

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

التدقيق المحاسبي كآلية لتفعيل أداء المؤسسة

تحت إشراف الأستاذة:

مقيدهش فاطمة الزهراء

مقدمة من طرف الطالب:

سماويل محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

| الصفة | الاسم واللقب | الرتبة | عن الجامعة |
|--------|----------------------|--------------------|------------|
| رئيسا | يسعد عبد الرحمان | أستاذ محاضر - أ- | مستغانم |
| مقررا | مقيدهش فاطمة الزهراء | أستاذة مساعدة - أ- | مستغانم |
| مناقشا | مكاوي محمد الأمين | أستاذ محاضر - ب- | مستغانم |

السنة الجامعية: 2017/2018

الإهداء

إلى التي حملتني وهنا على وهن تسعة أشهر وغمرتني بحنانها وكانت سنداً لي في دربي وعانت الحلو والمر حتى أوصلتني إلى ما أبغى إلى أعلى ما أملك في الوجود....أمي.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولم يبخل علي بشيء إلى الذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي إلى الذي كان مثلي الأعلى في الصبر والطاعة لله إلى أعز ما عندي.....أبي.

إلى كل من قاسموني مرارة العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتها.
إلى أخي: سليمان , زكرياء , هشام .
إلى أخواتي: حياة , مليكة , فاطمة الزهراء .

والى كافة الأساتذة اللذين كانوا لي سنداً في تقديم هذا العمل المتواضع.

محمد

تقدير وتشكر

الحمد لله الذي هدانا إلى نور العلم وميزنا بالعقل الذي يسير طريقنا
الحمد لله الذي أعطانا من موجبات رحمته الإرادة والعزيمة على إتمام
عملنا نحمدك يا رب حمدا يليق بمقامك وجلالك عظيم.

جرت العادة أن يكون كل وراء إعداد وبحث أشخاص منهم من
يساهم بالنصح والبعض بالتوجيه ومن باب الجميل لأن نتقدم
بتشكراتنا الخالصة:

* إلى من لم تبخل علي بنصائحها القيمة وإرشاداتها الوجيهة

الاستاذة : مقيدش , وكل اساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة

* إلى كل من مدني مداد العون لإنجاز هذا العمل المتواضع.

فهرس الموضوعات

| الموضوع | |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| | إهداء |
| | شكر وتقدير |
| | فهرس |
| I | قائمة الجداول |
| II | قائمة الأشكال |
| 2-1 | مقدمة عامة |
| الفصل الأول : عموميات حول التدقيق | |
| 04 | تمهيد |
| 05 | المبحث الأول : ماهية التدقيق . |
| 05 | المطلب الأول : مراحل تطور التدقيق. |
| 08 | المطلب الثاني : تعريف التدقيق وطرقه |
| 10 | المطلب الثالث : اهداف التدقيق, اهميته وخصائصه. |
| 12 | المبحث الثاني : انواع التدقيق , وسائل وفروضه . |
| 12 | المطلب الاول : انواع التدقيق. |
| 18 | المطلب الثاني : وسائل التدقيق. |
| 24 | المطلب الثالث: فروض التدقيق. |
| 26 | المبحث الثالث: معايير التدقيق. |
| 26 | المطلب الاول : المعايير العامة |
| 30 | المطلب الثاني : معايير العمل الميداني . |
| 32 | المطلب الثالث: معيار حصول المراجع على الادلة الكافية والملائمة |
| 33 | خلاصة |
| الفصل الثاني : دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل اداء المؤسسة | |
| 35 | تمهيد |
| 36 | المبحث الأول: عملية اتخاذ القرارات |
| 36 | المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات |
| 44 | المطلب الثاني : أنواع القرارات وتصنيفاتها |
| 45 | المطلب الثالث: أهمية اتخاذ القرار |

| | |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------|
| | |
| 47 | المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية و اتخاذ القرارات بشأنها. |
| 47 | المطلب الأول: دور المحاسبة والمدير في اتخاذ القرارات |
| 48 | المطلب الثاني: دور المعلومات المحاسبية ومدى صلاحيتها لترشيد القرارات |
| 50 | المطلب الثالث: مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات . |
| 51 | المبحث الثالث :تأثير نظام المعلومات المحاسبي على استراتيجية المنظمة واتخاذ القرارات |
| 51 | المطلب الأول: كيف يضيف نظام المعلومات المحاسبي قيمة للمنظمة |
| 54 | المطلب الثاني: أثر نظم المعلومات المحاسبية على استراتيجية المنظمة واتخاذ القرار |
| 56 | المطلب الثالث : مدى القرار المستقبلي |
| 58 | المطلب الرابع:دراسة لمذكرة ماستر |
| 62 | خلاصة |
| 63 | خاتمة عامة |
| 65 | المراجع |
| | الملخص |
| | Résumé |
| | |

❖ قائمة الجداول:

| الرقم | العنوان | الصفحة |
|-------|-----------------------------------------------|--------|
| (1-1) | التطور التاريخي لاهداف التدقيق | 08 |
| (2-1) | المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | 15 |

❖ قائمة الأشكال:

| الرقم | العنوان | الصفحة |
|-------|------------------------|--------|
| (1-2) | هيكل القرارات الادارية | 43 |

المقدمة العامة

تعرف المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة و سريعة من تنوع في أنشطتها، تعددها، تعقدتها واتساع في حجمها و انتشارها جغرافيا و ضخامة الوسائل المادية و البشرية المستعملة فمواكبة هذه التطورات عليها بإتباع سياسات مسطرة بغية الوصول إلى الأهداف المرسومة لكنها قد تواجه عقبات و عوائق داخلية في ظل محيط مليء بالأخطاء تعددت فيه العمليات المنجزة و تكثر المعلومات المتدفقة مما قد ينجم عنها انحرافات التسيير المختلفة من تنظيم، تخطيط، توجيه و رقابة.

إن أي مؤسسة اقتصادية معاصرة تسعى إلى تحقيق معدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء و الاستمرارية وللوصول إلى هذا المسعى لابد من المتابعة الجيدة لأداء المهام و مدى كفاءة هذا الأداء و التحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات المسطرة و كذا التأكد من صحة البيانات و دقة القوائم المالية، بالإضافة إلى هذه الحاجات الداخلية للتدقيق المحاسبي ، توجد متطلبات خارجية من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من المساهمين ، بنوك و إدارة الضرائب ، نقابات العمال....الخ.

لقد شهد التدقيق المحاسبي تطورات مستمرة و في مسار مواز للمحاسبة إذ أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات و المستندات للتأكد من صحتها و تحديد درجة الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية ، فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها و سياستها المتبعة، إذ يضطلع بأهمية بالغة لذا يجب القيام بمهمة المراجعة و الرقابة من طرف أشخاص ذوو كفاءات علمية و مؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية، وهذا ما نقصد به الحياد ، كما يجب أن تتصف التقارير التي يحررونها بالمصداقية و الموضوعية كونها الأساس الذي يعتمد عليه من طرف مستخدمي القوائم المالية و ذلك من أجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشاد و الصواب.

و بناء على ما سبق سوف نتطرق في بحثنا هذا موضوع "أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات".

لمعالجة هذا الموضوع ولإعطاء صورة واضحة عنه ارتأينا أن نطرح الإشكالية التالية:

➤ ما هي أهمية التدقيق المحاسبي؟ و مدى تأثيره كإطار متكامل على ترشيد القرارات ؟

ولمناقشة هذا الإشكال الرئيسي قمنا بتقسيمه إلى التساؤلات الفرعية التالية:

✓ ما هي العموميات و المفاهيم الأساسية للتدقيق؟

✓ ما هي القواعد العامة لمهنة المراجعة؟

✓ كيف تتم عملية مراجعة الحسابات ؟

فرضيات الموضوع:

لمعالجة الموضوع قمنا بوضع جملة من الفرضيات كانت على النحو التالي:

- ❖ مراجعة الحسابات تسمح لمتخذي القرارات بترشيدها.
- ❖ المؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال.
- ❖ إن تقرير المراجع يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية بحثنا في الأهمية البالغة التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات وهذا من خلال الخدمة التي يسديها لمستخدمي القوائم المالية وباعتباره الضرورة الحتمية التي لا مناص منها كونه البوصلة التي تقوم مسار المؤسسة.

دوافع اختيار الموضوع:

تتلخص مبررات اختيار الموضوع في :

- إيماننا منا بأهمية التدقيق المحاسبي في الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرارات مع ازدياد الطلب عليه خاصة في ظل ظروف اقتصاد السوق وتوسيعا لمعارفنا وذلك لإمكانية تطبيقه في الحياة العملية المستقبلية.
- قابلية الموضوع للبحث والدراسة وتوفير المراجع في هذا الإطار.

أهداف الموضوع:

يهدف موضوعنا إلى جملة من الأهداف أهمها:

- تبيان أثر التدقيق المحاسبي على ترشيد القرارات من خلال القوائم المالية.
- إبراز أهمية مهنة المراجعة.
- إثراء المكتبة وتوسيع المجال العلمي.

مصادر الموضوع:

اعتمدنا أثناء دراستنا على مختلف الأدوات المكتبية متمثلة في مختلف الكتب باللغة العربية وكذا مختلف الوثائق الرسمية والتشريعية القانونية كما قمنا بإجراء مقابلات مع مزاولي مهنة محافظ الحسابات.

الفصل الأول

عموميات حول التدقيق

التمهيد

يعتبر التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات ميدان واسع شهدت تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل أدت به أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات والمفاهيم المتعارف عليها وذلك من أجل تحديد الإطار العام للموضوع الكلي وتناول جوانبه المختلفة في ثلاث مباحث ، انطلاقا من ماهية المراجعة في المبحث الأول التي تشتمل على التطور التاريخي كضرورة وخطوة لا بد من المرور بها.

وكذا في المبحث الثاني أنواع التدقيق ووسائله، فروضه ومخاطره وصولا إلى المبحث الثالث الذي يتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

بغية وضع اللبنة الأساسية للموضوع كان لابد من إستعراض التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه وكذلك طرقه بالإضافة إلى تبيان الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها.

المطلب الأول: مراحل تطور التدقيق

في مجال إستعراض تطور المراجعة كعلم وكمهنة يمكن عرض أهم الملامح التالية:

- 1- بدأت المراجعة كمهنة غير منظمة يتوارثها الأبناء عن الأباء¹.
- 2- بدأت المراجعة في مصر، بصفة خاصة في صورة مراجعة حكومية لمصرفات الدولة وإيراداتها مع نشأة الحكومة في مصر.
- 3- كانت إيطاليا وإنجلترا موطنًا لتطور المهنة في العصر الوسيط والحديث، كان هذا طبيعيًا حيث واكبت المراجعة في ذلك تطور المحاسبة في هذين البلدين ومن مظاهر هذا التطور ما يلي:

- تأسست أول جمعية للمحاسبين عام 1581م في فيينا بإيطاليا ، وقد أطلق عليها كلية المحاسبة وكانت تطلب ثلاث سنوات تمرين عملي بجانب النجاح في إمتحان للحصول على لقب خبير محاسب.
- سجل 6 أشخاص أسمائهم في سجل المحاسبين في مدينة ادنبرة عام 1883م بالمملكة المتحدة.
- في عام 1990م تأسس مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا.

4- بدأ إهتمام بالمراجعة كعلم منذ أفتتحت أول كلية للمحاسبة بإيطاليا ، وتأسيس مجمع المحاسبين بإنجلترا ، وحيث بدأ الإهتمام على الأصول العلمية والعملية الممكنة في مجال المهنة وإذا حاولنا التعرف على أهم مظاهر تطور المهنة في مصر يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية 1936م.
- صدور قانون تنظيم المهنة رقم 33 لسنة 1951م.
- صدور قانون شركات المساهمة رقم 26 لسنة 1954م.
- تأسيس نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1958.
- إصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة عام 1958م.
- إنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات عام 1964م.

¹ ابراهيم الاعمش ، المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ص 12

- صدور القانون رقم 44 لسنة 1965م ثم القانون 144 لسنة 1988م.
- تأسيس نقابة التجار ونقابة المحاسبين والمراجعين.
- صدور قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981م.
- صدور قانون شركات قطاع الأعمال العام 203 لسنة 1991م.

وفي هذا المجال الجامعي نجد أن الجامعات والمعاهد العليا قد اهتمت منذ نشأتها بتدريس أصول وأساليب المراجعة لطلابها مع تزايد الاهتمام بذلك على مر الوقت.

ومن حيث تطور الأهداف يمكن القول بأن المراجعة قد مرت في ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها أساس ولكل منها نتائجها كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة اكتشاف الأخطاء

في بادئ الأمر الممارسة كان ينظر إلى المراجعة على إنها وسيلة الهدف منها اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر ، وأن مهمة مراقب الحسابات قاصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء واكتشافها ، بمعنى أن النظرة وقتها لأهداف الرقابة كانت تحددها من التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وقد ساعد وجود هذا الهدف ما يلي:

- 1- صغر حجم المنشآت وضآلة عدد العمليات المالية.
- 2- سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي.
- 3- النظر إلى مراقب الحسابات على أن مهمته هي تعقب وتصيد الأخطاء في الإجراءات المحاسبية وكان من نتيجة ذلك على المراجعة ما يلي:

- إتباع طريقة المراجعة التفصيلية (الشاملة).
- التركيز على تحقيق ومراجعة عناصر المركز المالي.
- مسؤولية مراقب الحسابات كانت مسؤولية مدينة تجاه عمله وهو صاحب المنشأة.
- كانت المرجعة المستندة هي صلب عمل المراقب¹.

¹ أبو حشيش، خليل، 2003 م دور المعلومات المحاسبية المنشورة في التنبؤ بأسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية في المملكة الأردنية الهاشمية دراسة تطبيقية، مجلة ص 15

المرحلة الثانية: مرحلة إبداء الرأي في القوائم المالية

كان القضاء الإنجليزي الفضل في إظهار التحول إلى هذه المرحلة عندما قرر في بعض أحكامه الصادرة عام 1897م، إن الهدف الرئيسي للمراجعة ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر وأنه ليس مفروضاً أن يكون جاسوساً أو بوليسياً سرياً ، أن يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه ، أو من يعاونوه ويقدمون له البيانات والمعلومات التي يطلبها¹.

ومن هنا بدأ المراقب يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وقد ساعد على ظهور هذه المرحلة ما يلي:

- أحكام القضاء خصوصاً القضاء الإنجليزي.
- كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها.

وكان من نتيجة ذلك على مراجعة ما يلي:

- ظهور أهمية المراقبة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية.
- صعوبة إجراء مراجعة تفصيلية والإعتماد على أسلوب المراجعة الإختيارية.
- أصبح المراقب مسؤولاً فقط أمام عمليه ولكن أمام الغير أيضاً.
- الإهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال و ظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالي.

المرحلة الثالثة: مرحلة تعدد الأهداف المراجعة (مسؤولية الإجتماعية للمراجعة)

مع ازدياد الحاجة إلى المعلومات أكثر شملاً و ذات نسبة أكبر من المراجعة وتقاريرها، كان لا مناص من أن يتسع نطاق المراجعة ومن ثمة أهدافها بما يحقق مسؤولية الإجتماعية المعتمدة عليها.

ويمكن تلخيص التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية عليها في

الجدول التالي:

¹ برهان ، محمد ، 1995 م أنظمة المعلومات الإدارية ، جامعة القدس المفتوحة ، الطبعة الأولى ص 20

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

| المدة | الهدف من عملية التدقيق | مدى الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|--------------------------|
| قبل 1500 | اكتشاف التلاعب و اختلاس | بالتفصيل | عدم الاعتراف به |
| 1850-1500 | اكتشاف التلاعب و اختلاس | بالتفصيل | عدم الإعتراف به |
| 1900-1850 | تحديد مدى سلامة وضعية التقرير و المركز المالي ، اكتشاف الأخطاء الكتابية | بعض الإختيارات و لكن الأساس هو المراجعة التفصيلية | عدم الإعتراف به |
| 1922-1905 | تحديد مدى سلامة وضعية التقرير و المركز المالي، اكتشاف التلاعب و الأخطاء | بالتفصيل و مراجعة اختيارية | اعتراف سطحي |
| 1940-1922 | تحديد مدى سلامة وضعية التقرير و المركز المالي، اكتشاف التلاعب و الأخطاء | مراجعة اختيارية | بداية في الإهتمام |
| 1960-1940 | تحديد مدى سلامة وضعية التقرير و المركز المالي | مراجعة اختيارية | الإهتمام و التركيز القوي |

المصدر: محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الإسكندرية، دار الجامعية، 1999، ص:16

المطلب الثاني: تعريف التدقيق و طرقه

الفرع الأول: تعريف التدقيق

مفهوم التدقيق: هو الفحص الإنتقادي المنظم بواسطة المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب بغية الحصول على أدلة و قرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية ، البيانات ، الحسابات المثبتة في الدفاتر و السجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية و مدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية و بالتالي يشمل التدقيق ثلاث عناصر¹:

الفحص: فحص المستندات، السجلات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي، النقدي).

¹ نفس المرجع السابق ص 36

التحقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص و التحقيق وظيفتان مرتبطتان إذ تمكنان المدقق من إبداء رأيه و ذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة و مركزها المالي.

التقرير: هو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص و التحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

الفرع الثاني: طرق التدقيق¹

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال الحصر:

أولاً- الملاحظة: تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على إستخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

ثانياً-التفتيش: تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية و الأصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإيرادات و المصاريف العادية و ما يشابه ذلك من بنود.

ثالثاً-التثبيت(التعزيز):تطبق للتأكد من أرصدة الحسابات و مبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع و أرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات و بضائع الأمانة وغيرها.

رابعاً-المقارنة: تطبق على أرصدة الحسابات و البيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة أو معادلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

خامساً-التحليل: تطبق على الحسابات و البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها و صلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

سادساً-الاحتساب: تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عميل كاحتساب بضاعة آخر المدة وأرصدة العملاء والمدفوعات مقدما و المستحقات وغيرها.

سابعاً-الاستفسار: تطبق على بيانات المشروع المعني و الأمور و القضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية و التوقعات المنظورة ذات الأثر المتحمل على المركز المالي للمشروع و من الجدير بالذكر انه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع ، و مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية هذا كما أن تطبيق الطرق المذكورة أنفا تمثل جزء ضروري من عملية التدقيق ويستغرق نصيبا من الجهد و الوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق و قد تم في السنوات الأخيرة إيلاء الموضوع استعمال العينات الإحصائية في اختيار و فحص الدفاتر و السجلات

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية، دار وائل، عمان، 1996، ص14-15.

اهتماما كبيرا ، وأثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة في العادة كالذمم و الأرصدة الدائنة و يمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزيد في الأهمية مستقبلا إذا ما استعملت سريا مع الحكم الشخصي و الرأي الذاتي للمدقق .

المطلب الثالث: أهداف التدقيق، أهميته و خصائصه

يكتسي التدقيق أهمية بالغة لدى العديد من الأطراف كما إنها تحقق أهداف مختلفة وذلك في ظل مجموعة من الخصائص المميزة له وفي هذا السياق سنبرز أهداف التدقيق ، أهميته وخصائصه.

الفرع الأول: أهداف التدقيق

لدى استعراضنا للتطور التاريخي للتدقيق و التطورات و المتغيرات التي شملت أهدافه أن يتفق الكثير من المفكرين و الباحثين على تقسيمها إلى أهداف تقليدية و أهداف حديثة

أولا -الأهداف التقليدية :و هي نوعان رئيسية وفرعية:

1-الأهداف الرئيسية : و تشمل على عنصرين هما:

أ - التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و مدى الاعتماد عليها

ب - إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

2-أهداف فرعية (ثانوية):

أ - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش.

ب - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.

ج - اعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ قرارات مناسبة حاضرا أو مستقبلا.

د - طمأننة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

هـ - معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة¹.

و - تقديم التقارير المختلفة و ملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانيا -الأهداف الحديثة أو المتطورة:

1- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.

2- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

¹ بوسيعين تسعديت، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2009، 2010 ص 22

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخص مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ القرارات و رسم خططها المستقبلية ، خصوصا اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي:

أولا - إدارة المشروع :

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدم في الرقابة و التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاية عالية ، و القرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط و السياسات بشكل محكم و دقيق و ليس هناك من ضمان لصحة و دقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة

ثانيا -أهمية التدقيق للدائنين و الموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة و صحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه و تفاوت نسب الخصومات التي تمنحها القوة للمركز المالي للمؤسسة¹

الفرع الثالث: خصائص التدقيق

يمكن أن نتعرف على خصائص التدقيق من خلال التعاريف التالية و التي نحصرها فيما يلي:

أولا : التدقيق عملية منتظمة تعتمد على الفكر و المنطق لذلك فهو يعتبر نشاطا يجب التخطيط له مسبقا

كما يجب أن تكون عملية التنفيذ بأسلوب منهجي و ليس بطريقة عشوائية

ثانيا: ضرورة الحصول على أدلة و قرائن و يتم تقييمها بطريقة موضوعية و يعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق و

هو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة

ثالثا: يشمل التدقيق على إبداء الرأي أو إصدار الحكم و من ثمة فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير

التي يتم استخدامها كأساس للتقييم و إصدار الحكم الشخصي و من جملة هذه المعايير المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها ، التي تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة

رابعا: إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية و ذلك فإن التدقيق يمثل وسيلة من الوسائل الاتصال حيث

يعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص و الدراسة و إيصالها إلى الجهات المعنية على التقرير الذي يتضمن رأيه

الفني المحايد .

¹ نفس المرجع السابق ص 24

المبحث الثاني : أنواع التدقيق ، وسائل و فروقه

المطلب الأول : أنواع التدقيق

تنقسم عملية التدقيق الحسابات إلى عدة أنواع أو تبويبات و لذلك باختلاف الزاوية التي ينظر إليها وبالتالي نستطيع القول بان للتدقيق أنواع متعددة فقد ينظر إليه من حيث الحدود و مدى الفحص و قد ينظر إليه من حيث التوقيت و الاستقلال كما قد ينظر إليه من حيث الالتزام بالإضافة إلى زوايا أخرى مختلفة و بناء على ما سبق يمكن توضيح هذه الزوايا في الفروع التالية:

الفرع الأول: التدقيق من حيث الحدود

ينقسم التدقيق من حيث الحدود إلى التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي

أولا - التدقيق الكامل¹:

و هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه و لا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة و إنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها و يتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباره

و لذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة و تلك التي لا تعتمد على الرقابة الداخلية و هذا يعني أن المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فان ذلك يتوقف على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباره

ثانيا - التدقيق الجزئي:

و هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أو المجال و يراعى أن الجملة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر

و في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به و لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق و الهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها كي ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق.

و من أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي:

- الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقوضات و مدفوعات.

- الاتفاق على تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة.

¹ - احمد حلمي جمعة، مدخل حديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص10-17.

- الاتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط.

- الاتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها.

الفرع الثاني: التدقيق من حيث الوقت

و ينقسم إلى:

أولاً – التدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسباً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها ، كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة و ذلك لعدم تردد المدقق و مساعدته على المنشأة ، بالإضافة إلى انه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق و لكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

أ - تأخر النتائج.

ب - حدوث ارتباك في مكتب المدقق.

-عدم اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب.

د-عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

ترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق للحسابات و ذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق و إبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقاً لقانون الشركات و نظام الشركة أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة و كذلك نتيجة ضعف العمل في مكتب المدقق

ثانياً – التدقيق المستمر: يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقتنا لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت ، و بمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولاً بأول خلال السنة أو لذلك فإن هذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال و غيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخمة من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق و بالتالي تلافي أو تقليل فرص ارتكاب الغش و التلاعب فضلاً عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء و لذلك يطلق عليه التدقيق المانع و المصحح في وقت واحد ، بالإضافة إلى ما تقدم فإن إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي و أهمها تأخر نتائج التدقيق و ارتباك الأعمال بمكتب المدقق ، و على الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا انه قد يبرز بعض العيوب أهمها:

أ - ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق.

ب - انه تدقيق غير متصل.

ج - توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق و موظفي المنشأة.

و لكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مواعيد وكذلك استخدام الرموز و العلامات للعمليات التي تم تدقيقها ، و كذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة

الحسابات التي تم تدقيقها ، و ما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي و المستمر يمكن للمدقق أو يؤديها على أساس تفصيلي أو اختياري.

الفرع الثالث: التدقيق من حيث الاستقلال

ينقسم التدقيق من حيث الاستقلال إلى:

أولاً- التدقيق الداخلي¹: هو عملية الفحص المنتظم لعمليات المؤسسة المسجلة في الدفاتر والسجلات بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة و قد نشأ هذا النوع من التدقيق نظرا لكبر حجم المؤسسات الأمر الذي استلزم وجود أداة وقاية و رقابة تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها

ثانيا - التدقيق الخارجي²: يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المنشأة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب لنوعية الفحص المطلوب منه و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة و يتضح من التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:

أ - كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة

ب - كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب والغش كما يوجد أيضا تتعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

أ - وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير الوقت و الجهد للمدقق فضلا عن كفاءة النظام المالي للتدقيق

ب - أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي و هذا يؤكد صفة التكامل و على الرغم من التشابه و التكامل بين التدقيقين الداخلي و الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها فيما يلي:

- من حيث الهدف.

- من حيث العلاقة بالمنشأة.

- من حيث نطاق و حدود العمل.

- من حيث التوقيت المناسب للأداء.

- من حيث المستهدفين.

و ذلك كما يوضحها الجدول التالي:

¹ - زيتوني إبراهيم، الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص63

² - احمد حلمي جمعة، مدخل حديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص16-18-19.

