإشكالية: وفي ظل هذه المستجدات والمتغيرات يمكننا طرح الإشكالية التالية:

### ❖ ما مدى تطبيق التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية في المؤسسات الجزائرية ؟

الأسئلة الفرعية: وللإلمام بالموضوع أكثر قمنا بتقسيم الإشكالية المطروحة الى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالتدقيق الإداري؟
- هل توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري و مدى تطبيق المعايير الدولية تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي، المهنة الحالية، سنوات الخبرة)؟

### ❖ فرضيات الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1. التدقيق الإداري هو تدقيق النواحي الإدارية للمؤسسة من أعلى الى أدنى مستوى.
2. لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري و مدى تطبيق المعايير الدولية تعزى لمتغيري المؤهل العلمي والمهنة الحالية، بينما توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري و مدى تطبيق المعايير الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

### أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع في حد ذاته، وكذا التحولات الاقتصادية الجزائرية.

### أهداف الدراسة:

ترمي الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الإطار المفاهيمي للإدارة و التدقيق الإداري.
- إبراز و توضيح أهمية التدقيق الإداري ومختلف المفاهيم المتعلقة به.
- التعرف على أهم الهيئات المعدة للمعايير الدولية للتدقيق.
- معرفة واقع التدقيق الإداري من خلال آراء عينة الدراسة بولاية مستغانم.



### ❖ أسباب اختيار الموضوع:

ترجع أسباب الاختيار إلى حداثة الموضوع وعدم التطرق إليه مسبقاً، ومحاولة معرفة مدى تطبيقه في الواقع من طرف المؤسسات الجزائرية وبالضبط ولاية مستغانم.

### ❖ منهج الدراسة:

محاولة منا لحصر الموضوع داخل الإطار المحدد له تم استخدام :

-المنهج الوصفي التحليلي استعمل في الفصول النظرية من خلال التطرق الى مختلف المباحث و الكتب التي تناولت الموضوع.  
-اما في الجانب التطبيقي فقد استعملنا دراسة حالة احدى المؤسسات الجزائرية و هي مؤسسة الدواجن بولاية مستغانم و أجرينا بها استبيان تمت الإجابة عنه من طرف العاملين بالمؤسسة.

### ❖ تقسيمات البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي، تم التطرق في الفصل الأول إلى مدخل عام للإدارة والمحاسبة الإدارية ويوجد فيه ثلاث مباحث المبحث الأول عموميات حول الإدارة وهذا المبحث لديه ثلاث مطالب المطلب الأول مفهوم الإدارة والمطلب الثاني وظائف الإدارة والمطلب الثالث الكفاءة و فاعلية الأداء الإداري. المبحث الثاني وهو المحاسبة الإدارية وينقسم إلى ثلاث مطالب المطلب الأول مفهوم المحاسبة الإدارية المطلب الثاني التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية و المطلب الثالث هو نظام المعلومات المحاسبة الإدارية، المبحث الثالث العلاقة بين عناصر الإدارة والتدقيق وينقسم أيضا إلى ثلاث مطالب المطلب الأول العلاقة بين الإدارة والمحاسبة الإدارية المطلب الثاني العلاقة بين الإدارة والتدقيق المطلب الثالث العلاقة بين المحاسبة والتدقيق وأخيرا خلاصة الفصل ، أما في الفصل الثاني يخص الإطار المفاهيمي للتدقيق الإداري وينقسم إلى ثلاث مباحث المبحث الأول مفاهيم النظرية للتدقيق وهذا المبحث ينقسم إلى ثلاث مطالب المطلب الأول ماهية التدقيق المطلب الثاني أهمية وأهداف التدقيق المطلب الثالث أنواع التدقيق و معايير المبحث الثاني أساسيات التدقيق الإداري ينقسم إلى ثلاث مطالب المطلب الأول مفهوم التدقيق الإداري ومراحل المطلب الثاني أهمية وأهداف التدقيق الإداري المطلب الثالث أنواع التدقيق الإداري، المبحث الثالث المعايير الدولية للتدقيق الإداري ينقسم إلى ثلاث مطالب المطلب الأول أنواع المعايير الدولية والهيئات القائمة على إصدارها المطلب الثاني تنظيم مهنة التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية المطلب الثالث التحديات و المشاكل التي تواجه المدقق الإداري ، أما في الفصل الثالث فقد تضمن واقع التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية دراسة ميدانية لبعض المؤسسات بولاية مستغانم.

❖ صعوبات الدراسة:

ترجع الصعوبات التي واجهتنا في عدم وجود قسط كافي من المراجع التي تناولت الموضوع نظرا لحدائته، كذلك عزوف العديد من المهنيين و أصحاب المؤسسات على استقبال الطلبة للإجراء الدراسة الميدانية، أو ملء الاستبيان نظرا للعديد من الأسباب المقدمة من طرفهم.

الفصل

التمهيد

تمهيد:

إن تطور و ازدهار أي دولة مرهون بتطور منشآتها التي يقوم عليها اقتصادها، فوجود أي تطور اقتصادي مرهون بتخطيط وتنظيم إداري على معايير ومقاييس دولية ثابتة.

ومن هنا تظهر أهمية الإدارة باعتبار أن العملية الإدارية ناتجة عن تكامل مجموعة من الوظائف لها هدف محدد بمهام، فعملية الأداء الإداري تحتاج إلى مهارات إدارية محددة، ومع مرور الزمن وزيادة تطور الإدارة ومشاكلها وحاجتها إلى بيانات ومعلومات وترشيد لقراراتها ظهر علم المحاسبة الإدارية كجزء من نظام المعلومات الإداري المتكامل للمنشأة لمساعدة الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فالعملية الإدارية تنبني على المعرفة والمسؤولية، لتحسين أدائها وجودة مخرجاتها.

ومن خلال هذا الفصل سنعرض المفاهيم العامة للإدارة، بتقسيمه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول يتضمن ماهية الإدارة، والمبحث الثاني الذي نتعرض فيه إلى المحاسبة الإدارية، أما المبحث الثالث سنتطرق فيه إلى العلاقة بين عناصر الإدارة والتدقيق في المؤسسة.

## المبحث الأول: عموميات حول الإدارة

الحاجة للإدارة كعلم أهمية كبيرة منذ القدم، فالعمل الإداري عمل منظم لتحقيق أهداف معينة، محددة مسبقاً، ومنه في هذا المبحث سنحاول تحديد الإطار العام للإدارة، وذلك بتحديد مفهوم الإدارة، ثم وظائفها ثم نتطرق إلى كفاءة وفعالية الأداء الإداري.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة وتطور الفكر الإداري

## أولاً: مفهوم الإدارة:

لقد تعددت التعاريف للمفهوم العلمي للإدارة وتميز إختلافها نظراً لإختلاف وجهات لنظر الباحثين

فقد عرفت دائرة المعارف للعلوم الاجتماعية الإدارة بأنها: "العملية الخاصة بتنفيذ غرض معين، والإشراف على تحقيقه، وبأنها الناتج المشترك لأنواع ودرجات مختلفة من الجهد الإنساني الذي يبذل في هذه العملية"<sup>1</sup>

أما كونتز (Koontz) واونيل (Donnill) فقد عرفا الإدارة بأنها: "وظيفة تنفيذ المهمات عن طريق الآخرين ومعهم"<sup>2</sup>

ويضيف هيربرت سايمون (H. Saymon): "الإدارة تعتبر عنصر من عناصر الإنتاج غير الملموسة إلى جانب العناصر الأخرى وهي الموارد البشرية، المواد الخام، ووسائل الإنتاج ورأس المال"<sup>3</sup>

وتعرف فولت (Follett) الإدارة بأنها: "فن تنفيذ الأشياء بواسطة الآخرين"<sup>4</sup>

أما هنري فايول (H. Fayol) فقد جاء تعريفه للإدارة بأنها: "أن معنى الإدارة هو أن تتنبأ، وتخطط، وتنظم، وتصدر الأوامر وتنسق وتراقب"<sup>5</sup>

و منه يمكن تعريف الإدارة بأنها مجموعة من الوظائف التي تقوم بها المنظمة من اجل تحقيق أهدافها.

<sup>1</sup> موسى خليل، الإدارة المعاصرة المبادئ الوظائف الممارسة، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 2005 ص16.

<sup>2</sup> فؤاد الشيخ سالم وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، الطبعة السادسة، مركز الكتب الأردني، الأردن، 1998، ص13.

<sup>3</sup> علي عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الرابعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص15.

<sup>4</sup> عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 11.

<sup>5</sup> الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مبادئ إدارة الأعمال، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، ب، ص2.

## ثانيا : تطور الفكر الإداري

ثانيا: لدراسة الفكر الإداري أهمية كبيرة تتمثل في أن الدارس لهذا التطور سيكون متمكنا من شرح الماضي و بالتالي يستطيع فهم الحاضر، وفي الأخير يكون قادرا على التنبؤ بالمستقبل.

### 1. جذور الفكر الإداري :

تعتبر الإدارة من حيث الممارسة قديمة قدم الإنسان، أما من حيث كونها فرع من فروع المعرفة المنظمة فهي وليدة هذا القرن، أي إنها حديثة نسبيا، فالمتبع لتاريخ الحضارات القديمة كالإغريقية والفرعونية، يمكنه إدراك أن معظم الوظائف الإدارية كانت تمارس سواء على مستوى الدولة أو على مستوى مؤسساتها الفرعية، ويتضح ذلك على سبيل المثال في عملية بناء الأهرامات وإدارة المعارك الحربية في مصر أثناء حكم الفراعنة؛<sup>1</sup>

و مع ظهور الإسلام، أي ما يزيد عن 1400 سنة بدأت المرحلة الأكثر نضجا وتقدما في مجال تنظيم شؤون الدولة وأجهزتها المختلفة كما بدأت الممارسة المنظمة لوظائف الإدارة المتعارف عليها الآن؛

أي أن الإدارة ليست وليدة هذا القرن، ولكنها تعتبر موجودة منذ نشأة البشرية، أما بداية الاهتمام بها كعلم فلا يزيد عن التسعين عاما الماضية على وجه التقريب.<sup>2</sup>

2. تطور الفكر الإداري :تسعى المدارس الإدارية إلى تقديم مفاهيم ومبادئ وقواعد وأساليب منظمة للنشاطات والأعمال الهادفة، لذلك فقد حظية باهتمام الباحثين والممارسين للإدارة، وقد تميزت هذه النظريات بالتطور بشكل دائم بسبب تغيرات المفاهيم والبيئة العامة.<sup>3</sup>

☒ المدرسة الكلاسيكية 1890-1930 : وتضم هذه المدرسة عدة تفرعات ونظريات تختلف في تفاصيل منهجيتها المتبعة للوصول للنظريات والمبادئ الإدارية، ولكنها تتفق في افتراضاتها حول ماهية الإنسان، وكونه كائن اقتصادي فقط، وتفترض أن السلوك منسجم مع متطلبات وقرارات الإدارة، وينطوي تحت لواء هذا الاتجاه الفكري كل من مدرسة الإدارة العلمية والتي يعتبر فردريك تايلور(F.Talor) ابرز ممثلها، والنظرية البيروقراطية التي مثلها ماكس فيبر (M. Weber) و

☒ نظرية المبادئ الإدارية التي تزعمها كل من هنري فايول(H. Fayol) و ليندال ايرويك (L.Urwick) ولوثر جوليك L (Gulick) وموني (Money) ورايلي (Reily)

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص36.

<sup>2</sup> عبد السلام أبو قحف، المرجع أعلاه، ص 35.

<sup>3</sup> إبراهيم المنيف، تطور الفكر الإداري المعاصر، الطبعة الثالثة، أفاق الإبداع للنشر والإعلام، البلاد السعودية، 1999، ص 77

لكلها لم تر الأثر المحدد للعوامل المادية في تفسير السلوك التنظيمي للعاملين.<sup>1</sup>

☒ المدرسة السلوكية 1930 . 1960 : اهتمت هذه المدرسة بدراسة سلوك الفرد والجماعة أثناء العمل ذلك من اجل زيادة الإنتاجية<sup>2</sup>، ومن ابرز رواد هذه النظرية هيغو منزيرغ ، ماري باركر وأبحاث هاوثورن، وحركت العلاقات الاجتماعية التي تأثرت بأبحاث الهاوثورن ومن رواد هذه النظرية (ابراهيم ماسلو، دوغلاس، ماغريغور)، ثم العلم السلوكي المؤسسي الذي يعرف حديثا بعلم السلوك التنظيمي<sup>3</sup>، وما يؤخذ على هذه المدرسة أنها بتركيزها على الجانب الإنساني قد أهملت الجوانب الأخرى التي تنجح في تقديم نظرية متكاملة لتفسير سلوك المنشأة<sup>4</sup>.

☒ المدارس الحديثة:

لقد تعددت الآراء حول تقسيم المدارس الحديثة، منها:

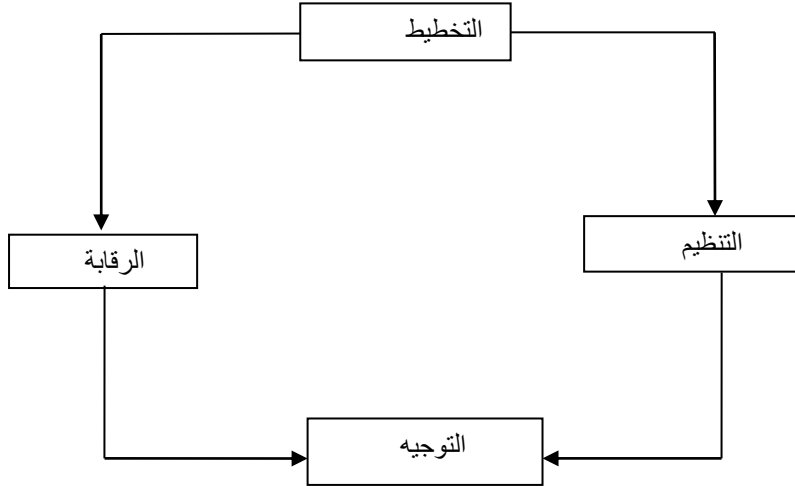
- رأي موسى خليل إن المدارس الحديثة تتمثل في مدرسة الإدارة بالأهداف لراندها بيتر دريكر (Peter Drucker)، والمدرسة اليابانية<sup>5</sup>؛
- أما الموسوي يرى إن المدارس الحديثة هي مجموعة متنوعة من النظريات لدراسة الإدارة، نشأت مؤخرا وهي مدرسة علم الإدارة، مدرسة النظم، المدرسة الظرفية في الإدارة، الإدارة بالأهداف والإدارة على الطريقة اليابانية<sup>6</sup>؛
- وقسم إبراهيم المنفي المدارس الحديثة إلى نظرية دريكر (Drucker) في الإدارة المستقبلية، نظرية الإدارة المستقبلية لشار لزهاندي، نظرية كونز في السلطة والتأثير، نظرية العمل الجماعي لجيمس شونك، نظرية ديمنج، نظرية استغلال الوقت لدينيس سلفان، نظرية بيتر سانج في الإدارة، نظرية الاقتراحات اليابانية لتجربة تيوتا ونظرية روس ويبر<sup>7</sup>؛
- و يرى علي شريف إن المدارس الحديثة تتمثل في نظرية النظم والنظرية الموقفية<sup>8</sup>.
- ومهما تعددت الآراء حول تقسيمات نظريات الإدارة فان هته النظريات تهدف إلى وضع إطار متكامل للإدارة، وذلك بما تقدمه من مفاهيم وقواعد ومبادئ وأساليب منظمة للنشاطات والأعمال الإدارية الهادفة<sup>9</sup>.

