

التدقيق الاستراتيجي ودوره في الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف

الدكتور سكاك مراد

كلية الاقتصاد سطيف

Résume

Le but principal de cet article est de mettre en valeur le rôle de l'audit stratégique dans le domaine du management stratégique des entreprises, en conséquence.

Il est un moyen pour garantir une vielle stratégique dans un contexte de mutation très rapide, et de régulation du management stratégique pour aboutir à un plan stratégique cohérent et intégré.

المخلص

الهدف الأساسي من وراء هذه الدراسة هو تثمين الدور الذي يلعبه التدقيق الاستراتيجي في مجال الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات، وبالتالي فهو يعتبر كوسيلة لضمان يقظة المؤسسة ضمن محيطها الذي يتميز بسرعة التغير ووسيلة ضبط للإدارة الاستراتيجية في مختلف مراحل تدخلها لبناء خطة إستراتيجية متكاملة ومتناسقة.

مقدمة :

تختص الإدارة الاستراتيجية بالنظرة الشاملة المتكاملة، وتهيئ للمسير الظروف المتغيرة ليخرج بفكر استراتيجي متكامل للعملية الإدارية في المدى المتوسط والطويل بصورة منطقية مرتبة ومنظمة، كما تقدم للممارسين أسلوباً متكاملًا لتسيير مؤسساتهم تسييرا استراتيجيا يمكنهم من تحقيق الفعالية الإدارية، والاستفادة من المزايا التنافسية، و حيث استقطب مفهوم الإدارة الاستراتيجية العديد من الكتابات فإن موضوع التدقيق والتدقيق الاستراتيجي لم تحض بالاهتمام المناسب.

إن ظهور التدقيق كان ضرورة حتمية عن التطور الذي شهده المجال المالي والمحاسبي ونظرا لمصادقية النتائج التي يتوصل إليها وأثره في رفع فعالية التسيير وتقديم التوصيات لدعم المسيرين بالإرشادات الضرورية في مكافحة الغش وعلاج الاختلالات المشخصة،

مع العلم أن التدقيق ظهر في مرحلة جد متقدمة من التاريخ في العهود الأولى من العصر الروماني، غير أن التدقيق الاستراتيجي لم يظهر للوجود في منتصف سنوات الستينيات من القرن العشرين فهل مؤسساتنا خاصة العمومية الاقتصادية منها تطبق مثل هذه التقنيات الحديثة في الإدارة والرقابة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المبينة أدناه:

- نجاح السياسات والمخططات الإستراتيجية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على المعلومات التي بنيت عليها، وعلى مدى متابعة البناء الاستراتيجي في جميع مراحله، بمساعدة تقنيات التشخيص والتدقيق للكشف على نقاط الضعف والتهديدات لمعالجتها في الوقت المناسب، ونقاط القوة والفرص لاستغلالها بما يخدم المؤسسة.

- التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق في الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات وما يمكن أن يقدمه من إضافة وتدعيم للقادة وللمسيرين من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الإستراتيجية المتعلقة بمؤسساتهم بمعرفة حقيقة للأسباب والآثار المتوقعة من ذلك.

- معرفة مدى إلمام المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية واهتمامها ببعض الجوانب الحديثة ومدى مواكبتها للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي خاصة في ما يتعلق بتحديد الإستراتيجية.

فرضيات الدراسة:

استنادا إلى مجموعة من الدراسات السابقة و بالاعتماد على الإطار النظري، تم بلورة الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية:

للتدقيق الاستراتيجي دورا هاما في بناء إستراتيجية المؤسسات الاقتصادية لولاية سطيف.

- الفرضيات الفرعية:

انطلاقاً من إشكالية البحث، وتحقيقاً لاختبار مدى صدق الفرضية العامة انبثق عنها
الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

1- تستخدم المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سطيف الإدارة الاستراتيجية لزيادة
قدرتها على خلق القيمة المضافة وتحقيق الميزة التنافسية.

2- تستخدم المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سطيف التدقيق والتدقيق الاستراتيجي
لتحقيق نجاح الإدارة الاستراتيجية.