الجدول رقم(2): المقارنة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

| م | البيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | الهدف | أ- تحقق اعلي كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش ب- التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها | إبداء الراي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها |
| 2 | علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة | موظف من داخل المنشأة (تابع) | شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (المستقل) |
| 3 | نطاق وحدود التدقيق | تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي كما أن طبيعة عمله يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت و إمكانيات تساعده على تدقيق العمليات التدقيق . | يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجي و العرف السائد و المعايير التدقيق المتعارف عليها و ما تنص عليه قوانين منظمة لمهنة التدقيق و غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل التدقيق |
| 4 | التوقيت المناسب لأداء | 1- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية 2- اختياري وفقا لحجم المنشأة | 1- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد |

| | | | |
|---|------------|---------------|-------------------------------------------------------------------|
| 5 | المستفيدين | إدارة المنشأة | 1- قراءة التقارير المالية 2- أصحاب المصالح 3- إدارة المنشأة |
|---|------------|---------------|-------------------------------------------------------------------|

المصدر: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

الفرع الرابع: التدقيق من حيث الإلزام

- **التدقيق الإلزامي** : هو التدقيق الذي تلتزم به المنشآت وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمارات) ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسئولين بالتضامن وبدون استثناء من ذلك ، يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختباري).
- **التدقيق غير الإلزامي (الاختياري)** : الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تقرير القيام به إلى المنشأة و إلى غيرهم من أصحاب المصالح، لذلك فإن هذا التدقيق يناسب الشركات والمنشآت الفردية لأنه يفيد في الثقة و الاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة للمدقق عند طلب قروض فضلا عن الأمل في القبول لإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.

الفرع الخامس: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

- **التدقيق الشامل:"التفصيلي"**¹: هو التدقيق الذي كان سائد في بداية المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش والتلاعب و لذلك ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، و تجدر بنا الإشارة إلى أن هذا النوع قد شمل بالنسبة إلى جزء معين من العمليات و قد يكون شاملا بالنسبة لجميع العمليات وهذا وفق العقد المبرم بين المدقق وأصحاب المؤسسة.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص:12

➤ التدقيق الاختباري¹: يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع)، حيث أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصحب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات ، لذلك تظهر لنا و بإجلاء أهمية الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام و اكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية و من ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة ، مادام المراجع يهدف من وراء فحص البيانات و السجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضع الحقيقية للمؤسسة فإنه لا بد بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

- المعاينة على أساس التدقيق.
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية.

قد يكون الحكم الصادر عن المراجعة العينية ممثل لمفردات المجتمع وهذا راجع إلى المشاكل التالية:

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

الفرع السادس: أنواع التدقيق الأخرى

يوجد أنواع مختلفة للتدقيق نذكر منها ما يلي:

- ✓ تدقيق الإداري.
- ✓ تدقيق الاجتماعي.
- ✓ تدقيق المستندي.
- ✓ تدقيق الأهداف.
- ✓ تدقيق العمليات.
- ✓ تدقيق المالي.

¹ - محمد الشهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان لمطبوعات الجامعية، 2002، ص:29

المطلب الثاني: وسائل التدقيق

لكي يدلي المراجع برأيه حول شرعية وصدق الحسابات و الصورة الصادقة للقوائم المالية لابد من إتباع منهجية ، كما سبق أن رأينا و لابد من توفر وسائل تقنية يفهم بواسطتها الوضعية و يجمع أدلة إثبات يبرر بها رأيه تتمثل تلك الوسائل فيما يلي:

(1)- وسائل شرح و تقييم المراقبة الداخلية:

لقد سبقا لنا تعريف المراقبة الداخلية على أنها مجموعة ضمانات متمثلة في طرق وإجراءات العمل المكتوبة و غير المكتوبة و تعليمات الإدارة الموجودة و المعمول بها على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة، تلك الضمانات تساهم في التحكم فيها عن طريق الحفاظ على الذمة و حمايتها و السهر على الحفاظ على نوعية المعلومات المتدفقة، و كذا تطبيق سياسات الإدارة عن طريق التعليمات بهدف تحسين الأداءات و لا يتسنى ذلك إلا إذا كان هنالك مخطط تنظيمي و مستخدمون ذوو كفاءة عالية و واعدون مع وجود الوثائق اللازمة.

أولاً- وصف الإجراءات المعمول بها: يقوم المراجع بالإطلاع على الإجراءات المكتوبة و الغير المكتوبة و يلخصها بإحدى الطريقتين:

إما إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة UNE DESCRIPTION NARRATIVE أو Mémorandum أي حوصلة كوصف عملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة، أو وصف تلك الإجراءات عن طريق ما يسمى بخرائط التتابع حيث يتم وصف الإجراءات عن طريق أشكال تبين الوثائق المستعملة و كيفية انتقالها عبر المصالح كما يبين بصفة خاصة مختلف أنواع الرقابة التي تخضع لها من طرف موظفي تلك المصالح أثناء مرورها و معرفة عيوب و مزايا ذلك (جمع أو عدم جمع وظائف متعارضة في شخص واحد) ¹.

مثال: ملخص إجراءات البيع:

- ❖ تجمع طلبيات الزبائن على مستوى مصلحة الزبائن و تسجل بحسب أصولها.
- ❖ تتم دراسة قدرة الزبون على الدفع لكل طلبية تعدى مبلغها الـ 200000 دج.
- ❖ يتم إرسال 3 نسخ إلى مصلحة التسليم لتحضير و إرسال المنتجات.
- ❖ ترسل نسخة إلى المحاسبة لتحضير الفاتورة و نسخة أخرى تبقى في مصلحة الزبائن لمتابعة مختلف عمليات الإرسال.
- ❖ تعدد مصلحة المحاسبة الفاتورة و ترسل نسخة منها إلى مصلحة الزبائن لمراقبة كشف الشروط.

¹ نفس المرجع السابق ص 31

ثانياً: تقييم الإجراءات المعمول بها: إن تقييم الإجراءات يعني القيام باختبارات الاستمرارية ما دام المراجع قد قام بالاختبارات الفهم ووقف على نقاط القوة والضعف لها، عليه إذن تأكيد أو نفي نقاط القوة باستمرار مما يضمن الحماية و الحفاظ على الأصول ومصداقية و نوعية المعلومات المتدفقة الداخلة في المعلومات المحتواة في الوثائق المالية وللقيام بذلك يستعمل المراجع وسيلتين: استمارة المراقبة الداخلية Questionnaire de contrôle interne التي تخص جملة أنواع الرقابة الواجب القيام بها قصد التأكد من نجاح الإجراءات و دليل التقييم Guide d'évaluation الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق الأهداف ما وراء كل مراقبة تضمنتها الإجراءات بصدد الدراسة¹

■ مثال مبسط عن الاستمارة:

(1)- هل سندات الاستلام؟

- تقارن مع السلع التي تم الحصول عليها.

- تقارن مع الطلبية.

- تحمل تأشيرة المخازن.

(2)- هل يتم تدقيق فاتورة المورد من طرف مصلحة المحاسبة حسابيا؟ هذا يعني أن :

- تقارن تلك الفاتورة مع سند استلام الممضى.

- مع شروط الموردين.

● مثال مبسط عن دليل التقييم:

(1)- هل عمليات الاستلام تتطابق و الطلبيات ؟ هذا يعني أن:

- هناك رقابات عند استقبال البضائع.

- هناك مقارنة بين الطلبيات و سندات الاستلام.

(2)- هل عمليات الدفع للموردين مبررة؟ هذا يعني أن:

- هناك تدقيق تقوم به مصلحة المحاسبة (أو محاسبة الموردين في حالة وجودها) حول الفواتير

- هناك موافقة على سندات الاستلام.

(2)- وسائل فحص الحسابات:

باعتبار المراجع المالي محترف يختار جملة من الطرق و الوسائل تتماشى والأهداف المراد تحقيقها تمكنه

فحص الحسابات و الإدلاء بالرأي المدعم بقرائن ، هذه الطرق و الوسائل هي:

¹ - محمد بوتيس، المراجعة و تدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 84-102

أولاً- المشاهدة العينية: تعتبر أنجع وسيلة يلجأ المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة، وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود، بتعبير آخر ليس المقصود بها تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السبر في الأخير باختبارات التدقيق و الفحص الإنتقادي للإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة ينبغي أن تتوفر في تلك الإجراءات الشروط التالية:

- أن تكون مكتوبة.
- تحدد فيها أماكن التخزين، مكانا بمكان و تواريخ جردها.
- تهيأ الأماكن و أجنحة السلع تسهيلا لعملية الجرد و تفاديا للنسيان أو العد مرتين للسلع أحيانا أخرى.
- تعزل السلع فيما بينها و يفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب والميت إن وجد كما تفصل الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها.
- لا بد من التعرف على السلع المملوكة لدى الغير.
- يتم تعيين فرق الجرد (فرقة أو فرقتين على الغالب) بأعضائها و مسؤولياتها وتحديد الوظائف و الإشراف بكل وضوح.
- تتوقف حركات المخزونات أثناء عملية الجرد المادي و عملا على توقف العملية الإنتاجية و إتمام الإنتاج قيد الإنتاج ، يتم إخراج الكميات بعين الاعتبار و ذلك تفاديا للنسيان من شمولية العملية في النهاية.
- لا بد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ الاستقلالية للدورات بحيث أن كل السلع التي وصلت من الموردين تم تسجيلها في المحاسبة و أن كل الإدخالات التي حدثت قبل انطلاق عملية الجرد المادي لها فواتيرها¹.
- تقارن بطاقات الجرد المادي و بما هو مسجل و ذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد.

إن دور المراجع أثناء عملية الجرد المادي هو ملاحظة عمل فرق الجرد بهدف الوقوف على مدى احترام الإجراءات و مدى جدية الأعضاء و الوقوف على العيوب و الصعوبات إن وجدت، كما يقوم المراجع باختبارات التحقق هو بنفسه عن طريق العينات كأن يأخذ بطاقات و يتحقق ماديا من الكميات الظاهرة عليها أو يأخذ رموز السلع و يعد الكميات وهذا ليتأكد في النهاية أن تلك الكميات التي وجدها هي نفس الكميات الظاهرة في قوائم الجرد النهائية.

¹ جارسون ري اتش، نورين ايريل، 2002 المحاسبة الإدارية، دار المرخ للنشر، الطبعة العربية السعودية، الرياض ص 27

ثانيا- فحص الدفاتر والوثائق:

يتأكد المراجع أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر و التسجيلات الظاهرة فيها والمستندات و الوثائق المبررة لهامش مراقبة مخصصات الإهلاكات و المؤونات، مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لنفسها ، مراقبة الفواتير موردين لتبرير الأرصدة و نفقات أخرى ، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجر ، الكشوف و تصريحات الإدارة فيما يخص العاملين...الخ¹.

ثالثا-المصادقات المباشرة: إن حصول المراجع على المصادقات المباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة على المراجعة ، لكي تكون كذلك فلطلبية المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختيار عينة ممثلة و إرسال طلبيات لمفرداتها مفردة بمفردة و تلقى الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

رابعا- المراجعة القياسية و الفحص التحليلي:

يلزم على المدقق بالقيام بدراسة مقارنة لمؤشرات تغييرها و تطويرها و مدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى فيما بينها و مقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.

إن طريقة القياس تسمح للمراجع بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن(حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين، وتدهور رأس المال العامل.

إن قياس و تحليل هذه التقنية يلجأ إليها المراقب في بداية المهمة لتوجيه عملية المراجعة التي يجب القيام بها كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها.

خامسا: تصريحات المسيرين: يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم المسيرين و المسؤولين شروحا عديدة شفوية يدونها كي يرجع لها في الحاجة و قد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل و هذا كدليل أفضل و أقوى.

(3)- تقنيات السبر:

هناك المجتمع الإحصائي و هناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، كما لها شروط يجب توفرها عند الاختبار لتكون حقا ممثلة لمجتمعنا و إذا كانت كذلك فإن الباحث سيولي كل اهتمامه لدراسة دقيقة لمفرداتها و له أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله.

إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون الفواتير، القيود المحاسبية، أما العينة فهي اختبار مجموعة فواتير، مجموعة قيود لتكون مفرداتها في مثالنا هذا الفاتورة و القيد المحاسبي، تخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة و ذلك حسب هدف المراجع و قد تعددت أنواع الرقابة فقد تراجع الفاتورة مراجعة محاسبية أي التأكد من صحة العمليات الحسابية الظاهرة عليها(سعر الوحدة، كميات الضريبة، التخفيضات الممنوحة...الخ).

¹ نفس المرجع السابق ص 30

إن الفاتورة و كل مستند محاسبي تخضع إذن إلى مراجعة حسابية(دراسة العمليات الحسابية الظاهرة عليها) مراجعة مستندية(دراسة الناحية الشكلية في اليومية...الخ) ومراجعة قياسية(دراسة مقارنة).

للمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السبر في إتباع الطرق الإحصائية في ذلك حسب الأهداف التي يرغب في الوصول إليها، لكن في حالة اختيار الطرق الإحصائية المعقدة في الغالب عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات التالية التي لا مفر منها.

1/ تصور السبر:

عليه في هذه الخطوة تحديد الأهداف المراد تحقيقها لأن تحديد الهدف يؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها، هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ(أو الأخطاء) الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابه، و عليه تحديد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة ، فإذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان لعنصر الموردين فإن المجتمع في هذه الحالة ليس ميزان المراجعة موردين لكل سندات الاستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ نهاية الدورة.

يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفردات تتعدد أحيانا إذا أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد على المراجع حسب هدفه اختيار المقدرة المناسبة بأقل تكلفة ممكنة. كما على المراقب أحيانا تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد في هذه المرحلة المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

2/ اختيار العينة: تختار العينة بثلاث طرق ، الطريقة الموجهة الشخصية حيث يختار المتدخل العينة حسب حد سنه الشخصي مما يتعارض مع الإحصاء، الطريقة العشوائية حيث تعطى أرقام تسلسلية للمفردات و تختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية، و طريقة السبر الترتيبي بحيث انطلاقا من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة 25 أو 35 أو 55 مثلا¹.

3/ استغلال نتائج المراقبة: يتم استغلال نتائج المراقبة بالقيام بنوعين من التحليل ، يقوم المتدخل بتحليل كمي للنتائج من أن الأخطاء و الانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض و الأهداف المسطرة كما يقوم بتحليل لتلك الأخطاء و التأكد فيما كانت تكرارية أو لا و كذلك فيما كانت إرادية(متعمدة) أم لا.

4- المراجعة و المعلوماتية:

يساعد في انتشار المعلوماتية بصفة عامة و معلوماتية التسيير بصفة خاصة ، إن للمسير دور أساسي كمتخذ القرارات، و المدقق هو الآخر وجد نفسه مضطرا لدراسة مختلف النظم المعلوماتية و التطبيقات

¹ جعفر، عبد الإله، 2003 ، المحاسبة المالية مبادئ الإفصاح والقياس المحاسبي، الأردن، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع ص 19

المختلفة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بها للوقوف على نقاط القوة والضعف للنظام، و أثار ذلك على المعلومات المتدفقة و الوثائق الصادرة ذات الطابع المالي والمحاسبي بصفة خاصة.

❖ الأخطار الناتجة عن استعمال المعلوماتية: لقد أصبح استعمال المعلوماتية من طرف المؤسسات مهما كان حجمها اليوم في تسييرها شيء مفرغ منه، غير أن الأخطار محتمل أن تتعرض لها المؤسسة نتيجة هذه الاستعمالات كبيرة ، من هذه الأخطار نذكر الأخطار المادية مثل السرقة و التخريب، التعطل و عدم السير الحسن ، الأخطاء الناتجة عن المعطيات في الحاسوب و إرسالها بالإضافة إلى أخطار التصور، التزوير و التخريب الغير المادي، أخطار إفشاء الأسرار والتلاعب بالمعلومات.¹

تلك الأخطار على المراجع عدم تجاهلها بل ينبغي عليه أخذها بعين الاعتبار عند التخطيط للمهمة وانجازها.

❖ المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية: إن الأهمية الكبيرة و الانتشار السريع لنظام المعلوماتية و تباديا لأخطاره سابقة الذكر، أدى إلى إصدار قوانين و تنظيمات خاصة بالمحاسب و المعلوماتية على المراجع الإمام بها، نذكر على سبيل المثال:

قانون المحاسبة و موقفه من المعلوماتية ، النظرية القانونية للفواتير المرسله عن طريق الفاكس، و قانون المعلوماتية و الحريات بفرنسا.

❖ العناصر المميزة للمؤسسة موضوع المراجعة: على المراجع الإمام بالسياسة المتبعة في المؤسسة التي يراجعها حول المعلوماتية و أخطار ذلك مثل كون المعلوماتية مركزية أو لا مركزية، جماعية أو شخصية (قاعدة المعلومات و المعلوماتية للشيكات).

❖ مميزات نظام المراقبة الداخلية في المحيط معلوماتي: حتى يتمكن المدقق من إبداء رأي صائب أو عادل حول المعلومات المالية و المحاسبية المتدفقة من مختلف المصالح عليه أن يتولى الاهتمام اللازم لمصلحة المعلوماتية و أخذ نظرة دقيقة حول نظام مراقبتها الداخلية، فيقدر جودة هذه المراقبة بقدر جودة المعلومات الصادرة.

❖ التشخيص على مستوى مصلحة المعلوماتية: مهما كان قسم المعلوماتية على مستوى المؤسسة موضوع المراجعة (مصلحة، دائرة... الخ) على المراقب القيام بتشخيص و ذلك حتى تتضح له الصورة

❖ التشخيص على مستوى التطبيقات: تزخر السوق اليوم ببرمجيات نموذجية و تطبيقات تكاد تعطي مختلف عمليات الاستغلال في المؤسسات ، و من هذه التطبيقات نذكر المشتريات، تقييم المخزونات، الاستثمارات، الإهلاكات و الأجور، يتأكد المتدخل بالنسبة لكل تطبيق من هذه التطبيقات من وجود العناصر التالية:

¹ جمعة، أحمد، وآخرون، 2003 ، نظم المعلومات المحاسبية مغل تطبيقى معاصر، الأردن، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع 24

✓ مراقبة داخلية (دفتر الشروط، الوثائق، شرح مختلف أنواع الرقابة التي تتوفر عليها التطبيقية).

✓ مختلف أنواع الرقابة حول المعلومات الداخلة والخارجة (صحيحة، شاملة، حقيقية).

✓ الرقابات التي تخص المصادقة على مختلف أنواع المعالجة التي تخضع لها المعلومات (صحيحة، شاملة).

✓ أمن ضمان سرية المعطيات.

✓ طريقة أو طرق المراجعة و التدقيق.

لتفادي الأخطار المحتملة الوقوع وما تخلفه من آثار خاصة على المعلومات على المراجع الاستعانة بخبير معلوماتي مما أدى إلى ظهور مراجع معلوماتي .

(5)- ترتيب الملفات: إن حجم المعلومات على اختلاف أنواعها التي تجمعها فرقة المراجعة في إطار أداء مهمتها كبير نبغي ترتيبه بطريقة منظمة وترتب المعلومات في ملفين دائم و جاري يختلف محتواها باختلاف أهدافها، ترتب الوثائق و تستعمل رموزا(الزمن الفعلي، أوراق التوظيف المالية و إيراداتها، الإقتراضات و فوائدها، المؤونات و مخصصاتها، استرجاعها، مع الإشارة إلى القوائم المالية الخاصة بها).

المطلب الثالث: فروض التدقيق¹

تعتبر الفروض نقطة البداية لأي تفكير منظم في أغلب المجالات، حيث يقوم التدقيق على جملة الفروض تتخذ الإطار النظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة، لذلك ستورد أهم الفروض التجريبية و التي يمكن للمؤسسة من خلالها مجابهة المشاكل التي قد تعترضها و كان لابد من إيجاد هذه الفروض لحلها و التي تتلاءم مع طبيعة التدقيق و نوعية المشاكل و يمكن حصر هذه الفروض فيما يلي:

أولا- قابلية البيانات المالية للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة كتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ملائمة المعلومات أي ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.
- قابلية الفحص و هذا يعني أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لابد أن يصلوا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- عدم التحيز في التسجيل و يقصد به أن يكون المدقق عادلا عند تسجيله للحقائق.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص:12-15

• القابلية للقياس الكمي وهذا ما يجب أن تتصف به المعلومات المحاسبية وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات محاسبية وتعتبر النقود أكبر المقاييس الكمية شيوعاً في ذلك وليس المقياس الوحيد بين المدققين.

ثانيا- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:

حيث يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع، بغية لاتخاذ على أساسها قرارات صائبة و العطس كذلك بالنسبة إلى المراجع يمدّه بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي في محاييد صائب على الواقع و حقيقية تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

ثالثا- خلو القوائم وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية و تواطئية:

يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

رابعا- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية للمؤسسة، يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية تبنى المراجعة الاختيارية بدلا من التفصيلية.

خامسا- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي¹.

سادسا- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة و ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل و العكس صحيح لذا بات على المراجع في الحالة العكسية بدل من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات و نظام الرقابة المفروض في الفترات القادمة.

سابعا- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع (مدقق) فقط:

¹ نفس المرجع السابق ص 17

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات و ذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة و على رأسها استقلالية المراجع في عمله ، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم على أنها يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

المبحث الثالث: معايير التدقيق

إن وجوب وجود معايير من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة من اجل أن يعمل الممارسون لها في إطار و يسرون على نهجها و لتدقيق الحسابات مجموعة من المعايير المتعارف عليها و هي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية و هي المعايير العامة ، معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول: المعايير العامة

تهتم المعايير العامة للمراجعة بشخص مراجع الحسابات و ذلك لمحورية الدور الذي يلعبه هذا المراجع في عملية المراجعة فهو بلا شك يعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة و تتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي:¹

❖ معيار تأهيل المراجع.

❖ معيار استقلال المراجع.

❖ معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع.

الفرع الأول :معايير تأهيل المراجع (محافظ الحسابات)

يقضي المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة المتعلق بتأهيل المراجع بأنه " يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الغني و الخبرة كمراجع " و على الرغم من أن المعيار قد ركز مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني للمراجع إلا أنه يفترض أن هناك مطلباً أساسياً قبل ذلك و هو تأهيله العلمي و المهني و لذلك فإنه يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية و هي:

- التأهيل العلمي -

التعليم المستمر

- التأهيل المهني

تعريف محافظ الحسابات: عرف القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل 27 أبريل سنة 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في مادته 27 ، أن محافظ الحسابات ما يلي: " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بحصة و انتظامية حسابات الشركة و الهيئات المنصوص عليها في مادته الأولى أعلاه بموجب أحكام التشريع المعمول به".

¹ - عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص:24

الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة :
أولاً- التأهيل العلمي:

المؤهلات والتي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاثة مجالات أساسية:

- ❖ معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.
 - ❖ معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها، مسيرتها ومحيطها الخارجي.
 - ❖ معارف الكافية في قانون الأعمال حتى يتف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.
- ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري التشريعات، الضريبيين، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية ومعرفة القانون المدني.

ثانياً- التأهيل المهني : أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريباً مهنياً فنياً كافياً حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل و متطلبات ممارسة المهنة وعلى الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة والمراجعة¹.

فإن القائمين على تأهيل هذا المراجع في مكاتب المراجعة والمحاسبة يجب أن لا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جديّة فالتشغيل الإلكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل أحد المجالات التي يجب أن يلم بها مراجع الحسابات المالية جيداً وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

ثالثاً- التعليم المستمر : أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر وذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحدث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي والتعرف على أحدث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث.

الفرع الثاني : معيار الاستقلال

يقتضي المعيار الثاني من المعايير العامة للمراجعة بأنه " في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على استقلال في الظاهر والواقع "ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل

¹ حسنين، عمر، 1999 م، تصميم النظام المحاسبي مع دراسة تطبيقية على البنوك التجارية وشركات التأمين، الإسكندرية ص 15

بنزاهة و موضوعية و نزاهة المراجع تتطلب ترفعه على قبول أو السعي إلى أي منفعة يمكن أن تكون قيда على سلوكه و تحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة أما موضوعية المراجع فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية و متطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال انجازه لعملية المراجعة بجميع مراحلها و تتبع أهمية هذا المعيار من مدى الثقة و درجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحدد بمدى استقلال و حياد المراجع في إبداء الرأي فالأطراف ذات المصالح و مستخدم القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير و من ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن أحوال المالية للمشروع و من ثم يلجأ المراجع الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة و لذلك يتعين المراجع أن يتعد عن تلك المواقف التي تشير الشكوك في درجة الحياد أو الاستقلال الواجب توافرها و من ثم التأثير على درجة الثقة و مدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره.¹

و قد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستعمال المراجع و قد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

الاستقلال المادي : بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو احد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها و ذلك خلال الفترة التي تخضع للفحص و التي سيبدلي برأيه عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها و هذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها و معنى ذلك أن المراجع الخارجي لن يكون ما المساهمين أو الشركاء في الشركة التي تراجع حساباتها أو أن يكون من بين العاملين فيها

الاستقلال الذاتي أو الذهني : بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي للمشروع و يمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط و من بينها إجراءات تعيين و عزل المراجع الخارجي و كيفية تحديد أتعابه و كل ذلك يهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع (مراقب الحسابات) بما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب

و من الملاحظ انه لكي تحافظ مهنة المحاسبة و المراجعة على دورها داخل المجتمع يجب أن تحقق الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي بمجاله الأول و الثاني دون الفصل بينهما لان فقدان احدهما و لا شك يضعف أو قد يلغي المجال الثاني و من ثم الاستقلال ككل.

و من ناحية أخرى فلقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي:

أولا-الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة : و يعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أدائه و ذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة و لا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع

¹-محمد سمير الصيان ، عبد الله هلال، الاسس العلمية والعملية للمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره ،ص:73.