## المطلب الثاني: وظائف الإدارة

- <sup>1</sup> - سامر جلدة، السلوك التنظيمي والنظريات الإدارية الحديثة، الطبعة الأولى، دار أسامة للتوزيع والنشر، عمان، 2009، ص 19.
- <sup>2</sup> سنان الموسوي، الإدارة المعاصرة الأصول والتطبيقات، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 65.
- <sup>3</sup> موسى خليل، الإدارة المعاصرة المبادئ الوظائف الممارسة، مرجع سبق ذكره، ص 32-35.
- <sup>4</sup> سنان الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص 69 .
- <sup>5</sup> موسى خليل، الإدارة المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 38.
- <sup>6</sup> سنان الموسوي، الإدارة المعاصرة مرجع سبق ذكره، ص 69 .
- <sup>7</sup> إبراهيم المنيف، تطور الفكر الإداري المعاصر، الطبعة الثالثة، أفق الإبداع للنشر والإعلام، الرياض 1999، ص 576.
- <sup>8</sup> علي شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 52.
- <sup>9</sup> إبراهيم المنيف، نفس المرجع السابق، ص 77.

من خلال التعاريف السالفة الذكر للإدارة يمكننا استخلاص الوظائف التالية مبينة في الشكل البياني أدناه:

الشكل (1): وظائف الإدارة



المصدر : احمد ماهر، الإدارة المبادئ و المهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص18.

ومن خلال الشكل أعلاه، تتجلى لنا وظائف الإدارة فيما يلي:

**التخطيط:** يعتبر التخطيط من الوظائف الرئيسية للإدارة وهو يسبق الوظائف الأخرى، فالإداري يجب أن يفكر أولاً بالهدف الذي يسعى إليه ويخطط لانجازه<sup>1</sup>؛

**التنظيم:** تبحث وظيفة التنظيم في ترتيب العلاقات بين وظائف المنشأة عن طريق تحديد الوظائف الإشرافية (الإدارية) والتنفيذية وواجبات كل منها وذلك بهدف تحقيق التنسيق بين القوة العاملة والموارد المتاحة بما يكفل تنفيذ الخطة بكفاءة وفعالية؛

**التوجيه:** تعتبر وظيفة التوجيه عنصر من عناصر الإدارة وتتضمن الكيفية التي تتمكن بها الإدارة من تحقيق التعاون بين العاملين في المؤسسة وحفزهم للعمل بأقصى طاقاتهم وتمارس من خلال عمليات القيادة والحفز والاتصال؛

**الرقابة:** هي وظيفة مهمة من الوظائف التي تتألف منها العملية الإدارية، وتستوجب عملية الرقابة أن يكون هنالك معايير محددة يتم مقارنة نتائج العمل بها، وغالباً ما تكون الأهداف المنصوص عليها في الخطة هي المعايير الواجب القياس عليها؛

وبالتالي ينظر إلى العملية الإدارية بأنها عملية يمكن من خلالها الجمع بين الموارد المختلفة المتاحة بأفضل السبل لتحقيق أهداف محددة مسبقاً بأقل ما يمكن من الجهد والوقت والمال ما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> -فؤاد الشيخ سالم و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 17،18.

**المطلب الثالث: كفاءة وفاعلية الأداء الإداري**

إن ظهور المحاسبة الإدارية كعلم جاء تلبية لاحتياجات الإدارة المتزايدة مع مرور الزمن؛

فمن خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية، بعد ذلك تحديد مفهوم المحاسبة الإدارية، ثم الفرق بين نظام معلومات المحاسبة المالية والإدارية.

إن الإدارة عبارة عن الأنشطة التي تستخدم الموارد بكفاءة لتحقيق الأهداف بفعالية، وتحقيق الأهداف لا يتم إلا من خلال الاستخدام الأمثل للموارد<sup>2</sup>، وتمثل الفعالية في إنجاز الأهداف، بينما تشير الكفاءة إلى الأموال المستخدمة في هذه الأهداف ومن أمثلة الفعالية إنتاج الأجزاء المستخدمة دون عيوب، بينما تتعلق الكفاءة بما إذا كان قد تم إنتاج هذه الأجزاء بالحد الأدنى من التكلفة<sup>3</sup>؛

فحسب بيتر داکر "الكفاءة هي استخدام الأشياء بالطريقة الصحيحة"، أما الفعالية فيرى انها تشير الى اداء الاشياء الصحيحة في الوقت المناسب<sup>4</sup>؛

اي انها تشير الى مدى تحقيق الاهداف المرغوبة من استخدام الموارد وادارتها بشكل جيد، ومن أمثلة الاهداف تحقيق الربح، التوسع في الاسواق، تحقيق رضا العاملين؛

ومنه نستخلص ان الكفاءة ترتبط بمستوى ودرجة استخدام الموارد، أما الفعالية فانها ترتبط بمستوى ودرجة النتائج المترتبة عن استخدام تلك الموارد؛

**المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية :**

<sup>1</sup> سنان الموسوي ، مرجع سبق ذكره ، ص25.

<sup>2</sup> احمد ماهر ، مرجع سبق ذكره، ص ص 22، 23 .

<sup>3</sup> ألفين ارينز، جمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض،2002،ص 1041 .

<sup>4</sup> احمد ماهر، مرجع سبق ذكره، ص23.

هي معلومات تستخدم داخل المؤسسات أو الشركات وتكون غير معلنة (سرية) ولا يمكن الوصول لها أو الاطلاع عليها إلا من عدد قليل من المستخدمين من متخذي وصناع القرار غالباً. وتختلف عن المحاسبة المالية في عدة فروقات منها أنها ليست إلزامية وتاريخية ومستقبلية.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

قد تم تعريف المحاسبة الإدارية بأنها: "أحد فروع المحاسبة التي تختص بتقديم المعلومات للمديرين لاستخدامها في التخطيط والرقابة على العمليات، ولإستخدامها في اتخاذ القرارات"<sup>1</sup>

و تعرف كذلك بأنها: "نظام للمعلومات يقوم بجمع وتشغيل البيانات لإنتاج معلومات يتم توصيلها لإدارة المنشأة لاستخدامها في التخطيط والتقويم والرقابة وما تنطوي عليه الوظائف وما تحتاجه من اتخاذ القرارات وبما يساعد الإدارة في تحقيق أهداف التنظيم"<sup>2</sup>

و منه يمكننا تعريف المحاسبة الإدارية بأنها: نظام للمعلومات يقوم بتوفير مجموعة من المعلومات، مالية وغير مالية، بغرض مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

### المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

لقد ظهرت المحاسبة الإدارية للوجود نتيجة لمتطلبات الظروف المحيطة بالمحاسبة وتلبية، والجدول أدناه يمثل الفترات الزمنية التي مرت بها المحاسبة ومميزات كل فترة.

<sup>1</sup> ري إتش جاريسون، اريك نورين، ترجمة محمد عصام الدين زايد، احمد حامد حجاج؛ المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 35.

<sup>2</sup> الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 8 .

الجدول(1): التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية.

الفترة الزمنية	مميزاتها:
1900	تميزت هذه الفترة بالتطور الذي حدث للمنشآت الاقتصادية؛ كانت المحاسبة الإدارية عبارة عن تشريع مالي، أي الاهتمام بالجوانب المالية فقط نظرا للمشكلة التي كانت تواجه المشاريع في ذلك الوقت والمتمثلة في رؤوس الأموال، فكانت التقارير منصبة على الربحية، عائد الاستثمار، تقييم الموجودات، وتميزت المعلومات المالية بأنها كانت غير موثوق بها بالأسهم والسندات كانت محدودة.
1920 عقد العشرينات	تميزت هذه المرحلة بالأزمة المالية (1923- 1933)، واتجه الاهتمام إلى معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع من الناحية المالية، وتحول اتجاه الإدارة من تطوير وتوسيع المنشأة إلى المحافظة عليها والاستمرار؛
عقد الثلاثينات والأربعينات	أصبح التوجه منصبا على دراسة ربحية المنشآت والتخطيط لذلك، نتيجة فشل العديد من المشاريع وتصفيتها، كذلك انصب اهتمام الدولة والإدارة على توفير الضمانات المالية بتنظيم هيكل تمويلها لذلك توجه الاهتمام بتقارير المدقق والمحلل الخارجي وملاحظاته على المنشأة؛
منتصف الأربعينات والخمسينات	ازداد الاهتمام بدراسة الهياكل المالية لموجودات المنشأة، فتم استخدام النماذج الرياضية في تقييم المخزون والتدفقات النقدية، حيث كان التحليل الداخلي موازيا للتحليل الخارجي، وأصبح للقرارات المالية أهمية كبيرة في حيات المنشأة، وتميزت هذه المرحلة كذلك بظهور الناحية التحليلية للقوائم المالية؛
الستينات	بروز فكرة المحاسبة الإدارية، حيث اهتمت بدراسة قرارات التمويل الاستثماري وكلفة رأس المال، كذلك بدا الاهتمام بوظيفتي التخطيط والرقابة كوسائل لمساعدة الإدارة للتهوض بمهامها؛

السبعينات	برز الاهتمام المحاسبة الإدارية بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية، وتطور محاسبة التكاليف واستخداماتها، تطورت المحاسبة الإدارية لتصبح الجهة التي تجمع البيانات وتبرئ المعلومات للأطراف الخارجية والداخلية للمشاريع، وما يميز هذه الفترة كذلك معالجة المشكلات من وجهة نظر الإدارة؛
الثمانينات	زيادة الاهتمام بتكلفة رأس المال واخذ عنصر التضخم بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية والتحليل المالي، وأدى التضخم كذلك إلى زيادة المخاطر وحالت عدم التأكد التي تواجهها المنشآت وظهرت الشركات متعددة الجنسيات والتكتلات الاقتصادية؛
التسعينات	ولادة مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية، والإدارية لرسم السياسات الاستثمارية؛

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 11-13.

من خلال هذا العرض التاريخي للمحاسبة الإدارية نخلص إلى أنها تعد مصدرا للتنسيق بين مختلف الموارد الاقتصادية المتاحة، كذلك يجب أن تأخذ في الحسبان الموارد التي يمكن السيطرة عليها وتلك التي لا يمكن تحقيق ذلك على نحو مباشر في عملية تقييم كفاءة الأداء وفعالية الإدارة في تعظيم أهداف المنشأة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: نظام معلومات المحاسبة الإدارية والمالية

إن النظام بصفة عامة هو مجموعة الأشياء والعلاقات القائمة بينها لتحقيق أهداف معينة ويمكن توضيح الفرق بين نظام المعلومات للمحاسبة الإدارية والمالية من خلال الجدول أدناه.

الجدول (2): الفرق بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية ونظام معلومات المحاسبة المالية.

من حيث	نظام معلومات المحاسبة الإدارية	نظام معلومات المحاسبة المالية
الهدف منه	يخدم أعضاء المنشأة الذين يعملون بادرتهما وتسييرها نحو أهدافها.	يخدم مستخدمون خارج المنشأة

<sup>1</sup> يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 14.

الأفق الزمني الذي تقوم على أساسه المحاسبة	يهتم بالبيانات التاريخية والمستقبلية على حد سواء دون الوقوع في حرج الموضوعية لأن معلوماتها موجهة للإدارة فقط.	ينصب على تحليل الأحداث الماضية فقط للحرص على مبدأ الموضوعية في أعداد المعلومات المحاسبية التي ستكون أساس للعلاقات المالية بين مجموعة من الناس
وسائل وطرق تحليل البيانات	يتمتع بمرونة تامة في استخدام الطرق والوسائل المحاسبية والرياضية والإحصائية لتحليل البيانات .	نظام القيد المزدوج.
المعلومة	يركز على المعلومات التي تصدرها الأقسام والأنشطة المختلفة في المنشأة.	يركز على المنشأة ككل باعتبارها الوحدة المحاسبية .
المخرجات	المعلومات التي تصدر عنه لا تخضع للتدقيق من أي طرف خارجي.	نظرا لأن المعلومات التي تصدر عنه يتم تدقيقها والتأكد منها من قبل مدقق خارجي محايد فإنه يمكن الثقة بها.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005، عمان الأردن، ص 23، 24.

من خلال الجدول أعلاه سننتج انه بالرغم من الاختلافات بين نظامي المعلومات المالية والمحاسبية إلا انه لا غني للإدارة عن أي منهما؛

المبحث الثالث: العلاقة بين عناصر الإدارة والتدقيق

ويمكن كذلك توضيح العلاقة بين عناصر الإدارة و التدقيق من حيث:

### المطلب الأول: العلاقة بين الإدارة والمحاسبة الإدارية

يمكن أن تتجلى علاقة الإدارة بالمحاسبة الإدارية من خلال وظائف العملية الإدارية، فلا يمكن أن تحقق أهداف الإدارة بدون الدور الذي تطلع به المحاسبة الإدارية في كل وظيفة حيث تقوم الإدارة المحاسبية بتصميم نظمها المحاسبية وفق خطط الدولة والمسؤولية للتنظيم الداخلي لأية منشأة، وان المحاسبة الإدارية تقوم بتحليل وعرض البيانات المحاسبية على شكل نظم معلومات لترشيد عملية صنع القرارات الإدارية لمختلف المستويات الإدارية، لذا فان أي تحليل لوظائف المنشأة يبرز دور المحاسبة الإدارية على نحو فعال ومؤثر في أداءها، فالعلاقة بين المحاسبة الإدارية والإدارة تقع في حكم الاندماج والتكامل، لذا سمية المعرفة المحاسبية التي تهتم بهذا الشأن بالمحاسبة الإدارية<sup>1</sup>:

كذلك إن لمعلومات المحاسبة الإدارية دور في اتخاذ القرارات الإدارية حيث تعتبر ذات أهمية بالغة للجهات الداخلية بالمنشأة، وبشكل عام فان معلومات المحاسبة الإدارية تساعد على اتخاذ قرارات تقع ضمن مجالات عديدة منها التخطيط طويل الأجل، التنظيم والتوجيه، ... الخ<sup>2</sup>.

بالإضافة الى ذلك فإنه إذا كانت المهام الادارية الأساسية وعلى الاخص منها التخطيطية، تتعلق بالمستقبل بكل مدياته المستهدفة، فإن موقع المحاسبة الادارية في اطار انظمة المعلومات الادارية يحتل مكانا بالغ الأهمية، ذلك لأن كل بيانات المحاسبة الادارية مستقبلية تنبئية، ومن ثم معلوماتها تتفق مع المواقع الزمنية للقرارات الإدارية ذات الآثار المستقبلية<sup>3</sup>:

أي انه يمكن القول أن المحاسبة الإدارية هي الإدارة من خلال المحاسبة فالإدارة وجهاز المحاسبة يجب أن يتعاونوا معاونة صادقة في الوصول إلى قرارات إدارية رشيدة مبنية على معلومات وبيانات دقيقة ومناسبة، ولعل المساهمة التي تسهم بها المحاسبة في ذلك تجعل القرارات الإدارية أكثر موضوعية وابعاد من مجرد الحديث والتخمين<sup>4</sup>.