منهج الدراسة وأدوات التحليل المستخدمة:

تم استخدام ما يلي:

- المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى دراسة ووصف الظواهر حيث ينطلق من
عملية جمع المعلومات بالوسائل المتاحة من مختلف المصادر وتنظيمها لتحليلها للكشف عن
مسبباتها الحقيقية واستخلاص النتائج لتقديم الحلول المناسبة لها.

وتم تحليل بيانات البحث باستعمال الوسائل الإحصائية التالية:

- النسب المئوية: لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا أي بديل من بدائل الاستمارة.

- اختبار كاي مربع (χ^2): لمعرفة الدلالة الإحصائية للفروق بين التكرارات للتأكد من
فرضيات البحث أو عدم تحققها وصولاً إلى الإجابة عن الأسئلة المطروحة بالجوء إلى
الجدول الإحصائي لمعرفة الدلالة الإحصائية عند درجات الحرية المقدر ب (ن - 1)
ومستوى الدلالة 0.01 أو 0.05 المبينة لنسب الثقة في النتائج المتحصل عليها.

الاستعانة في الحسابات بالبرنامج الإحصائي SPSS.

أما جمع البيانات فكان باستخدام المقابلة والاستمارة كأداة أساسية حيث استند في
بناءها على متطلبات البحث، أهدافه وفروضه، وتم قياس صدق الأداة بطريقة صدق

المحكمين إذ تم عرضت الاستثمار على مجموعة من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير بجامعة سطيف بالإضافة إلى بعض المختصين في إدارة الموارد البشرية والتدقيق، لتقرير مدى مناسبة وصلاحية العبارات الواردة في مختلف محاورها ومدى اتساقها لتحقيق الهدف الذي أعدت من أجله. ولقياس ثبات الأداة تم استخدام معامل الثبات الإحصائي ألفا كرومباخ = 0.922 بالنسبة لجميع البنود الدراسية وهو معامل مرتفع وبالتالي تم التقرير بصلاحية الاستخدام التطبيقي للأداة.

أولاً- مفاهيم أساسية حول الإدارة الاستراتيجية والتدقيق الاستراتيجي

يمكن للمدقق أن يلعب دوراً مهماً في مختلف مراحل البناء الاستراتيجي الناجح، لأن دوره يتمثل في تقييم مدى صدق المعلومات التي بنيت عليها القرارات في مختلف المستويات⁽¹⁾.

1- الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات:

إن مفهوم الإستراتيجية أعطيت له عدة تعاريف، وتطور ليصبح أكثرها تداولاً في المؤسسات باختلاف أنواعها، وكان للأعمال التجارية استراتيجيات منذ الأيام الأولى لها، ومنذ الستينات أصبح استعمال مصطلح الإستراتيجية شائعاً، وركز التفكير الاستراتيجي على التخطيط المتوسط والطويل الأجل من خلال التوقع الذي شمل نشاطات المبيعات، الإيرادات، التكاليف، والأرباح. وبدأت المؤسسات تدرك أن لهذه الممارسات تأثير ضعيف على القرارات التشغيلية لكن لها تأثيراً بالغاً على التخطيط المتوسط وطويل الأجل.

1.1- تعريف الإدارة الاستراتيجية:

مصطلح الإستراتيجية مصدره إغريقي حربي وهو يعني الاختيارات الأساسية الخاصة بمواجهة العدو، واستخدم في الاقتصاد ابتداءً من سنوات الستينيات وكان يعني تنفيذ القرارات التي تخص الاختيارات الأساسية.

والإستراتيجية حسب تعريف "هنري منتزبرج" هي الخطة أو الاتجاه أو منهج العمل الموضوع لتحقيق هدف ما أي ما هو الممر أو الجسر الذي يأخذنا من هنا إلى هناك و الثبات على

سلوك معين في المؤسسة التي تدخل في مشاريع مخاطرة على سبيل المثال نقول إنها تتبنى إستراتيجية المخاطرة⁽²⁾.