ثانيا-الاستقلال في مجال الفحص : و يعني ذلك بعد المراجع عن ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات هو الأنشطة و السياسات و المفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص و يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

1- حق المراجع الكامل في الاطلاع و الفحص لجميع السجلات و دفاتر المكاتب و فروع الشركة وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر

2- التعاون المثمر و الفعال بين المراجع و بين العاملين بالشركة خلال عمليات و الفحص و أداء الاختبارات

3- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات و المفردات و المستندات التي تخضع للفحص أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات و المستندات دون مراجعة أو فحص

4- البعد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص و إبداء الرأي

ثالثا-الاستقلال في مجال إعداد التقرير : و يعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة و من ثمة يمكن أن تتضمن عدة جوانب أهمها:

1-عدم وجود أي تدخل و وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير

2-تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع و المرفق مع القوائم المالي على الرقم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية

3-تجنب استخدام العبارات و الألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد و ذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات و التوصيات في تقرير المراجعة

4-عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة

و لقد أمكن للبعض تصوير العلاقة بين مجال الفحص و كيفية إعداد التقرير و من خلال القول " بأنه إذا أخبرتنا بما يجب أن تقوم به من فحص فسوف نخبرك بما يمكن أن تكتبه في تقريرنا و إذا أخبرتنا بماذا تريد أن نقوله في تقريرنا فسوف نخبرك بما يتعين علينا القيام به من فحص و اختبارات"

هذه التفسيرات و القواعد في جوهرها عبارة عن مجموعة من المحظورات التي يجب أن يتجنبها المراجع و هي تنطوي على¹:

- علاقات مالية معينة.
- العلاقات التي ينظر فيها العامة للقائم بالمراجعة على أنه جزء من إدارة العميل أو أحد موظفيه و المعاملات المالية التي يحظر على المراجع القيام بها مع عميله يمكن تمييزها إلى علاقات مالية مباشرة و

¹ - عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره ص:32-33.

علاقات مالية غير مباشرة و تنطوي العلاقات المالية التي يجب أن يتجنبها مراجع الحسابات في علاقته مع عميله على ما يلي:

* ملكية مراجع الحسابات لأي استثمارات كبيرة أو صغيرة القيمة في أسهم عملاءه أثناء فترة الارتباط المهني أو فترة إصدار الرأي في القوائم المالية

* حصول مراجع الحسابات على قرض من المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها و يستثنى من ذلك القروض التي يحصل عليها مراجع الحسابات من عملاءه من المؤسسات المالية إذا كانت تتم في إطار " إجراءات الاقتراض العادية و دون تمييز له في معدل الفائدة أو مدة الإقراض أو قيمة القسط و فترة السماح و يستثنى من ذلك أيضا القروض قليلة القيمة و المضمونة بالكامل.

أما العلاقات المالية غير المباشرة التي يجب أن يتجنبها المراجع الحسابات في علاقته بالعملاء فيمكن أن تنطوي على مايلي:

- وجود مصالح مالية كبيرة للمراجع الحسابات في إحدى الوحدات التي يديرها.
 - وجود دعاوي قضائية مرفوعة فعلا أو وجود تهديد برفعها بين العميل وللمراجع .
- أما فيما يتعلق في العلاقات التي يبدو فيها المراجع الحسابات كأنه جزء من إدارة العميل والتي يجب ان يتجنبها المراجع هي كالتالي:

- قبول المراجع كموظف لدى المنشأة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- قيام أو الارتباط بأي خدمات حسابية أو ضريبية أو إدارية أو غيرها للمنشأة العميل.

المطلب الثاني: معيار العمل الميداني

يهتم المعيار الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عمليات المراجعة ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديا أو تشمل معايير على ثلاثة معايير وهي:¹

- التخطيط السليم للعمل للإشراف على نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم مدى إمكانية اعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- الحصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة.

ونظرا لأننا سوف نتناول هذه المعايير الثلاثة بالتفصيل في هذا المطلب فإننا سنتعرض لها هنا باختصار بهدف التعريف بالخطوط العريضة لها.

الفرع الأول: معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين

¹ - عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره ص:36.

تنطوي عملية المراجعة بوصفها عملية منظمة على انجاز مهام معينة في توقيتات معينة و بواسطة أشخاص معينين و هو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطاً سليماً و لذلك العيار الأول الفحص الميداني يقضي بأنه " يجب تخطيط العمل بدرجة كافية و يجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم " و يتطلب تحقيق هذا المعيار انجاز الأنشطة الثلاثة التالية:

أولاً: اكتشاف بيئة المراجعة و وضع خطة العمل.

ثانياً: تخصيص المساعدين على مهام الفحص.

ثالثاً: الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أدائهم.

الفرع الثاني: معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه " يجب دراسة و تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار المراجعة " و على ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه و مدى الإجراءات التي يجب إتباعها و طبيعته و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها¹.

و من المعروف عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم و التقدير الشخصي لمراجع الحسابات و حتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية:

1/ الانطلاق من برنامج مبدئي للمراجعة يعكس أعمال المراجعة التي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام امثل للرقابة الداخلية و من خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل المراجعة يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوافرة و التي على ضوءها يتم تعديل برنامج المراجعة المبدئي.

2/ بفضل انجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق من عمل من المراجعين و بصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشأة العميل، ذلك انطلاقاً من حكم المجموع أفضل من حكم الفرد و يجب في هذا الحالة توحيد الأساليب و المعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية.

3/ بفضل قيام المراجعين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم البعض و ذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم.

- قد أثار تطبيق هذا المعيار جدلاً حول مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن إعداد التقرير نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل و في هذا المجال أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المعيار رقم 20 والذي وجه فيه نظر مراجع الحسابات إلى أهمية إعداد تقرير يقدم إلى لجنة المراجعة بمنشأة العميل أو مجلس الإدارة أو بعض المنظمات الحكومية حينما يتطلب الأمر هذا و يجري العمل في الولايات المتحدة الأمريكية على أن

¹ حسين، علي، الساعد، 2001 م، رشاد، نظرية القرارات الإدارية-مدخل نظري وكلي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ص 41

يشير مراجع الحسابات في تقريره بالنسبة إلى البنوك إلى مدى قوة نظام الرقابة الداخلية و من ناحية أخرى تتطلب لجنة البورصة و المبادلات الأمريكية إبلاغها بأي قصور في نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة

كما تتطلب بعض الجهات الحكومية الأمريكية ذلك أيضا.

المطلب الثالث : معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية و الملائمة

يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه " يجب الحصول على أدلة كافية و ملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ، دليل المراجعة عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتوفير قرينة على سلامة (أو عدم سلامة) التصرفات و الإجراءات بنشأة العميل و ذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدى صدق و سلامة القوائم المالية محل الفحص و يمكن إلى حد ما النظر إلى المراجعة على أنها عملية منظمة و متكاملة لتجميع الأدلة.

يعتبر من قبيل تجميع أدلة المراجعة ذلك الفحص و التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية بمنشأة العميل للتأكد من إمكانية الاعتماد عليه و لكن مراجع الحسابات لا يمكنه الاعتماد فقط على نتيجة الفحص الذي يجريه في هذه الحالة فنظام الرقابة الداخلية قد يكون مثاليا من ناحية التصميم ولكنه غير منفذ بصورة كاملة في الواقع ، و هو ما يجعل النتائج التي تظهرها عملية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية قرينة للإثبات العكسي و لذلك فإنه يجب تدعيم هذه النتائج بمزيد من الأدلة التي يتم الحصول عليها من بعض إجراءات المراجعة الأخرى¹.

و تجدر الإشارة إلى أن هناك مستويات متعددة لكفاية الأدلة و قد يضطر مراجع الحسابات في بعض الأحيان إلى الأخذ ببعض الأدلة التي تعتبر بالنسبة لأدلة أخرى غير كافية فعلى سبيل المثال بالنسبة للتحقق من أرصدة العملاء يمكن اعتبار الرصيد الدفتری لحساباتهم بدفاتر المنشأة دليلا كافيا في حالة عدم وجود رد من العملاء على المصادقات التي أرسلت لهم من قبل مراجع الحسابات و ذلك على الرغم من كون هذه الأرصدة الدفترية اقل كفاية من المصادقات.

يجب على المراجع عند قيامه بجمع الأدلة الملائمة و الكافية أن يأخذ في حساباته بعض القيود التي يمكن أن تؤثر على اختياره و تقييمه لهذه الأدلة و ذلك مثل قيود الوقت و الجهد و التكلفة اللازمة لتجميع الأدلة الملائمة و الكافية و كذلك الأهمية النسبية للعملية أو العنصر الذي يتم بشأنه تجميع الأدلة كما يجب على المراجع أيضا أن يزيد من مستوى ثقة في الأدلة و كذلك من خلال التركيز على صدق مصدر الدليل و خبرته فتحديد مدى ملائمة الدليل و كفايته تعتبر في النهاية مسألة حكم شخصي من قبل المراجع.

¹ المرجع السابق ص 26

خلاصة الفصل :

بناء على ما سبق حاولنا أن نوضح الخطوط العريضة للتدقيق و ذلك بإبراز عموميات التدقيق الواردة في هذا الفصل و هي بمثابة الدعائم لعملية التدقيق المحاسبي و مراجعة القوائم المالية و التي من شأنها أن تستجيب للمعايير المتعارف عليها و تحقيق للأهداف المرسومة من طرف المراجع من جهة والأهداف العامة للتدقيق من جهة ثانية و لقد أصبح التدقيق يحضى بأهمية بالغة في ظل الظروف الاقتصادية الحالية و لذلك يجب على المراجع أن يتبع قواعد و خطوات ممارسة مهنة المراجعة و هذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعد نظام المعلومات المحاسبية جزء من النظام الكلي للمعلومات ويلعب هذا النظام دوراً هاماً وفعالاً في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة، صحيحة ودقيقة في الوقت المناسب تساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم التي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية.

وهدف نظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج تقارير دقيقة وذلك في الوقت الملائم بما يساعد متخذي القرارات على اتخاذ قرارات رشيدة.

والنظام المحاسبي يعد نظاماً للمعلومات لا يقف عند حدود البيانات والمعلومات المالية، بل يتعداها ليشمل بيانات ومعلومات كمية ووصفية من شأنها إفادة صانع القرار والمستخدمين الذين يتميزون بالتنوع والتعدد.

المبحث الأول: عملية اتخاذ القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرارات مرحلة حساسة تحتاج فيها المؤسسة إلى معلومات ذات جودة ونوعية وتتميز بمجموعة من خصائص والتي تم التعرف عليها مسبقا في الفصل الأول، من خلال هذا المبحث سنتعرف على عملية اتخاذ القرارات ومختلف الخصائص التي تميزها.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات

تمثل عملية صنع القرارات دورا محوريا من أدوار ووظائف المدير في أي مؤسسة سواء عامة أو خاصة، صناعية أم تجارية أم خدمية، يصنع يوميا العديد من القرارات في شتى المجالات، سواء في مجالات الإنتاج أو التسويق أو المالية أو غيرها، وهذه العملية لها علاقة بمختلف الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.

يواجه صانعو القرارات ضغوطا وتحديات ومواقف وأحداث يصعب السيطرة عليها من أهمها: ظاهرة العولمة، المنافسة الشديدة، التغيير البيئي المتسارع، الثورة الاتصالية والمعلوماتية، تعقد المؤسسات وزيادة حجمها وغيرها، وهذه الضغوطات والتحديات تجعل عملية صنع القرارات أكثر تعقيدا وأهمية من أي وقت مضى.

وهناك فرق بين القرار وعملية صنع القرار، فالقرار هو سلوك، تصرف واعى من بين عدة بدائل، إنه اختيار واعى من بين بديلين فأكثر تم تحليلهما، يتبع فعل أو إجراء لتنفيذ هذا الاختيار، أما عملية صنع القرار فتتضمن سلسلة من الخطوات المترابطة المؤدية إلى القرار، وتنفيذ هذا القرار ومتابعته.

يقول الكاتب هاريسون Harrison إن القرار مرحلة في عملية مستمرة لتقييم البدائل من أجل إنجاز هدف معين.

أما الكاتب روبينز Robbins يرى أن القرار عبارة عن اختيار من بين بديلين أو أكثر، أما عملية صنع القرار فتتكون من سلسلة خطوات متتابعة تبدأ بتشخيص المشكلة وتنتهي بتقييم فاعلية البديل الذي تم اختياره.¹

اتخاذ القرار هو اختيار البديل بمعنى أنه لو كان هناك بديل واحد للحل فلا داعي لاتخاذ قرار في ذلك.²

ولقد عرّف فقهاء القانون الإداري القرار بأنه: "الوسيلة التي تستخدمها الإدارة لتمكينها من القيام بوظائفها ومباشرة النشاطات الموكلة إليها".³

ماهية القرار :

تعني كلمة قرار البث النهائي والإدارة المحددة لصانع القرار بشأن ما يجب وما لا يجب فعله للوصول لوضع معين وإلى نتيجة محددة ونهائية.

ويرى البعض أن القرار يعتبر وسيلة تنشط استجابة سبق تشكيلها وهي في وضع استعداد عند ظهور موقف يتطلب تلك الاستجابة، كذلك فإنه في الحالات المعقدة جدا يصبح القرار وسيلة لتحديد معالم استجابة مقبولة عموماً حيث لا استجابة قائمة من قبل⁴ .

وصنع القرار هو: سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين. إن مفهوم صنع القرار لا يعني اتخاذ القرار فحسب وإنما

¹ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة (نظريات-العمليات الإدارية-وظائف المنظمة)، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر، عمان-الأردن، 2009، ص 87-88.

² الفراء ماجد وآخرون الإدارة المفاهيم والممارسات (ماجد محمد الفراء، يوسف عاشور، فارس أبو معمر، يوسف بحر، رشدي وادي)، الطبعة الأولى، غزة، 2003، ص 88-89.

³ كنعان نواف، مرجع سابق، 1998، ص 75.

⁴ عبد الإله إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحوسبة ودعم اتخاذ القرار، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 95.

هو عملية تتسم بالتعقيد تتداخل فيها عدة عوامل نذكر على سبيل المثال: عوامل نفسية، سياسية، اقتصادية واجتماعية.

ومن وجهة نظر لاندبرج يعتبر القرار الإداري: نشاط يتضمن وصول فرد واحد إلى القيام بالاختيار الذي يؤثر في سلوك الآخرين بالمؤسسة في مساهمتهم لتحقيق أهدافها. ويرى طومسون وتودين أنه وإن كان الاختيار بين البدائل يبدو نهاية المطاف في صنع القرارات إلا أن مفهوم القرار ليس مقتصرًا على الاختيار النهائي بل إنه يشير كذلك إلى تلك الأنشطة التي تؤدي إلى ذلك الاختيار.

ولهذا يجب التفرقة بين مفهومي صنع القرار واتخاذ القرار، فاتخاذ القرار يمثل مرحلة من صنع القرار، بمعنى أن اتخاذ القرار يمثل آخر مرحلة في عملية صنع القرارات.

اتخاذ القرار:

اتخاذ القرار هو عملية أو أسلوب الاختيار الرشيد بين البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين. وبالتالي¹:

- 1- إن اتخاذ القرار يتم عن طريق إتباع مجموعة من الخطوات المتتابعة من أجل الوصول إلى حل أمثل؛
- 2- أي موقف أو مشكلة لها حلولاً بديلة يجب تحديدها وتحليلها ومقارنتها بإتباع قواعد ومقاييس محددة؛
- 3- إن طريقة اكتشاف البدائل وتحديد قواعد الاختيار واختيار الحل الأمثل تعتمد على هدف أو مجموعة أهداف يمكن تحقيقها، والمعيار الرئيسي لقياس مدى فاعلية القرار.

¹عبد الاله ابراهيم الفقي، مرجع سابق، ص 96-97.

واتخاذ القرار هو الهدف الرئيسي الذي تهدف المؤسسات إلى تحقيقه من خلال مختلف العمليات الإدارية، وهو الوصول إلى اتخاذ قرار مناسب لتطوير المؤسسة وتحسين أدائها أو إلى حل المشاكل التي تواجهها، وهذه العملية تمر بعدة مراحل، أبرزها:

العصف الذهني الإلكتروني، والتي يتم فيها طرح مقترحات وأفكار عشوائية دون مناقشة لها، وبعد انتهاء هذه المرحلة، يبدأ المجتمعون بتحليل تلك المقترحات من إبراز وتوضيح نقاط القوة ونقاط الضعف، ومن ثم يتم التوصل إلى الاقتراح الأنسب والقيام بتعديلات عليه حتى الوصول إلى القرار الأنسب الذي يمكن المؤسسة من القيام بأنشطتها بشكل كفؤ وفعال.

في المؤسسات الكبيرة نادرا ما نجد فريق صغير يقرر لوحده تخصيص الموارد الداخلية والخارجية، فأصحاب المصلحة في القرار (من المشاركين في عملية الاختيار والذين يقررون) كثيرون.¹

وتدور عملية اتخاذ القرار في إطار معين يشمل ستة عناصر هي:

- الموقف أو المشكلة؛
- متخذ القرار؛
- الهدف؛
- البدائل؛
- إجراءات الاختيار؛

¹ Pierre-yves Martin , *L'entreprise et ses prestataires informatiques, sous-traitense de projets facilites Management-outsourcing*, les éditions d'organisation, 1994, p43.

- عملية اختيار الحل الأنسب بين البدائل.

العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار¹:

1- أهداف المؤسسة: تعتبر أهداف المؤسسة محور التوجيه الأساسي لكل العمليات القائمة بها، لذلك فإنه يتركز الاهتمام على عملية اتخاذ القرار التي من خلالها يتم اختيار أنسب الوسائل التي تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة سواء كانت التكتيكية أو الإستراتيجية؛

2- الثقافة السائدة في المجتمع: المؤسسة تقوم بنشاطها في المجتمع ولخدمة المجتمع. بالتالي فلا بد من مراعاة الأسس الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرارات؛

3- الحقائق الواقعية والمعلومات المتاحة: يجب أن يؤخذ في الاعتبار الحقيقة والواقع وما ترجحه من وسيلة أو بديل على بديل، وفي رأي سيمون أن القرارات لا تعد افتراضات تصف الواقع فقط بل تتعدها، لأنها تصف حالة مستقبلية، هناك التفضيل بين حالة وحالة أخرى ويتوجه السلوك نحو البديل المختار، وهذا يعني أن لها محتوى أخلاقي بالإضافة إلى محتواها الواقعي؛

4- العوامل السلوكية: يمكن تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاثة جوانب حسب "الفقي" هي:

الجانب الأول: ويتعلق بالعوامل النفسية لدى الفرد ومدى عقلانيتها والتي يمكن من خلالها تفسير السلوك النفسي للشخص أثناء اتخاذ قراره؛

¹عبد الاله ابراهيم الفقي، مرجع سابق، ص98.

الجانب الثاني: ويرتبط بالبيئة النفسية للشخص فهي تعتبر المصدر الأساسي الذي يوجه الشخص إلى اختيار القرار من بين البدائل الموجودة أمامه، ومن ثم اختيار البديل الأنسب واتخاذ القرار بشأنه؛

الجانب الثالث: دور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد من خلال:

- وضع وتحديد الأهداف ؛
- إتاحة الفرص لممارسة اتخاذ القرار واكتساب الخبرة داخل التنظيم؛
- مده بالمعلومات والبيانات والبدائل؛
- إسناد المسؤوليات له مع منحه القدر اللازم من السلطة.

مراحل اتخاذ القرار¹:

أولاً: تشخيص المشكلة:

من الأمور المهمة التي يجب على متخذ القرار إدراكها وهو بصدد التعرف على المشكلة الأساسية وأبعادها، هي تحديده لطبيعة الموقف الذي خلق المشكلة، ودرجة أهمية المشكلة، وعدم الخلط بين أعراضها وأسبابها، والوقت الملائم للتصدي لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.

ثانياً: جمع البيانات والمعلومات:

إن فهم المشكلة فهما واضحا واقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع البيانات والمعلومات التي تتعلق بهذه المشكلة المراد اتخاذ القرار بشأنها، فاتخاذ القرار الفعال يرتبط

¹عبد الاله ابراهيم الفقي، مرجع سابق، ص 100-103.

بقدره متخذ القرار في الحصول على أكبر كم ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات الموضوعية والملائمة زمنياً من مصادرها المختلفة، ومنه تحديد أحسن الطرق للحصول عليها، ثم يقوم بتحليلها بشكل دقيق. ويقارن الحقائق والوقائع والأرقام ويخرج من ذلك بنتائج ومعلومات تعينه على الوصول إلى اتخاذ القرار المناسب.

وقد صنف بعض خبراء اتخاذ القرار أنواع البيانات والمعلومات التي يستخدمها متخذ القرار إلى:

- 0 البيانات والمعلومات الأولية والثانوية؛
- 0 البيانات والمعلومات الكمية؛
- 0 البيانات والمعلومات النوعية؛
- 0 الأمور والحقائق.

ثالثاً: تحديد البدائل المتاحة وتقويمها:

ويتوقف عدد الحلول البديلة ونوعها على عدة عوامل منها:

وضعية المؤسسة، والسياسات التي تطبقها، والفلسفة التي تلتزم بها، وإمكانياتها المادية، والوقت المتاح أمام متخذ القرار، واتجاهات متخذ القرار، وتميزه بالتفكير المنطقي والمبدع والابتكار الذي يركّز على التصور والتوقع خلف الأفكار مما يساعد على تصنيف البدائل المتوفرة وترتيبها والتوصل إلى عدد معين منها.

رابعاً: اختيار البديل المناسب لحل المشكلة:

يتم التفضيل بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب حسب معايير واعتبارات موضوعية يعتمد عليها متخذ القرار في عملية الاختيار و من أهم هذه المعايير:

- تحقيق البديل للأهداف المحددة، فيفضل البديل الذي يحقق الأهداف أو معظمها ؛
- اتفاق البديل مع أهمية المؤسسة وأهدافها وقيمها وأنظمتها وإجراءاتها؛
- تقبل أفراد المؤسسة للحل البديل واستعدادهم لتنفيذه؛
- درجة تأثير البديل على العلاقات العامة والمعاملات بين أفراد المؤسسة؛
- درجة السرعة المطلوبة في الحل البديل، والزمن أو الوقت المراد الحصول من خلاله على النتائج المطلوبة؛
- مدى ملائمة كل بديل مع عوامل البيئة الخارجية للمؤسسة مثل العادات والتقاليد؛
- القيم وأنواع السلوك والاستهلاك بأنواعه، وما يمكن أن تزرعه هذه البيئة من عوامل مساعدة أو معوقة لكل بديل؛
- المعلومات المتاحة فيما يخص المحيط البيئي ؛
- كفاءة البديل المختار، والإيراد الذي سيحققه.

خامساً: متابعة القرار وتقويمه:

- يجب على متخذ القرار اختيار الوقت المناسب لإعلان عن القرار لكي يتم التوصل إلى أحسن النتائج.
- وعندما يطبق القرار المتخذ، وتظهر نتائجه يقوم متخذ القرار بتقييم هذه النتائج ليرى درجة فاعليتها، ومقدار نجاح القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله.

من خلال عملية المتابعة لدى متخذ القرارات أو مساعديهم يتم التحري عن الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ وهذا يساعد على اكتشاف النقائص ومعرفة أسبابها واقتراح علاجها لها.

كما أنه عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى العمال وتشجعهم على المشاركة في اتخاذ القرار.

المشاركة في اتخاذ القرارات:

للمشاركة في اتخاذ القرار مزايا عدة منها:

- تساعد على تحسين نوعية القرار، وجعل القرار المتخذ أكثر ثباتاً وقبولاً لدى العاملين، فيقوموا بتنفيذه بحماس شديد ورغبة صادقة؛
 - كما تؤدي المشاركة إلى تحقيق الثقة المتبادلة بين متخذ القرار وبين المؤسسة والجمهور الذي يتعامل معه من ناحية أخرى؛
 - والمشاركة في عملية صنع القرارات يؤثر في تنمية القيادات في المستويات الدنيا من المؤسسة، ويزيد من إحساسهم بالمسؤولية، وتجعلهم يحضرون لتقبل البحث عن حلول للمشكلات وتنفيذ القرارات التي اشتركوا في صنعها؛
 - كما تساهم المشاركة في اتخاذ القرارات في رفع الروح المعنوية لأفراد المؤسسة وإشباع حاجة الاحترام وتأكيد الذات.
- وهناك بعض الاحتياطات عند مشاركة الأفراد:
- إشراك العاملين في المواضيع التي لها علاقة بعملهم، والتي يملكون قدرات ومهارات تمكنهم من المساهمة فيها؛

- تهيئة البيئة المناسبة تتسم بالملائمة والوضوح والفهم، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة حتى يتمكن الأفراد من دراستها وتحليلها وتحديد واختار البدائل على أساسها؛

- وأخيرا إعطاء الفرصة المناسبة لعملية المشاركة، مثلا لأخذ بالآراء التي يدلي بها الأفراد إذ ذا كانت ملائمة وذات فائدة عملية ويترتب على تطبيقها نتائج إيجابية تنعكس على فعالية ورشد القرار الذي يتم اتخاذه عن طريق المشاركة .

صنع القرار :

يعتبر موضوع صنع القرار واتخاذه من الموضوعات ذات الأهمية البالغة التي شغلت بال العلماء الاجتماعيين وتنطلق الأهمية من أمرين أساسيين¹:

1- أمر أكاديمي: ويتمثل في افتقار الدراسات الاجتماعية بصفة عامة إلى دراسات معمقة ومفصلة عن مثل هذا الموضوع؛

2- أمر مجتمعي: ويتمثل في أهمية هذا اللون من المجتمعات بالنسبة للقائمين على أمر المجتمعات مخططين أو منفذين مع تسابق المجتمعات خاصة النامية منها في الدخول في ميدان التنمية والتحديث.