### المطلب الثاني : العلاقة بين الإدارة والتدقيق

<sup>1</sup> يوحنا عبد آل ادم، صالح الرزق، مرجع سبق ذكره، ص24.

<sup>2</sup> احمد الطاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة القاهرة، 2009، ص ص 12، 13.

<sup>3</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الادارية – مفاهيم – اتخاذ قرارات – تخطيط – رقابة – تقييم اداء، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997، ص 21.

<sup>4</sup> يحي محمد قلى، أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين ، الطبعة الأولى ، لبيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص 88 .

يمكن تحديد العلاقة بين الإدارة والتدقيق من خلال الرجوع إلى فروضه التي يقوم عليها ومن بينها نجد فرض عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة والذي يقوم على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة، وذلك بإمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق بغية اتخاذ قرارات صائبة على أساسها، وإمداد الإدارة للمدقق بمعلومات يستطيع أن يعتمد عليها في إبداء رأي في محاييد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة؛<sup>1</sup>

كذلك من خلال فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم الذي يعني انه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فانه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فانه يجب أن يتوافر في هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل الملائمة، البعد عن التحيز، القياس الكمي، القابلية للفحص.<sup>2</sup>

بالإضافة إلى أن الإدارة عند قيامها بوظيفة التخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد.<sup>3</sup>

كما أن للتدقيق أهمية كبيرة في خدمة الإدارة والعاملين داخل المشروع من خلال توفيره لبيانات ومعلومات وقوائم وتقارير مالية ومحاسبية مدققة ومعتمدة من المراجع؛<sup>4</sup>

فبدون مصادقة المدقق على مخرجات العملية الإدارية، تبقى بدون شرعية ولا يمكن للمتعاملين الخارجيين البناء عليها في عملية اتخاذ قراراتهم؛

### المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة والتدقيق

إن للتدقيق والمحاسبة علاقة وطيدة يمكن أن تتصف بالتداخل والتكامل فيما بينهما، ويتضح ذلك من خلال التطور التاريخي لكليهما والذي تميز بالتزامن والترابط، فالتدقيق قديم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من اجل إشباع حاجاته كما أسلفنا الذكر، لتظهر المحاسبة بشكل منتظم بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة قياس قيمة السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لتدقيق الحسابات، إذ أن هذا الأخير لم يظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها؛<sup>5</sup> كذلك إن للمحاسبة

<sup>1</sup> محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 13 و 14.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص 21.

<sup>3</sup> محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير (منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس بالمدينة الجزائر، 2008، ص 11.

<sup>4</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل – الإطار النظري – المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، 2007، الإسكندرية، ص 18.

<sup>5</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 07.

أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف الخارجية عن المؤسسة وذلك لاهتمامها بتقييم الأنشطة الخدمية للمجتمع والتي تركز على تزويد الأطراف المهتمة بالأمر المالية للوحدات الاقتصادية بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مالية تتصل بنشاط المؤسسة، وهذه الميزة يتميز بها التدقيق كذلك؛<sup>1</sup>

بالإضافة إلى أن التدقيق ليس فرعاً من فروع المحاسبة، لكنه نظام مستقل بذاته، بيد أنه يعتمد اعتماداً كلياً على نتائج عملية المحاسبة؛<sup>2</sup>

كذلك إن هدف التدقيق يتمثل في إبداء المدقق لرأي فني عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية وتقديمها للإطراف الخارجية صاحبة المصلحة، وقد استعار التدقيق من المحاسبة مبادئها المقبولة عموماً واستخدمها كمعايير للحكم على توافق البيانات المالية المقدمة للفحص، ومعنى ذلك أن هناك درجة من الارتباط بين كل من التدقيق والمحاسبة على الرغم من انفصالهما، حيث يوجد لكل منهما إطاره الفكري المستقل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> يوسفات علي، محاضرات نظرية المحاسبة، السنة الأولى ماستر، غير منشورة، 2012/2013، ص17.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص18.

## خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق يمكن القول انه في ظل التغيرات التي يشهدها العالم تزداد حاجة المؤسسة إلى مجموعة من الأنظمة لتحقيق غاياتها وأهدافها المرجوة، بحيث أن هذه الأنظمة تتميز بالتداخل والتكامل والترابط فيما بينها، فالإدارة باعتبارها مجموعة من الأنشطة والوظائف تحتاج لتحقيق أهدافها إلى معلومات مالية وغير مالية لاتخاذ قراراتها بكل كفاءة وفاعلية، وهنا تظهر أهمية المحاسبة بالنسبة للعملية الإدارية، لكن في ظل كل هذا فإن هذه المعلومات يمكن أن تتعرض للتضليل، ومن هذا المنطلق تكون المؤسسة في مواجهه خطر فقدان متعاملها ومكانتها وسمعتها، ومنه أصبح بالضرورة على المؤسسة البحث عن طرف ثالث يقوم بإصباغ طابع الشرعية والمصداقية على مخرجات العملية المالية والإدارية حديثا، وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي حول ماهية التدقيق الإداري كوسيلة ضمان لفعالية العمل الإداري في المؤسسة.

الفصل

التجارة

### مقدمة الفصل:

تكمن الأهمية البالغة للتدقيق بالنسبة للمؤسسات، باعتباره المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج نشاطاتها وتقاريرها المالية التي تعتمد عليها العديد من الأطراف الخارجية في إعداد قراراتها، فهو يسعى إلى لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش؛

وباعتبار التدقيق علم من العلوم له تعريفه الخاص و أنواعه و فروعه منها التدقيق الإداري، والذي جاء نتيجة لتطور التدقيق مع تطور الفكر الإداري، وحاجة المؤسسة إلى معلومات جديدة ودقيقة، فهو يهدف إلى العمل على تقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف وعدم الكفاءة في النظام الإداري للمؤسسة؛

و لتوضيح أكثر لكل المفاهيم المتعلقة بالتدقيق بصفة عامة والتدقيق الإداري بصفة خاصة، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث أحتوى المبحث الأول الإطار العام للتدقيق أما المبحث الثاني فقد تضمن مفاهيم أساسية حول التدقيق الإداري، والمبحث الثالث المعايير الدولية للتدقيق الإداري

المبحث الأول: مفاهيم نظرية للتدقيق

ظهر التدقيق كان لتلبية احتياجات المؤسسة الناتجة عن المشاكل العديدة التي تعانها، فمن خلال هذا المبحث سنتناول مفاهيم عامة حول التدقيق بداية بالمفهوم والمراحل في المطلب الأول، ثم الأهداف والأهمية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث سنتطرق إلى الأنواع والمعايير.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

أولاً: مفهوم التدقيق

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المحاسبية ومن قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي، نجد من بينها:

تعريف لجنة مفاهيم التدقيق المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية "AAA" بأنه "عملية تقييم موضوعي للاحداث الاقتصادية، في المنشأة، بطريقة مقبولة وتوصيل نتائجها إلى المستخدم"<sup>1</sup>؛

وقد عرف معهد الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين "UEC" التدقيق بأنه "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه"<sup>2</sup>؛

وقد عرف **Bonnault et Germond** التدقيق على انه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدي تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"<sup>3</sup>؛

ومنه يمكننا استنتاج التعريف التالي للتدقيق، بأنه عملية منظمة و ممنهجة يقوم بها شخص مهني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات، للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.

Jean. c, Henri. B, auditopérotationel- efficacité-efficiencie au sécurité, 2 e edition Economica , Parise,1996 .p.14.

<sup>2</sup>بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد

للمصبرات"، رسالة ماجستير مقدمة، جامعة الجزائر-03-، 2011/2010، ص07.

<sup>3</sup>محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، (منشورة)، جامعة

الجزائر/10/03/2011 ص05.

## ثانيا : التطور التاريخي للتدقيق :<sup>1</sup>

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، مما أدى إلى تطور الدقة المحاسبية للسجلات، وبازدياد اتساع حجم المنشآت، ازدادت الحاجة إلى إصباغ طابع الشرعية والمصدقية على مخرجاتها، مما أدى بالمساهمين إلى تعيين مدقي حسابات كوكلاء بالأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة؛

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1581، بحيث أصبحت العضوية في هذه الكلية عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة حيث كان لبريطانيا السبق في ذلك بإنشائها لجمعية المحاسبين القانونيين عام 1854، ثم جاء قانون الشركات 1862 الذي نص على وجوب عملية التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، أما الدول الثانية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة عام 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902، استراليا 1904، مصر 1904، فلندا 1911 وهكذا حتى أصبح لا يخلو من بلد في وقتنا المعاصر الحاضر.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

إن من وراء القيام بعملية التدقيق تحقيق أهداف عدة، كما أن له أهمية كبيرة،

### أولا: أهمية التدقيق

ترجع هذه الأهمية إلى الجهات المستفيدة منه، وتمثل هذه الاطراف في<sup>2</sup>:

إدارة المشروع: تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة؛

طائفة المستثمرين: تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة؛

البنوك التجارية والصناعية: فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها؛

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000/1999، ص 19،20.

<sup>2</sup> فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير (منشورة)، مدرسة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 51.

رجال الاقتصاد: يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي؛

أما الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ.

وعلى ضوء ما يحدث من فساد مالي وإداري، فقد أصبح من الأهمية دعم هذا المركز بأشخاص يتمتعون بالمناعة الأخلاقية، ولأن أي تغاضي من طرفهم على المخالفات المالية والإدارية سيؤدي إلى الإضرار بسمعة المؤسسة وبالتالي تدمير بيئة العمل بها<sup>1</sup>.

### ثانيا: أهداف التدقيق:

إن المؤسسة تعتبر محط أنظار العديد من المتعاملين ذوي مصالح مختلفة ومتعارضة أحيانا، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات و النتائج<sup>2</sup>، ويمكن بوجه الإجمال، حصر الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق في نواح عدة كما يظهر في الجدول أدناه<sup>3</sup> في الصفحة الموالية:

الجدول (03): يمثل الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق

الأهداف التقليدية للتدقيق :	الأهداف الحديثة للتدقيق :
<p>-التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر المشروع وسجلاته؛</p> <p>-الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مفيد بالدفاتر و السجلات؛</p> <p>- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛</p>	<p>مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها؛</p> <p>تقييم نتائج أعمال المشرع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛</p> <p>تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛</p>

<sup>1</sup> طلال علي الشويب، أهمية التدقيق الخارجي، على الخط، جريدة الداى، العدد(116-A0)، 2011، ص42.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 9.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر عمان، 2000، ص14، 15.

<p>تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.</p>	<p>- تقليل فرص الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة.</p>
--	--

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 14، 15.

من خلال الجدول أعلاه يتضح جليا أن تطور أهداف التدقيق يتماشى والتغيرات التي تحدث مع متطلبات الأطراف الخارجية ودرجة اعتمادها على مخرجات عملية التدقيق.

### المطلب الثالث: أنواع التدقيق ومعاييرها

#### أولاً: أنواع التدقيق

إن للتدقيق أنواعا متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها، وبالرغم من ذلك فهي تلتقي في الأهداف ومستويات الأداء التي تحكمها، وعليه يمكن توضيح تلك التبويبات كالتالي:

1. من حيث القائمين بعملية التدقيق وفي هذه الحالة نميز ما يلي<sup>1</sup>:
  - التدقيق الداخلي: وهو التدقيق الذي يتم بوساطة من طرف من داخل المؤسسة، ويهدف أساسا التأكد من أن البيانات و المعلومات المقدمة للإدارة سليمة ودقيقة و موثوقة؛
  - التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم بوساطة من قبل طرف خارج المؤسسة مستقل عن إدارتها
2. من حيث الإلزام: ونميز ما يلي<sup>2</sup>:
  - تدقيق إلزامي: هو التدقيق الذي تلزم المنشأة به وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة حيث انه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة؛
  - تدقيق اختياري: وفيه تقوم المنشأة بتعيين المدقق اختياريا دون إلزام من قبل قانون أو تشريع؛

<sup>1</sup> مجاهد سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 7، 8.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 25 - ص 31.

3. من حيث مواعيد ابتداء التدقيق: ونميز ما يلي<sup>1</sup>:

التدقيق نهائي: يتميز بأنه يوفر للمدقق حسابات جاهزة ومرصدة، وما على المدقق الا فحص العمليات للاختبار صحتها؛

- التدقيق المستمر: وتتميز هذه الطريقة انها تتيح للمدقق الوقت الكافي للقيام بكل ما يراه مناسباً لتكوين قناعة حول صحة الحسابات؛

4. من زاوية نطاق التدقيق: ونميز ما يلي<sup>2</sup>:

- تدقيق كامل: وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات والمستندات ككل بقصد التوصل إلى رأي في محايد حول صحتها؛

- تدقيق جزئي: وهنا يقتصر دور المدقق على بعض العمليات أو القيود دون غيرها، أي لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما على ما حدد له في العقد المبرم فقط:

5. من حيث مدى الفحص: ونميز ما يلي<sup>3</sup>:

- تدقيق تفصيلي (شامل): هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات؛

- تدقيق اختياري: هو التدقيق الذي يقوم المدقق فيه باختيار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بعملية الفحص ثم يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة؛

6. من حيث الغرض: ونميز ما يلي:

- التدقيق الإداري: هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق؛

- تدقيق التكاليف: هو التحقق وفحص صحة حسابات التكاليف ومدى التزام المنشأة عند أعدادها بالخطط والمعايير الموضوعية؛

<sup>1</sup> غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (منشورة)، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 8-9.

<sup>2</sup> - عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير (منشورة)، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007/2006، ص 17 - 18.

<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 25 - 31.

ثانياً: معايير التدقيق

يمكن تعريف المعايير بأنها "أنماط يلزم تحققها وأخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي، ومعايير التدقيق هي التي يجب أن يراعيها ويلزم المراجع بها أثناء أداء مهمته المهنية" <sup>1</sup> وذلك من أجل إنجاز عملية التدقيق بالجودة المطلوبة، وتنقسم معايير التدقيق إلى:

المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، وتتكون من ثلاث معايير

**المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية**

ينص هذا المعيار على أن التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع، كما يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب و التدقيق من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، وأن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة. <sup>2</sup>

**المعيار الثاني: استقلال المدقق**

إن توافر الاستقلال والحياد لدى المدقق يعزز الثقة في الرأي الذي بين يديه في تقريره على القوائم المالية المنشورة، ولذا فاستقلالية المدقق تعتبر حجر الزاوية الذي تقوم عليه مهنة التدقيق؛ <sup>3</sup>

**المعيار الثالث:**

**بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني**

وهي التزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ومن الجهود التي بذلت في هذا الصدد تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين، فالأولى تحديد مضمون المدقق، والثانية الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة. <sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007 ص 33.

<sup>2</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 35.

<sup>3</sup> يوسف محمد جريوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008، ص 757.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، 2002، ص 71، 70.