تعتبر الإدارة الإستراتيجية ذروة الإبداع الإداري في الفكر التسييري الحديث، ولعل "الفريد شاندر" أستاذ التاريخ الإداري في جامعة هارفرد الأمريكية كان أول من اهتم بالإستراتيجية، حينما استعرض في كتابه الذي أصدره عام 1962 بعنوان الهياكل التنظيمية للشركات الكبرى في أمريكا وخرج بأربع استراتيجيات تتعلق بالنمو والتطور مؤكداً أن تنمية وتطور الهياكل التنظيمية يعتمد بشكل أساسي على الإستراتيجية.

ابتداءً من سنوات الثمانينات كل الأمور أصبحت تقترب من الإستراتيجية، وتعددت التعاريف الخاصة بالإدارة الإستراتيجية ومنها:

- "أنها عملية اتخاذ القرارات بناءً على معلومات ووضع الخطط والأهداف والبرامج الزمنية والتأكد من تنفيذها"⁽³⁾.

- "هي المعنى المحدد للإجابة على السؤال: ماذا يتعين على المؤسسة أن تفعل؟"⁽⁴⁾.

- لدى شندلر Alfred Chandler الذي يعتبر من أوائل المهتمين بموضوع التنظيم والإستراتيجية في كتابه "Stratégies et Structures d'Entreprise" "الإستراتيجية تتمثل في إعداد الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل للمؤسسة واختيار خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ هذه الغايات".

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها "خطة موحدة شاملة ومتكاملة التي تربط مزايا الشركة الإستراتيجية بتحديات البيئة، إنها مصممة للتأكيد على أن أهداف المشروع الرئيسية تتحقق من خلال التطبيق الصحيح للخطة"⁽⁵⁾.

كما يعرفها د.يونس إبراهيم حيدر على أنها: "الحكم الحر بين مديري المؤسسة وفعاليتها المختلفة المتباينة والمتكاملة، حيث تعتمد في قراراتها على المعلومات الواردة إليها

من جميع النشاطات والفعاليات والوظائف مستخدمة طرق وتقنيات ووسائل تحليل ملائمة لها، مما يعني أن الإدارة تحيد استخدام الطرق والوسائل وتحسن الموازنة بين ما يرد إليها من معلومات، حتى تفرز الضعيف من الثمين، وتفصل الجوهرى عن الثانوي والهام عما يقل منه أهمية"⁽⁶⁾.

عموما يمكن تعريف الإدارة الاستراتيجية بأنها "سلسلة متصلة من القرارات والتصرفات التي تؤدي إلى تنمية وتكوين إجراءات فعالة تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة، ويطلق على هذه القرارات والتصرفات بالقرارات الاستراتيجية فهي عملية تقوم الإدارة العليا من خلالها بتحديد التوجهات طويلة الأجل وأداء المؤسسة من خلال التنفيذ المناسب والتقويم المستمر للاستراتيجية الموضوعة، فهي وسيلة لتحقيق غاية أو هدف معين، بهذا المعنى تتضمن الإدارة الاستراتيجية تصميم وتنفيذ وتقييم القرارات ذات الأثر طويل الأجل، التي تهدف إلى زيادة قيمة المؤسسة من وجهة نظر العملاء المساهمين والمجتمع ككل".

2.1- خصائص وعناصر الإدارة الاستراتيجية:

تمر الإدارة الاستراتيجية بثلاث مراحل تشكل في مجملها عملية ذات خمسة (05) خصائص أساسية:

- لا يمكن البدء في مرحلة قبل الانتهاء من المرحلة السابقة؛
- جودة كل مرحلة تتوقف على جودة المرحلة السابقة؛
- مراحل الإدارة الاستراتيجية متداخلة ومتكاملة، فالتغيير الذي يحدث في أي منها يؤثر على المراحل الأخرى سواء السابقة أو اللاحقة لها؛
- إن الإدارة الاستراتيجية عملية مستمرة، فتقييم ورصد التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية لا تتوقف بل تتم على فترات دورية؛
- لا بد من وجود تدقيق مستمر للمعلومات، التي تكون الفعل الاستراتيجي الذي يخدم المؤسسة⁽⁷⁾.