مراحل صنع القرار :

تعددت النماذج التحليلية لعملية صنع القرار، حيث يتفق الباحثون في أن صنع القرار يمر بمجموعة مراحل إلا أنهم يختلفون في هذه المراحل وترتيبها.

¹عبد الاله ابراهيم الفقي، مرجع سابق، ص 105 .

وعلى أية حال نجد أن هناك نماذج تحليلية لصنع القرار يتراوح ما تحتيه من خطوات مابين أربع وتسع خطوات أساسية يجب أن تتم في ترتيب محدد، فمثلا نجد أنجريفث يحدد هذه المراحل في¹:

- تحديد المشكلة؛
 - تحليل المشكلة؛
 - وضع المعايير أو الإجراءات التي من خلالها يتم تخصيص الحل المقبول؛
 - جمع المعلومات؛
 - صياغة واختيار الحل الأنسب واختباره مقدماً؛
 - وضع الحل المختار موضع التنفيذ.
- أما لتشفيد فيضع صورة أخرى على النحو التالي:
- تعريف المشكلة؛
 - تحليل الموقف القائم؛
 - حساب وتحليل البدائل؛
 - المداولة؛
 - الاختيار.

¹عبد الاله ابراهيم الفقي، مرجع سابق، ص 105-107

ويرى سيمون أن صنع القرار يشمل على ثلاثة مراحل رئيسية هي:

- اكتشاف المناسبات لصنع القرار؛
- اكتشاف سبل العمل الممكنة؛
- الاختيار بين سبل العمل.

وقد تكون عملية صنع القرارات رشيدة منطقية هادفة بصيرة العواقب اذا استخدم فيها

التمييز وحسن التقدير، والقرارات الرشيدة تتخذ الشكل التالي في صورتها الأولى:

- تحديد المشكلة أو موضوع مسار البحث؛
- تحليل الموقف؛
- تحديد البدائل والتدبر فيها؛
- توقع النتائج المترتبة عن الأخذ بكل من هذه البدائل ودراسة هذه النتائج وتحليلها؛
- الاختيار من بين هذه البدائل.

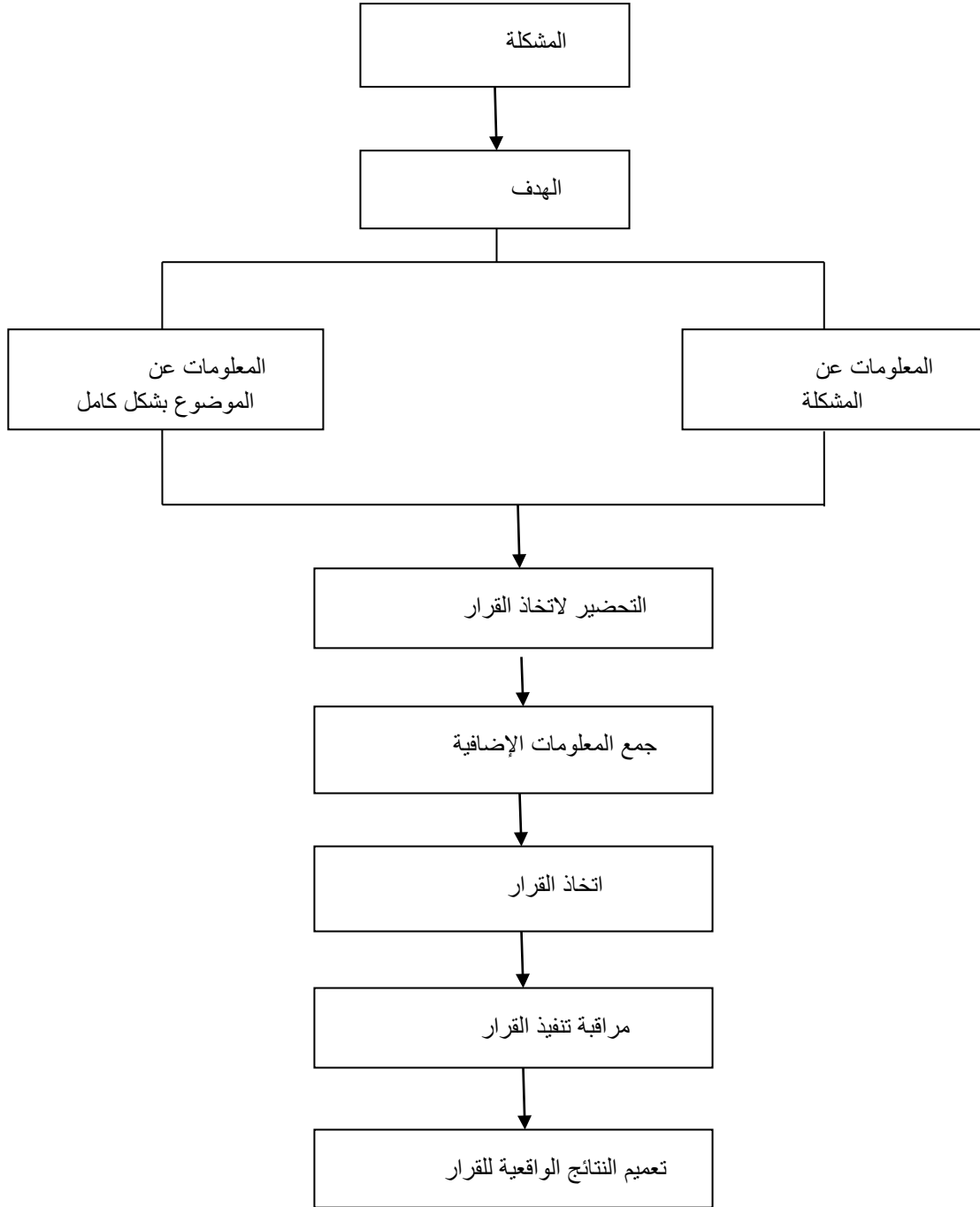
إن هذا التسلسل فرض توافر عنصرى الرشد وحسن التقدير والتمييز كما يفرض الفرصة للتأمل والتفكر وإمكان اختيار بين البدائل علما بأن العوامل التي تحد من الرشد في مجال صنع القرار تشمل القيم المتعلقة بالعواطف والإحساسات وميزان القوى وديناميكية الجماعة إضافة إلى عوامل شخصية.

يرى الباحث أن عملية اتخاذ القرارات الإدارية عملية مستمرة ويومية، كما أنها تتم لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق

أهداف مرسومة، كما أن عملية اتخاذ القرارات سواء للمدى القريب أو البعيد، ففي حياتنا اليومية نتخذ جملة من القرارات تلقائياً و هذه العملية لا تقتصر على المدير أو باقي المدراء وإنما تكون في كافة المستويات حسب ما تقتضيه الحالة.

ويمكن إجمال مراحل عملية اتخاذ القرار في الشكل رقم (3-1)

الشكل رقم (3-1)



المصدر: مشرفي حسن، نظرية القرارات الإدارية-مدخل كمي في الإدارة، دار المسيرة

للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1997، ص 19-28.

ونرى بأن عملية اتخاذ القرارات هي عملية اختيار بديل واحد من بين مجموعة من البدائل الممكنة لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في إطار عوامل البيئة المحيطة والموارد المتاحة للمؤسسة.

ويمكن تبيان ماهية عملية اتخاذ القرارات من خلال الصفات المميزة لهذه العملية وهي

كالآتي:¹

1- أنها عملية قابلة للترشيد، ذلك أن هذه العملية تقوم على افتراض مؤداه أنه ليس بالإمكان الوصول إلى ترشيد كامل للقرار وإنما يمكن الوصول إلى حد من المعقولية لهذا الترشيده؛

2- أنها تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية واجتماعية؛

3- أنها عملية تمتد في الماضي والمستقبل؛

4- أنها عملية تقوم على الجهود الجماعية المشتركة؛

5- أنها عملية تتصف بالعمومية والشمول؛

6- أنها عملية ديناميكية مستمرة.

¹ كنعان نواف، مرجع سابق، 1998، ص 87.

المطلب الثاني: أنواع القرارات وتصنيفاتها.

تصنف القرارات حسب عدة معايير منها:

أ- حسب درجة توفر المعلومات: 1

1- القرارات في حالة التأكد: هي التي تتخذ في ظروف التأكد التام من طبيعة المتغيرات والعوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات، وبالتالي آثار القرار ونتائجه تكون معروفة بصورة مسبقة.

2- القرارات في حالة المخاطرة: هي التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل، وكذلك درجة احتمال حدوثها.

3- القرارات في حالة عدم التأكد: هي التي غالباً ما تقوم بها الإدارة العليا عند تحديد أهداف المؤسسة وسياستها، ويصعب على الإدارة تحديد الظروف المتوقع وجودها أو حدوثها، بسبب عدم توفر معلومات كافية، وبالتالي صعوبة التنبؤ بها.

ب- حسب التصنيف القانوني للقرارات:

1- مدى عمومية القرار: هناك قرارات عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدود من الأفراد، مثل إصدار اللوائح وأخرى قرارات فردية كالقرارات المتعلقة بالتعيينات الوظيفية والترقيات والفصل.

2- تكوين القرار: هناك قرارات بسيطة ذات كيان مستقل، وأثر قانوني سريع كتعيين موظف واحد، أو قرارات مركبة تدخل في تركيبها نواحي قانونية متعددة وتتم على مراحل كإجراء مناقصة.

¹ مشرفي حسن، مرجع سابق، 1997، ص 37.

3- أثر القرار على الأفراد: هناك قرارات ملزمة، وهناك قرارات لا تحتل صفة الإلزام.

4- قابلية القرار للإلغاء أو التعويض: فمن القرارات ما يمكن معارضته، أو رفضه أو التعويض عما قد يسببه من آثار كقرارات تعيين الموظفين أو فصلهم، ومنها ما لا يخضع للمعارضة أو الإلغاء كالأعمال التنظيمية التي يصدرها مجلس الإدارة.¹

ج- حسب وظائف المؤسسة:

هناك قرارات تتعلق بإدارة الإنتاج، التوزيع، المالية، الموارد البشرية،... الخ.²

د- حسب التصنيف الشكلي للقرارات:

1- القرارات الأساسية والروتينية: وهي تعنى بمعالجة المشاكل المعقدة وتتطلب اهتماماً خاصاً، و غير قابلة للتكرار، يغلب عليها الصفة الدائمة والالتزام بتنفيذها لفترة طويلة من الزمن، وهناك قرارات روتينية وهي التي تتكرر باستمرار، وتظهر عادة في الأعمال الكتابية وغير الفنية، ولا تحتاج إلى دراسة وتحليل وجهد ذهني لاتخاذها بخلاف القرارات الأخرى.

2- القرارات التنظيمية والفردية: وهي تتعلق مباشرة بعمل المؤسسة ونشاطها، ويتخذها المدير من خلال سلطته كمسؤول إداري في تلك المؤسسة، وليس بصفته الشخصية، أما القرارات الفردية فهي تلك القرارات التي تعبر عن المدير كفرد وليس كمسؤول في المؤسسة.

3- القرارات المخططة وغير المخططة: فالأولى تقوم بإتباع برنامج محدد، ثم تصبح بعد فترة ذات طبيعة روتينية متكررة، يمكن تقريرها بشكل فوري وتلقائي، واتخاذها لا يحتاج إلى جهد وإبداع فكري، ويفضل أن يتم تنفيذها من طرف المستويات الإدارية

¹ مشرفي حسن، مرجع سابق، 1997، ص34-35.

² عاشور يوسف، بحوث العمليات-نظرية القرارات، الجامعة الإسلامية، الطبعة الأولى، غزة، 1996، ص 6-7.

الدنيا، وعدم تركيزها بين المستويات الإدارية العليا لضمان سرعة العمل. أما القرارات غير المخططة فتتميز بأنها ذات طبيعة هامة معقدة، وتعالج حالات ذات آثار بعيدة على المؤسسة وتتطلب جهداً فكرياً ووقتاً كافياً لجمع المعلومات، والسرعة في صنع القرار.¹

المطلب الثالث: أهمية اتخاذ القرارات

يعد اتخاذ القرارات محور العملية الإدارية، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ مجموعة من القرارات في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة إما عند وضع الهدف، أو تخطيط السياسات، أو إعداد البرامج، أو تحديد الموارد الملائمة والضرورية، أو اختيار أفضل الطرق والأساليب لاستخدام هذه الموارد، وعندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لنشاطاتها المختلفة والمتعددة، فإنها تتخذ قرارات فيما يخص الهيكل التنظيمي، ونوعه، وحجمه وكيفية تقسيم الإدارات والأقسام، والموظفين الذين تحتاجهم للقيام بالأنشطة المختلفة، ونطاق الإشراف المناسب، وخطوط السلطة، والمسؤولية والاتصال.²

وعندما يباشر المدير سلطته فإنه يتخذ مجموعة من القرارات سواء عند توجيه مرؤوسيه وتنسيق جهوداتهم أو استثارة دوافعهم، وتحفيزهم على الأداء الجيد أو حل مشاكلهم.

وعندما تؤدي الإدارة وظيفة الرقابة فإنها أيضاً تتخذ قراراً بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الأعمال والتعديلات التي سوف تجريها على الخطة، والعمل على

¹ عبد الإله ابراهيم الفقي، مرجع سابق، ص 100.

² أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، غزة، فلسطين، أكتوبر 2006، ص 74.

تصحيح الأخطاء إن وجدت، وهكذا فعلية اتخاذ القرارات تجري في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها.¹

وتعتبر عملية اتخاذ القرارات من العمليات المهمة والمعقدة لأنه لها علاقة بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق، تعتبر عملية اتخاذ القرارات هي وظيفة المدير لأنه يتخذ القرارات عندما يخطط وينظم وينسق ويراقب ويوجه.²

نظرا لأهمية القرارات ودورها في تحقيق أهداف الإدارة بسبب ما تشهده الإدارة الحديثة من تشعب وتعقد أهدافها، يجب فهم أهمية القرارات في الإدارة وبيان دورها وارتباطها بالعملية الإدارية.³

ويرى الباحث بأن أهمية اتخاذ القرارات تزداد بـكبر حجم المؤسسة، لأنه إذا كانت المعلومات متوفرة فيها جميع خصائص ومتطلبات المعلومات فإن هذا يعطي القرارات ا قوة ووضوح واكتمالية.

المشاركة في صنع القرار وأهميتها:

وجد القائمون على صنع القرار في المنظمات الحديثة أن هناك ضرورة في الأخذ بمبدأ المشاركة في صنع القرار مع توسيع دائرة المشاركين كلما أمكن وعدم تركيز القرار في يد فرد واحد. وقد ظهر هذا الاتجاه وتأكدت نتيجة لمجموعة من أهمها⁴:

- نمو المؤسسات وتضخم حجمها؛

¹أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، 2006، ص75.

² عبد الحسين الفضل مؤيد، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، 2003، ص 27.

³ كنعان نواف، مرجع سابق، 1998، ص 93.

⁴ عبد الاله ابراهيم الفقي، مرجع سابق، ص 107.

• الحقيقة المنطقية التي تؤكد بأن الفرد مهما توافرت له من قدرات ذاتية فإنه يعجز عن الإحاطة بكل الظروف في كل الأوقات؛

• ما لمسها الخبراء وأبرز أهميته التشاور أي الديمقراطية في القيادة والذي يتجسد أ في توسيع نطاق المشاركة في صنع القرار خاصة فيما يتعلق بتلك القرارات التي تؤثر في المشاركين أو في وظائفهم، وما يحققه ذلك من ايجابيات متعددة مثل ضمان تعاون بينهم والتزام بمهمتهم.

• إن توسيع قاعدة المشاركة قد يؤدي إلى إثراء القرارات بحيث تصبح تكتسب بمعلومات وخبرات متنوعة، كما أن الإجراءات المتخذة تكون أكثر ملائمة لاحتياجات الموقف الذي يتفاعل معه المشاركون إضافة إلى أن كل مشارك يصبح أكثر اهتماما بالموقف وتفاعلا معه طالما أن القرارات والإجراءات المتخذة تتأثر به، وهذا يكسبه خبرات أكثر تزيد من كفاءته ونضجه.

وقد يكون اشتراك المرؤوسين على عدة درجات، وذلك حسب التدرج التالي:

- عدم مشاركة المرؤوسين إطلاقاً؛
- السماح للمرؤوسين بتقديم اقتراحات صغيرة في الأمور البسيطة؛
- التشاور مع المرؤوسين في موضوعات لها أهمية نسبية؛
- التشاور مع المرؤوسين في القرارات الهامة؛
- مشاركة المرؤوسين مشاركة تامة في عملية اتخاذ القرار.

ويقول لاندبرج بينما يكلف شخص واحد بمهمة صنع القرار نيابة عن المؤسسة فإنه لا يمكن التغافل عن الذين ساهموا في تمييز المشكلات وفي تحديد وتقييم البدائل، وعند

التوصل للخيار النهائي يمكن إرجاع عناصر القرار عن طريق قنوات الاتصال الرسمية وغير الرسمية إلى أشخاص عديدين، لهذا يجب إعادة النظر إلى أن عملية صنع القرار في المؤسسات تعني في ذاتها جهدا مشتركا لأكثر من شخص وليست جهدا فرديا لشخص معين مهما كان موقعه في هيكل التنظيم لصنع القرار حتى ولو كان القرار النهائي قد صدر من قبل هذا الشخص.

خصائص عملية اتخاذ القرارات

هناك عدة خصائص تتميز فيها عملية اتخاذ القرار وهذه الخصائص يمكن

اجمالها كالآتي:¹

- 1- إن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية؛
- 2- عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار سواء كان فرد أو مجموعة؛
- 3- إن أي قرار إداري لا بد وأن يكون امتدادا من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمؤسسات هي امتداد واستمرار للماضي؛
- 4- إن عملية اتخاذ القرار هي عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المؤسسات على تخصصاتها، وشاملة حيث تشمل جميع المناصب الإدارية في المؤسسات؛
- 5- إنها عملية تتكون من خطوات متتابعة؛
- 6- إنها عملية تتأثر بعوامل البيئة المحيطة؛
- 7- إنها عملية تشمل عدة نشاطات، كما أنها تتصف بالاستمرار أي أنها عملية مستمرة.

¹ علي علي حسين وآخرون (الساعد رشاد محمد يوسف، عرفة السيد عبد الوهاب) نظرية اتخاذ القرارات الإدارية-مدخل نظري وكمي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2001، ص 21.

المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات بشأنها

المطلب الأول: دور المحاسب والمدير في اتخاذ القرارات

سبق وأن ذكرنا بأن اتخاذ القرارات هو جوهر العملية الإدارية والقرارات إما أن تكون قرارات تخطيطية أو قرارات رقابية. ويمكننا التمييز بين دور الذي يلعبه كل من المدير والمحاسب في عملية اتخاذ القرارات كما يلي¹:

1- في مجال التخطيط:

المدير يقوم بتحديد الأهداف التي يريد تحقيقها خلال فترة معينة من الزمن والإجراءات اللازمة أو التي تسمح له بتحقيق هذه الأهداف في إطار موارد محددة تتسم بالندرة، وفي بيئة ظروف تتسم بعدم التأكد بشأن ما يحيط المؤسسة من متغيرات اقتصادية، سياسية، فنية، ثقافية، اجتماعية، وفي هذه الحالة يكون اختيار البديل أو الإجراء الذي يسمح بتحقيق الأهداف صعب ومعقد، ومن هنا يأتي دور المحاسب الذي يوفر للمدير المعلومات التي تمكنه من تكوين رؤية واضحة عن العواقب المختلفة والنتائج المتوقعة لكل بديل.

2- في مجال الرقابة:

اهتمام المدير ينصب على جانبين أساسيين هما الفاعلية والكفاءة، وتعتبر الفاعلية عن القدرة على تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة، أي أنها تحسين لعلاقة نوعية وليست كمية بين المدخلات والمخرجات بغض النظر عن التكلفة، أما الكفاءة فتعبر عن مدى حسن استغلال الموارد المتاحة دون إهدار، تحقيقاً

¹ زامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الأول، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2000، ص 60-61.

لهدف معين. وبعبارة أخرى هي تحقيق الهدف بأقل تكلفة ممكنة، وهكذا فإن الكفاءة تجسيد لعلاقة كمية وليست نوعية بين المدخلات والمخرجات.

ولتقييم الفاعلية والكفاءة، يقوم المدير بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة وفي هذه الحالة يتم اكتشاف ومراجعة ما حدث من أخطاء أثناء عملية التخطيط أو التنفيذ، وهنا يأتي دور المحاسب فبمجرد وضع الخطة موضع التنفيذ يبدأ المحاسب من خلال إجراءات النظام المحاسبي في حصر وتجميع نتائج التنفيذ الفعلي لتلك الخطة، وهذا الأمر تكون نتيجته النهائية توفير البيانات الفعلية الضرورية لإعداد التقارير المالية للوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية.

ويرى الباحث أن المدير لا يستطيع في كثير من الأحيان اتخاذ القرار إلا بعد تقصي الحقائق وجمع المعلومات، حتى وإن اتخذ قراراً مفاجئاً فهو لا يزال يحتاج إلى المعلومات.

وأخيراً علاقة المعلومات واتخاذ القرارات لا ترتبط فقط بظهور المشكلات فقط، فالمعلومات مهمة جداً في عملية اتخاذ القرارات والمدير يتخذها يومياً، كما أن المدير الناجح هو من يحتفظ بقدر كبير من المعلومات مصنفة ومبوبة في سجلات المؤسسة يمكنه الرجوع إليها وقت الحاجة.

المطلب الثاني: دور المعلومات المحاسبية ومدى صلاحيتها لترشيد القرارات

1- دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات

المعلومات تعد مادة القرار الإداري، فإذا كانت عملية الإنتاج تتطلب المواد الأولية فإن مادة الإنسان الإداري في اتخاذ القرارات هي البيانات والمعلومات التي تتوافر لديه، ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة هذه المادة ودقتها وطريقة تنظيم تأمينها

وتخزينها ونقلها إلى المراكز التي نحتاج إليها. ومن الملاحظ أن نجاح القرارات وسلامتها يتوقف على دقة وفعالية نظام الاتصالات الذي ينقل البيانات والمعلومات إلى مراكز اتخاذ القرارات كما يتوقف على المسافة التي تفصل بين مراكز المعلومات ومراكز اتخاذ القرار، أي كلما قصرت تلك المسافة كانت عملية اتخاذ القرار أكثر فاعلية.¹

إن عملية اتخاذ القرارات هي عملية مستمرة لا تنتهي بمجرد اتخاذ قرار معين، فقد يترتب على القرار المتخذ مواقف معينة تستدعي اتخاذ قرارات جديدة، كما أن عملية اتخاذ القرارات تعتمد في كل مراحلها على ما يتوفر لدى متخذ القرار من المعلومات مع العلم بأن درجة جودة المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة القرار المتخذ، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان متخذ القرار في حال أفضل. وهذا الأمر يتطلب من الإدارة ضرورة البحث عن أفضل المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للقرارات البديلة.²

ومن المبادئ الواجب مراعاتها في تصميم نظام المعلومات ما يلي:³

- 1- تعتبر المعلومات أساساً ضرورياً لاتخاذ القرارات، فبدون المعلومات يصعب تحديد المشكلة أو تحديد بدائل الحل، كما يصعب تحديد معايير المفاضلة بين البدائل؛
- 2- يجب أن تكون المعلومات ملائمة للقرار المعروض، أو يمكن تجميع البيانات اللازمة وتحويلها إلى معلومات ملائمة؛
- 3- أن يتم تجميع المعلومات قبل تحديد البدائل؛
- 4- تتوقف الحاجة إلى معلومات دقيقة على الأساليب المستخدمة لقياس البدائل المختلفة.

¹ أيوب نادرة، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران، القاهرة، 1997، ص 193-194.

² زامل أحمد محمد، مرجع سابق، 2000، ص 42-44.

³ أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، 2006، ص 78.

يرجع اهتمام الإدارة بالمعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات لأنه يتم إعدادها وتوفيرها عن طريق مختصين في قياس وتجميع وتسجيل وتبويب وتوصيل المعلومات وهم المحاسبون. وكذلك يعود اهتمام الإدارة بالمعلومات المحاسبية لأنها المحرك لتسيير المؤسسة، وتحدد قدرتها على ممارسة نشاطاتها، كما تتوقف درجة التسيير الفعال للمؤسسة على مدى وفرة وجودة المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة والمتابعة لتحقيق الأهداف المرجوة.

إن التغذية العكسية للمعلومات في نظم الرقابة تنتج نتيجة المقارنة بين ما هو مستهدف طبقاً للموازنة ونتائج الأداء الفعلي وتستخدم المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية في:¹

- تسجيل الانجازات عن مدى التقدم الحاصل في الأداء الفعلي قياساً بالأداء المخطط؛
- جذب الانتباه نحو مدى التباين الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط والتوجيه نحو تحديد المشكلة، وتحديد القاعدة الملائمة لحل هذه المشكلة؛
- ولأن اتخاذ القرارات يعتمد بشكل أساسي على البيانات والمعلومات المحاسبية فمن الضروري التعرض لدور البيانات والمعلومات المحاسبية في المراحل التالية لاتخاذ القرار:
- تحديد المشكلة؛
- تحديد بدائل حل المشكلة؛
- جمع المعلومات المناسبة؛
- اتخاذ القرار.

¹ كحالة جبرائيل جوزيف، حنان رضوان حلوة، المحاسبة الإدارية-مدخل محاسبية المسؤولية وتقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1996، ص 21-24.

ويعتبر تحديد المشكلة من أهم مراحل اتخاذ القرار حيث تعتمد أو تتوقف عليها بقية المراحل الأخرى. وبمجرد تحديد المشكلة تحديداً دقيقاً يبدأ متخذ القرار في تحديد بدائل العلاج المتاحة وفي الاختيار بين البدائل، وقد تأخذ القاعدة التي تحكم القرار الصيغة التالية: "يجب دائماً اختيار البديل الأقل تكلفة أو الأسرع عائداً أو الأقل مخاطرة".