### معايير الأداء المهني أو العمل الميداني:

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق،<sup>1</sup> وتتمثل في ما يلي:

#### المعيار الأول: كفاية التخطيط والإشراف

يعتبر المدقق مسؤول عن تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتعريفهم بمسؤولياتهم و أهداف إجراءات المدقق التي سيقومون بتنفيذها، وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص:

المعيار الثاني: تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يعد هذا المعيار من الأهمية بمكان لأن مدى ما يقوم به المدقق من فحص واختبارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وبناء على ذلك يجب على المدقق أن يمارس قدرًا كبيرًا من العناية والاهتمام واليقظة لاكتشاف أوجه الضعف أو العيوب التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>:

#### المعيار الثالث: كفاية الأدلة

أي ضرورة حصول المدقق على قرائن كافية عن طريق الفحص المستندي والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وذلك لإبداء رأي سليم في القوائم المالية تحت الفحص.<sup>3</sup>

#### معايير التقرير:<sup>4</sup>

وتسمى معايير إعداد تقرير المدقق و هي أربعة معايير حسب التالي:

- ❖ يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً.
- ❖ يجب أن يبين التقرير بان تلك المبادئ مطبقة بثبات و تجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك.
- ❖ يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات الناحية العلمية، مرجع سبق ذكره، ص16.

<sup>2</sup> محمد الفيومي و عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 41، 42.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، أدار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص160.

<sup>4</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، عمان، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2000، ص38، 39.

❖ يجب أن يبين التقرير رأى مدقق الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما يقترن اسم مدقق الحسابات بالقوائم المالية يجب أن يوضح التقرير طبيعة عمل المدقق أو درجة المسؤولية التي يتحملها. وما يمكن قوله هو أنه لكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية يجب الالتزام بهذه المعايير دون أن يتم تعديلها أو عدم الاهتمام بها.

إن عدم تمكن الإدارة من التعرف على نواحي الضعف والخلل في عملية التنفيذ، وتحليل الأداء الفعلي لسياسات المؤسسة، أنتج سعي المؤسسة إلى إيجاد أداة تعمل على تحسين أدائها، وجعله أكثر كفاءة وفاعلية، ما أدى إلى ظهور التدقيق الإداري؛

و من خلال هذا المبحث سنحاول توضيح مفهوم التدقيق الإداري ومراحله وذلك في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني نتناول الأهمية والأهداف، وفي المطلب الثالث نتطرق إلى المدقق الإداري.

### المطلب الأول: مفهوم التدقيق الإداري ومراحله

#### أولاً: تعريف التدقيق الإداري:

هناك عدة محاولات بذلت للتوصل إلى تعريف شامل وموحد للتدقيق الإداري منها ما يلي:

عرف المعهد البريطاني للإدارة التدقيق الإداري بأنه: "فحص وتقييم منتظم و شامل وبناء للممارسات والطرق الإدارية يتم بواسطة شخص خارجي مستقل"<sup>1</sup>؛

وعرفه معهد المدققين الداخليين بأمريكا كذلك بأنه: "عملية تقييم منتظم و مستقل و موجه للمستقبل يتم بواسطة المدقق الداخلي للأنشطة التنظيمية التي تخضع لرقابة المستويات الإدارية العليا والوسطى و الدولة بغرض تطوير ربحية المنشأة وتحقيق الأهداف التنظيمية الأخرى (تحقيق أغراض البرامج، الأهداف الاجتماعية، و تنمية قدرات العاملين)"<sup>2</sup>؛

ومنه يمكن تعريف التدقيق الإداري بأنه هو عملية منظمة تتم بغرض التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه و تقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق.

#### ثانياً: مراحل التدقيق الإداري

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الجزء الرابع، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع عمان، 2009، ص124.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطرنة، مرجع سبق ذكره، ص32.

لا يمكن للمدقق الإداري إتباع منهج واحد في التدقيق الإداري نظرا لتعدد مجالاته، إلا أن معظم هته الإجراءات تكون قابلة للتطبيق في معظم التدقيق الإداري وتمثل في<sup>1</sup>:

أ- التخطيط للتدقيق الإداري:

غالبا ما تقوم الإدارة العليا بتعيين مجال البحث وأهداف التدقيق الإداري، بعد ذلك يجب على المدقق الداخلي التخطيط للعمل لغرض تنفيذ الأهداف المعنية، ويجب توثيق الدليل على هذا التخطيط، وفي هذه المرحلة يقوم المدقق بعملية تقييم المخاطر ثم المسح الأولي، وبعدها يعد مخططات التدفق وكذلك يعمل تحريات خلال التدقيق في اجتماع تحضيرى مع المشرفين على العملية التي يتم تدقيقها، و بوجود هذه المعلومات يقوم المدقق بتصميم برنامج تدقيق لغرض استخدامه كموجه لجمع الأدلة حول التقييم النهائي للعمليات:

ب- جمع الأدلة حول الأداء:

يتمثل الغرض من جمع الأدلة في الحصول على أساس حقيقي لتقييم معايير الأداء التي تم التعرف عليها مسبقا ومن الأمثلة على الأدلة التي يمكن تفحصها لغرض تقييم الأداء هي معايير الأداء والدليل على الأداء؛  
و تعد المقابلة هي وسيلة مهمة في جمع الأدلة حول التدقيق، وبعد أن يتم الانتهاء من المقابلة، يجب تحضير مذكرة حول النقاط المهمة التي يتم تغطيتها في هذه المقابلة؛

ج- تحليل وفحص الانحرافات:

عند القيام بتجميع الأدلة على المدقق أن يكون حذرا من الانحرافات عن سياسة الشركة وعدم كفاءة أو عدم فعالية الأداء، ويتوجب عليه أن يعمل على التمييز بين الانحرافات غير المهمة والانحرافات المهمة؛

د- تحديد الإجراءات المصححة:

بعد التحليل و التحري عن الانحراف يقوم المدقق بالإجابة على سؤالين وهما ما هي الأعمال التصحيحية التي يمكن اتخاذها؟، وهل هذه الأعمال التصحيحية القابلة للتطبيق؟، مع الأخذ بالاعتبار عدة عوامل مثل العلاقة بين الكلفة والفائدة والتوافق مع سياسات الشركة الأخرى؛

هـ- التقرير على نتائج التدقيق الإداري:

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 133-142.

يعتبر التقرير الخطوة الأخيرة في التدقيق الإداري، كذلك يجب على المدقق القيام بتقارير غير رسمية ومؤقتة خلال عملية التدقيق، ويعتبر شكل ومضمون التقرير أهمية بالغة تتمثل في زيادة فهمه<sup>1</sup>.

ولتنفيذ هذه المراحل يستعين المدقق الإداري بمجموعة من الأساليب المتمثلة في (أسلوب الاستعلام والمقابلات الشخصية، أسلوب الاستبيان، أسلوب الدراسة والتحليل والاستنباط، أسلوب الجرد الفعلي والمعاينة، أسلوب الملاحظة الفعلية)<sup>2</sup>؛

كذلك ان التدقيق الإداري الذي اجري بشكل صحيح ، سيوفر للادارة صورة واضحة لمواطن الضعف ومواطن القوة والسعي لتصحيحها<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق الإداري

#### أولاً: أهمية التدقيق الإداري:

إن التدقيق الإداري ممكن إن يخدم الإدارة في المجالات التالية<sup>4</sup>:

- 1- في مجال السياسات: يساعد المدقق الإداري في تجميع و تبويب و تحليل البيانات المحاسبية والاقتصادية اللازمة للإدارة من اجل وضع السياسات الملائمة؛
- 2- في مجال اتخاذ القرارات: يساعد المدقق الإداري في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق بإستراتيجية تحديد الأهداف و التأكد مما إذا كانت البيانات و المعلومات تناسب إلى الأهداف العليا بشكل سليم و ملائم لاتخاذ القرارات؛
- 3- في مجال التخطيط: يساعد المدقق الإداري في عملية وضع الخطط حيث يقوم بفحصها فحوصاً وثيقاً و عميقاً لتفادي احتمال الفشل في المستقبل؛
- 4- في مجال تفويض السلطات و تحديد المسؤوليات: يساعد المدقق الإداري علي توفير نظام سليم لتفويض السلطات و توزيع المسؤوليات و ذلك باشتراكه مع الإدارة العليا في القيام بهذا التحديد؛
- 5- في مجال الاتصالات: يلعب المدقق الإداري دوراً هاماً في تحسين نظام الاتصالات داخل المشروع و يساعد في تصميم قنوات الاتصال الملائمة؛
- 6- في مجال قياس النتائج: يساعد المدقق الإداري في تحديد المناطق أو العمليات التي تسهم في تحسين صورة الربحية مع العمل على وضع نظام سليم لتقييم الأداء؛

#### ثانياً: أهداف التدقيق الإداري:

إن للتدقيق الإداري أهدافاً عدة نذكر منها<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> محمد ياسين رحاحلة، دراسة مقارنة لمعايير التدقيق والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد 07، العدد (أ)، 1، 2011، ص 21.

<sup>2</sup> محمد احمد الأشقر، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة و ترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 35، 36 .

<sup>3</sup> Robert m Cheaghd, why-and-how-to conduct amangement audit, chamber of commerce of the united state, wachington 6 dc, nd, p12.

<sup>4</sup> محمد احمد الأشقر، مرجع سبق ذكره، ص 11، 12.

- أ- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهداف المشرع المحدد مسبقاً؛
- ب- معاونة الإدارة على ترشيدها قراراتها، عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع و اقتراح وسائل التصحيح الملائمة؛
- ج- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة؛
- د- ألبحث عن الاختناقات و المعوقات في العمليات التشغيلية و تحليلها؛
- هـ- مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختيار و تقييم أنظمة الرقابة المستخدمة؛
- و لتحقيق أهداف التدقيق الإداري بصورة فعالة، يجب قيام تعاون بين المدقق الخارجي و المدقق الداخلي للقيام به،<sup>2</sup> فهذا التكامل يعتبر الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتواني للمعلومات ذات المصدقية للإدارة لاتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: أنواع التدقيق الإداري ومن يقوم به:

- هناك اختلاف في تقسيم أنواع التدقيق الإداري، فهناك من يقسمه إلى<sup>4</sup>:
- تدقيق إداري لهدف الخاص: يتميز بأنه فحص و تقييم احد المجالات داخل المشروع؛
- تدقيق إداري مستمر: وهو التدقيق الذي يزاو على مدار العام لجميع مجالات النشاط داخل المشروع

وقسم كذلك إلى ثلاثة أنواع كالتالي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002 ، ص413،412.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان ،نفس المرجع أعلاه ،،ص426

<sup>3</sup> محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص35.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان ،مرجع سبق ذكره ، ص 419الى424.

<sup>5</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، مرجع سبق ذكره،ص125.

- التدقيق الوظيفي: ويتعامل مع مجموعة معينة من المسؤوليات التشغيلية أو الأنشطة مثل التسويق، المشتريات و التركيز ربما يكون على نشاط معين في مكان واحد أو من خلال المنظمة؛
- التدقيق التنظيمي: ويركز على الوحدة التنظيمية مثل القسم أو المصنع و ليس على النشاطات أو العمليات، و التأكيد ربما يكون على فعالية و كفاءة الوحدة التنظيمية؛
- تدقيق المهام المحددة: و التي تتم بناء على طلب الإدارة و هو يتنوع بشكل واسع من ناحية الغرض و النطاق، و يمكن أن يشمل الاندماج أو دراسة أثار القوانين أو الأنظمة.

### ثانيا: المدقق الإداري

#### ❖ من يقوم بالتدقيق الإداري:

اما فيما يخص من يقوم بالتدقيق الإداري فقد تعددت أوجه النظر بخصوص ذلك ، فمنهم من يرى أن المدقق الخارجي هو الأجدر بهذه المهمة ، ومنهم من يرى أن المدقق الداخلي هو الأقدر ، ويرى فريق ثالث ، أن تحقيق أهداف التدقيق الإداري بصورة فعالة ، يتطلب قيام تعاون بين المدقق الخارجي و المدقق الداخلي للقيام بالتدقيق الإداري ، ويستند هذا الرأي إلى أن تمتع المدقق الخارجي باستقلال كامل عن الإدارة ، يمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للمشروع، أما المدقق الداخلي فسوف يعمل على ترشيد القرارات الإدارية من حيث إظهار نقاط الضعف في الهيكل التنظيمي والخطط والنظم والسياسات واقتراح أفضل السبل لحلها<sup>1</sup>؛ كذلك يعتبر التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الادارية عن طريق الضخ المتواني للمعلومات ذات المصدقية للإدارة في اتخاذ القرارات<sup>2</sup>.

و بغض النظر عن من يقوم بعملية التدقيق الإداري فإنه يجب توافر مجموعة من الصفات الخاصة لدى المدقق بالإضافة إلى تأهيله العلمي و العملي حتى يتمكن من القيام بمهام التدقيق الإداري.

#### ❖ المدقق الإداري والكفاءة والفعالية

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان ،نفس المرجع أعلاه ، ص 425- 429 .

<sup>2</sup> - محي الدين محمود عمر ،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة ،رسالة ماجستير ( منشورة ) ،قسم علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة ،2009 ،ص35 .

لقد أدى التطور الحديث في التدقيق إلى ظهور ما يعرف بتدقيق الكفاءة والفاعلية كمستويات حديثة، ما أدى إلى وقوع العبء على المدقق لتفعيل دوره في مجال تدقيق مثل هذه العناصر الحديثة؛<sup>1</sup>

تدقيق الكفاءة: يعتبر هذا المستوى من التدقيق اعلي من المستوي التقليدي المتمثل في التدقيق المالي، ويتضمن تدقيق جوانب الاقتصاد والكفاءة في إدارة الأنشطة المختلفة إلى جانب المراجعة المالية.<sup>2</sup>

تدقيق الفعالية: يمثل هذا المستوى الحد الأقصى المطلوب أو المستهدف أن تصل إليه عملية التدقيق بمفهومها الحديث، و يتطلب تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، ووجود إجراءات وسياسات رقابية صارمة إضافة لوجود معايير تحدد ما يستخدم من الموارد لتحقيق أهداف المؤسسة.<sup>3</sup>

و يعتبر كل من تدقيق المالي، تدقيق الكفاءة ثم الفعالية، المستويات الرئيسية للتدقيق الإداري، والتي على المدقق الإداري تتبعها أثناء القيام بعملية التدقيق.<sup>4</sup>

### المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الإداري

- <sup>1</sup> - محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره، ص 158.
- <sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، مرجع سبق ذكره، ص 126.
- <sup>3</sup> - احمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، مرجع سبق ذكره ص 126 .
- <sup>4</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 153

من خلال طبيعة التدقيق الإداري، يمكن القول إن معايير التدقيق المالي لا يمكن أن تستخدم بالكامل في التدقيق الإداري إلا أنه يمكن استخدام ما يتلاءم مع تلك الطبيعة المميزة، مع تطوير أو استحداث بعض المعايير الأخرى.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: أنواع المعايير الدولية والهيئات القائمة على إصدارها

#### أولاً: أنواع المعايير الدولية للتدقيق

تمثل معايير التدقيق الدولية ISA إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS من ناحية، ولا تحرم أية دولة من إصدار

معايير مراجعة خاصة بها، وتتمثل في<sup>2</sup>:

أولاً: من 1 – 99 المعايير الدولية لرقابة الجودة المهنية؛

ثانياً: الإطار الدولي لعمليات التأكد؛

ثالثاً : (100-199) معايير التدقيق الدولية : وتتضمن:

100 – 199 أمور تمهيدية؛

200 – 299 المبادئ العامة و المسؤوليات؛

300 – 399 التخطيط؛

400 – 499 الرقابة الداخلية؛

500 – 599 أدلة إثبات التدقيق؛

600 – 699 استخدام عمل الآخرين؛

700-799 نتائج التدقيق و إعداد التقارير؛

800 – 899 المجالات المتخصصة؛

900 – 999 فحص المعلومات السابقة؛

رابعاً (1000-1999) إيضاحات تطبيق التدقيق الدولي؛

<sup>1</sup> - عبد الرحمان بابنات ،ناصر داداي عدون ،مرجع سبق ذكره ،ص 74 .