تشمل الإدارة الاستراتيجية على العناصر التالية⁽⁸⁾:

أ- دراسة البيئة المحيطة من خلال:

- دراسة البيئة الخارجية.

- دراسة البيئة الداخلية.

- دراسة البيئة التنافسية.

ب- تحديد العناصر الأساسية التالية:

- فلسفة المؤسسة (الرؤية).

وهي تعبر عن آمال المؤسسة في الأجل الطويل وتحدد فلسفة المؤسسة الخطوط العريضة التي يتم الاسترشاد بها في إدارة المؤسسة.

- رسالة المؤسسة: تحدد رسالة المؤسسة سبب أو مبرر وجودها وتتضمن إعلان المؤسسة لأهدافها، وتعريف المجال الذي تعمل فيه والذي يميزها عن باقي المؤسسات.

- الأهداف: في ضوء رسالة المؤسسة ورؤيتها يتم تحديد الأهداف الاستراتيجية التي يقصد بها الأهداف المطلوب تحقيقها بالجهد الجماعي في الأجل الطويل.

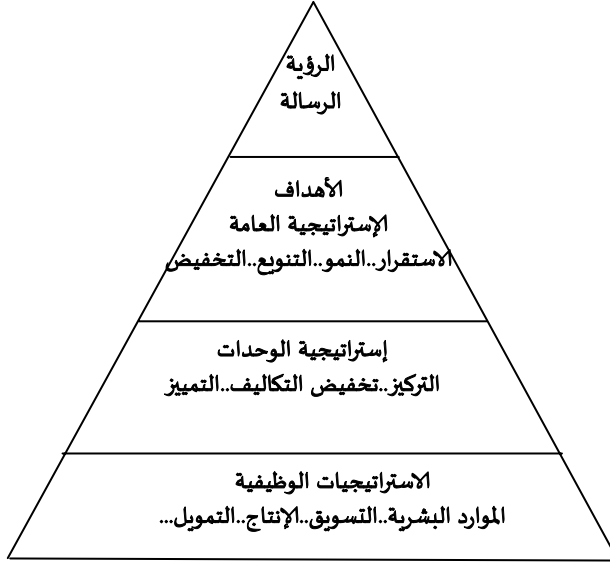
ج- اختيار البدائل الاستراتيجية.

د- وضع الاستراتيجيات الوظيفية المختلفة كالموارد البشرية والتسويق والإنتاج والتمويل ووضع الخطط الوظيفية والسياسات الإدارية والبرامج الزمنية لتحقيق الأهداف.

هـ- إعداد القيادات الإدارية والهيكل التنظيمي المناسب وتهيئة البيئة الثقافية للمؤسسة لتنفيذ الاستراتيجية.

و- إعداد نظام الرقابة وتقييم الأداء والمتابعة.

شكل رقم (1): عناصر الإدارة الاستراتيجية (عايدة سيد خطاب، 2003، ص 55)



2- دور التدقيق الاستراتيجي في الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات:

من خصائص الإدارة الاستراتيجية أنها عملية مستمرة، متكاملة، متناسقة ويعد التدقيق من بين الأدوات الأساسية لتابعة ذلك نظرا لما يحتويه من خصائص ومبادئ عمل منظمة صارمة ومنهجية.

1.2- مفهوم التدقيق:

لقد ظهر التدقيق نتيجة ظهور الحاجة إلى وجود شخص مختص محايد للتحقق من محتوى ما تقدمه المؤسسة من قوائم مالية ومحاسبية، من حيث مدى ملائمتها وتمثيلها للوضع الحقيقي للمؤسسات وضمان ذلك معايير الاستقلالية والإجراءات العلمية والالتزام بمعايير آداب وسلوك مهنة التدقيق.

1-2 تعريف التدقيق وتطوره التاريخي:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات والمعطيات والقوائم التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مدى مطابقتها للواقع، وأول ما ظهرت الحاجة إليه كان لدى الحكومات ثم انتقلت إلى المؤسسات لتشمل جميع الوظائف والأنشطة المتعلقة بها.