إن المعلومات المحاسبية بطبيعة الحال تكون كمية أو مالية وهذا من شأنه مساعدة متخذ القرار بصورة أكثر فعالية مما لو كانت وصفية أو شخصية، إضافة إلى ما تتميز به هذه المعلومات من خصائص معينة تجعلها مفيدة وهامة عند دراسة المشكلة ومعالجتها واتخاذ القرار حيالها، وتتمثل أولى هذه الصفات بالملائمة والتوقيت المناسب والدقة،... وقد ذكرت هذه الخصائص في الفصل الأول.

وتستمد البيانات والمعلومات المحاسبية صفاتها من أدوات النظام المحاسبي ومن مجموعته المستندية ومن المفاهيم التي يتحرك خلالها، فالموازنات تمثل مصدراً دائماً ومستمراً لتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية المعيارية الواقعية التي تعتبر مفيدة وهامة عند اتخاذ القرارات لما تتمتع به من مزايا وأهمها:

- تغطي فترة سريانها الفترة التي يغطيها القرار المراد اتخاذه وبالتالي فهي ملائمة؛
- يمكن الحصول عليها فوراً وحين الحاجة إليها وفي الوقت الملائم، وبالتالي فهي ذات توقيت مناسب؛
- بنيت على دراسات فنية وبحوث علمية متخصصة ومحقة بتجارب ميدانية وعملية، وبالتالي فهي دقيقة.

المطلب الثالث: -مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات:¹

الهدف النهائي لأي نظام محاسبي بطبيعة الحال هو توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب، بالشكل المناسب، وبالمضمون المناسب و بالتكلفة المناسبة وللشخص المناسب، وحتى يتم اتخاذ القرارات الصائبة، فمن الضرورة أن تكون هناك مدخلات من المعلومات، وبما أنه القرارات تؤثر في عالم الواقع، فإن المدخلات من المعلومات تأتي من إرسال أو ترجمة أو توصيل ظروف العالم الواقعي بصورة ملائمة لصناع القرار، ومهما كانت طبيعة العالم الواقعي فإننا لن ندركه إلا إذا حصلنا على معلومات عن ظروفه والأحداث التي تجري فيه.

تعتبر المعلومات المحاسبية أحد الأركان الأساسية للنظام المتكامل لاتخاذ القرارات سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى أي وحدة اقتصادية مشتقة منها، بل أن من أهم أسباب وجود المحاسبة وتطورها المستمر يتمثل في أنها توفر معلومات تعتبر أساس لاتخاذ القرارات، حيث يقوم المحاسب بتوفير المعلومات المناسبة سواء لمواجهة احتياجات الإدارة بمستوياتها المختلفة أو لمواجهة احتياجات الأطراف الخارجية لترشيد عملية اتخاذ القرارات، ومعنى ذلك أنه توجد معايير معينة للحكم على مدى صلاحية المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة بغرض استخدامها كأساس لاتخاذ القرارات وترشيدها.

في الواقع أن إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكي قد أصدرت تقريراً عن تطوير نظرية المحاسبة، وركزت اهتمامها في هذا التقرير على أربعة خصائص أساسية للمعلومات المحاسبية المناسبة لترشيد القرارات، وتتمثل تلك الخصائص فيما يلي:

- الملائمة؛

¹ أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، 2006، ص 83.

- القابلية للتحقق؛
- التحرر من التميز؛
- القابلية للقياس الكمي.

ولكن ما هو المعيار الذي يجب أن يستخدم في تحديد المعلومات المفيدة أو النافعة، وما هي المواصفات التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون نافعة، لذلك علقت اللجنة في مقدمة تقرير مجمع المحاسبين الأمريكي كما يلي:

معيار المنفعة يعتبر المعيار الوحيد الذي لا يخضع لأية قيود في مجال قابليته للتطبيق على كافة العمليات المحاسبية، وتقاس درجة منفعة المعلومات المحاسبية بمدى توافرها مع احتياجات متخذي القرارات.

والواقع أن مجمع المحاسبين الأمريكي لا يعتبر أول من نادى بمعيار المنفعة حيث نادى به قبل ذلك فريق من رواد الفكر المحاسبي المعاصر.

والمعيار الشامل وهو معيار المنفعة يعني يجب أن تكون المعلومات المحاسبية نافعة وهنا يجب أن نقرر أن منفعة أي شيء تتمثل في قدرته على إشباع حاجات معينة، وبناء على ذلك فإن المعلومات المحاسبية تكون ذات منفعة إذا كانت قادرة على إشباع حاجات مستخدمي هذه المعلومات وهم كثيرون وحاجاتهم متعددة ومتشابكة، وقد تكون متعارضة في بعض الأحيان فالمعلومات المحاسبية التي قد تكون نافعة لمستوى الإدارة العليا قد لا تكون كذلك بالنسبة للمستويات الإدارية الأخرى، وقد لا تكون كذلك بالنسبة للأطراف الأخرى التي لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة مثل الملاك، مصلحة الضرائب، البورصة، الموردين، العملاء... الخ. كما أن المعلومات قد تكون نافعة في وقت معين وقد لا تكون كذلك في وقت آخر، ولذلك فإن المعلومات التي تعطي الإجابة الكافية والجوهرية لكافة أو

لمعظم التساؤلات التي تثور في أذهان مستخدميها هي المعلومات التي تناسبها صفة معلومات نافعة.¹

إذا كان البعض يقرر يرى أن المنفعة هو المعيار الوحيد الذي لا يخضع لأي قيود في مجال قابلية التطبيق على كافة المعلومات والعمليات المحاسبية إلا أنه مما سبق ذكره نجد بأنه على العكس توجد قيود عديدة يخضع لها هذا المعيار في مجال التطبيق ومن أهمها:

- 1- وقت إتاحة المعلومات المحاسبية؛
- 2- اختلاف مستويات استخدام هذه المعلومات داخلياً؛
- 3- اختلاف الأطراف الخارجية الأخرى التي تستخدم هذه المعلومات؛
- 4- اختلاف طريقة عرض المعلومات المحاسبية؛
- 5- اختلاف الأشخاص في درجة إدراكهم لهذه المعلومات.

ولكن هذه القيود ذكرت على سبيل المثال وليس الحصر، إلا أنه يبقى معيار المنفعة المعيار العام أو الرئيسي الذي يحتل مكان الصدارة بين معايير المعلومات المحاسبية، هذا بالإضافة إلى المعايير الأخرى يمكن اعتبارها مشتقة من هذا المعيار، أو اعتبارها مواصفات للمعلومات النافعة.²

1 أحمد عبد الهادي، مرجع سابق، 2006، ص 85.

2 أحمد عبد الهادي، مرجع سابق، 2006، ص 86.

المبحث الثالث: تأثير نظام المعلومات المحاسبي على إستراتيجية المنظمة واتخاذ القرارات

المطلب الأول: كيف يضيف نظام المعلومات المحاسبي قيمة للمنظمة

يقوم نظام المعلومات في المؤسسة بتقديم عدد من المساهمات فمثلا نظام المعلومات الجديد أو الذي تم تحديثه ينظم الأنشطة آليا ويقلل الأخطاء ويقدم خدمات جيدة ومبتكرة للزبائن، ومن هذه المساهمات ما يمكن قياسه والبعض الآخر يصعب قياسه، فالعوائد التي يمكن قياسها تتمثل في تخفيض التكاليف أو المصاريف التي تتحملها المؤسسة، أما التي يصعب قياسها فلها عائد إيجابي على الحصة السوقية للمؤسسة وسمعتها ومنه تحسين الربح وتحقيق ميزة تنافسية، ويمكن تحديد هذه المنافع في التالي:¹

1-التقليل من الأخطاء؛

2-المرونة؛

3-الرفع من سرعة النشاط؛

4-تحسين وتطوير التخطيط والرقابة الإدارية؛

5-زيادة المبيعات وفتح أسواق جديدة؛

6-تحقيق ميزة تنافسية؛

7-الرفع من المرونة في التنظيم؛

8-الرفع من معنويات الموظفين.

¹ منذر يحيى الداية، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2009، ص37.

ومن الأهداف الأساسية لقياس مساهمات أو منافع نظم المعلومات المحاسبي ما يلي:

- إعداد نظام معلومات محاسبي مبني على استخدام واستعمال معدات وأجهزة حديثة، وذلك عن طريق تجميع الأرباح الصافية المقدره لمستخدمي المعلومات ومقابلتها بتكلفة رأس مال لإعداد النظام الجديد؛
- المبادرة بتغيير خاصية من خصائص النظام الحالي، فقد تتطلب مصلحة معينة مثلا معلومات بدرجة تفضيل أكثر، ومثل هذا التغيير يؤدي إلى تكلفة مضافة لا بد وأن تقابلها منفعة مضافة تبرر ذلك التغيير؛
- إعداد تقرير جدوى حول إمكانية الحصول على معلومات معينة من عدم إمكانية ذلك، فإذا لم تكن المعلومات التي تنتجها المحاسبة ذات منفعة اقتصادية، فلا يوجد ما يستدعي لإنتاجها؛
- وفي كل الأحوال قد يكون الهدف الرئيسي من نظام المعلومات المحاسبي هو تعظيم الأرباح، ولكن هناك أهداف أخرى يتوقع أن يحققها النظام المحاسبي مثل توفير خدمات أحسن أو توجيه الرعاية والاهتمام لظاهرة التعليم عن طريق بيانات التدفق العكسي، أو تخفيض التكاليف.

إن التطور الحالي في مفاهيم قيمة المعلومات اتسمت بالتركيز على قيمة المعلومات من جهة واحدة وهي القرار، بمعنى أن نظام المعلومات المحاسبي يكون له قيمة فقط عندما تؤثر المعلومات الناتجة عنه في القرارات التي يتم اتخاذها، أي تسهل اتخاذ القرار وتحسن المنافع المتوقعة منه، وهذا يعني أن منفعة نظام المعلومات المحاسبي تتوقف على إمكانياته في تخفيض عنصر عدم التأكد.¹

¹ منذر يحيى الداية، مرجع سابق، 2009، ص 38.

1-سلسلة القيمة ونظم المعلومات المحاسبية:

إن الهدف لأي مؤسسة هو تحقيق وتقديم قيمة وفائدة لعملائها وهذا يتطلب أداء عدد من النشاطات، وتتكون من خمس عناصر أساسية والتي تقدم قيمة بشكل مباشر لعملائها¹:

1-1-دعم لوجستي داخلي: وهي نشاطات يتم من خلالها استلام وتخزين وتوزيع المواد الأولية المستخدمة في المنظمة لإنتاج الخدمات والسلع التي تباع. مثال ذلك استلام ومناولة وتخزين الحديد والزجاج والجلود والإطارات وغيره من المواد المستخدمة في صناعة السيارات والمستلمة من الخارج.

1-2-نشاطات تشغيلية: وهي نشاطات من خلالها يتم تحويل المدخلات إلى منتج نهائي أو خدمة نهائية. مثال ذلك خط الإنتاج في مصنع للسيارات يقوم بتحويل المواد الأولية التي تستخدم في صناعة السيارة إلى منتج نهائي وهو السيارة.

1-3-الدعم الخارجي: وهي نشاطات تتضمن توزيع المنتجات والخدمات للزبائن. مثال ذلك شحن السيارات إلى وكلاء البيع.

1-4-المبيعات والتسويق:وهي نشاطات تساعد العملاء على شراء منتجات المؤسسة وخدماتها. مثل الحملات الإعلانية المختلفة التي تقوم المؤسسة بعملها.

1-5-خدمات ما بعد البيع: وهي نشاطات لدعم الزبائن. مثال ذلك الصيانة والضمان اللذان يعطيان للزبائن بعد عملية البيع.

¹ نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص 28-29.

أنشطة الدعم تسمح للعناصر الخمسة بانجاز أعمالها بفعالية وكفاءة. ويمكن تجميعها في أربعة مجموعات وهي:

1-البنية التحتية للمؤسسة: وهي أنشطة المحاسبة، والتمويل، والقانون، والإدارة التي تساعد المنظمة في أداء وظائفها. ونظام المعلومات المحاسبي هو جزء من بنية المؤسسة؛

2-الموارد البشرية: وتتضمن توظيف، وتعيين، وتدريب، وتطوير الموظفين وتقديم المنافع لهم؛

3-التكنولوجيا: وهي نشاطات خاصة بتحسين السلعة أو الخدمة مثل البحث والتطوير والاستثمار في تكنولوجيا معلومات حديثة، وتحديث وتطوير الموقع الالكتروني للمؤسسة وتصميم المنتج.

4-الشراء: وهي أنظمة خاصة بشراء المواد الأولية، الموردين، والمعدات اللازمة للقيام بأعمال الشراء الأساسية.

2-كيف يضيف نظام المعلومات المحاسبي قيمة للمنظمة:

نظام المعلومات المحاسبي كنظام دعم يقدم معلومات دقيقة وهذا يمكن العناصر الخمسة السابق ذكرها من تأدية وظائفها وأنشطتها بشكل فعال ونشط أكثر ويتمكن هذا النظام من فعل هذا من خلال¹:

- 1- تحسين الإنتاجية وتقليل التكلفة/كلفة المنتجات أو الخدمات؛
- 2- زيادة الكفاءة والفعالية من خلال تقديم معلومات وبيانات دقيقة؛

¹ نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، مرجع سابق، ص 31.

- 3- المشاركة في المعرفة وذلك من خلال مشاركة لعدد كبير من الموظفين للمعلومات والبيانات في مكاتب عدة في مؤسسة واحدة؛
- 4- تحسين وتطوير أداء وفعالية عمليات سلسلة العرض؛
- 5- تحسين نظام التدقيق الداخلي حيث تتم حماية النظام والمؤسسة من مشاكل عدة كالغش والأخطاء وفشل الأنظمة والبرمجيات والمشاكل الاقتصادية والطبيعية؛
- 6- تحسين القدرة على اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: أثر نظم المعلومات المحاسبية على إستراتيجية المنظمة واتخاذ القرار

1- دور نظام المعلومات المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات:

يمكن النظر إلى أنظمة المعلومات في المؤسسة على أنها وسائل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة بالقرارات الإدارية، فان مشكلة اتخاذ القرارات تزداد كلما كبر حجم المؤسسة نظرا لتنوع الأهداف وتعقدها، وفي هذه الحالة تظهر الحاجة إلى أنظمة للمعلومات تقوم بتجميع وحفظ البيانات.

ويتم جمع البيانات عن طريق ملاحظة الأحداث الاقتصادية في المؤسسة، وإرسال إشارات عنها إلى متخذ القرارات الذي يقوم بدوره في ضوء المعلومات السابق تخزينها، وما يشاهده في محيط العمل، فإذا كان الاتصال فعالاً، فإن الإشارات التي يرسلها جامع البيانات سوف تحدث نفس الأثر في متخذ القرارات كما لو شاهد الأحداث بنفسه.

وفي دراسة أخيرة قدم لنا ايجيري، وجيديكي، ونايت تحليلاً نظرياً عن العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية اتخاذ القرارات في المشروع، ويقوم التحليل المذكور على تمييز عملية اتخاذ القرارات بثلاثة عوامل رئيسية هي:

أ- مدخلات القرارات؛

ب- مخرجات القرارات؛

ت- نماذج اتخاذ القرارات.

فمدخلات القرار عبارة عن العوامل التي يستند إليها متخذ القرار بصدده اتخاذ القرار الإداري، ومخرجات القرار عبارة عن القرار الذي يقوم باتخاذ مدير المؤسسة، أما نماذج القرارات فهي تمثل العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار.

كما أن أحد الأغراض الرئيسية لإعداد وتوزيع البيانات المحاسبية هو مساعدة متخذ القرارات في عملية التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرارات التي يقوم بالاستناد إليها، حيث أن مثل هذا التنبؤ بقيمة المتغيرات يعتبر ركناً أساسياً في عملية اتخاذ القرارات. لذلك يمكن القول بأن مساهمة نظام المعلومات المحاسبي تنحصر في توليد البيانات ذات الطابع الاقتصادي التي يستند إليها متخذ القرارات في التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرارات التي يقوم بإتباعها في الاختيار من بين استعمالات الموارد الاقتصادية المحدودة لإدارة المشروع.¹

2- أثر نظم المعلومات المحاسبية على إستراتيجية المنظمة واتخاذ القرار:

إن عملية اتخاذ القرار هي عملية معقدة وتتكون من أكثر من خطوة وهي التعرف على المشكلة، جمع وترجمة المعلومات والبيانات، إيجاد طرق لحل المشاكل، وإيجاد واختيار حلول منطقية وعملية، وتطبيق الحلول.

إن نظام المعلومات المحاسبي يساعد على جميع الأصعدة في عملية اتخاذ وصنع القرار، حيث أن التقارير تساعد في عملية توقع المشاكل المرتقبة أو المتوقع حدوثها وهناك

¹ منذر يحيى الداية، مرجع سابق، 2009، ص 39.

أكثر من طريقة لاتخاذ القرار يتم تقديمها لصانعي القرار والمستخدمين وهناك العديد من الأدوات والوسائل التي تمكن صانعي القرار من ترجمة البيانات والمعلومات لديهم واتخاذ القرار المناسب مثل الرسوم البيانية، كذلك نظام المعلومات المحاسبي يمكن أن يقدم نتيجة للأحداث.¹

تساعد المعلومات متخذي القرار بطرق عدة منها:

- 1- تحدد أوضاع متطلبات أنشطة الإدارة؛
- 2- تقدم العديد من البدائل أو الإجراءات لاختيار الإجراء المناسب وتحد من الإجراءات والوسائل غير المناسبة؛
- 3- تقديم ردة فعل عن القرارات السابقة حيث تساعد في تحسين نوعية القرارات المتخذة في المستقبل؛
- 4- تقديم معلومات وبيانات دقيقة بمواعيد معينة ومحددة.

إن درجة دعم نظام المعلومات المحاسبي لصانعي القرار تختلف من حالة إلى أخرى وبالمناسبة فإن القرارات يمكن أن تصنف حسب نوعية الدائرة أو المركز الوظيفي الصادرة عنه أو حسب هدفها المستقبلي.

• بنية القرارات:

تختلف القرارات بحسب تنوع بنيتها فالقرارات الرئيسية أو الأساسية هي قرارات تكون مفهومة من قبل الموظفين والقرارات الروتينية لا يمكن أن تكون مبهمة أو أن يتم التجادل بشأنها لوضوحها ويمكن لهذه القرارات أو التعليمات أن تكون أتوماتيكية. أما القرارات شبه الرئيسية فهي قرارات أو تعليمات بحاجة إلى تعديل وتقييم وهي لا تعتبر نهائية. القرارات أو

¹ نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، مرجع سابق، ص 31-32.

التعليمات غير الأساسية هي قرارات غير منهجية وغير روتينية ولا يوجد نظام معين لحل المشكلات في هذا النوع من التعليمات أو القرارات.

المطلب الثالث : مدى القرار المستقبلي:

إن القرارات المتخذة تختلف باختلاف هدفها المستقبلي، الرقابة التشغيلية وتعني أداء فعال ونشط وكفؤ لمهام معينة ومن الأمثلة على ذلك إدارة المخزون. أما الرقابة الإدارية فتعود إلى الاستخدام الفعال والمهني المحترف للمصادر لتحقيق أهداف المؤسسة مثل فيما يخص تطوير المصادر البشرية والتخطيط الاستراتيجي ويعود إلى وضع أهداف للمؤسسة وسياسات لتحقيق هذه الأهداف ومن الأمثلة على ذلك وضع سياسات محاسبية ومالية وإيجاد خطوط إنتاج جديدة.

الإدارة العليا تهتم وتتعامل مع القرارات الشبه روتينية والغير روتينية كالتخطيط الاستراتيجي، أما الإدارة الوسطى فتتعامل مع القرارات الشبه روتينية كالمراقبة والتحكم، أما المشرفين والموظفين في الإدارة الأقل فيتعاملون مع القرارات الروتينية مثال عن ذلك أداء العمل ومراقبة أدائه.

وهناك العديد من فرص للاستثمار في قطاع تكنولوجيا المعلومات وذلك لتطوير عملية اتخاذ القرار فمعظم المؤسسات لا تتوفر لديها مصادر كافية لتطوير أنظمة المعلومات لديها لذلك من المهم توقع التطورات المحتملة لنظام المعلومات المحاسبي وذلك من أجل زيادة الإيرادات، ومن أجل اتخاذ هذا القرار بطريقة حكيمة لا بد من معرفة إستراتيجية المؤسسة فعلى سبيل المثال سئل خمسين صاحب قرار عن أهم ثلاثة مهارات فأجاب 25% منهم أن التفكير الاستراتيجي والتخطيط يأتي في أول القائمة.

هناك طريقتان أساسيتان يمكن للمؤسسات أن تتبعها في التخطيط الاستراتيجي وهي:¹

1- إستراتيجية الاختلاف في المنتج: والمقصود إضافة خدمات ومنتجات إضافية

غير متوفرة لدى المنافسين في السوق وهذا يؤدي إلى إضافة سعر اضافي على سعر المنتج؛

2- إستراتيجية التكلفة المنخفضة: والمقصود هنا نضال المؤسسة لكي تصبح أكثر

فعالية في إنتاج السلعة.

في بعض الأحيان تنجح بعض المؤسسات في إنتاج سلعة أو خدمة أفضل من المنافسين بكلفة قليلة فعلى المؤسسات الاختيار بين هاتين الإستراتيجيتين فإستراتيجية العمل تتضمن عمل خيارات فيجب على المؤسسات اختيار استراتيجيات عمل محددة ترغب في تبنيها ويوجد ثلاث استراتيجيات رئيسية وهي:

1- إستراتيجية متنوعة: وتشمل تطوير وإنتاج مجموعة من منتجات وخدمات

المؤسسة؛

2- إستراتيجية الحاجات: وهي تتضمن تلبية جميع متطلبات مجموعة من العملاء أو

بعضها؛

3- إستراتيجية الدخول: وهي تتضمن خدمة مجموعة معينة من الزبائن والذين

يختلفون عن المجموعات الأخرى في عوامل عدة منها الموقع الجغرافي، حجم المجموعة أو حجم العملاء، وهذا يؤدي إلى خلق متطلبات مختلفة.

إن هذه العناصر الإستراتيجية الثلاث غير مخصصة لقطاع معين بحد ذاته. إن

اختيار إستراتيجية معينة هو أمر مهم لأنه يمكن المؤسسة من التركيز على أهم أهدافها،

¹ نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، مرجع سابق، ص 33.

ومن الخطر أن تتبنى المؤسسة قاعدة كل شيء للجميع، إن الاختيار ما بين هذه الاستراتيجيات هو أمر مهم لكن الأمر الأهم هو تصميم نشاطات المؤسسة والتي تساعد في تبني إستراتيجية معينة وتطبيقها.

إن المؤسسات التي تحقق النجاح في استقطاب الأشخاص إليها عليها أن لا تخشى من تقليد المنافسين لها أو من إبقاء الإستراتيجية المتبناة سرية لأنه من الصعب على المنافسين أن يتبنوها حرفياً.

إن التطور في تكنولوجيا المعلومات من الممكن أن يؤثر في الإستراتيجية كمثل تطور خدمة الانترنت ساهمت في تغيير كثير من نشاطات المؤسسات حيث ساهمت من خلال تقليل الكلفة بشكل كبير وساعدت على التواصل وسرعة اتخاذ القرار ويمكن أن تؤثر خدمة الانترنت أيضاً في اختيار أو إتباع الاستراتيجيات الثلاث السابق ذكرها حيث أن الانترنت يمنع العوائق الجغرافية، فإنه من الممكن أن تتواجد المؤسسة ومنتجاتها في أي مكان.

إن نظام المعلومات المحاسبي مصمم بشكل منظم يلعب دوراً مهماً في تبني واختيار إستراتيجية العمل، ومن أجل تحقيق أهداف العمل فيجب أن تجمع البيانات والمعلومات عن كل نشاط معين على حدى ومن المهم أيضاً أن يكون نظام المعلومات يحتوى على بيانات مالية وغير مالية عن المؤسسة.¹

¹ نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، مرجع سابق، ص 34.

خلاصة:

نتيجة التغيرات المتعددة في مجال الاعتماد على نظم المعلومات واستخدام وسائل الاتصال الحديثة والانفتاح على الأسواق العالمية، تترتب عن ذلك احتدام المنافسة بين المؤسسات، ومحاولة كل منها تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في استغلال ما لديها من موارد للسيطرة على الأسواق أو للحفاظ على الاستمرارية وتحقيق ميزة تنافسية، ويتطلب الأمر أن يحصل المسؤولين على معلومات هامة ودقيقة تمكنهم من إدارة مؤسساتهم في ظل تلك العوامل المتشابكة، من بين هذه المعلومات نجد المعلومات المحاسبية والتي رأينا أن لها أهمية واضحة تفيد الإدارة الإستراتيجية.

تمهيد:

يعد نظام المعلومات المحاسبية جزء من النظام الكلي للمعلومات ويلعب هذا النظام دورا هاما وفعالا في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة ، صحيحة ودقيقة في الوقت المناسب تساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات . ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير و القوائم التي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية .

وهدف نظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج تقارير دقيقة وذلك في الوقت الملائم بما يساعد متخذي القرارات علي اتخاذ قرارات رشيدة .

والنظام المحاسبي يعد نظاما للمعلومات لا يقف عند حدود البيانات والمعلومات المالية ، بل يتعداها ليشمل بيانات ومعلومات كمية ووصفية من شأنها إفادة صانع القرار والمستخدمين الذين يتميزون بالتعدد والتنوع.

المبحث الأول: عملية اتخاذ القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرارات مرحلة حساسة تحتاج فيها المؤسسة إلى معلومات ذات جودة ونوعية وتتميز بمجموعة من خصائص والتي تم التعرف عليها مسبقا في الفصل الأول ، من خلال هذا المبحث سنتعرف علي عملية اتخاذ القرارات ومختلف الخصائص التي تميزها .