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان،ص 58،59.

خامسا (2000- 2699) المعايير الدولية لعمليات المراجعة:

سادسا (2700 - 2999) بيانات ممارسة المراجعة العمليات الدولية؛

سابعاً (3000 – 3699)المعايير الدولية لعمليات التأكيد؛

ثامنا 3700 – 3999 بيانات ممارسات عمليات التأكيد الدولية؛

تاسعا 4000- 4699 المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة؛

عاشرا 4700- 4999 بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية؛

و يتضمن كل معيار من هذه المعايير على مجموعة تفصيلات،<sup>1</sup>حيث يشمل هدفا واحدا أو عدة أهداف تقدم السياق الذي يتم ضمنه وضع شروط هذا المعيار.

ثانيا : الهيئات القائمة على إصدار المعايير الدولية للتدقيق:

و لإيجاد مستويات وإرشادات مهنية للتدقيق، من أجل الوصول بيئة للتوافق والتناغم بين الدول وفك العزلة عنها، تعمل الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق على إصدار هذه المعايير، و تمثلت هذه الهيئات في:

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC<sup>2</sup>: بدأت فكرة إنشاء الاتحاد عام 1973، وتمت الموافقة على إنشائه رسميا بالمؤتمر الدولي للمحاسبين بميونخ بألمانيا عام 1977، وتم إنشاؤه كهيئة عالمية تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة حتى يمكنها الاستمرار في خدماتها في صورة عالية الجودة؛

مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية IAASB<sup>3</sup>: يعتبر هيئة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، قام بإصدار هيكل متكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية؛

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA<sup>1</sup>: يعد المنظمة الرئيسية لمهنة التدقيق، بحيث يعمل على إصدار معايير تدقيقية وأخلاقية فضلا عن الخدمات الأخرى التي يقدمها من خلال لجانه، حيث أن من أهم أهدافه تطوير معايير أداء التدقيق.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 17.

<sup>2</sup> وجدي حامد حجازي،المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل ،دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ،الإسكندرية ،2010،ص9.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث،مرجع سبق ذكره، ص58.

وما يمكن قوله هو أن سعي هذه الهيئات لوضع وتطوير معايير التدقيق هو اعتبارها الأساس الذي تقوم عليه هذه العملية، والإطار العام الذي يجب أن يلتزم به كل ممارس لهذه المهنة.

### المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية:

بالاستناد إلى المعايير العامة للتدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) ومعايير التدقيق الحكومي الصادر عن مكتب المحاسب العام (GAO) يمكن تصنيف معايير التدقيق الإداري إلى ثلاث مجموعات كما يلي<sup>2</sup>:

#### المجموعة الأولى: المعايير العامة وتشمل:

- الكفاءة: يجب على الموظفين المعيّنين للقيام بالتدقيق أن يمتلكوا كفاءات مهنية للمهام المطلوبة؛
- الاستقلالية: في جميع الأمور ذات العلاقة بعمل التدقيق ومنظمات التدقيق و المدققون الأفراد؛
- بذل العناية المهنية: يجب استعمال العناية المهنية اللازمة عن تخطيط وأداء التدقيق وإعداد التقارير ذات الصلة؛
- الجودة : على كل منظمة تدقيق أن تدير أعمال التدقيق طبقا لهذا المعيار وهو "أن يمتلك نظام مراقبة الجودة الداخلية وان يخضع أيضا لمراجعة خارجية".

#### المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني وتتضمن :

- التخطيط والتوثيق: وذلك من خلال تخطيط ومساعدة العمل بشكل جيد ومراقبته؛
- الرقابة الداخلية: يجب الحصول على فهم مناسب للرقابة الداخلية لتخطيط وتدقيق وتحديد بيئة وزمن ومدى الاختبارات المطلوبة؛
- أدلة التدقيق<sup>3</sup>: يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أن أدلة التدقيق تعني " جمع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق "

#### المجموعة الثالثة<sup>4</sup>: معايير التقرير وتتضمن:

- التوافق مع الأهداف المتوقعة للعميل؛
- وصف كامل لنطاق التدقيق؛

<sup>1</sup> عمر على كامل الدوري، التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد، 2015، 04، ص4.

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد ، مرجع سبق ذكره ، ص88، 87.

<sup>3</sup> - احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 307 .

<sup>4</sup> - احمد حلمي جمعة ،الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، مرجع سبق ذكره ، ص 132 .

- تشخيص المشكلات المتعلقة بالمجال و إجراءات العمل الميداني؛
  - العمل الميداني؛
  - رأي المدقق الإداري (التحفظات، التوصيات).
- وبالرغم من السعي الدؤوب من الهيئات المعنية بتنظيم المهنة لإيجاد إطار منظم وموحد لها ولتسهيل ممارستها إلا أن هناك العديد من التحديات التي تواجه المدقق الإداري .

### المطلب الثالث:التحديات والمشاكل التي تواجه المدقق الإداري

- التأهيل العلمي والعملية للمدقق الإداري<sup>1</sup>: لم يلق التدقيق الإداري قدرا كبيرا من الاهتمام التدقيق المالي، نظرا لما يتطلبه من تأهيل علمي وعملي وعناية مهنية، حيث أن التدقيق الإداري الفعال يعتمد بقدر كبير على المدقق وحالته الذهنية؛
- توفير البيانات في الوقت المناسب : صعوبة توفير البيانات والخطط و البرامج و الأهداف في الوقت المناسب وبالقدر الكافي والدقة العالية؛
- عدم وجود معايير واضحة ومحددة<sup>2</sup>: يستلزم تقييم الأداء الإداري وجود معايير واضحة ومحددة عند الاستخدام للموارد الاقتصادية المتاحة سواء بشرية أو مادية أو مالية

<sup>1</sup> - محمد احمد الأشقر، مرجع سبق ذكره، ص ص،40،39.

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، مرجع سبق ذكره، ص 132.

## خلاصة الفصل :

نظرا للتغيرات الاقتصادية الكبيرة التي شهدتها العالم ما جعل المؤسسات عدة تحولات منها انفصال الملكية عن التسيير مما أدى إلى الحاجة إلى وسيلة أو طرف ثالث يضمن صدق و عدالة التصريحات المقدمة من المؤسسات ، و لهذه الغاية ظهر علم التدقيق الذي لقي اهتماما كبيرا من خلال وضع تعريف له و مبادئ و فروض تحكمه ، ومن خلالها تحددت إجراءاته و خطواته التنفيذية . و يتمثل الهدف العام للتدقيق في الحكم على القوائم المالية للمؤسسة و مدى احترامها للقواعد و الإجراءات الموضوعية مسبقا و رفع تقرير لمن يهمه الأمر :

وتمثلت أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الفئات التي تعتمد على مخرجات العملية التدقيقية في صنع قراراتها ، وقد اهتمت الهيئات المهنية للتدقيق بوضع المعايير التي تعتبر بمثابة الموجه والمرشد لتنفيذ عملية التدقيق بكل فعالية وكفاءة ، كذلك إن للتدقيق أنواعا عدة منها التدقيق الإداري الذي يعتبر بمثابة فحص تحليلي شامل ومنظم للخطط والأهداف والسياسات والهيكل التنظيمي والأساليب والإجراءات والتقارير ووسائل التشغيل واستخدام الموارد المادية والبشرية وأساليب الرقابة في المشروع :

وتختلف منهجية التدقيق الإداري حسب نوع التدقيق لكن في الأغلبية هناك منهجية واحدة يتبعها المدقق الإداري ، و تتمثل أهميته في كونه أداة لرفع كفاءة الأداء الإداري في المؤسسة والرفع من فعاليتها ، وان للتدقيق الإداري عدة أنواع ، وهناك اختلاف للآراء حول من المدقق الأنسب للقيام بمهمة التدقيق الإداري وظهر فكرة " نظام الفريق " وذلك لتغطية جوانب القصور في وجهات النظر السابقة

# دراسة حالة

مقدمة الفصل:

بعد الدراسة النظرية لموضوع التدقيق بصفة عامة والتدقيق الإداري بصفة خاصة، ويهدف ربطه بالجانب التطبيقي لمعرفة مدى تطبيقه ميدانياً، وهذا في ظل التغيرات المستمرة، تمت الدراسة الميدانية على مستوى الحيز الجغرافي لولاية مستغانم بهدف معرفة مدى تطبيق التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية وذلك من خلال مبحثين بحيث تضمن المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة، أما المبحث الثاني فقد أحتوى تحليل النتائج.

#### المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة

##### المطلب الأول: حدود الدراسة

تمثلت الحدود البشرية لهذه الدراسة كل من المهنيين، مدققين داخليين وخارجيين وعمال في الإدارات، أما الحدود الموضوعية فقد تمثلت في أن الدراسة قد اهتمت بالمحاور المرتبطة بكل من الإدارة، والتدقيق بصفة عامة والتدقيق الإداري والمعايير الدولية.

أما الحدود المكانية فقد تمثلت في أن الغرض من هذه الدراسة هو استبانته مدى تطبيق التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية، وبهذا انحصرت هذه الدراسة في الحدود الجغرافية لولاية مستغانم وقد شملت بالتحديد بلديتي امستغانم ، و بلدية الحسيان ، وذلك من أجل الحصول على أكبر عينة ممكنة.

بخصوص الحدود الزمنية فتم إعداد الدراسة خلال شهر أفريل من سنة ألفين وسبعة عشر.

##### المطلب الثاني: وصف الدراسة

###### أ- منهج الدراسة

من أجل إيجاد إجابة على إشكالية البحث ولمعرفة واقع التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية، تم تطبيق الجانب النظري على بعض المؤسسات، وآراء بعض المدققين الداخليين والخارجيين بحيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات وتحليلها لاختبار صحة الفرضيات التي سبق وضعها.

###### ب- مجتمع وعينة الدراسة:

تم توزيع 50 قائمة استبيان على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد 45 قائمة، منها 39 قائمة صالحة للدراسة، أي أن نسبة الدراسة شملت (78%)، كما يتضح في الجدول أدناه:

الجدول (04): الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان

الاستبيانات الصالحة للدراسة		الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الموزعة		البيان
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%68	34	%80	40	%90	45	عمال
%4	02	%4	02	%4	02	مدققين خارجيين
%6	03	%6	03	%6	03	مدققين داخليين
%78	39	%90	45	%100	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

ولمعرفة ثبات أداة القياس و حتى تكون صالحة مهما اختلفت الفترة الزمنية للدراسة فقد استخدمنا اختبار ألفا-كرونباخ ،

الجدول(05): معامل الفا كرونباخ

البيان	قيمة معامل الفا كرونباخ
الاستمارة ككل	0.773

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

تبين النتائج أن معامل الثبات للاستبانة هو 77.3% وهي نسبة عالية جدا تدل على وجود اتساق داخلي للاستبانة، ومنه يمكننا الاعتماد على نتائج الاستبانة وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

ج- أساليب جمع البيانات ومكونات الاستبانة:

❖ أساليب جمع البيانات والمعلومات

تنقسم بيانات ومعلومات الدراسة إلى معلومات أولية وأخرى ثانوية:

(1) المعلومات الثانوية: وهي معلومات تم جمعها من مختلف الكتب والمراجع العلمية . وذلك لدعم الجانب النظري للدراسة وهي كما يلي:

- الكتب الخاصة بالتدقيق والإدارة والمحاسبة؛
- الملتقيات والمجلات المتعلقة بالموضوع؛
- الرسائل والأطروحات العلمية.

(2) المعلومات الأولية: وهي معلومات تم الحصول عليها لأول مرة من خلال الدراسة، بواسطة الاستبيان الذي وضع بهدف الإجابة عن إشكالية الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل النتائج

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته

أولاً: هيكل الاستبيان:

يمكن الإشارة إلى أنه تم عرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة قصد تحكيمها، وبعد أن تجمع الملاحظات بعين الاعتبار تم وضع الاستبانة في شكلها النهائي كالتالي:

الجزء الأول: يتضمن أسئلة تتعلق بالعوامل الديمغرافية للعينة؛

الجزء الثاني: يتكون من مجموعة من الأسئلة تهدف إلى الإجابة على الإشكالية، بحيث تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكرت الخماسي بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (06): جدول يوضح مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	1

المصدر: من اعداد الطالب بلاعتماد على محمد خير سليم ابوزيد، الطبعة الاولى، دار جريب للنشر و التوزيع،

عمان، 2010، ص27

ثانياً: تفرغ البيانات - التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس.

الجدول(07): التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة

ذكر	29	74.4%
انثى	10	25.6%

المصدر: من إعداد الطلبة بلاعتماد على مخرجات spss

يوضح لنا الجدول في الصفحة أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، ومنه نلاحظ ان نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور 74.5% ما يعادل 29 ذكرا وبلغت نسبة الإناث 25.6% ما يعادل 10 إناث.

❖ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب العمر:

الجدول(08): التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب العمر

البيان	اقل من 25 سنة	من 25-30 سنة	من 30-40 سنة	المجموع
التكرار	04	14	21	39
النسبة	10.13%	35.9%	53.8%	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss.

يوضح لنا الجدول أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة على الفئات السنوية، ويمكن استنتاج أن الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 40-30 سنة يمثلون النسبة العالية حيث بلغت 53.8%، ثم تليها الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم بين 30-25 سنة بنسبة 35.9%، أما الأفراد الذين يقل أعمارهم عن 25 سنة بلغت نسبتها 10.13%،

❖ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول(09): يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

البيان	ثانوي	تقني سامي	بكالوريا	ماجستير	شهادات	المجموع

	أخرى					
العدد	15	5	09	04	06	39
النسبة	%38.5	%12.8	%23.1	%10.3	%15.4	%100

**المصدر: مخرجات spss**

من خلال الجدول في الصفحة أعلاه يتضح أن اغلب العمال الذين أجريت عليهم الدراسة هم حملة شهادات أخرى والتي تمثل نسبة (38.5%) من إجمالي العينة المدروسة، حيث أن الشهادات الأخرى قد تعبر عن شهادات دون الثالث ثانوي، ثم تلي هذه النسبة نسبة العمال الذين يحملون شهادات البكالوريا في الأغلب يكونون حملت شهادة اليسانس، والتي تقدر ب 23.1%، ثم حاملي شهادة الثانوي ب 15.4%، ثم تليها حاملي شهادة الماجستير بحيث قدرت ب 12.8%، وأخيرا حاملي شهادة تقني سامي ب 10.3%.