1.1.2 التطور التاريخي للتدقيق:

يختلف الباحثون في تحديد تاريخ دقيق ومحدد لظهور التدقيق، حيث يرى البعض أن الجذور الأولى له تعود إلى مصر الفرعونية⁽⁹⁾، أين وجد ما يعرف بالمراقبين الذين توكل لهم مهمة مراقبة الحسابات الخاصة بالصادرات والواردات المتعلقة بمادة القمح ومختلف المحاصيل التي تزرع وتنتجها الأرض والضرائب المتعلقة بذلك.

خلال العهد الروماني كان مجلس للشيوخ يتكفل بمراجعة حسابات الموظفين الذين يقومون بتحصيل الضرائب ثم أنشأ مجلس للمحاسبة.

في العهد اليوناني، تم اعتماد سلك من الخبراء كانوا يقومون بعملية التحقيق في الحسابات المتعلقة بالخزينة العامة ومجموعة أخرى بالحسابات الشخصية للأفراد الذين يتكلفون بتسيير الأموال العمومية.

أصل المصطلح مستخرج من الكلمة اللاتينية "Audire" وجاءت من الممارسات الرومانية وتعني الحكم على الشكاوي من خلال السماع إلى الشهادات، وتعني "Ecouter" بالفرنسية أي الاستماع والإصغاء، ثم تحول المصطلح إلى الرقابة الرسمية للحسابات باللجوء إلى الإشهاد والإثبات الإداري والمحاسبي.

أما أصل كلمة المدقق "Auditeur" فقد ظهر في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين حيث تم انتخاب ستة (06) أشخاص في لندن شكلوا مجلس للمدققين، وبرز أكثر خلال

الثورة الصناعية التي تعتبر الفترة الحقيقية لظهوره وتطوره الفعلي، لان المؤسسات استخدمت موظفين مختصين في مصالح الحسابات للقيام بالتحقيق في القوائم المقدمة وإثبات مصداقيتها.

شيئا فشيئا، أصبحت عمليات التدقيق أكثر اتساعا ولا تخص فقط الحسابات بل جميع الوظائف الخاصة بتسيير المؤسسة، مما جعل بعضهم يعرفه على أنه "التقييم المستقل لعمليات الرقابة لمعرفة ما إذا كان هناك احترام ومتابعة وموافقة للسياسات والإجراءات ومدى استخدام الموارد المتاحة بصفة عقلانية لبلوغ الأهداف المسطرة"⁽¹⁰⁾.

ومنه نلاحظ أن مهنة التدقيق قديمة منذ عصر الفراعنة عندما عين سيدنا يوسف أمينا على خزائن مصر تطورت مع تطور المؤسسات⁽¹¹⁾.

2.1.2- تعريف التدقيق:

تطور التدقيق بفعل ظهور نظرية عقد الوكالة التي ترتب عليها انفصال سلطة الملاك عن سلطة المسيرين، بعدما أصبح رب العمل يشك في وجود تلاعب وغش وعدم دقة في الحسابات، فيقوم بتعين شخص مستقل يقوم بالتحقيق في الحسابات من خلال الإصغاء والاستماع إلى المحاسب.

عرف التدقيق على أنه: "تلك العملية المنتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بموضوعية لغرض التأكد من مسايرتها للمعايير الموضوعية ثم إبلاغ النتائج للإطراف المعنية"⁽¹²⁾.

وضعت جمعية المحاسبين الأمريكيين تعريفا عاما للتدقيق أو للمراجعة بأنها: "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية للتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين تلك التأكيدات والمعايير الموضوعية".

بصفة عامة يعتبر التدقيق "عملية مستمرة ودائمة لمعاينة وضعيات المؤسسات للبحث عن نقاط القوة ونقاط الضعف باستعمال منهجية وتشخيص عام للمؤسسة لتقديم التوصيات لتصحيح الاختلالات"⁽¹³⁾.