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات

تمثل عملية صنع القرارات دورا محوريا من ادوار ووظائف المدير في أي مؤسسة سواء عامة أو خاصة، صناعية أم تجارية أم خدمية ،يصنع يوميا العديد من القرارات في شتى المجالات ، سواء في مجالات الإنتاج أو التسويق أو المالية أو غيرها ، وهذه العملية لها علاقة بمختلف الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.¹

يواجه صانعو القرارات ضغوطات وتحديات ومواقف وأحداث يصعب السيطرة عليها من أهمها :ظاهرة العولمة، المنافسة الشديدة، التغيير البيئي المتسارع، الثورة الاتصالية والمعلوماتية، تعقد المؤسسات وزيادة حجمها وغيرها، وهذه الضغوطات والتحديات تجعل عملية صنع القرارات أكثر تعقيدا وأهمية من أي وقت مضى.

وهناك فرق بين القرار وعملية صنع القرار هو سلوك ، تصرف واعى من بين عدة بدائل انه اختيار واعى من بين بديلين فأكثر تم تحليلهما ن يتبع فعل أو إجراء لتنفيذ هذا الاختيار، أما عملية صنع القرار فتتضمن سلسلة من الخطوات المؤدية إلى القرار وتنفيذ هذا القرار ومتابعته .

يقول الكاتب هاريسون إن القرار مرحلة في عملية مستمرة لتقديم البدائل من اجل انجاز هدف معين. أما الكاتب روبنز يرى إن القرار عبارة عن اختيار من بين بديلين أو أكثر، أما عملية صنع القرار فتتكون من سلسلة خطوات متتابعة تبدأ بتشخيص المشكلة وتنتهي بتقييم فاعلية البديل الذي تم اختياره . اتخاذ القرار هو اختيار البديل بمعنى انه لو كان هناك بديل واحد للحل فلا داعي لاتخاذ قرارات في ذلك. ولقد عرف فقهاء القانون الإداري القرار بأنه: "الوسيلة التي تستخدمها الإدارة لتمكينها من القيام بوظائفها ومباشرة النشاطات الموكلة إليها.

ماهية القرار:

تعني كلمة قرار البث النهائي والإدارة المحددة لصانع القرار بشأن ما يجب وما لا يجب فعله للوصول لوضع معين والى نتيجة محددة ونهائية.

¹ حسين حريم، مبادئ الادارة الحديثة (نظريات-العمليات الادارية-وظائف المنظمة)، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر، عمان الاردن، 2009، ص-

ويرى البعض أن القرار يعتبر وسيلة تنشط استجابة سبق تشكيلها وهي في وضع استعداد عند ظهور موقف يتطلب تلك الاستجابة، كذلك فإنه في الحالات المعقدة جدا يصبح القرار وسيلة لتحديد معالم استجابة مقبولة عموما حيث لا استجابة قائمة من قبل.

وصنع القرار هو: سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين. إن مفهوم صنع القرار لا يعني اتخاذ القرار فحسب وإنما هو عملية تتسم بالتعقيد تتداخل فيها عدة عوامل نذكر منها علي سبيل المثال: عوامل نفسية، سياسية، اقتصادية واجتماعية.

ومن وجهة نظر يعتبر القرار الإداري: نشاط يتضمن وصول فرد واحد إلي القيام بالاختيار الذي يؤثر في سلوك الآخرين بالمؤسسة في مساهمتهم لتحقيق أهدافها .

ويرى طومسون وتودين انه وان كان الاختيار بين البدائل يبدو نهاية المطاف في صنع القرارات إلي إن مفهوم القرار ليس مقتصرًا علي الاختيار النهائي بل انه يشير كذلك إلي تلك الأنشطة التي تؤدي إلي ذلك الاختيار. ولهذا يجب التفرقة بين مفهومي صنع القرار واتخاذ القرارات، فاتخاذ القرار يمثل مرحلة من صنع القرار، بمعنى أن اتخاذ القرار يمثل آخر مرحلة في عملية صنع القرارات.

اتخاذ القرار:

اتخاذ القرار هو عملية أو أسلوب الاختيار الرشيد بين البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين وبالتالي:¹

- 1/ إن اتخاذ القرار يتم عن طريق إتباع مجموعة من الخطوات المتتابعة من اجل الوصول إلي حل امثل.
- 2/ أي موقف او مشكلة لها حلولا بديلة يجب تحديدها وتحليلها ومقارنتها بإتباع قواعد ومقاييس محددة .
- 3/ ان طريقة اكتشاف البدائل وتحديد قواعد الاختيار واختيار الحل الأمثل تعتمد علي أو مجموعة أهداف يمكن تحقيقها، والمعيار الرئيسي لقياس مدى فاعلية القرار.

واتخاذ القرار هو الهدف الرئيسي الذي تهدف المؤسسات إلي تحقيقه من خلال مختلف العمليات الإدارية، وهو الوصول إلي اتخاذ قرار مناسب لتطوير المؤسسة وتحسين أداؤها أو إلي حل المشاكل التي تواجهها، وهذه العملية تمر بعدة مراحل، أبرزها:

العصف الذهني الالكتروني، والتي يتم فيها طرح مقترحات وأفكار عشوائية دون مناقشة لها، وبعد انتهاء هذه المرحلة، يبدأ المجتمعون بتحليل تلك المقترحات من إبراز وتوضيح نقاط القوة ونقاط الضعف، ومن ثم يتم التوصل إلي الاقتراح الأنسب الذي يمكن المؤسسة من القيام بأنشطتها بشكل كفؤ وفعال.

في المؤسسات الكبيرة نادرا ما نجد فريق صغير يقرر لوحده تخصيص الموارد الداخلية والخارجية، فأصحاب المصلحة في القرار (من المشاركين في عملية الاختيار والذين يقررون) كثيرون.

وتدور عملية اتخاذ القرار في إطار معين يشمل ستة عناصر هي:

- الموقف أو المشكلة؛
- متخذ القرار؛

¹ عاشور يوسف، بحوث العمليات-نظرية القرارات، الجامعة الاسلامية، الطبعة الاولى، غزة، 1996، ص 6-7.

- الهدف؛
- البدائل؛
- إجراءات الاختيار؛
- عملية اختيار الحل الأنسب بين البدائل.

العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار: ¹

1-اهداف المؤسسة: تعتبر أهداف المؤسسة محور توجيهه الأساسي لكل العمليات القائمة بها، لذلك فإنه يتركز الاهتمام عالي عملية اتخاذ القرار التي من خلالها يتم اختيار انسب الوسائل التي تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة سواء كانت التكتيكية أو الاستراتيجية؛

- الثقافة السائدة في المجتمع: المؤسسة تقوم بنشاطها في المجتمع ولخدمة المجتمع. وبالتالي فلا بد من مراعاة الأسس الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرارات

3-الحقائق الواقعية والمعلومات المتاحة :يجب أن يؤخذ في الاعتبار الحقيقة والواقع وما ترجحه من وسيلة أو بديل علي بديل ،وفي رأي سيمون أن القرارات لا تعد افتراضات تصف الواقع فقط بل تتعدها ، لأنها تصف حالة مستقبلية ،هناك التفضيل بين حالة وحالة أخرى ويتوجه السلوك نحو البديل المختار ،وهذا يعني أن لها محتوى أخلاقي بالإضافة إلي محتواها الواقعي

- العوامل السلوكية: يمكن تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاثة جوانب حسب "الفقه" هي:

الجانب الأول :ويتعلق بالعوامل النفسية لدي الفرد ومدى عقلا نيتها والتي يمكن من خلالها تفسير السلوك النفسي للشخص أثناء اتخاذ قراره ؛

الجانب الثاني :ويرتبط بالبيئة النفسية للشخص فهي تعتبر المصدر الأساسي الذي يوجه الشخص إلي اختيار القرار من بين البدائل الموجودة أمامه، ومن ثم اختيار البديل الأنسب واتخاذ القرار بشأنه ،

الجانب الثالث :دور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد من خلال :

وضع وتحديد الأهداف؛

إتاحة الفرص لممارسة اتخاذ القرار واكتساب الخبرة داخل التنظيم ؛

مده بالمعلومات والبيانات والبدائل؛

إسناد المسؤوليات له مع منحه القدر اللازم من السلطة .

¹ أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية "دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة العامة في فلسطين" رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، قسم المحاسبة ،غزة،فلسطين، اكتوبر 2006 ص74.

مراحل اتخاذ القرار:

أولاً: تشخيص المشكلة :

من الأمور المهمة التي يجب علي متخذ القرار إدراكها وهو بصدد التعرف علي المشكلة الأساسية وأبعادها ، هي تحديده لطبيعة الموقف الذي خلق المشكلة ، ودرجة أهمية المشكلة ، وعدم الخلط بين أعراضها وأسبابها ، والوقت الملائم للتصدي لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها .

ثانياً: جمع البيانات والمعلومات:

إن فهم المشكلة فهما واضحا واقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع البيانات والمعلومات التي تتعلق بهذه المشكلة المراد اتخاذ القرار بشأنها ، فاتخاذ القرار الفعال يرتبط بقدرة متخذ القرار في الحصول علي اكبر كم ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات الموضوعية والملائمة زمنيا من مصادرها المختلفة ، ومنه تحديد أحسن الطرق للحصول عليها ، ثم يقوم بتحليلها بشكل دقيق . ويقارن الحقائق والواقع والأرقام ويخرج من ذلك بنتائج ومعلومات تعينه علي الوصول إلي اتخاذ القرار المناسب.

وقد صنف بعض خبراء اتخاذ القرار أنواع البيانات والمعلومات التي يستخدمها متخذ القرار إلي

البيانات والمعلومات الأولية والثانوية :

البيانات والمعلومات النوعية؛

البيانات والمعلومات الكمية ؛

الأمور والحقائق.

ثالثاً: تحديد البدائل المتاحة وتقويمها:

ويتوقف عدد الحلول البديلة ونوعا علي مدة عوامل منها :

وضعية المؤسسة ، والسياسات التي تطبقها ، والفلسفة التي تلتزم بها ، وإمكانياتها المادية ، والوقت المتاح أمام متخذ القرار ، واتجاهات متخذ القرار ، وتميزه بالتفكير المنطقي والمبدع والابتكار الذي يركز علي التصور والتوقع خلف الأفكار مما يساعد علي تصنيف البدائل المتوفرة وترتيبها والتوصل إلي عدد معين منها .

رابعاً: اختيار البديل المناسب لحل المشكلة¹:

يتم التفضيل بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب حسب معايير واعتبارات موضوعية يعتمد عليها

متخذ القرار في عملية الاختيار ومن أهم هذه المعايير:

- تحقيق البديل للأهداف المحددة، فيفضل البديل الذي يحقق الأهداف أو معظمها؛

-اتفاق البديل مع أهمية المؤسسة وأهدافها وقيمها وأنظمتها وإجراءاتها ؛

¹ احمد عبد الهادي شبير' مرجع سبق ذكره ' ص 82.

- تقبل أفراد المؤسسة للحل البديل واستعدادهم لتنفيذه؛
- درجة تأثير البديل علي العلاقات العامة والمعاملات بين أفراد المؤسسة ؛
- درجة السرعة المطلوبة في الحل البديل، والزمن أو الوقت المراد الحصول من خلاله علي النتائج المطلوبة؛
- مدى ملائمة كل بديل مع عوامل البيئة الخارجية للمؤسسة مثل العادات والتقاليد؛
- القيم وأنواع السلوك والاستهلاك بأنواعه، وما يمكن أن تزرعه هذه البيئة من عوامل مساعدة أو معوقة لكل بديل؛
- العوامل المتاحة فيما يخص المحيط البيئي؛
- كفاءة البديل المختار، والإيراد الذي سيحققه .

خامسا: متابعة القرار وتقويمه:

- يجب علي متخذ القرار اختيار الوقت المناسب للإعلان عن القرار لكي يتم التوصل إلي أحسن النتائج .
- وعندما يطبق القرار المتخذ، وتطهر نتائجه يقوم متخذ القرار بتقييم هذه النتائج ليرى درجة فاعليتها، ومقدار نجاح القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذه من اجله.
- من خلال عملية المتابعة لدى متخذ القرار أو مساعديهم يتم التحري عن الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ وهذا يساعد علي اكتشاف النقائص ومعرفة أسبابها واقتراح علاجها لها .
- كما انه عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد علي تنمية روح المسؤولية لدى العمال وتشجعهم علي المشاركة في اتخاذ القرار .
- المشاركة في اتخاذ القرارات :
- للمشاركة في اتخاذ القرار مزايا عدة منها :
- تساعد علي تحسين نوعية القرار، وجعل القرار المتخذ أكثر ثباتا وقبولاً لدى العاملين ، فيقوموا بتنفيذه بحماس شديد ورغبة صادقة ؛
- كما تؤدي المشاركة إلي تحقيق الثقة المتبادلة بين متخذ القرار وبين المؤسسة والجمهور الذي يتعامل معه من ناحية أخرى ؛
- والمشاركة في عملية صنع القرار يؤثر في تنمية القيادات في المستويات الدنيا من المؤسسة ، مما يزيد من إحساسهم بالمسؤولية ، وتجعلهم يحضرون لتقبل البحث عن حلول للمشكلات وتنفيذ القرارات التي اشتركوا في صنعها ؛
- كما تساهم المشاركة في اتخاذ القرارات في رفع الروح المعنوية لأفراد المؤسسة وإشباع حاجة الاحترام وتأكيد الذات .
- وهناك بعض الاحتياطات عند مشاركة الأفراد:

- إشراك العاملين في المواضيع التي لها علاقة بعملهم ، والتي يملكون قدرات ومهارات تمكنهم من المساهمة فيها .
- تهيئة البيئة المناسبة تتسم بالملائمة والوضوح والفهم ، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة حتى يتمكن الأفراد من دراستها وتحليلها وتحديد واختبار البدائل على أساسها؛
- وأخيرا إعطاء الفرصة المناسبة لعملية المشاركة، مثلا لأخذ الآراء التي يدلي بها الأفراد إذا كانت ملائمة وذات فائدة عملية ويترتب على تطبيقها نتائج إيجابية تنعكس على فعالية ورشد القرار الذي يتم اتخاذه عن طريق المشاركة.

صنع القرار:

يعتبر موضوع صنع القرار واتخاذه من الموضوعات ذات أهمية البالغة التي شغلت بال العلماء الاجتماعيين وتنطلق الأهمية من أمرين أساسيين:¹

1. أمر أكاديمي: ويتمثل في افتقار الدراسات الاجتماعية بصفة عامة إلى دراسات معمقة ومفصلة عن مثل هذا الموضوع؛
2. أمر مجتمعي: ويتمثل في أهمية هذا اللون من المجتمعات بالنسبة للقائمين على أمر المجتمعات مخططين أو منفذين مع تسابق المجتمعات خاصة النامية منها في الدخول في ميدان التنمية والتحديث.

مراحل صنع القرار:

تعددت النماذج التحليلية لعملية صنع القرار، حيث يتفق الباحثون في أن صنع القرار يمر بمجموعة مراحل إلا أنهم يختلفون في هذه المراحل وترتيبها.

وعلى أية نجد أن هناك نماذج تحليلية لصنع القرار يتراوح ما يحتويه من خطوات ما بين أربع وتسع خطوات أساسية يجب أن تتم في ترتيب محدد، فمثلا نجد أنجريفث يحدد المراحل في :

- تحديد المشكلة؛
- تحليل المشكل؛
- وضع المعايير أو الإجراءات التي من خلالها يتم تخصيص الحل المقبول؛
- جمع المعلومات؛
- صياغة واختيار الحل الأنسب واختباره مقدما؛
- وضع الحل المختار موضع التنفيذ.

أما لتشفيلد فيضع صورة أخرى على النحو التالي:

- تعريف المشكل؛

¹ عبد الحسين الفضل مؤيد، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الادارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان 2003، ص27.

- تحليل الموقف القائم؛
- حساب وتحليل البدائل؛
- المداولة؛
- الاختيار.

ويرى سيمون أن صنع القرار على ثلاثة مراحل رئيسية هي:

- اكتشاف المناسبات لصنع القرار؛
- اكتشاف سبل العمل الممكنة؛
- الاختيار بين سبل العمل.

وقد تكون عملية صنع القرارات رشيدة منطقية هادفة بنطقية هادفة بصيرة العواقب اذا استخدم فيها التمييز وحسن التقدير، والقرارات الرشيدة تتخذ الشكل التالي في صورتها الأولى:

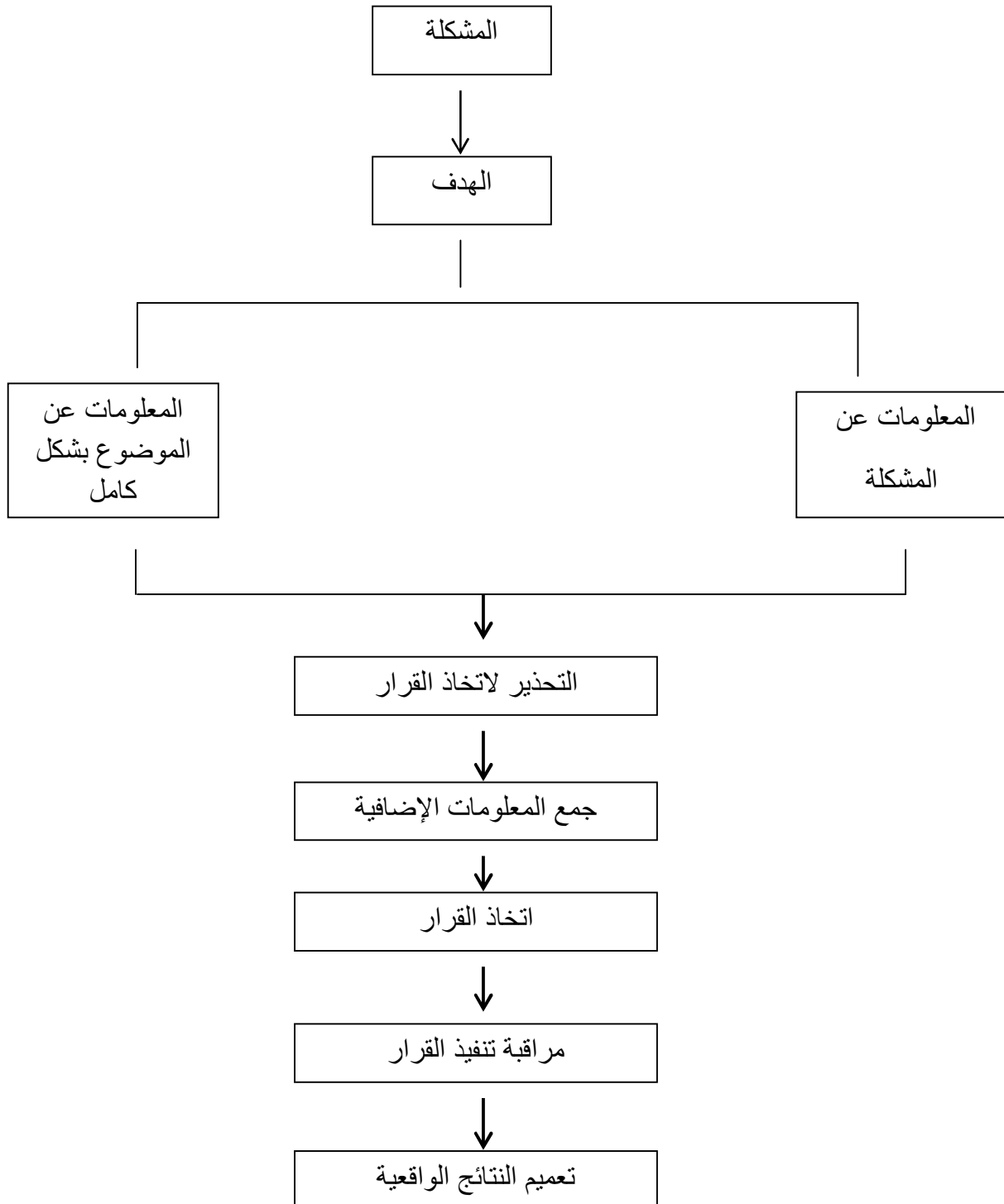
- تحديد المشكل أو موضوع مسار البحث؛
- تحليل الموقف؛
- تحديد البدائل والتدبر فيها؛
- توقع النتائج المترتبة عن الأخذ بكل من هذه البدائل ودراسة هذه النتائج وتحليلها؛
- الاختيار من بين هذه الدلائل.

إن هذه التسلسل فرض توافر عنصري الرشد وحسن التقدير والتمييز كما يرفض الفرصة للتأمل والتفكر وإمكان اختيار بين البدائل علما بأن العوامل التي تحد من الرشد في مجال صنع القرار تشتمل القيم المتعلقة بالعواطف والإحساسات وميزان القوى وديناميكية الجماعة إضافة إلى عوامل شخصية.

يرى الباحث أن عملية اتخاذ القرارات الإدارية علمية مستمرة ويومية ، كما أنها تتم لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع او لتحقيق أهداف مرسومة، كما أن عملية اتخاذ القرارات سواء للمدى القريب أو البعيد، ففي حياتنا اليومية نتخذ جملة من القرارات تلقائيا وهذه العملية لا تقتصر على المدير أو باقي المدراء وانما تكون في كافة المستويات حسب ما تقتضيه الحالة.

ويمكن اجمال مراحل عملية اتخاذ القرار في الشكل رقم (1-2).

هيكل القرارات الادارية



المصدر: مشرفي حسن، نظرية القرارات الإدارية- مدخل كمي في الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1997. ص 19-28.

ونرى بأن عملية اتخاذ القرارات بديل واحد من بين مجموعة من البدائل الممكنة لتحقيق هدف من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في إطار عوامل البيئة المحيطة والمواد المتاحة للمؤسسة.

ويمكن تباين ماهية عملية اتخاذ القرارات من خلال الصفات المميزة لهذه العملية وهي كالآتي:

1. أنها عملية قابلة للترشيد، ذلك أن هذه العملية تقوم على افتراض مؤداه أنه ليس بالإمكان الوصول إلى ترشيد كامل للقرارات وإنما يمكن الوصول إلى حد من المعقولية لهذا الترشيد؛
2. أنها تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية اجتماعية؛
3. أنها عملية تمتد في الماضي والمستقبل؛
4. أنها عملية تقوم على الجهود الجماعية المشتركة؛
5. أنها عملية تتصف بالعمومية والشمول؛
6. أنها عملية ديناميكية مستمرة.

المطلب الثاني: أنواع القرارات وتصنيفاتها.

تصنف القرارات حسب عدة معايير منها:

أ. حسب درجة توفر المعلومات:¹

1. القرارات في حالة التأكد: هي التي تتخذ في ظروف التأكد التام من طبيعة المتغيرات والعوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات، وبالتالي آثار القرار ونتائجه تكون معروفة بصورة مسبقة.
2. القرارات في حالة المخاطرة: هي التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل، وكذلك درجة احتمال حدوثها.
3. القرارات في حالة عدم التأكد: هي التي غالباً ما تقوم بها الإدارة العليا عند تحديد أهداف المؤسسة وسياستها، ويصعب على الإدارة تحديد الظروف المتوقعة ووجودها أو حدوثها، بسبب عدم توفر معلومات كافية، وبالتالي صعوبة التنبؤ بها.

ب. حسب التصنيف القانوني للقرارات:

1. مدى عمومية القرار: هناك قرارات عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدود من الأفراد، مثل إصدار اللوائح وأخرى قرارات فدية كالقرارات المتعلقة بالتعيينات الوظيفية والترقيات والفصل.
2. تكوين القرار: هناك قرارات بسيطة ذات كيان مستقبل، اثر قانوني سريع كتعيين موظف واحد، أو قرارات مركبة تدخل في تركيب نواحي قانونية متعددة وتتم على مراحل كإجراء مناقصة.
3. أثر القرار على الأفراد: هناك قرارات ملزمة، وهناك قرارات لا تحتل صفة الإلزام.
4. قابلية القرار للإلغاء أو التعويض: فمن القرارات ما يمكن معارضته، أو رفضه أو التعويض عما قد ما يسبب من آثار كقرارات تعيين الموظفين أو فصلهم، ومنها ما لا يخضع للمعارضة أو الإلغاء كالأعمال التنظيمية التي يصدرها مجلس الإدارة.

¹ ايوب نادرة، نظرية القرارات الادارية، دار زهران، القاهرة، 1997، ص 193-194

ت. حسب وظائف المؤسسة:

هناك قرارات تتعلق بإدارة الإنتاج، التوزيع، المالية، الموارد البشرية، ... الخ.

ث. حسب التصنيف الشكلي للقرارات:

1. القرارات الاساسية والروتينية: وهي تعني بمعالجة المشاكل المتعلقة وتتطلب اهتماما خاصا، وغير قابلة للتكرار، يغلب عليها الصفة الدائمة الالتزام بتنفيذها لفترة طويلة من الزمن، هناك قرارات روتينية وهي التي تتكرر باستمرار، وتظهر عادة في الأعمال الكتابية وغير الفنية، ولا تحتاج إلى دراسات وتحليل وجهد ذهني لاتخاذها بخلاف القرارات الأخرى.

2. القرارات التنظيمية والفردية: وهي تتعلق مباشرة بعمل المؤسسة ونشاطها، ويتخذها المدير من خلال سلطته كمسؤول إداري في تلك المؤسسة، وليس بصفته الشخصية، أما القرارات الفردية التي تعبر عن المدير كفرد وليس مسؤول في المؤسسة.