❖ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب المهنة الحالية:

الجدول(10): توزيع افراد العينة حسب المهنة الحالية

البيان	مدير وحدة	مساعد مدير	رئيس مصلحة	مدقق داخلي	مدقق خارجي	اخرى	المجموع
العدد	1	2	6	3	2	25	39
النسبة	%2.6	%5.1	%15.4	%7.7	%5.1	%64.1	%100

**المصدر: مخرجات spss**

من خلال الجدول السابق اتضح لنا توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المشغولة حاليا بحيث أن الأفراد الذين يشغلون مناصب أخرى يمثلون أعلى نسبة ب64.1%، بعدها الذين يشغلون وظيفة رئيس مصلحة بنسبة 15.4%، ثم

تليها وظيفة مدقق داخلي بنسبة 7.7%، أما بالنسبة لوظيفتي مدقق خارجي ومساعد مدير فكانت نسبتهم متساوية بـ 5.1%، وبالنسبة للأضعف نسبة فكانت للذين يشغلون وظيفة مدير وحدة بـ 2.6%.

التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب سنوات الخبرة:

الجدول(11):يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

المجموع	أكثر من 10 سنوات	من 7 إلى 10 سنوات	من 5 إلى 7 سنوات	أقل من 5 سنوات	
39	13	8	9	9	العدد
%100	%33.3	%20.5	%23.1	%23.1	النسبة

المصدر: مخرجات spss

يتضح من خلال الجدول أعلاه إن ذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات هم الأكثر في الدراسة، حيث بلغت نسبتهم 33.3% من إجمالي العينة المبحوثة، ثم تليها فئة ذات الخبرة أقل من خمس سنوات مع ذوي الخبرة من 5 سنوات إلى 7 سنوات بنسبة 23.1%، ثم من 7 إلى 10 سنوات بنسبة 20.5%.

الجدول(12): نتائج التحليل الإحصائي لمدى إدراك عينة الدراسة لواقع التدقيق الإداري

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	يعتبر التدقيق الإداري عملية منظمة للحصول على ادلة تتعلق بكفاءة وفعالية الأنشطة داخل المشروع	4.62	0.633	01
02	يعتبر المدقق الإداري شخص مهني مستقل في أداء عمله	4.15	0.933	05
03	يقوم المدقق بعملية التدقيق داخل كل أقسام المؤسسة وفروعها	3.82	0.970	09
04	يراعي المدقق عند قيامه بعملية التدقيق مصالح جميع الأطراف التي تستفيد من المعلومات	4.03	0.986	06
05	يهدف التدقيق الإداري في المنشأة العمومية إلى تقديم أكبر قدر من الخدمات	3.79	1.151	10
06	يهدف المدقق الإداري إلى إبداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها	4.21	0.923	04
07	يتم التدقيق الإداري وفق مراحل محددة مسبقا من طرف المدقق الإداري	3.77	0.872	11
08	يقوم المدقق الإداري بمراقبة جميع أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة	3.72	0.944	12
09	يساعد التدقيق الإداري في تحقيق رغبات الإدارة	04	1.026	07
10	يعد التأهيل العلمي والعملية من الصفات الواجب توفرها في المدقق الإداري.	4.41	0.715	03
11	تعد العناية المهنية ضرورية أثناء أداء عملية التدقيق الإداري.	3.87	0.963	08
12	إن عدم توفر الخبرة الكافية لدى المدقق تؤثر على	4.49	0.790	02

			جودة ادلة التدقيق.
	0.908	4.073	القيم الاحصائية

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات sps

من خلال الجدول اعلاه يلاحظ ان المتوسط الحسابي لجل فقرات المحور الاول يفوق النظري (3) ، حيث يلاحظ من الجدول ان الاتفاق ازيد حول الفقرة رقم(01) والتي تدل على ان التدقيق الاداري هو عملية منظمة للحصول على ادلة تتعلق بكفاءة وفعالية الانشطة داخل المشروع وذلك بمتوسط حسابي 4.62 وانحراف معياري 0.633، اما في المرتبة الثانية كل من الفقرة (12) و(10) بمتوسط حسابي متقارب 4.62 و4.21 على الترتيب وانحراف معياري 0.663 و0.790 على التوالي، وبعدها كل من الفقرة (04) و(09) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.03 و4 على التوالي، وانحراف معياري 0.986 و1.026 على الترتيب، ثم بعدها الفقرة رقم (11) و(03) بمتوسط حسابي متقارب 3.87 و3.82 وانحراف معياري كذلك متقارب 0.963 و0.970 على الترتيب ، ثم الفقرة رقم (07) و(08) بمتوسط حسابي يساوي 3.77 و 3.72 على الترتيب وانحراف معياري 0.872 و0.944 على التوالي. الجدول (13): نتائج التحليل الاحصائي لمدى ادراك عينة الدراسة لمدى تطبيق التدقيق الاداري

#### وفق المعايير الدولية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
13	يجب ان يكون المدقق الاداري ملم بجميع معايير التدقيق والمحاسبة الدولية.	4.54	0.822	01
14	ترفع التقارير من طرف المدقق الاداري التي توضح ان الانشطة او الاداء قد تم وفق المعايير الدولية.	04	0.761	06
15	ان الفائدة من تطبيق معايير دولية في التدقيق الاداري هو محاولة ايجاد اطار منظم للممارسة المهنية لهذه المهنة	4.10	0.754	04
16	إن توحيد المعايير وتداولها يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق الاداري	4.28	0.759	02

16	1.069	3.26	يوضح معيار مسؤولية الادارة عن اعداد القوائم ومسؤولية المراجع عن ابدء الرأي فيها واظهار كافة المعوقات التي حالت دون اداء واجبه واعطت له الحق في اظهار رأي متحفظ او عدم ابداء رأي	17
07	0.795	04	تقع مسؤولية منع اكتشاف الغش والخطأ على عاتق الادارة من خلال مسؤولياتها عن وضع نظام الرقابة الداخلية وعلى المدقق السعي دائما للتأكد من صحة البيانات والقوائم المالية المقدمة اليه عن طريق الحصول على ادلة اثبات التي تؤكد له عدم وجود أخطاء او غش.	18
08	1.061	3.92	ضرورة اتصال المدقق مع المسؤولين في المؤسسة لاعلامهم بالامور المكتشفة اثناء قيامه بعملية التدقيق.	19
13	0.944	3.72	ضرورة وجود معايير للمدقق الاداري كإرشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.	20
03	0.864	4.21	إن إستخدامتم تامدقق لعملية مقارنة المعلومات المالية للفترات السابقة مع الفترة الحالية محل التدقيق يوضح التغيرات التي طرأت عليها.	21
12	0.818	3.74	في حالت عدم الحصول على كفاية في الادلة يحاول المدقق الحصول على ادلة من الادارة يشير فيها الى مسؤولياته.	22
15	1.060	3.67	عندما يستفيد المدقق من عمل منجز من خبير يجب ان يحصل على ادلة اثبات كافية تجعل عمل الخبير ملائم لاغراض التدقيق.	23
05	0.903	4.03	يعد التقرير الوثيقة النهائية التي يعتمد عليها كثير من الفئات المتعاملة مع المنظمة محل التدقيق في اتخاذ قراراتها.	24
10	0.961	3.85	تحديد معايير وتوفير ارشادات حول مسؤوليات المدقق عن المقارنات التي يجريها.	25
14	0.982	3.67	تهدف هذه المعايير الى وضع قواعد وإرشادات بخصوص إرتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة.	26
11	0.885	3.82	توجد معوقات كثيرة تؤثر على سيرورة عملية التدقيق الاداري وبالتالي التأثير على كفاءته وفعاليتته.	27

09	1.209	3.90	يعتبر عدم وجود معايير واضحة ومحددة للتدقيق الإداري أحد معوقات كفاءته وفعاليتته.	28
	0.915	3.919		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss.

تمت معالجة هذا المحور من خلال العبارات الموضحة في الجدول اعلاه حيث حققت العبارات متوسطا حسابيا عام 3.98 وانحراف معياري 0.912 ، حيث ان المتوسط الحسابي يفوق النظري 3 وهذا يدل على وجود اتفاق كبير جدا بين افراد عينة الدراسة ويزداد الاتفاق حول الفقرة رقم 13 ذات الوسط الحسابي 4.54 وانحراف معياري 0.822 وهذا يدل على ان هناك تطبيق للمعايير الدولية في التدقيق الإداري، ثم في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (16) و (21) بمتوسط حسابي 4.28 و 4.21 و انحراف معياري 0.759 و 0.864 على الترتيب، اما في المرتبة الرابعة الفقرة رقم (15) ورقم (24) بمتوسط حسابي 4.10 و 4.03 و انحراف معياري 0.754 و 0.9.3 على التوالي، اما في المرتبة الخامسة الفقرة رقم (14) ورقم (18) بمتوسط حسابي 4 اكل منهما وانحراف معياري 0.761 و 0.795 على الترتيب، اما في المرتبة السادسة الفقرة رقم (19) و(28) بمتوسط حسابي متقارب 3.92 و 3.90 وانحراف معياري 1.061 و 1.209 على التوالي، ثم تليها كل من الفقرة رقم (25) و(27) بمتوسط حسابي 3.85 و 3.82 وانحراف معياري 0.961 و 0.885 على الترتيب ، ثم الفقرة رقم (22) و(20) بمتوسط حسابي 3.74 و 3.72 وانحراف معياري 0.818 و 0.944، ثم الفقرة رقم 26 ورقم 23 بمتوسط حسابي 3.67 لكل منهما وانحراف معياري 0.982 و 1.060 على الترتيب واخيرا الفقرة رقم 17 بمتوسط حسابي 3.26 و انحراف معياري 1.069.

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات

أولاً : اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي، المهنة الحالية، سنوات الخبرة)، تتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية :

سنقوم باختبار هذه الفرضية و ذلك باستخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، حول وجود فروق بين اراء العينة المدروسة حول واقع التدقيق الإداري حيث ان قيمة مستوى الدلالة (sig)

اقل من مستوى 0.05 و العكس صحيح، مما يعني عدم وجود فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري في إجابات أفراد العينة المدروسة

ولاختبار صحة هذه الفرضية حول وجود فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي، و المهنة الحالية، و سنوات الخبرة فقد تم اللجوء الى اختبار التباين الأحادي ANOVA و بالاستناد الى برنامج الإحصائي spss التي كانت اهم نتائجه موضحة في الاتي:

• اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص هذه الفرضية على انه لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري تعزى الى المؤهل العلمي

الجدول (14): نتائج تحليل التباين الاحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المستوى العلمي

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.720	0.523	0.082	4	0.333	بين المجموعات
-	-	0.158	34	5.362	خارجا لمجموعات
-	-	-	38	5.692	المجموع

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول اعلاه ان متوسط المربعات بين المجموعات يبلغ (0.333) وقيمة F التي بلغت (0.523) ومستوى المعنوية (0.720) وهو يزيد عن (0.05)، اي ان هذه النتائج تشير الى انه لا توجد فروقات جوهرية حول واقع التدقيق الإداري تعزى لمتغير المستوى العلمي؛

وبهذه النتائج نرفض الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على انه لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الإداري تعزى الى المؤهل العلمي، لتحل محلها الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروقات جوهرية حول واقع التدقيق الإداري تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

واقع التدقيق الإداري في ظل المعايير الدولية  
دراسة ميدانية لبعض المؤسسات بولاية مستغانم

• اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص هذه الفرضية على انه لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى لمتغير المهنة الحالية

الجدول (15): نتائج تحليل التباين الاحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المهنة الحالية

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.865	3.340	0.056	5	0.279	بين المجموعات
-	-	0.164	33	5.413	خارج المجموعات
-	-	-	38	5.692	المجموع

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول نجد ان متوسط المربعات بين المجموعات يبلغ (0.279) وقيمة F بلغت (0.340) عند مستوى معنوية (0.865) وهو ما يزيد عن (0.05) هذا ما يشير الى وجود فروقات جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى الى متغير المهنة الحالية ، اي رفض الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على انه لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى الى متغير المهنة الحالية ، لتحل محلها الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروقات جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى الى متغير المهنة الحالية .

• اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

والتي تنص على انه لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى لمتغير سنوات الخبرة

الجدول (16): تحليل نتائج التباين الاحادي (ANOVA) لمتغير سنوات الخبرة .

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.021	3.685	0.455	03	1.366	المجموعات
-	-	0.124	35	4.325	خارج المجموعات
-	-	-	38	5.692	بين المجموعات

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من خلال الجدول اعلاه ان متوسط المربعات بين المجموعات يبلغ (1.366) وقيمة F تبلغ (3.685) ومستوى المعنوية (0.021) وهو يقل عن (0.05) ، اي ان هذه النتائج تشير الى عدم وجود فروقات جوهرية تعزى لمتغير سنوات الخبرة ، ومنه نقبل الفرضية الثانية والتي تشير الى انه توجد فروقات في واقع التدقيق الاداري تعزى الى سنوات الخبرة ، ونرفض الفرضية التي تنص على انه لا توجد فروق حول واقع التدقيق الاداري تعزى الى سنوات الخبرة .

بناء على اختبار الفرضيات الفرعية السابقة المنبثقة من الفرضية العامة نرفض الفرضية العامة في المؤهل العلمي والمهنة الحالية التي تنص على ( لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى للمؤهل العلمي والمهنة الحالية)، لتحل محلها الفرضية البديلة التي تنص على انه (توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى لمتغير المؤهل العلمي والمهنة الحالية)، بينما في فرضية سنوات الخبرة نقبل الفرضية العامة التي تنص على (لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى لسنوات الخبرة) ، ونرفض الفرضية البديلة التي تنص على ( توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى لسنوات الخبرة) .

ثانيا : اختبار الفرضية الرئيسية الثانية :توجد فروق جوهرية حول مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي، المهنة الحالية،سنوات الخبرة)،تفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية :

سنقوم باختبار هذه الفرضية و ذلك باستخدام تحليل التباين الاحادي (ANOVA)،

■ اختبار الفرضية الفرعية الاولى

نص الفرضية :لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول (17): تحليل نتائج اتباين الاحادي ANOVA لمتغير المؤهل العلمي .

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	بين المجموعات
0.559	0.759	0.117	4	0.470	

خارج المجموعات	5.258	34	0.115	-	-
المجموع	5.728	38	-	-	-

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يوضح الجدول اعلاه ان متوسط المربعات بين المجموعات يبلغ (0.470) وقيمة F التي

بلغت (0.759) ومستوى معنوية (0.559) وهي تزيد عن (0.05) ، وهذه النتائج تشير الى وجود فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى لمتغير المؤهل العلمي، اي رفض الفرضية الفرعية الاولى التي تنص على انه (لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى لمتغير المؤهل العلمي)، لتحل محلها الفرضية التي تنص على انه (توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى الى المؤهل العلمي).

▪ اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

نص الفرضية: لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى الى المهنة الحالية.

الجدول (18): تحليل نتائج اتباين الاحادي ANOVA لمتغير المهنة الحالية.

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.603	0.735	0.115	5	0.574	بين المجموعات
-	-	0.165	33	5.154	داخل المجموعات
-	-	-	38	5.728	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss.

يوضح الجدول اعلاه ان متوسط المربعات بين المجموعات بلغ (0.574) وقيمة F التي بلغت (0.735) ومستوى المعنوية (0.603) وهو يزيد عن (0.05) ، اي ان هذه النتائج تشير الى وجود فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى الى المهنة الحالية، وعلى ضوء هذه النتائج نرفض الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على انه (لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى للمهنة الحالية)، لتحل محلها الفرضية البديلة التي تنص على (توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى الى المهنة الحالية).