ومنه نخلص إلى أن التدقيق هو "اختبار منهجي نقدي لوضعية معينة من طرف أشخاص مؤهلين مستقلين يتحققون من الشرعية المادية للعناصر التي يقومون بالتحقق منها من أجل إصدار حكم أو رأي حول التناسق العام لهذه الوضعية بالنظر إلى المعايير الموضوعية والمقبولة من طرف المؤسسة".

يقول كلود رونار "Kloud Renard" رئيس سابق للمعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين بأن "التدقيق أكثر ضمانا لمدى صحة ومراقبة نظام الرقابة الداخلية بهدف دعم الأداء، تمكين المؤسسات من تأدية المسؤوليات الملقاة على عاتقها عن طريق تزويدها بالتحاليل والدراسات والتقديرات والتوصيات اللازمة"⁽¹⁴⁾.

إذا كان التدقيق يظهر على انه عملية لاحقة لعمليات التسيير فالأهم من ذلك هو إمكانية استعماله كعملية تسبق عملية اتخاذ القرارات المصيرية، لأنه يستطيع القيام بالبحوث اللازمة لمعرفة الانعكاسات والآثار التي تترتب عنها، أي يمكن استعماله في التنبؤ الاستراتيجي.

3.2- أهداف التدقيق ومعايره:

للتدقيق العديد من الأهداف تطورت مع تطوره التاريخي و له معايير متعارف عليها دوليا كما يلي:

1.3.2- أهداف التدقيق :

إضافة إلى الأهداف العامة يمكن التمييز بين الأهداف التقليدية و الحديثة كما يلي:

أ- الأهداف التقليدية للتدقيق:

- * التأكد من صحة البيانات المسجلة في الدفاتر والقوائم؛
- * اكتشاف ما قد يوجد من غش، تلاعب، تزوير وتدليس أو أخطاء؛
- * تقليل فرص الغش والأخطاء من خلال الزيارات المفاجئة للمدقق.

ب - الأهداف الحديثة:

- * مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- * تقييم نتائج المؤسسة بالنسبة للأهداف المسطرة؛
- * تحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة؛
- * تحقيق رفاهية وازدهار الأفراد، المؤسسة والمجتمع ككل.

ج- الأهداف العامة للتدقيق:

بصفة عامة فإن أهداف التدقيق هي البحث عن:

- الشرعية *La Régularité*:

أي مدى مطابقة المناهج والأساليب المعمول بها مع الأنظمة والتشريعات المفروضة على المؤسسة من المحيط.

- المصادقية *La Conformité*:

أي مدى مصداقية وصحة المعلومات المختلفة المسجلة في دفاتر وقوائم المؤسسة.

- الكشف عن الغش *La détection de la fraude*:

فهو كنتيجة وليس غاية، نتيجته تستوجب البحث عن الأسباب التي أدت إلى مثل هذا الغش.

- تحسين التسيير:

يتوصل المدقق إلى تحسين التسيير من خلال التشخيص الجيد للأسباب وتقديم التوصيات اللازمة وبالتالي زيادة فعالية التسيير بتقديم النصح و التوجيه للمسيرين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

- وضع ومتابعة الإستراتيجية:

المساهمة في وضع إستراتيجية المؤسسة من خلال المنهجية الصارمة التي يتبعها والأدوات التي يستخدمها المدقق في متابعتها.

2.3.2- معايير التدقيق:

لمهنة التدقيق معايير متعارف عليها في اغلب بلدان العالم، وأول بلد قام بإصدارها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1954 ضمن ما يعرف بمعايير التدقيق المتعارف عليها، والمعيار حسب قاموس أكسفورد "هو النمط أو المقياس الذي يتم به فحص النوعيات المطلوبة في شيء ما وتهدف إلى تحديد مستوى الجودة التي من الواجب توفرها في المدقق أثناء أدائه مهامه فهي ترتبط بالتدقيق"⁽¹⁵⁾، ولكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفعالية لابد من الاهتمام بها ومراعاتها وهي مقسمة إلى 03 أقسام من المعايير على النحو التالي:

أ- المعايير العامة (الشخصية):

وهي تتعلق بالتكوين الذاتي للمدقق ومن ذلك أطلق عليها البعض اسم المعايير الشخصية.