3. القرارات المخططة وغير المخططة: فالأولى تقوم باعتبار برنامج محدد، ثم تصبح بعد فترة ذات طبيعة روتينية متكررة، يمكن تقريرها بشكل فوري وتلقائي، واتخاذها لا يحتاج إلى جهد و ابداع فكري، ويفضل أن يتم تنفيذها من طرف المستويات الإدارية الدنيا، وعدم تركيزها بين المستويات الإدارية العليا لضمان سرعة العمل. أما القرارات غير المخططة فتتميز بأنها ذات طبيعة هامة معقدة، وتعالج حالات ذات آثار بعيدة عن المؤسسة وتتطلب جهدا فكريا ووقتا كافيا لجمع المعلومات، والسرعة في صنع القرار.

المطلب الثالث: أهمية اتخاذ القرار

بعد اتخاذ القرارات محور العملية الإدارية، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الادارة ونشاطاتها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ مجموعة من القرارات في كل مرحلة من مراحل وضع الهدف، أو تخطيط السياسات، أو اعداد البرامج، أو تحديد الموارد الملائمة والضرورية، أو اختيار أفضل الطرق والأساليب لاستخدام هذه الموارد، وعندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لنشاطاتها المختلفة والمتعددة، فإنها تتخذ قرارات فيما يخص الهيكل التنظيمي، ونوعه، وحجمه وكيفية تقسيم الإدارات والأقسام، والموظفين الذين تحتاجهم للقيام بالأنشطة المختلفة، ونطاق الإشراف المناسب، وخطوط السلطة، والمسؤولية والاتصال.¹ وعندما يباشر المدير سلطته فإنه يتخذ مجموعة من القرارات سواء عند توجيه مرؤوسيه وتنسيق مجهوداتهم أو استثارة دوافعهم، وتحفيزهم على الأداء الجيد أو حل مشاكلهم.

وعندما تؤدي الإدارة وظيفة الرقابة فإنها أيضا تتخذ قرارا بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج والتعديلات التي سوف تجرئها على الخطأ، والعمل على تصحيح الأخطاء إن وجدت، وهكذا فعملية اتخاذ القرارات تجري في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها.

¹ نزال محمد الرمعي، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، 2011، ص 28-

وتعتبر عملية اتخاذ القرارات من العمليات المهمة والمعقدة لأن لها علاقة بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق، تعتبر عملية اتخاذ القرارات هي وظيفة المدير لأنه يتخذ القرارات عندما يخطط وينظم وينسق ويراقب ويوجه.

نظرا لأهمية القرارات ودورها في تحقيق أهداف الإدارة بسبب ما تشهده الإدارة الحديثة من تشعب وتعقد أهدافها، يجب فهم القرارات فب الإدارة وبيان دورها وارتباطها بالعملية الإدارية.

ويرى الباحث بأن أهمية اتخاذ القرارات تزداد بكم حجم المؤسسة، لأنه إذا كانت المعلومات متوفرة فيها جميع خصائص ومتطلبات المعلومات فإن هذا يعطي القرارات قوة ووضوح واكتمالية.

وجد القائمون على صنع القرار في المنظمات الحديثة أن هناك ضرورة الأخذ بمبدأ المشاركة في صنع القرار مع توسيع دائرة المشاركين كلما أمكن وعدم تركيز القرار في يد فرد واحد. وقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة لمجموعة من أهمها:

- نمو المؤسسات وتضخم حجمها؛
- الحقيقة المنطقية التي تؤكد بأن الفرد مهما توافرت له من قدرات ذاتية فإنه يعجز على الإحاطة بكل الظروف في كل الأوقات؛
- ما لمسه الخبراء وأبرز أهميته التشاور أي الديمقراطية في القيادة والذي يتجسد في توسيع نطاق المشاركة في صنع القرار خاصة فيما يتعلق بتلك القرارات التي تؤثر في المشاركين أو في وظائفهم، وما يحققه ذلك من إيجابيات متعددة مثل ضمان تعاون بينهم والتزام بمهمتهم.
- إن توسيع قاعدة المشاركة قد يؤدي إلى إثارة القرارات بحيث تصبح تكتسب بمعلومات وخبرات متنوعة، كما أن الإجراءات المتخذة تكون أكثر ملائمة لاحتياجات الموفق الذي يتفاعل معه المشاركون إضافة إلى أن كل مشارك يصبح أكثر اهتماما بالموقف وتفاعلا معه طالما أن القرارات والإجراءات المتخذة تتأثر به، وهذا يكسبه خبرات أكثر تزيد من كفاءته ونضجه.

وقد يكون اشتراك المرؤوسين على عدة درجات، وذلك حسب التدرج التالي:

- عدم مشاركة المرؤوسين إطلاقا؛
- السماح للمرؤوسين بتقديم اقتراحات صغيرة فب الأمور البسيطة؛
- التشاور مع المرؤوسين في القرارات الهامة؛
- مشاركة المرؤوسين مشاركة تامة في عملية اتخاذ القرار.

ويقول لا ندبرج بينما يكلف شخص واحد بمهمة صنع القرار نيابة عن المؤسسة فإنه لا يمكن التغافل عن الذين ساهموا في تمييز المشكلات وفي تحديد وتقييم البدائل، وعند التوصل للخيار النهائي يمكن ارجاع عناصر القرار عن طريق قنوات الاتصال الرسمية وغير الرسمية إلى أشخاص عديدين، لهذا يجب إعادة النظر إلى أن عملية صنع القرار في المؤسسات تعني في ذاتها جهدا مشتركا لأكثر من شخص وليست جهدا

فرديا لشخص معين مهما كان موقعه في هيكل التنظيم لصنع القرار حتى ولو كان القرار النهائي قد صدر من قبل هذا الشخص.

خصائص عملية اتخاذ القرارات:¹

هناك عدة خصائص تتميز فيها عملة اتخاذ القرار وهذه الخصائص يمكن اجمالها كالآتي:

1. إن عملة اتخاذ القرار تتصف بالواقعية؛
2. عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار سواء كان فرداً، مجموعة؛
3. إن أي قرار إداري لا بد وأن يكون امتداداً من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمؤسسات هي امتداد واستمرار للماضي؛
4. إن عملية اتخاذ القرار هي عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المؤسسات على تخصصاتها، وشاملة حيث تشمل جميع المناصب الإدارية في المؤسسات؛
5. إنها عملية تتكون من خطوات متتابعة؛
6. إنها عملية تتأثر بعوامل البيئة المحيطة؛
7. إنها عملية تشمل عدة نشاطات، كما أنها تتصف بالاستمرار أي عملية مستمرة.

المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية و اتخاذ القرارات بشأنها.

المطلب الأول: دور المحاسبة والمدير في اتخاذ القرارات

سبق وأن ذكرنا بأن اتخاذ القرارات هو جوهر العملية الإدارية والقرارات إما أن تكون قرارات تخطيطية أو قرارات رقابية. ويمكننا التمييز بين دور الذي يلعبه كل من المدير والمحاسب في عملية اتخاذ القرارات كما يلي:

1. في مجال التخطيط:

المدير يقوم بتحديد الأهداف التي يريد تحقيقها خلال فتر معينة من الزمن والإجراءات اللازمة أو التي تسمح له بتحقيق هذه الأهداف في إطار موارد محددة تتسم بالندرة، وفي ظروف تتسم بعدم التأكد بشأن ما يحيط المؤسسة من متغيرات اقتصادية، سياسية، فنية، ثقافية، اجتماعية، وفي هذه الحالة يكون اختيار البديل أو الإجراء الذي يسمح بتحقيق الأهداف صعب ومعقد، ومن هنا يأتي دور المحاسب الذي يوفر للمدير المعلومات التي تمكنه من تكوين رؤية واضحة عن العواقب المختلفة والنتائج المتوقعة لكل بديل.

¹ علي علي حسين واخرون(الساعد رشاد محمد يوسف ,عرفة السيد عبد الوهاب)نظرية اتخاذ القرارات الادارية,2001,ص21.

2. في مجال الرقابة:

اهتمام المدير ينصب على جانبين أساسيين هما الفاعلية والكفاءة، وتعتبر الفعالة عن القدرة على تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة، أي أنها تحسّن لعلاقات نوعية وليس كمية بين المدخلات والمخرجات بغض النظر عن التكلفة، أما الكفاءة فتعبر عن مدى استغلال الموارد المتاحة دون إهدار، تحقيقاً لهدف معين، وبعبارة أخرى هي تحقيق الهدف بأقل تكلفة ممكنة، وهكذا فإن الكفاءة تجسيد لعلاقة كمية وليست نوعية بين المدخلات والمخرجات.

ولتقييم الفعالية والكفاءة، يقوم المدير بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة وفي هذه الحالة يتم اكتشاف ومراجعة ما حدث من أخطاء أثناء عملية التخطيط أو التنفيذ، وهنا يأتي دور المحاسبة فبمجرد وضع الخطة موضع التنفيذ يبدأ المحاسب من خلال إجراءات النظام الحسابي في حصر وتجميع نتائج التنفيذ الفعلي لتلك الخطة، وهذا الأمر تكون نتيجته النهائية توفير البيانات الفعلية الضرورية لإعداد التقارير المالية للوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية.

ويرى الباحث أن المدير لا يستطيع في كثير من الأحيان اتخاذ القرار إلا بعد تقصي الحقائق وجمع المعلومات، حتى وإن اتخذ قراراً مفاجئاً فهو لا يزال يحتاج إلى المعلومات.

وأخيراً علاقة المعلومات واتخاذ القرارات لا ترتبط فقط بظهور المشكلات فقط، فالمعلومات مهمة جداً في عملية اتخاذ القرارات والمدير يتخذها يومياً، كما أن المدير الناجح هو من يحتفظ بقدر كبير من المعلومات مصنفة ومبوية في سجلات المؤسسة يمكنه الرجوع إليها وقت الحاجة.

المطلب الثاني: دور المعلومات المحاسبية ومدى صلاحيتها لترشيد القرارات .**1. دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات**

المعلومات تعد مادة القرار الإداري، فإذا كانت عملية الإنتاج تتطلب المواد الأولية فإن مادة الإنسان الإداري في اتخاذ القرارات هي البيانات والمعلومات التي تتوافر لديه، ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة هذه المادة ودقتها وطريقة تنظيم تأمينها وتخزينها ونقلها إلى المراكز التي تحتاج إليها، ومن الملاحظ نجاح القرارات وسلامتها يتوقف على دقة وفعالية نظام الاتصالات الذي ينقل البيانات والمعلومات إلى مراكز اتخاذ القرار، أي كلما قصرت تلك المسافة كانت عملية اتخاذ القرار أكثر فعالية.¹

إن عملية اتخاذ القرارات هي عملية مستمرة لا تنتهي بمجرد قرار معين، فقد يترتب على القرار المتخذ مواقف معينة تستدعي اتخاذ قرارات جديدة، كما أ، عملية اتخاذ القرارات تعتمد في كل مراحلها على ما يتوفر لدى متخذ القرار من المعلومات مع العلم بأن درجة جودة المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرارات لها تأثير كبير على درجة جودة القرار المتخذ، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان متخذ القرار في حال أفضل، وهذا الأمر يتطلب من الإدارة ضرورة البحث عن أفضل المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للقرارات البديلة.

¹ ايوب نادرة، نظرية القرارات الادارية، مرجع سبق ذكره ص193-194.

ومن المبادئ الواجب مراعاتها في تصميم نظام المعلومات ما يلي:

1. تعتبر المعلومات أساسا ضروريا لاتخاذ القرارات، فبدون المعلومات يصعب تحديد المشكلة أو تحديد بدائل الحل، كما يصعب تحديد معايير المفاضلة بين البدائل؛
2. يجب أن تكون المعلومات ملائمة للقرار المعروض، أو يمكن تجميع البيانات اللازمة وتحويلها إلى معلومات ملائمة؛

3. أن يتم تجميع المعلومات قبل تحديد البدائل؛

4. تتوقف الحاجة إلى معلومات دقيقة على الاساليب المستخدمة لقياس البدائل المختلفة.

يرجع اهتمام الإدارة بالمعلومات المحاسبية فباتخاذ القرارات لانه يتم إعدادها وتوفيرها عن طريق مختصين في قياس وتجميع وتسجيل وتبويب وتوصيل المعلومات وهم المحاسبون، وكذلك يعود اهتمام الادارة بالمعلومات المحاسبية لأنها المحرك لتسيير المؤسسة، وتحدد قدرتها على ممارسة نشاطاتها، كما تتوقف درجة التسيير الفعال للمؤسسة على مدى وفرة وجودة المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة والمتابعة لتحقيق الأهداف المرجوة.

إن التغذية العكسية للمعلومات في نظم الرقابة تنتج المقارنة بين ما هو مستهدف طبقا للموازنة ونتائج الأداء الفعلي وتستخدم المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية في:

- تسجيل الإنجازات عن مدى التقدم الحاصل في الأداء الفعلي قياسا بالأداء المخطط؛
- جذب الانتباه نحو مدى التباين الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط والتوجيه نحو تحديد المشكلة، وتحديد القاعدة الملائمة لحل هذه المشاكل؛

ولأن اتخاذ القرارات يعتمد بشكل اساسي على البيانات والمعلومات المحاسبية فمن الضروري التعرض لدور البيانات والمعلومات المحاسبية في المراحل التالية لاتخاذ القرار:

- تحديد المشكل؛
- تحديد بدائل المشكلة؛
- جمع المعلومات المناسبة؛
- اتخاذ القرار.

ويعتبر تحديد المشكل من أهم مراحل اتخاذ القرار حيث تعتمد أو تتوقف عليها بقية المراحل الأخرى، وبمجرد تحديد المشكل تحديدا دقيقا يبدأ متخذ القرار في تحديد بدائل العلاج المتاح وفي الاختيار بين البدائل، وقد تأخذ القاعدة التي تحكم القرار الصيغة التالية:

" يجب دائما اختيار البديل الأقل تكلفة أو الأسرع عائدا أو الأقل مخاطرة".

إن المعلومات المحاسبية بطبيعة الحال تكون كمية أو مالية وهذا من شأنه مساعدة متخذ القرار بصورة أكثر فعالية مما لو كانت وصفية أو شخصية، إضافة إلى ما تتميز به هذه المعلومات من خصائص معينة

تجعلها مفيدة وهامة عند دراسة المشكلة ومعالجتها واتخاذ القرار حيالها، وتتمثل أولى هذه الصفات بالملائة والتوقيت المناسب والدقة،...وقد ذكرت هذه الخصائص في الفصل الأول.

وتستمد البيانات والمعلومات المحاسبية صفاتها من أدوات النظام المحاسبي ومن مجموعته المستندية ومن المفاهيم التي يتحرك خلالها، فالموازنات تمثل مصدرا دائما ومستمرا لتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية المعيارية الواقعية التي تعتبر مفيدة وهامة عند اتخاذ القرارات لما تتمتع به من مزايا وأهمها:

- تغطي فترة سريانها الفترة التي يغطيها القرار المراد اتخاذ وبالتالي فهي ملائمة؛
- يمكن الحصول عليها فورا وحين الحاجة إليها وفي الوقت الملائم، وبالتالي فهي ذات توقيت مناسب؛
- بنيت على دراسات فنية وبحوث علمية متخصصة ومحققة بتجارب ميدانية وعلمية؛ وبالتالي دقيقة.

المطلب الثالث: مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات .

الهدف النهائي لأي نظام محاسبي بطبيعة الحال هو توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات

في الوقت المناسب ،وبالمضمون المناسب

وبالتكلفة المناسبة وللشخص المناسب ، حتى يتم اتخاذ القرارات الصائبة ،فمن الضروري ان تكون مدخلات من المعلومات ، وبما انه القرارات تؤثر في عالم الواقع ،فان المدخلات من المعلومات تأتي من ارسال او ترجمة او توصيل ظروف العالم الواقعي بصورة ملائمة لصناع القرار،ومهما كانت طبيعة العالم الواقعي فإننا لا ندركه الا اذا حصلنا على معلومات عن ظروفه والاحداث التي تجري فيه.

تعتبر المعلومات المحاسبية احد الاركان الاساسية للنظام المتكامل لاتخاذ القرارات سواء على مستوى المؤسسة او على مستوى اي وحدة اقتصادية مشتقة منها ،بل ان من اهم اسباب وجود المحاسبة وتطورها المستمر يتمثل في انها توفر معلومات تعتبر اساس لاتخاذ القرارات ،حيث يقوم المحاسب بتوفير المعلومات المناسبة سواء لمواجهة احتياجات الادارة بمستوياتها المختلفة او لمواجهة احتياجات الاطراف الخارجية لترشيد عملية اتخاذ القرارات، ومعنى ذلك انه توجد معايير معينة للحكم على مدى صلاحية المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة بغرض استخدامها كأساس لاتخاذ القرارات وترشيدها.

في الواقع ان احدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الامريكي قد اصدرت تقريراً عن تطوير نظرية المحاسبة ،وركزت اهتمامها في هذا التقرير على اربع خصائص اساسية للمعلومات المحاسبية المناسبة لترشيد القرارات، وتمثل تلك الخصائص فيما يلي:

- الملائمة

القابلية للتحقق،

التحرر من التمييز،

القابلية للقياس الكمي،

ولكن ما هو المعيار الذي يجب ان يستخدم في تحديد المعلومات المفيدة او النافعة،

وماهي المواصفات التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون نافعة، لذلك علقت اللجنة في مقدمة تقرير مجمع المحاسبين الامريكي كما يلي:¹
 معيار المنفعة يعتبر المعيار الوحيد الذي لا يخضع لأية قيود في مجال قابليته للتطبيق على كافة العمليات المحاسبية، وتقاس درجة منفعة المعلومات المحاسبية بمدى توافرها مع احتياجات متخذي القرارات.
 والواقع ان مجمع المحاسبين الامريكي لا يعتبر اول من نادى بمعيار المنفعة حيث نادى به قبل ذلك فريق من رواد الفكر المحاسبي المعاصر.

والمعيار الشامل وهو معيار المنفعة يعني يجب ان تكون المعلومات المحاسبية نافعة وهنا يجب ان نقرر ان منفعة اي شيء تتمثل في مقدرته على اشباع حاجات معينة، وبناء على ذلك فان المعلومات المحاسبية تكون ذات منفعة اذا كانت قادرة على اشباع حاجات مستخدمي هذه المعلومات وهم كثيرون وحاجاتهم متعددة ومتشعبة، وقد تكون متعارضة في بعض الاحيان فالمعلومات المحاسبية التي قد تكون نافعة لمستوى الادارة العليا قد لا تكون كذلك بالنسبة للمستويات الادارية الاخرى، وقد لا تكون كذلك بالنسبة للأطراف الاخرى التي لها مصالح مباشرة او غير مباشرة في المؤسسة مثل الملاك، مصلحة الضرائب، البورصة، الموردين، العملاء... الخ. كما ان المعلومات قد تكون نافعة في وقت معين وقد لا تكون كذلك في وقت اخر، ولذلك فان المعلومات التي تعطي الاجابة الكافية والجوهرية لكافة او لمعظم التساؤلات التي تثور في اذهان مستخدميها هي المعلومات التي تناسبها صفة معلومات نافعة.

اذا كان البعض يقرر يرى ان المنفعة هو المعيار الوحيد الذي لا يخضع لأية قيود في مجال قابلية التطبيق على كافة المعلومات والعمليات المحاسبية الا انه مما سبق ذكره نجد بأنه على العكس توجد قيود عديدة يخضع لها هذا المعيار في مجال التطبيق ومن اهمها:

- 1- وقت اتاحة المعلومات المحاسبية؛
 - 2- اختلاف مستويات استخدام هذه المعلومات داخليا؛
 - 3- اختلاف الاطراف الخارجية الاخرى التي تستخدم هذه المعلومات؛
 - 4- اختلاف طريقة عرض المعلومات المحاسبية؛
 - 5- اختلاف الاشخاص في درجة ادراكهم لهذه المعلومات؛
- ولكن هذه القيود ذكرت على سبيل المثال وليس الحصر، الا انه يبقى معيار المنفعة المعيار العام او الرئيسي الذي يحتل مكان الصدارة بين المعايير المعلومات المحاسبية، هذا بالإضافة الى المعايير الاخرى يمكن اعتبارها مشتقة من هذا المعيار، او اعتبارها مواصفات للمعلومات النافعة.

¹ كحالة جيرابيل جوزيف، حنان رضوان حلوة، المحاسبة الادارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 1996، ص 21-24.

المبحث الثالث: تأثير نظام المعلومات المحاسبي على استراتيجية المنظمة واتخاذ القرارات
المطلب الأول: كيف يضيف نظام المعلومات المحاسبي قيمة للمنظمة

يقوم نظام المعلومات في المؤسسة بتقديم عدد من المساهمات فمثلا نظام المعلومات الجديد او الذي تم تحديثه ينظم الانشطة أليا ويقلل الاخطاء ويقدم خدمات جيدة ومبتكرة لزبائن، ومن هذه المساهمات ما يمكن قياسه والبعض الآخر يصعب قياسه، فالعوائد التي يمكن قياسها تتمثل في تخفيض التكاليف او المصاريف التي تتحملها المؤسسة، أما التي يصعب قياسها فلها عائد ايجابي على الحصة السوقية للمؤسسة وسمعتها ومنه تحسين الربح وتحقيق ميزة تنافسية، ويمكن تحديد هذه المنافع في التالي:

1-التقليل من الأخطاء؛

2-المرونة

3-الرفع من سرعة النشاط؛

4-تحسين وتطوير التخطيط والرقابة الادارية؛

5-زيادة المبيعات وفتح اسواق جديدة

6-تحقيق ميزي تنافسية؛

7-الرفع من المرونة في التنظيم؛

8-الرفع من معنويات الموظفين.

ومن الاهداف الاساسية لقياس مساهمات او منافع نظم المعلومات المحاسبي ما يلي:

-اعداد نظام معلومات محاسبي مبني على استخدام واستعمال معدات واجهزة حديثة، وذلك عن طريق تجميع الارباح الصافية المقدرة لمستخدمي المعلومات ومقابلتها بتكلفة رأس مال لإعداد النظام الجديد،

-المبادرة بتغيير خاصية من خصائص النظام الحالي، فقط تتطلب مصلحة معينة مثلا معلومات بدرجة

تفضيل أكثر، ومثل هذا التغيير يؤدي الى تكلفة مضافة لابد وان تقابلها منفعة مضافة تبرر تقرير ذلك

-اعداد تقرير جدوى حول امكانية الحصول على معلومات معينة من عدم امكانية ذلك، فاذا لم تكن

المعلومات التي تنتجها المحاسبة ذات منفعة اقتصادية، فلا يوجد ما يستدعي لإنتاجها.

-وفي كل الاحوال قد يكون الهدف الرئيسي من نظام المعلومات المحاسبي هو تعظيم الارباح، ولكن هناك

اهداف اخرى يتوقع ان يحققها النظام المحاسبي مثل توفير خدمات احسن او توجيه الرعاية واهتمام

لظاهرة التعليم عن طريق بيانات التدفق العكسي، او تخفيض التكاليف.

ان التطور الحالي في مفاهيم قيمة المعلومات اتسمت بالتركيز على قيمة المعلومات من جهة واحدة وهي

القرار، بمعنى ان نظام المعلومات المحاسبي يكون له قيمة فقط عندما تؤثر المعلومات الناتجة عنه في

القرارات التي يتم اتخاذها، اي تسهل اتخاذ القرار وتحسن المنافع المتوقعة عنه وهذا يعني ان منفعة نظام

المعلومات المحاسبي تتوقف على امكانيته في تخفيض عنصر عدم التأكد.

1-1-سلسلة القيمة ونظم المعلومات المحاسبية:¹

ان الهدف لأي مؤسسة هو تحقيق وتقديم قيمة وفائدة لعملائها وهذا يتطلب اداء عدد

من النشاطات ، وتتكون من خمس عناصر اساسية والتي تقدم قيمة بشكل مباشر لعملائها :

1-1-1-دعم لوجستي داخلي:وهي نشاطات يتم من خلالها استلام تخزين وتوزيع المواد الاولية

المستخدمة في المنظمة لإنتاج الخدمات والسلع التي تباع . مثال ذلك استلام ومناولة وتخزين الحديد والجلود الاطارات وغيره من المواد المستخدمة في صناعة السيارات والمستلمة من الخارج.

1-2-نشاطات تشغيلية:وهي نشاطات من خلالها يتم تحويل المدخلات الى منتج نهائي أو خدمة نهائية.مثال ذلك خط الانتاج في مصنع السيارات يقوم بتحويل المواد الاولية التي تستخدم في

صناعة السيارة الى منتج نهائي وهو السيارة.

1-3-الدعم الخارجي:وهي نشاطات تتضمن توزيع المنتجات والخدمات للزبائن.

مثال ذلك شحن السيارات الى وكلاء البيع.

1-4-المبيعات والتسويق:وهي النشاطات تساعد العملاء على شراء منتجات

المؤسسة وخدماتها، مثل الحملات الاعلانية المختلفة التي تقوم المؤسسة بعملها.

1-5-خدمات ما بعد البيع:وهي نشاطات لدعم الزبائن. مثال ذلك الصيانة

والضمان اللذان يعطيان للزبائن بعد البيع.

انشطة الدعم تسمح العناصر الخمس بانجاز اعمالها بفعالية كفاءة.ويمكن تجميعها

في اربع مجموعات وهي :

1-البنية التحتية المؤسسة : وهي انشطة المحاسبة ، التمويل ، القانون ، والادارة التي تساعد المنظمة في اداء

وظائفها . ونظام المعلومات المحاسبي هو جزء من بنية المؤسسة ؛

2-الموارد البشرية:وتتضمن توظيف، وتعيين، وتدريب، وتطوير الموظفين وتقديم المنافع لهم ؛

3-التكنولوجيا:وهي نشاطات خاصة بتحسين السلعة او الخدمة مثل البحث

والتطوير والاستثمار في تكنولوجيا معلومات حديثة ، وتحديث وتطوير الموقع الالكتروني للمؤسسة تصميم

المنتج.

4-الشراء وهي انظمة خاصة بشراء المواد الاولية،الموردين ، والمعدات اللازمة للقيام بأعمال الشراء الاساسية

كيف يضيف نظام المعلومات المحاسبي قيمة المنظمة :

¹ زامل احمد محمد،المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالمحاسب الالي ، الجزء الاول معهد الادارة العامة ،الرياض،2000،ص60-61.