▪ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

نص الفرضية : لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى لسنوات الخبرة

الجدول (19): تحليل نتائج اتباين الاحادي ANOVA لمتغير المهنة الحالية.

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.008	4.664	0.545	3	1.636	بين المجموعات
-	-	0.117	35	4.092	خارج المجموعات
-	-	-	38	5.728	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نستنتج من خلال الجدول اعلاه ان متوسط المربعات بين المجموعات يبلغ (1.636) وقيمة F التي بلغت (4.664) ومستوى المعنوية (0.008) وهو يقل عن (0.05)، وهذه النتائج تشير الى عدم وجود فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى لسنوات الخبرة، ومن خلال هذه النتائج نقبل الفرضية الثالثة التي تنص على (توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى لسنوات الخبرة) ونرفض الفرضية البديلة والتي تنص على انه (لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى لسنوات الخبرة)؛

بناء على اختبار الفرضيات الفرعية السابقة المنبثقة من الفرضية العامة نرفض الفرضية العامة في المؤهل العلمي والمهنة الحالية التي تنص على (لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى للمؤهل العلمي والمهنة الحالية)، لتحل محلها الفرضية البديلة التي تنص على انه (توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى للمؤهل العلمي والمهنة الحالية)، بينما في فرضية سنوات الخبرة نقبل الفرضية العامة التي تنص على (لا توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى لسنوات الخبرة)، ونرفض الفرضية البديلة التي تنص على (توجد فروق جوهرية في مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الإداري تعزى لسنوات الخبرة).

وبالتالي وبعد الدراسة الإحصائية لبعض المؤسسات بولاية مستغانم حول واقع تطبيق التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية استخلصنا أن هذه المؤسسات لا تعتمد على هذا النوع من التدقيق.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى أن التدقيق الإداري يعتبر موضوع حديث، كذلك إن المؤسسات لازالت تفتقد إلى الوعي بموضوع التدقيق الإداري نظرا إلى عدة أسباب منها عدم إدراك المسؤولين لأهميته وعدم وجود معايير محلية واضحة ومحددة خاصة به من جهة، وغياب التأهيل العلمي في هذا الجانب لهم، نظرا لحدثة الموضوع، وإلى عدم تحيينهم لمعلوماتهم و الاطلاع على المتغيرات المستمرة المتعلقة به من جهة أخرى.

الأختام

## خاتمة:

من خلال ما سبق تعتبر الإدارة من الأمور الحيوية والجوهرية في عصرنا الحالي، فهي عبارة عن مجموعة الوظائف المتمثلة في التنبؤ والتخطيط والتنظيم وإصدار الأوامر، ونظرا للعلاقات التي تربط المؤسسة بغيرها وجب العمل على متابعة أداء المؤسسات للوصول إلى نتيجة ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية والفعلية للمؤسسة؛

يمكن تعريف التدقيق بأنه عملية منظمة لفحص دفاتر المؤسسة وسجلاتها المحاسبية وبياناتها المالية والتأكد من صحتها ومطابقتها للمعايير المعتمدة ووضع النتائج بين أيدي المستخدمين المعنيين؛

التدقيق الإداري كأعلى مستويات التدقيق يعرف بأنه تدقيق النواحي الإدارية للمنشأة للتأكد من أنها تحقق أقصى منفعة بأقل تكلفة ممكنة.

ومن خلال إشكالية الدراسة المطروحة إلى الوصول إلى مدى تطبيق التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية للتدقيق في المؤسسات الجزائرية، خلصنا إلى النتائج التالية :

- يعتبر التدقيق الإداري احد أهم المواضيع الحديثة ذات الأهمية البالغة بالنسبة لكل الأطراف الاقتصادية؛
- تعتبر الكفاءة و الفعالية أعلى مستويات التدقيق هذا ما يتطلب توفير تأهيل العلمي للمدققين في هذا الجانب؛
- إن المعايير الدولية هي الإطار المنظم لمهنة التدقيق الإداري من حيث توحيد الأداء وباعتبارها القواعد التي يحتكم إليها المدقق أثناء تأدية العملية التدقيق.
- تواجه المدقق الإداري العديد من المشاكل والمعوقات، في الواقع العملي من خلال التباعد بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير المعمول بها في الجزائر.

## ❖ التوصيات:

ويمكن استخلاص مجموعة من التوصيات كالتالي:

- إن النظام الإداري المعتمد في المؤسسات لم يرق بعد إلى مستوى يلي متطلبات اقتصاد السوق، و ذلك بسبب عدم مقدرته على توليد المعلومات ذات مصداقية لذلك يجب إيلاء مزيد من الاهتمام بالمنظومة الإدارية.
- ضرورة العمل على التأهيل العلمي الدوري للمدققين للوصول إلى مدقق إداري يتميز بصفات رجل الإدارة،
- منح الاستقلالية التامة للمدقق، والمدقق الإداري بصفة خاصة وذلك لضمان تأدية مهامه بكل كفاءة وفعالية؛
- الإهتمام بوضع معايير و قواعد خاصة بالتدقيق الإداري، و العمل على وضع معايير محلية على المستوى الوطني و إيصالها إلى الأطراف المعنية في شكل تقارير أو مجلات.
- نظرا لحتمية التدقيق الإداري باعتباره يمثل العملية التدقيقية الحديثة، يجب على المؤسسات بذل المزيد من الجهود في هذا الإطار من اجل الوصول إلى إطارات ذات معرفة ووعي بهذا النوع من التدقيق.

افاق الدراسة :

من خلال هذا البحث تجلت لنا افاق الدراسة فيما يلي:

- التدقيق الإداري وفق المعايير الجزائرية.

- التدقيق الإداري في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المواهب

## قائمة المراجع:

### 1. الكتب:

- إبراهيم المنيف، **تطور الفكر الإداري المعاصر**، الطبعة الثالثة، أفاق الإبداع للنشر والإعلام، البلد، 1999.
- الفيين اريز، **جمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، احمد حامد حياج، دار المريخ، الرياض، 2002.
- الاميرة ابراهيم عثمان، **عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الادارية**، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2003.
- احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000.
- احمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد**، الجزء الرابع، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع عمان، 2009.
- احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان.
- احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- احمد الطاهر، محمد ابو نصار، **المحاسبة الادارية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة القاهرة، 2009.
- يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2006.
- وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2010.
- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، عمان، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2000.
- يحي محمد قلى، **اساليب المحاسبة الادارية للقادة الاداريين وغير التجاريين** ، الطبعة الاولى ، ليتراك للنشر و التوزيع، القاهرة، 2003.
- موسى خليل، **الإدارة المعاصرة المبادئ الوظائف الممارسة**، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر و التوزيع، بيروت، 2005.

- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008.
- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية ، 2002.
- محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل - الاطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، 2007، الاسكندرية.
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- سامر جلدة، السلوك التنظيمي والنظريات الإدارية الحديثة، الطبعة الأولى، دار أسامة للتوزيع والنشر، عمان، 2009.
- سنان الموسوي، الإدارة المعاصرة الأصول والتطبيقات، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2002 .
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،اصول المراجعة، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2000.
- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، أدارالجامعية، الإسكندرية، 2004.
- علي عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الرابعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.
- علي شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
- فؤاد الشيخ سالم وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، الطبعة السادسة، مركز الكتب الأردني، الأردن، 1998،
- ري إتش جاريسون، اريك نورين، ترجمة محمد عصام الدين زايد، احمد حامد حجاج، المحاسبة الادارية، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2000.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000/1999.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر عمان، 2000.

- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005، الإسكندرية، ص 23، 24

- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.

### الرسائل الجامعية

- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات"، رسالة ماجستير، (منشورة)، جامعة الجزائر -03-، 2011/2010.

- محمد احمد الأشقر، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة و ترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة، 2008.

- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، (منشورة)، جامعة الجزائر 2010، 03/2011.

- فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير (منشورة)، مدرسة الدكتوراه، تخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير (منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدينة، 2008.

## المجالات و الجرائد:

- محمد ياسين رحاحلة، دراسة مقارنة لمعايير التدقيق والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد 07، العدد (أ،1)، 2011.
- عمر على كامل الدوري، التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، على الخط، العدد، 04، 2015.
- يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008.
- طلال علي الشويب، أهمية التدقيق الخارجي، على الخط، جريدة الداى، العدد (A0-116)، 2011.

## المنشورات:

- الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مبادئ إدارة الاعمال، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، بدون طبعة، بدون سنة.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

الكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

التخصص: تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

استبيان لواقع التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية

الاخ الفاضل / الاخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ...

الاستبيان الذي بين يديك هو احد أدوات الدراسة للاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير بجامعة مستغانم ، حيث يمثل هذا الاستبيان احد أهم جوانب بحثنا الذي يهدف إلى تحليل آراء مجموعة من أهل الاختصاص في هذا المجال كمهنيين من محاسبين ، ومدققين داخليين او خارجيين، حول الموضوع الموسوم ب واقع التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية. ونظرا لاهمية الدراسة سواء بالنسبة لنا كباحثين او لما سيترتب عليها من فائدة على المهنة ، نرجوا التكرم بلإجابة على الأسئلة كما ان معلوماتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي فقط؛ ونشكركم مسبقا على مساعداتكم لنا في إطار هذه الدراسة .

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدي

الجزء الاول : ( معلومات شخصية ) : من فضلك ضع علامة (x) في الخانة المناسبة

1) الجنس : ذكر:  انثى:

2) العمر : اقل من 25 سنة  من 25-30 سنة  من 30 الى 40 سنة  من

من 40 سنة فما فوق

3) المؤهل العلمي : تقني سامي  بكالوريا  ماجستير  دكتوراه

شهادات أخرى

4) المهنة الحالية : مديروحدة  مساعد مدير  رئيس دائرة  رئيس مصلحة

مدقق داخلي  مدقق خارجي  اخرى

5) سنوات الخبرة: اقل من خمس سنوات  من 5 الى 7 سنوات  من 7 الى 10 من

10 سنوات فما فوق

الجزء الثاني : (متعلق بموضوع الدراسة ) من فضلك ضع علامة (X) في الخانة المناسبة  
المحور الاول: واقع التدقيق الاداري

الاجابة					العبارة	الرقم
لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
					يعتبر التدقيق الإداري عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفعالية الأنشطة داخل المشروع.	1
					يعتبر المدقق الإداري شخص مهني مستقل في أداء عمله .	2
					يقوم المدقق بعملية التدقيق داخل كل أقسام المؤسسة وفروعها.	3
					يراعي المدقق عند قيامه بعملية التدقيق مصالح جميع الأطراف التي تستفيد من المعلومات.	4
					يهدف التدقيق الإداري في المنشأة العمومية إلى تقديم اكبر قدر من الخدمات.	5
					يهدف المدقق الإداري إلى إبداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها .	6
					يتم التدقيق الإداري وفق مراحل محددة مسبقاً من طرف المدقق الإداري .	7
					يقوم المدقق الإداري بمراقبة جميع أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .	8
					يساعد التدقيق الإداري في تحقيق رغبات الإدارة .	9
					يعد التأهيل العلمي و العملي من الصفات الواجب توفرها في المدقق الإداري .	10
					تعد العناية المهنية ضرورية أثناء أداء عملية التدقيق الإداري .	11
					إن عدم توفر الخبرة الكافية لدي المدقق تؤثر على جودة أداء التدقيق.	12

المحور الثاني:مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري

					يجب أن يكون المدقق الإداري ملم بجميع معايير التدقيق و المحاسبة الدولية	13
					ترفع التقارير من طرف المدقق الإداري التي توضح أن الاشطة أو الأداء قد تم وفق المعايير الدولية	14
					إن الفائدة من تطبيق معايير دولية في التدقيق الإداري هو محاولة إيجاد إطار منظم للممارسة المهنية لهذه المهنة	15
					إن توحيد المعايير و تدولها يزيد من فعالية و نجاعة التدقيق الإداري	16
					يوضح معيار مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي فيها وإظهار كافة المعوقات التي حالت دون أداء واجبه وأعطت له الحق في إظهار رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي	17
					تقع مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ على عاتق الإدارة من خلال مسؤولياتها عن وضع نظام الرقابة الداخلية، وعلى المدقق السعي دائماً للتأكد من صحة البيانات والقوائم المالية المقدمة إليه عن طريق الحصول على أدلة الإثبات التي تؤكد له عدم وجود أخطاء أو غش .	18
					ضرورة اتصال المدقق مع المسؤولين في المؤسسة لإعلامهم بالأمور المكتشفة أثناء قيامه بعملية التدقيق.	19
					ضرورة وجود معايير وللمدقق الإداري كإرشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .	20
					إن استخدام المدقق لعملية مقارنة المعلومات المالية للفترات السابقة مع الفترة الحالية محل التدقيق يوضح التغيرات التي طرأت عليها	21
					في حالة عدم الحصول على كفاية في الأدلة يحاول المدقق الحصول على أدلة من الإدارة يشير فيها إلى مسؤولياته	22
					عندما يستفيد المدقق من عمل منجز من خبير يجب أن يحصل على أدلة إثبات كافية تجعل عمل الخبير ملائم لإغراض التدقيق	23
					يعد التقرير الوثيقة النهائية التي يعتمد عليها كثير من الفئات المتعاملة مع المنظمة محل التدقيق في اتخاذ قراراته	24
					تحديد معايير و توفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق عن المقارنات التي يجريها	25
					يهدف ذا المعايير إلى وضع قواعد و إرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة	26
					توجد معوقات كثيرة تؤثر على سيرورة عملية التدقيق الإداري ، وبالتالي التأثير على كفاءته وفعاليتها.	27
					يعتبر عدم وجود معايير واضحة ومحددة للتدقيق الإداري احد معوقات كفاءة وفعاليتها	28

الملحق الثاني: مخرجات spss

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	29	74.4	74.4	74.4
انثى	10	25.6	25.6	100.0
v Total	39	100.0	100.0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنة 25 من اقل	4	10.3	10.3	10.3
25-30 من سنة	14	35.9	35.9	46.2
30-40, سنة	21	53.8	53.8	100.0
Total	39	100.0	100.0	

الحالية المهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
وحدة مدير	1	2.6	2.6	2.6
مدير مساعد	2	5.1	5.1	7.7
مصلحة رئيس	6	15.4	15.4	23.1
داخلي مدقق	3	7.7	7.7	30.8
خارجي مدقق	2	5.1	5.1	35.9
اخرى	25	64.1	64.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

العلمي المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ثانوي	6	15.4	15.4	15.4
سامي تقني	4	10.3	10.3	25.6
بكالوريا	9	23.1	23.1	48.7
ماجستير	5	12.8	12.8	61.5
اخرى شهادلت	15	38.5	38.5	100.0
Total	39	100.0	100.0	

الخبر سنوات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات خمس من اقل	9	23.1	23.1	23.1
سنوات 7 الى 5 من	9	23.1	23.1	46.2
Valid سنوات 10 الى 7 من	8	20.5	20.5	66.7
سنوات 10 من اكثر	13	33.3	33.3	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## الأولى الفقرة

## الثانية الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	16	41.0	41.0	41.0
أوافق	16	41.0	41.0	82.1
محايد	3	7.7	7.7	89.7
أوافق لا بشدة	4	10.3	10.3	100.0
Total	39	100.0	100.0	