- معيار الكفاءة والتكوين: أن يقوم بالتدقيق شخص لديه التكوين الملائم مع الكفاءة والخبرة الكافية أي توفر لديه القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملي.

- معيار الاستقلال والحياد: توفر الاستقلال في المدقق والاستقلال يعني في لغة التدقيق العمل بنزاهة وموضوعية وأمانة وصدق في تقصي الحقائق دون التحيز إلى طرف من الأطراف.

- معيار العناية المهنية اللازمة: أن يبذل المدقق العناية اللازمة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير.⁽¹⁶⁾

ب- معايير العمل الميداني:

تتعلق بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وهي:

المعيار 01: الإشراف والتخطيط: التخطيط والتقسيم الجيد لخطة العمل والإشراف الدائم على المساعدين من قبل المدقق.

المعيار 02: تقييم نظام الرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية ضمان نجاح المؤسسة للوصول إلى الأهداف العملية، المالية والاجتماعية⁽¹⁷⁾، وفي تحديد الأخطار في جميع مستويات التسيير، هذا النظام يعتبر الأساس الذي يحدد مدى التوسع في اختبارات المدقق على حسب مدى ضعفه أو قوته.

- معيار 03: كفاية الأدلة والقرائن: حصول المدقق على الأدلة والقرائن والإثباتات الكافية بنوعية، جودة وصلاحية مناسبة.

ج- معايير إعداد التقرير:

تتعلق بكيفيات إعداد التقرير وشروطه، لأنه يلعب دور أساسي في عملية اتخاذ القرارات لذلك فعملية إعداده تخضع لمجموعة من المبادئ والمعايير منها ما تعلق بالشكل ومنها ما تعلق بالمضمون كالموضوعية، الدقة والوضوح.

4.2 - مستويات تدخل التدقيق ومراحل:

يتدخل التدقيق في مستويات مختلفة ويتبع المدقق منهجية عمل صرامة تتكون من 03 مراحل أساسية:

1.4.2- مستويات تدخل التدقيق:

نميز بين⁽¹⁸⁾:

أ- تدقيق المطابقة Audit de Conformité:

الهدف المراد تحقيقه هو التحقق من التطبيق الجيد للقواعد، الإجراءات ونظام المعلومات والهيكل التنظيمية أي يقوم بمقارنة القواعد الواجبة مع الحقائق الواقعية، ويمكن أن نطلق عليه أيضا تدقيق الشرعية Audit de régularité أي مدى شرعية الإجراءات والقواعد المطبقة.

ب- تدقيق الفعالية Audit de l'Efficacité:

أي هل الإجراءات المتبعة مناسبة؟ سطحية؟ غير لازمة؟ معقدة؟ غير موجودة؟ أصبح المدقق يتعمق في أسباب الظواهر. حيث يبحث عن المرجعيات التي يعتقد بأنها الأكثر تناسبا، فعالية، والأكثر دقة وضمانا. وأصبح يختص أكثر فأكثر بمجال الفعالية الذي يستخدم معيار الوصول إلى الأهداف بأقل التكاليف "doing the right things" للوصول إلى النجاعة التي تعني التوصل إلى أحسن النتائج "doing the things right" مما يستلزم أكثر جودة في المعارف (le savoir)، في التقنيات (le savoir faire)، في التصرفات (le savoir être)، وأخيرا في الاتصال (le faire savoir).

ج - التدقيق القيادي الاستراتيجي Audit de Management Stratégique:

يختص في فحص طرق ووضع وتنفيذ والرقابة على الإستراتيجية، سوف يتم التعرض له بشكل تفصيلي في المبحث الخاص بالتدقيق الاستراتيجي.