نظام المعلومات المحاسبي كنظام دعم يقدم معلومات دقيقة وهذا يمكن العناصر الخمسة السابق ذكرها من تأدية وظائفها وانشطتها بشكل فعال نشط اكثر ويمكن هذا النظام من خلال :

- 1- تحسين الانتاجية وتقليل الكلفة
- 2- زيادة الكفاءة والفعالية من خلال تقديم معلومات بيانات دقيقة،
- 3- المشاركة في المعرفة وذلك من خلال مشاركة لعدد كبير من الموظفين للمعلومات والبيانات في مكاتب عدة في مؤسسة واحدة؛
- 4- تحسين وتطوير أداء وفعالية عمليات سلسلة العرض؛
- 5- تحسين نظام التدقيق الداخلي حيث تتم حماية النظام والمؤسسة من مشاكل عدة كالغش والاختفاء وفشل الانظمة والبرمجيات والمشاكل الاقتصادية والطبيعية؛
- 6- تحسين القدرة على اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: أثر نظم المعلومات المحاسبية على استراتيجية المنظمة واتخاذ القرار

1- دور نظام المعلومات المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات :

يمكن النظر الى أنظمة المعلومات في المؤسسة على انها وسائل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة بالقرارات الادارية، فان مشكلة اتخاذ القرارات تزداد كلما كبر حجم المؤسسة نظرا لتنوع الاهداف وتعقدتها، وفي هذه الحالة تظهر الحاجة الى أنظمة للمعلومات تقوم بتجميع وحفظ البيانات .

ويتم جمع البيانات عن طريق ملاحظة الاحداث الاقتصادية في المؤسسة، وارسال اشارات عنها الى متخذ القرارات الذي يقوم بدوره في ضوء المعلومات السابق تخزينها، وما يشاهده في محيط العمل، فإذا كان الاتصال فعالا، فان الاشارات التي يرسلها جامع البيانات سوف تحدث نفس الاثر في متخذ القرارات كما لو شاهد الاحداث بنفسه .

وفي دراسة اخيرة قدم لنا ايجيري وجيديكي ،ونال تحليلا نظريا عن العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية اتخاذ القرارات في المشروع ،ويقوم التحليل المذكور على تمييز عملية اتخاذ القرارات بثلاث عوامل رئيسية هي:

ا- مدخلات القرارات؛

ب- مخرجات القرارات؛

ت- نماذج اتخاذ القرارات؛

فمدخلات القرار عبارة عن العوامل التي يستند اليها متخذ القرار بصدد اتخاذه القرار الاداري، ومخرجات القرار هو القرار الذي يقوم باتخاذه مدير المؤسسة، اما نماذج القرارات فهي تمثل العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار.

كما ان احد الاغراض الرئيسية لإعداد وتوزيع البيانات المحاسبية هو مساعدة متخذ القرارات في عملية التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرارات التي يقوم بالاستناد اليها، حيث ان مثل هذا التنبؤ بقيمة المتغيرات يعتبر ركنا اساسيا في عملية اتخاذ القرارات. لذلك يمكن القول بان مساهمة نظام المعلومات المحاسبي تنحصر في توليد البيانات ذات الطابع الاقتصادي التي يقوم باتباعها في الاختيار من بين الاستعمالات الموارد الاقتصادية المحدودة لإدارة المشروع.

2- اثر نظم المعلومات المحاسبية على استراتيجية المنظمة واتخاذ القرار:

ان عملية اتخاذ القرار هي عملية معقدة وتتكون من أكثر خطوة وهي التعرف على المشكلة، جمع وترجمة المعلومات والبيانات، ايجاد طرق لحل المشاكل، وايجاد واختيار حلول منطقية وعملية، وتطبيق الحلول. ان نظام المعلومات المحاسبي يساعد على جميع الاعداد في عملية اتخاذ وصنع القرار، حيث ان التقارير تساعد في عملية توقع المشاكل المرتقبة او المتوقع حدوثها وهناك

أكثر من طريقة لاتخاذ القرار يتم تقديمها لصانعي القرار والمستخدمين وهناك العديد من الادوات والوسائل التي تمكن صانعي القرار من ترجمة البيانات والمعلومات لديهم واتخاذ القرار المناسب مثل الرسوم البيانية، كذلك نظام المعلومات المحاسبي يمكن ان يقدم نتيجة للأحداث. تساعد المعلومات متخذي القرار بطرق عدة منها¹.

1- تحديد اوضاع متطلبات أنشطة الإدارة؛

2- تقديم العديد من البدائل او الاجراءات لاختيار الاجراء المناسب وتحد من الاجراءات والوسائل غير المناسبة؛

3- تقديم ردة فعل عن القرارات السابقة حيث تساعد في تحسين نوعية القرارات المتخذة في المستقبل؛

4- تقديم معلومات وبيانات دقيقة بمواعيد معينة ومحددة.

ان درجة دعم نظام المعلومات المحاسبي لصانعي القرار تختلف من حالة الى اخرى وبالمناسبة فان القرارات يمكن ان تصنف حسب نوعية الدائرة او المركز الوظيفي الصادرة عنه او حسب هدفها المستقبلي . بنية القرارات : تختلف القرارات بحسب تنوع بنيتها فالقرارات الرئيسية او الاساسية هي قرارات تكون مفهومة من قبل الموظفين والقرارات الروتينية لا يمكن ان تكون مهمة او ان يتم التجادل بشأنها لوضوحها

¹ منذر يحيى الداية، اثرا استخدام المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في غزة، رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2009، ص37.

ويمكن لهذه القرارات او التعليمات ان تكون اتوماتكية .اما القرارات شبه الرئيسية فهي قرارات او تعليمات بحاجة الى تعديل وتقييم وهي لا تعتبر نهائية .
التعليمات غير الأساسية هي قرارات غير منهجية وغير روتينية ولا يوجد نظام معين لحل المشكلات في هذا النوع من التعليمات أو القرارات .

المطلب الثالث : مدى القرار المستقبلي.

إن القرارات المتخذة تختلف باختلاف هدفها المستقبلي ،الرقابة التشغيلية وتعني أداء فعال ونشط وكفؤ لمهام معينة ومن الأمثلة علي ذلك إدارة المخزون .أما الرقابة الإدارية فتعود إلي الاستخدام الفعال والممي المحترف للمصادر لتحقيق أهداف المؤسسة مثل فيما يخص تطوير المصادر البشرية والتخطيط الاستراتيجي ويعود إلي وضع سياسات محاسبية ومالية وإيجاد خطوط إنتاج جديدة .

الإدارة العليا تهتم وتتعامل مع القرارات الشبه روتينية والغير روتينية كالتخطيط الاستراتيجي ،أما الإدارة الوسطي فتتعامل مع القرارات الشبه روتينية كالمراقبة والتحكم ،أما المشرفين والموظفين في الإدارة الأقل فيتعاملون مع القرارات الروتينية مثال عن ذلك أداء العمل ومراقبة أدائه.

وهناك العديد من فرص للاستثمار في قطاع تكنولوجيا المعلومات وذلك لتطوير عملية اتخاذ القرار فمعظم المؤسسات لا تتوفر لديها مصادر كافية لتطوير أنظمة المعلومات لديها لذلك من المهم توقع التطورات المحتملة لنظام المعلومات المحاسبي وذلك من اجل زيادة الإيرادات،ومن اجل اتخاذ هذا القرار بطريقة حكيمة لا بد من معرفة إستراتيجية المؤسسة فعلى سبيل المثال سنل خمسين صاحب قرار عن أهم ثلاثة مهارات فأجاب 25 بالمائة منهم أن التفكير الاستراتيجي والتخطيط باتي في أول القائمة.

هناك طريقتان أساسيتان يمكن للمؤسسات أن تتبعها في التخطيط الاستراتيجي وهي :

1- استراتيجية الاختلاف في المنتج: والمقصود إضافة خدمات ومنتجات إضافية غير متوفرة لدى المنافسين في السوق وهذا يؤدي إلي إضافة سعر إضافي علي سعر المنتج؛

2_استراتيجية التكلفة المنخفضة: والمقصود هنا نضال المؤسسة لكي تصبح أكثر فعالية في إنتاج السلعة .

في بعض الأحيان تنجح بعض المؤسسات في إنتاج سلعة أو خدمة أفضل من المنافسين بكلفة قليلة فعلى المؤسسات الاختيار بين هاتين الاستراتيجيتين فاستراتيجية العمل تتضمن عمل خيارات فيجب علي المؤسسات اختيار استراتيجيات عمل محددة ترغب في تبنيها ويوجد ثلاث استراتيجيات رئيسية وهي :

1_ إستراتيجية متنوعة: وتشمل تطوير وإنتاج مجموعة من منتجات وخدمات المؤسسة ؛

2_ إستراتيجية الحاجات: وهب تتضمن تلبية جميع متطلبات مجموعة من العملاء أو بعضها ؛

3_ إستراتيجية الدخول : وهي تتضمن خدمة مجموعة معينة من الزبائن والذين يختلفون عن المجموعات الأخرى في عوامل عدة منها الموقع الجغرافي ، حجم المجموعة أو حجم العملاء ، وهذا يؤدي إلي خلق متطلبات مختلفة .

إن هذه العناصر الإستراتيجية الثلاث غير مخصصة لقطاع معين بحد ذاته ، إن اختيار إستراتيجية معينة هو أمر مهم لأنه يمكن المؤسسة من التركيز علي أهم أهدافها ، ومن الخطر أن تتبنى المؤسسة قاعدة كل شئ للجميع ، إن الاختيار ما بين هذه الاستراتيجيات هو أمر مهم لكن الأمر الأهم هو تصميم نشاطات المؤسسة والتي تساعد في تبني إستراتيجية معينة وتطبيقها . إن المؤسسات التي تحقق النجاح في استقطاب الأشخاص إليها عليها ألا تخشى من تقليد المنافسين لها أو من إبقاء إستراتيجية المتبناة سرية لأنه من الصعب علي المنافسين أن يتبنونها حرفيا .

إن التطور في تكنولوجيا المعلومات من الممكن ان يؤثر في الاستراتيجية كمثل تطور خدمة الانترنت ساهمت في تغيير كثير من نشاطات المؤسسات حيث ساهمت من خلال تقليل الكلفة بشكل كبير و ساعدت علي التواصل سرعة اتخاذ القرار ويمكن ان تؤثر خدمة الانترنت ايضا في اختيار او اتباع الاستراتيجيات الثلاث السابق ذكرها حيث ان الانترنت يمنع العوائق الجغرافية ، فانه من الممكن ان تتواجد المؤسسة ومنتجاتها في اي مكان .

ان نظام المعلومات المحاسبي مصمم بشكل منظم يلعب دورا مهما في تبني واختيار استراتيجية العمل ، ومن اجل تحقيق اهداف العمل فيجب ان تجمع البيانات والمعلومات عن كل نشاط معين على حدى ومن المهم ايضا ان يكون نظام المعلومات يحتوي على بيانات مالية وغير مالية عن المؤسسة .

المطلب الرابع: دراسة لمذكرة تخرج ماستر

من إعداد الطالبة: بن سالم حفيظة

عنوان المذكرة: دور التدقيق الداخلي في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية

جامعة عبد الحميد ابن باديس ، قسم العلوم المالية

تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

السنة: 2015 – 2016.

الاشكالية: كيف يساهم التدقيق الداخلي في تقييم اداء المؤسسة ؟.

انطلاقا من الاشكالية يمكن طرح الاسئلة التالية:

-ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ماهي أنواعه وأهدافه ؟.

-فيما تتمثل معايير التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟.

-ماذا نعني بتقييم أداء المؤسسة و ماهي أهميته ؟.

الفرضيات

1_التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية

2-يتوقف نجاح عمل المدقق الداخلي على مجموعة من المعايير المتعارف عليها دوليا

3-تقييم الاداء طريقة تسمح بالتحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية موضوع البحث في ابراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة الاعتماد على صحة

تقاريره والاستفادة منها، والعمل على تقييم مستوى الاداء وتطويره للوصول الى الاداء المتميز

ضرورة دراسة معايير التدقيق وتطبيقها على مستوى اداء المؤسسة.

معرفة أساليب وطرق تقييم الاداء من أجل التفوق والتميز.

المساعدة على نجاح المؤسسات الاقتصادية والحفاظ على استمراريته مما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني.

أهداف الدراسة :

محاولة ربط الجوانب النظرية مما هو واضح:المؤسسات الجزائرية،

التعريف بالتدقيق الداخلي وتحديد أهدافه وأهميته

معرفة اتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي فيما يخص المعايير الدولية

تقييم الاداء داخل المؤسسة والنظام

مساهمة المدقق الداخلي في تحقيق فعالية الاداء

أسباب اختيار الموضوع :

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها:

الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص

عدم التطبيق الفعلي للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية

الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع من أجل تحقيق أهدافه

المؤسسة الجزائرية بحاجة ماسة الى تقييم أدائها

هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذا البحث الى ثلاث فصول حيث الفصل الاول والثاني متعلق بالجانب النظري للبحث، والفصل الثالث متعلق بالجانب التطبيقي.

الفصل الأول بعنوان الإطار العام للتدقيق الداخلي وتطويره، وهذا الفصل بدوره ينقسم الى مبحثين، البحث الاول، عموميات حول التدقيق الداخلي، والمبحث الثاني معايير التدقيق الداخلي وآليات تطبيقه، اما الفصل الثاني تطرقنا الى تقييم الاداء في المؤسسة وعلاقته بالتدقيق الداخلي، ينقسم الى مبحثين ايضا ماهية تقييم الاداء والثاني:مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة، وبالفصل التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية الى الوحدة الجزائرية للمياه بمستغانم وختمنا بخاتمة

منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي من اجل جمع وتحليل المعطيات والبيانات

حدود الدراسة :

الحدود المكانية ،قمنا بدراسة ميدانية على مستوى الوحدة الجزائرية للمياه بمستغانم

الحدود الزمنية ،تمت الدراسة خلال السنة

مرجعية الدراسة:

اعتمدنا على مجموعة من المراجع ،الكتب،مقالات علمية ،مذكرات ماستر،اطروحات .

صعوبات الدراسة :

ترتكز اساسا في نقص المراجع خاصة بالتدقيق الداخلي

النتائج:

وفقا للدراسة التي قمنا بها،قد تم التوصل الى النتائج التالية:

- وجود رغبة للمؤسسة الجزائرية في التطور والاندماج في الاقتصاد العالمي.
- التدقيق الداخلي اداة يسمح بدراسة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.
- لمعرفة نقاط القوة وتدارك نقاط الضعف واقتناص الفرص وتفادي المخاطر.
- يعمل التدقيق الداخلي على تقليل حدوث الازخام ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الارباح المسجلة من طرف المؤسسة.
- تتمثل معايير التدقيق الداخلي في تحديد نطاق عمل المدقق الداخلي بشكل متعارف عليه دوليا.
- يسمح التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ومختلف أنشطة المؤسسة.
- إعداد تقارير دورية تسمح باتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أداء كفي وفعال باستغلال الامثل للموارد المتاحة.
- تعتبر عملية تقييم الأداء اداة لتشخيص الانحرافات،والمؤسسات الناجحة تلك التي تقوم بتقييم أدائها بصفة مستمرة.

خلاصة :

نتيجة التغيرات المتعددة في مجال الاعتماد على نظام المعلومات واستخدام وسائل الاتصال الحديثة والانفتاح على الاسواق العالمية ،ترتب عن ذلك احترام المنافسة بين المؤسسات ،ومحاولة كل منها تحقيق اقصى كفاءة ممكنة في استغلال ما لديها من موارد للسيطرة على الأسواق او الحفاظ على الاستمرارية وتحقيق ميزة تنافسية ،ويتطلب الأمران يحصل المسؤولين على معلومات هامة و دقيقة تمكنهم من ادارة مؤسساتهم في ظل تلك العوامل المتشابكة ، من بين هذه المعلومات نجد المعلومات المحاسبية والتي رأينا أن لها أهمية واضحة تفيد الادارة .

خلاصة

نتيجة التغيرات المتعددة في مجال الاعتماد على نظام المعلومات واستخدام وسائل الاتصال الحديثة والانفتاح على الاسواق العالمية، ترتب عن ذلك احترام المنافسة بين المؤسسات، ومحاولة كل منها تحقيق اقصى كفاءة ممكنة في استغلال مالديها من موارد للسيطرة على الاسواق او الحفاظ على الاستمرارية وتحقيق ميزة تنافسية، ويتطلب الامر ان يحصل المسؤولين على معلومات هامة و دقيقة تمكنهم من ادارة مؤسساتهم في ظل تلك العوامل المتشابكة ، من بين هذه المعلومات نجد المعلومات المحاسبية والتي راينا ان لها اهمية واضحة تفيد الادارة .

خاتمة عامة:

-تعتبر المؤسسة نظام مفتوح يتعامل مع عدة اطراف في سبيل تحقيق اهدافها فكبر حجم المؤسسة لا يعني التطور الازدهار ما لم يكن هناك تسيير عقلائي لها ،وهذا ما سعى التدقيق المحاسبي الى تحقيقه في المؤسسة ومن هنا ظهرت حاجته كإطار إرشادي لمساعدة المؤسسة في تجميع المعلومات الضرورية لتقديم نظرة متكاملة لإدارة عن الواقع العلمي من معرفة مدى قدراتها على تحقيق اهدافها ومن ثم اعطاء التوصيات والاقترحات البناءة تهدف الى تحسين الاداء واتخاذ القرارات المناسبة فنجد ان الكثير من المؤسسات تهتم بالتدقيق المحاسبي تقوم على مجموعة من المعايير بدءا من استقلالية المدقق وصولا الى اعداد تقارير لكل مسؤولية ومصداقية والذي يتضمن حلول مناسبة لبعض انحرافات الموجودة للمساهمة في تحقيق فعالية الاداء وتطويره على مستوى المؤسسة والحفاظ على وجودها والنجاح في تحقيق اهدافها

نتائج الدراسة:

وفقا للدراسة التي قمنا بها،قد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود رغبة للمؤسسة الجزائرية في التطور والاندماج في الاقتصاد العالمي.
 - التدقيق الداخلي أداة يسمح بدراسة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.
 - لمعرفة نقاط القوة وتدارك نقاط الضعف واقتناص الفرص وتفادي المخاطر.
 - يعمل التدقيق الداخلي على تقليل حدوث الأخطاء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.
 - تتمثل معايير التدقيق الداخلي في تحديد نطاق عمل المدقق الداخلي بشكل متعارف عليه دوليا.
 - يسمح التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ومختلف أنشطة المؤسسة.
 - إعداد تقارير دورية تسمح باتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أداء كفى وفعال باستغلال الامثل للموارد المتاحة.
 - تعتبر عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص الانحرافات، والمؤسسات الناجحة تلك التي تقوم بتقييم أدائها بصفة مستمرة.
- اختيار الفرضيات:
- الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية بجميع المؤسسات الاقتصادية يساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات.

حيث ان أداة التدقيق الداخلي يقوم بمختلف أنشطة المؤسسة ،لذلك فهو وظيفة ضرورية في المؤسسة،ويقوم بتحسين الأداء وترشيد القرارات من خلالها اظهار نقاط الضعف لأنه يعمل داخل الهيكل التنظيمي ولديه الكثير من المعلومات عن المؤسسة. الفرضية الثانية :يتوقف نجاح عمل المدقق الداخلي على مجموعة من المعايير متعارف عليها دوليا:تتمثل معايير التدقيق الداخلي في معايير السمات ومعايير الأداء التي تهدف إلى توفير مستوى معقول من ضوابط عملية التدقيق الداخلي،تعتبر كدليل عملي لتنفيذ أداء عمل الأدوات لنجاح عمل هذا المدقق ،ويكون من خلال الحفاظ على موضوعيته في اصدار القرارات ومصداقيته في إبداء رأيه حول تقارير التدقيق عدم التحفظ على أعمال الغش والتزوير والمحافظة على استقلاليته ونزاهته من خلال بذله العناية المهنية اللازمة .

الفرضية الثالثة:تقييم الاداء طريقة تسمح بالتحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة بأسلوب فعال،والقدرة على تحقيق أهداف المؤسسة:حيث تقييم الاداء هو عملية قياس انجازات المؤسسة ،ويكون باستخدام الموارد المتاحة للمؤسسة من امكانيات مادية وبشرية وذات خبرة وكفاءة عالية من اجل القدرة على انجاز اهداف المؤسسة وتحقيقها بالشكل المطلوب،والعمل على تطوير أداء العاملين ومساعدتهم على تحسينه للحصول على اداء متميز.

اقتراحات:

- زيادة الوعي والاهتمام بالتدقيق الخارجي وضرورة فتح قسم مستهل في جميع المؤسسات الاقتصادية،لتحقيق السير الجيد للعمل.
- من الضروري تبني معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها دوليا في المؤسسات الجزائرية لتطوير عملها خاصة انه لا يوجد معايير محلية تهتم بهذا الموضوع.

يجب توعيه وتنمية روح الاحساس بالمسؤولية من طرف الموظفين بان ملاحظات المدققين الداخليين تستخدم لتحسين قدراتهم بشكل افضل في المستقبل -المؤسسة الجزائرية بحاجة ماسة الى تقييم المؤسسة ككل للحفاظ على وجودها في الساحة الاقتصادية

الكتب:

- ¹ حسين حريم, مبادئ الادارة الحديثة (نظريات-العمليات الادارية-وظائف المنظمة), الطبعة الثانية, دار الحامد للنشر, عمان الاردن, 2009, ص-87-88.
- ² عاشور يوسف, بحوث العمليات-نظرية القرارات, الجامعة الاسلامية, الطبعة الاولى, غزة, 1996, ص-6-7.
- ² أحمد عبد الهادي شبير, دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية "دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة العامة في فلسطين" رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل , قسم المحاسبة , غزة, فلسطين, اكتوبر 2006 ص74.
- ² عبد الحسين الفضل مؤيد, عبد الكريم هادي شعبان, المحاسبة الادارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة, دار زهران للنشر, عمان, 2003, ص27.
- ¹ علي علي حسين واخرون(الساعد رشاد محمد يوسف ,عرفة السيد عبد الوهاب) نظرية اتخاذ القرارات الادارية, 2001, ص21.
- ¹ زامل احمد محمد, المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالمحاسب الآلي , الجزء الاول معهد الادارة العامة , الرياض, 2000, ص60-61.
- ¹ ايوب نادرة, نظرية القرارات الادارية, دار زهران, القاهرة, 1997, ص193-194.
- ¹ كحالة جبرائيل جوزيف, حنان رضوان حلوة, المحاسبة الادارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء, مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع, الطبعة الاولى, عمان, 1996, ص21-24.
- ¹ منذريحي الداية, اثير استخدام المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في غزة, رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل, غزة, 2009, ص37.
- ¹ نضال محمد الرمحي, زياد عبد الحليم الذبيبة, نظم المعلومات المحاسبية, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة, الطبعة الاولى, عمان, 2011, ص28-29 .

احمد عبد الهادي شبير, دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية "دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة العامة في فلسطين" رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل , قسم المحاسبة , غزة, فلسطين, اكتوبر 2006 ص74.

ايوب نادرة, نظرية القرارات الادارية, دار زهران, القاهرة, 1997, ص193-194.

حسين حريم, مبادئ الادارة الحديثة (نظريات-العمليات الادارية-وظائف المنظمة), الطبعة الثانية, دار الحامد للنشر, عمان الاردن, 2009, ص87-88.

زامل احمد محمد, المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالمحاسب الآلي , الجزء الاول معهد الادارة العامة, الرياض, 2000, ص60-61.

عاشور يوسف, بحوث العمليات-نظرية القرارات, الجامعة الاسلامية, الطبعة الاولى, غزة, 1996, ص6-7.

عبد الحسين الفضل مؤيد, عبد الكريم هادي شعبان المحاسبة الادارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة, دار زهران للنشر, عمان, 2003, ص27.

علي علي حسين واخرون(الساعد رشاد محمد يوسف, عرفة السيد عبد الوهاب) نظرية اتخاذ القرارات الادارية, 2001, ص21.

كحالة جبرائيل جوزيف, حنان رضوان حلوة, المحاسبة الادارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء, مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع, الطبعة الاولى, عمان, 1996, ص21-24.

منذر يحيى الداية, اثير استخدام المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في غزة, رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل, غزة, 2009, ص37.

نظال محمد الرمحي, زياد عبد الحلیم الذبيبة, نظم المعلومات المحاسبية دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة, الطبعة الاولى, عمان, 2011, ص28-29.

الرسائل والمذكرات:

مذكرة ماستر، بن سالم حفيظة، التدقيق الداخلي أداة لتفعيل أداء المؤسس

الملخص

تهدف المذكرة الى معالجة اشكالية مساهمة التدقيق المحاسبي والمعلومات المحاسبية في تفعيل الأداء و ملائمته لاتخاذ القرارات المناسبة ، وذلك باعتبارها ثروة هامة ومورد اساسي تعتمد عليه ادارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها ، وترجع مسؤولية انتاج هذه المعلومات المحاسبية الى ما يسمى بنظام المعلومات المحاسبي فهذا الاخير يؤثر في طريقة معالجة وعرض هذه المعلومات ويكون ذلك في شكل قوائم مالية تتميز بمجموعة من الخصائص النوعية والتي من شأنها تلبية حاجات مستخدميها في اتخاذ مختلف القرارات

RESUME

Le mémorandum vise à résoudre le problème de la contribution de l'audit comptable et comptable dans l'activation de la performance et la capacité à prendre des décisions appropriées, comme une ressource importante et une ressource clé sur laquelle la direction de l'institution prend des décisions. Cette information est présentée sous la forme d'états financiers caractérisés par un ensemble de caractéristiques qualitatives qui répondront aux besoins de ses utilisateurs en prenant diverses décisions.