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	26	66.7	66.7	66.7
أوافق	12	30.8	30.8	97.4
أوافق لا	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## الرابعة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	13	33.3	33.3	33.3
أوافق	19	48.7	48.7	82.1
محايد	3	7.7	7.7	89.7
أوافق لا بشدة	3	7.7	7.7	97.4
أوافق لا بشدة	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## الثالثة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	9	23.1	23.1	23.1
أوافق	20	51.3	51.3	74.4
محايد	6	15.4	15.4	89.7
أوافق لا	3	7.7	7.7	97.4
بشدة أوافق لا	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

السادسة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	18	46.2	46.2	46.2
أوافق	15	38.5	38.5	84.6
محايد	2	5.1	5.1	89.7
أوافق لا بشدة	4	10.3	10.3	100.0
Total	39	100.0	100.0	

الخامسة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	13	33.3	33.3	33.3
أوافق	15	38.5	38.5	71.8
محايد	3	7.7	7.7	79.5
أوافق لا بشدة	7	17.9	17.9	97.4
أوافق لا بشدة	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

الثامنة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	7	17.9	17.9	17.9
أوافق	18	46.2	46.2	64.1
محايد	10	25.6	25.6	89.7
أوافق لا بشدة	3	7.7	7.7	97.4
أوافق لا بشدة	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

السادسة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	8	20.5	20.5	20.5
أوافق	18	46.2	46.2	66.7
محايد	10	25.6	25.6	92.3
أوافق لا بشدة	3	7.7	7.7	100.0
Total	39	100.0	100.0	

العاشرة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	19	48.7	48.7	48.7
أوافق	16	41.0	41.0	89.7
محايد	2	5.1	5.1	94.9
أوافق لا بشدة	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

التاسعة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	15	38.5	38.5	38.5
أوافق	15	38.5	38.5	76.9
محايد	5	12.8	12.8	89.7
أوافق لا بشدة	4	10.3	10.3	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## عشر الثانية الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	24	61.5	61.5	61.5
أوافق	12	30.8	30.8	92.3
محايد	1	2.6	2.6	94.9
أوافق لا	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## عشر الرابعة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	9	23.1	23.1	23.1
أوافق	23	59.0	59.0	82.1
محايد	5	12.8	12.8	94.9
أوافق لا	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## عشر الثالثة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	27	69.2	69.2	69.2
أوافق	8	20.5	20.5	89.7
محايد	2	5.1	5.1	94.9
أوافق لا	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	12	30.8	31.6	31.6
أوافق	19	48.7	50.0	81.6
محايد	6	15.4	15.8	97.4
أوافق لا	1	2.6	2.6	100.0
Total	38	97.4	100.0	
Missing System	1	2.6		
Total	39	100.0		

## عشر الحادية الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	11	28.2	28.2	28.2
أوافق	16	41.0	41.0	69.2
محايد	8	20.5	20.5	89.7
أوافق لا	4	10.3	10.3	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## عشر السادسة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	17	43.6	43.6	43.6
أوافق	17	43.6	43.6	87.2
محايد	4	10.3	10.3	97.4
لا أوافق	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## عشر السابعة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق بشدة	4	10.3	10.3	10.3
أوافق	14	35.9	35.9	46.2
محايد	11	28.2	28.2	74.4
لا أوافق	8	20.5	20.5	94.9
لا أوافق بشدة	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## عشر الثامنة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	11	28.2	28.2	28.2
أوافق	18	46.2	46.2	74.4
Valid محايد	9	23.1	23.1	97.4
أوافق لا	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## عشر التاسعة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	13	33.3	33.3	33.3
أوافق	15	38.5	38.5	71.8
Valid محايد	8	20.5	20.5	92.3
أوافق لا	1	2.6	2.6	94.9
بشدة أوافق لا	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

## العشرون الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة أوافق	8	20.5	20.5	20.5

أوافق	17	43.6	43.6	64.1
محايد	9	23.1	23.1	87.2
أوافق لا	5	12.8	12.8	100.0
Total	39	100.0	100.0	

والعشرون الواحد الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	17	43.6	43.6	43.6
أوافق	15	38.5	38.5	82.1
Valid محايد	5	12.8	12.8	94.9
أوافق لا	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

والعشرون الثانية الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	5	12.8	12.8	12.8
أوافق	22	56.4	56.4	69.2
Valid محايد	10	25.6	25.6	94.9
أوافق لا	1	2.6	2.6	97.4
بشدة أوافق لا	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

والعشرون الثالث الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	9	23.1	23.1	23.1
أوافق	15	38.5	38.5	61.5
Valid محايد	10	25.6	25.6	87.2
أوافق لا	4	10.3	10.3	97.4
بشدة أوافق لا	1	2.6	2.6	100.0
Total	39	100.0	100.0	

والعشرون الرابعة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	15	38.5	38.5	38.5
أوافق	13	33.3	33.3	71.8
Valid محايد	9	23.1	23.1	94.9
أوافق لا	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

والعشرون الخامسة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	11	28.2	28.2	28.2
أوافق	15	38.5	38.5	66.7
Valid محايد	9	23.1	23.1	89.7
أوافق لا	4	10.3	10.3	100.0
Total	39	100.0	100.0	

والعشرون السادسة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	8	20.5	20.5	20.5
أوافق	16	41.0	41.0	61.5
Valid محايد	9	23.1	23.1	84.6
أوافق لا	6	15.4	15.4	100.0
Total	39	100.0	100.0	

والعشرون السابعة الفقرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	10	25.6	25.6	25.6
أوافق	14	35.9	35.9	61.5
Valid محايد	13	33.3	33.3	94.9
أوافق لا	2	5.1	5.1	100.0
Total	39	100.0	100.0	

الثامنة الفقرة

والعشرون

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة أوافق	12	30.8	30.8	30.8
أوافق	14	35.9	35.9	66.7
محايد	6	15.4	15.4	82.1
أوافق لا	2	5.1	5.1	87.2
بشدة أوافق لا	5	12.8	12.8	100.0
Total	39	100.0	100.0	

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الاولى الفقرة	39	2	5	4.62	.633
الثانية الفقرة	39	2	5	4.15	.933
الثالثة الفقرة	39	1	5	3.82	.970
الرابعة الفقرة	39	1	5	4.03	.986
الخامسة الفقرة	39	1	5	3.79	1.151
السادسة الفقرة	39	2	5	4.21	.923
السابعة الفقرة	39	2	5	3.77	.872
الثامنة الفقرة	39	1	5	3.72	.944
التاسعة الفقرة	39	2	5	4.00	1.026
العاشرة الفقرة	39	2	5	4.41	.715
عشر الحادية الفقرة	38	2	5	3.87	.963
عشر الثانية الفقرة	39	2	5	4.49	.790
عشر الثالثة الفقرة	39	2	5	4.54	.822
عشر الرابعة الفقرة	39	2	5	4.00	.761
عشر الخامسة الفقرة	39	2	5	4.10	.754
عشر السادسة الفقرة	39	2	5	4.28	.759
عشر السابعة الفقرة	39	1	5	3.26	1.069
عشر الثامنة الفقرة	39	2	5	4.00	.795
عشر التاسعة الفقرة	39	1	5	3.92	1.061
العشرون الفقرة	39	2	5	3.72	.944
والعشرون الواحد الفقرة	39	2	5	4.21	.864

والعشرون الثانية الفقرة	39	1	5	3.74	.818
والعشرون الثالث الفقرة	39	1	5	3.67	1.060
والعشرون الرابعة الفقرة	39	2	5	4.03	.903
والعشرون الخامسة الفقرة	39	2	5	3.85	.961
والعشرون السادسة الفقرة	39	2	5	3.67	.982
والعشرون السابعة الفقرة	39	2	5	3.82	.885
والعشرون الثامنة الفقرة	39	1	5	3.90	1.209
Valid N (listwise)	38				

### الملحق 03: عرض نتائج الاستبيان

#### المحور الاول :

رقم المحور	الاسئلة	التكرار النسبة	موافق بشدة موافق	محاييد	لاوافق	لاوافق بشدة	التكرار والنسبة الاجماليين
	الفقرة الاولى	التكرار النسبة	26 %66.7	12 %30.8	0 %0	1 %2.6	39 %100
	الفقرة الثانية	التكرار النسبة	16 %41	17 %43.06	02 %5.1	04 %10.3	39 %100
	الفقرة الثالثة	التكرار النسبة	9 %23.1	19 %48.7	07 %17.9	03 %7.7	39 %100
	الفقرة الرابعة	التكرار النسبة	13 %33.3	19 %48.7	03 %17.9	03 %7.7	39 %100
	الفقرة الخامسة	التكرار النسبة	12 %30.8	16 %41	03 %7.7	07 %17.9	39 %100
	الفقرة السادسة	التكرار النسبة	17 %43.6	17 %43.6	01 %2.6	04 %10.3	39 %100
	الفقرة السابعة	التكرار النسبة	7 %17.9	20 %51.3	08 %20.5	04 %10.3	39 %100
	الفقرة الثامنة	التكرار النسبة	7 %17.9	19 %48.7	09 %23.1	03 %7.7	39 %100
	الفقرة	التكرار النسبة	15	14	05	05	39

%100	00	%12.8	%12.8	%35.9	%38.5	النسبة	التاسعة	
39	00	01	02	16	20	التكرار	الفقرة العاشرة	
%100	00	%2.6	%5.1	%41	%51.3	النسبة		
39	01	04	08	15	11	التكرار	الفقرة الحادية عشر	
%100	%2.6	%10.3	%20.5	%38.05	%28.2	النسبة		
39	00	02	01	12	29	التكرار	الفقرة الثاني عشر	
%100	%00	%5.1	%2.6	%20.8	%61.5	النسبة		

### المحور الثاني:

التكرار والنسبة الاجماليين	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرار النسبة	الفقرة	رقم المحور
39	00	02	02	08	27	التكرار	السؤال الثالث عشر	
%100	%5.1	%5.1	%5.1	%20.5	%69.2	النسبة		
39	02	05	23	9	9	التكرار	السؤال الرابع عشر	
%100	%00	%5.1	%12.8	%59	%23.1	النسبة		
39	00	01	06	20	12	التكرار	السؤال الخامس عشر	
%100	%00	%2.6	%15.4	%51.3	%30.8	النسبة		
%39	00	01	04	17	17	التكرار	السؤال السادس عشر	
%100	%00	%2.6	%10.3	%43.6	%43.6	النسبة		
39	02	08	11	14	04	التكرار	السؤال السابع عشر	
%100	%5.1	%20.5	%28.2	%35.9	%10.3	النسبة		
39	00	01	09	18	11	التكرار	السؤال الثامن عشر	
%100	00	%2.6	%23.1	%46.2	%28.2	النسبة		
39	02	01	08	15	13	التكرار	السؤال التاسع عشر	
%100	%5.1	%2.6	%20.5	%38.5	%33.3	النسبة		
39	00	05	09	17	8	التكرار	السؤال العشرون	

%100	00	%12.8	%23.1	%43.6	%20.5	النسبة		
39	00	02	05	15	17	التكرار	السؤال الواحد والعشرون	
%100	%00	%5.1	%12.8	%38.5	%43.6	النسبة		
39	01	01	10	22	5	التكرار	السؤال الثاني والعشرون	
%100	%2.6	%2.6	%25.6	%56.4	%12.8	النسبة		
39	01	05	09	15	09	التكرار	السؤال الثالث والعشرون	
%100	%2.6	%12.8	%23.1	%38.5	%23.1	النسبة		
39	00	02	09	14	14	التكرار	السؤال الرابع والعشرون	
%100	%00	%5.1	%23.1	%35.9	%35.9	النسبة		
39	00	04	09	15	11	التكرار	السؤال الخامس والعشرون	
%100	%00	%10.3	%23.1	%38.5	%28.2	النسبة		
39	00	06	09	16	8	التكرار	السؤال السادس والعشرون	
%100	00	15.4	23.1	41	20	النسبة		
39	00	02	13	14	10	التكرار		
%100	%00	%5.1	%33.3	%35.9	%25.6			
39	03	02	06	13	15	التكرار		
%100	%7.7	%5.1	%15.4	%33.3	%38.5	النسبة		

اختبار الفرضيات بتحليل التباين

#### ANOVA

المحور الاول : الفرضية الفرعية الاولى : لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى الى المؤهل العلمي

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.567	4	.142	.578	.680
Within Groups	8.331	34	.245		
Total	8.897	38			

#### ANOVA

المحور الاول : الفرضية الفرعية الاولى : لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى الى المهنة الحالية ي

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.557	5	.311	1.400	.250
Within Groups	7.340	33	.222		
Total	8.897	38			

#### ANOVA

المحور الاول : الفرضية الفرعية الاولى :لا توجد فروق جوهرية حول واقع التدقيق الاداري تعزى الى بسنوات الخبرة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.386	3	.795	4.274	.011
Within Groups	6.512	35	.186		
Total	8.897	38			

#### ANOVA

المحور الثاني: الفرضية الفرعية الاولى :لا توجد فروق جوهرية حول مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى الى بسنوات الخبرة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.369	4	.342	.512	.727
Within Groups	22.721	34	.668		
Total	24.090	38			

#### ANOVA

المحور الثاني: الفرضية الفرعية الاولى :لا توجد فروق جوهرية حول مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى الى المهنة الحالية

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.875	5	.375	.557	.732
Within Groups	22.215	33	.673		
Total	24.090	38			

#### ANOVA

المحور الثاني: الفرضية الفرعية الاولى :لا توجد فروق جوهرية حول مدى تطبيق المعايير الدولية في التدقيق الاداري تعزى الى اسنوات الخبرة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.215	3	.738	1.181	.331
Within Groups	21.875	35	.625		
Total	24.090	38			

حساب الفا كرومباخ للمحور الاول:

#### Case Processing Summary

	N	%
Valid	39	100.0
Cases Excluded <sup>a</sup>	0	.0
Total	39	100.0

**Case Processing Summary**

		N	%
Valid		38	97.4
Cases Excluded <sup>a</sup>		1	2.6
Total		39	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.  
cases in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.581	12

المحور الثاني:

حساب الفا كرومباخ للاستبانة ككل:

**Case Processing Summary**

		N	%
Valid		38	97.4
Cases Excluded <sup>a</sup>		1	2.6
Total		39	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.710	16

**Reliability Statistics**

## الملخص:

يعتبر التدقيق الإداري عملية فحص وتحليل وتقييم ينصب على أداء الإدارة وترشيد قراراتها عن طريق بيان نقاط الضعف وإقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها ومن هنا تم معالجة إشكالية مدى تطبيق التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية في المؤسسات الجزائرية ، إلا ان هذا النوع من التدقيق يتمتع برصيد من التشريعات الكافية، إلا ان هناك وعي غير كافي بأهمية وفعالية التدقيق الإداري.

## Résumé:

Est la vérification du processus administratif d'examen, d'analyse et d'évaluation axé sur la performance de l'administration et de rationaliser leurs décisions par l'état des faiblesses et de proposer des solutions appropriées aux problèmes rencontrés et ici se sont penchés sur le problème de la mesure de contrôle administratif, conformément aux normes internationales dans les institutions algériennes appliquées, mais que ce type de vérification a un score de la législation adéquat, mais il est conscient de l'importance de l'audit administratif adéquat et efficace.