2.4.2- مراحل مهمة التدقيق:

إن مهمة تدقيق لا تتوقف على التقديرات الشخصية للمدقق، لكن تخضع لمنهجية عمل خاصة مطبقة ومقبولة من طرف الجميع في مبادئها وخطوطها العريضة⁽¹⁹⁾. حيث اتفق معظم الباحثين على دمج المراحل المختلفة للتدقيق، في ثلاث مراحل أساسية⁽²⁰⁾:

أ- مرحلة التحضير:

خلال هذه المرحلة تظهر إمكانيات المدقق في التركيب والتحليل خلالها يتم تنفيذ كل الأعمال التحضيرية وهي تبدأ بالتكليف بالمهمة بواسطة الأمر بالمهمة أو رسالة المهمة وتتضمن التأقلم والتكيف الابتدائي مع المؤسسة مما تسمح للمدقق من التعرف الشامل على المؤسسة وتنظيمها، أهدافها والبيئة التي تعمل فيها وهذا مما يستلزم دراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، باستعمال استمارة التعرف المبدي، ووسائل أخرى كالمناشير،

التعليقات، القوائم والمحاضر المتوفرة لدى مختلف المصالح بالإضافة إلى إجراء المقابلات الأولية لتحديد مواقع الخطر والأهداف أو ما يعرف في لغة التدقيق بـ: "التقرير التوجيهي" أو "خطط المهمة".

ب- مرحلة التنفيذ:

تستدعي إمكانيات أكثر وتستخدم وسائل عمل متنوعة كالملاحظة، المقابلات، الاتصال، التحليل والاستنتاج. تبدأ بالاجتماع الافتتاحي أو اجتماع بداية العمليات وتنتهي باجتماعي ختامي يعرف باجتماع المصادقة العامة أو اجتماع نهاية المهمة. وتتضمن ما يعرف ببرنامج الفحص الذي يضم مضمون تقني بحت، يهدف إلى تقسيم العمل بين أعضاء فريق التدقيق وبناء استمارة الرقابة الداخلية التي من خلالها يمكن تحديد المهام الواجبة التنفيذ، فهو بمثابة المرشد وتتكون من طرح الأسئلة الخمسة الأساسية المعروفة في التدقيق:

- من؟ سؤال خاص بالأفراد وبمسؤولياتهم.

- ماذا؟ سؤال يتعلق بالعمليات.

- أين؟ أماكن التواجد للأفراد وإجراء العمليات.

- متى؟ تحديد أوقات تنفيذ العمليات المعنية.

- كيف؟ وصف العمليات.

ويرتكز العمل الميداني ورقة كشف وتحليل المشكلات FRAP التي تساهم في فهم المشكلة وتشخيص أسبابه تمهيدا لإيجاد طرق حله⁽²¹⁾.

ج- مرحلة عرض النتائج:

تعتمد أيضا على روح الإبداع، التحليل، التركيب وإمكانيات التحرير لدى المدقق، ويقوم بانجاز وتقديم نتوجه وفقا لمعايير الشكل والمضمون بعد القيام بجمع العناصر اللازمة لإثبات آرائه ومقترحاته.

5.2- من التدقيق إلى التدقيق الاستراتيجي:

بعدما تم تعريف الإدارة الاستراتيجية والتدقيق بصفة عامة حيث تبين لنا أن التدقيق الاستراتيجي هو احد أنواعه وذلك بناء على معيار مستوى التدخل وفي ما يلي عرض خاص بذلك:

1.5.2 تعريف التدقيق الاستراتيجي:

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للتدقيق الاستراتيجي أهمها ما يلي:

يرى Arnaldo أن مراجعة الخطة الإستراتيجية هي: "مراجعة القرارات التي تهتم بعلاقة المؤسسة بالبيئة الخارجية، حيث تتسم الظروف التي تتم فيها اتخاذ القرارات بعدم التأكد فمن هنا يقع على عاتق الإدارة عبء تحقيق تكيف المؤسسة مع هذه المتغيرات البيئية".

يعرفه Kay على أنه: "عملية تقييم القرارات والخطط طويلة الأجل بناء على معلومات عن الآثار مستقبلية هذه القرارات في ضوء علاقتها بالبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة ومدى تكيفها مع المحيط".

في ضوء ما سبق يمكن أن تعريف التدقيق الاستراتيجي كما يلي: "التدقيق الاستراتيجي يركز على تقييم القرارات طويلة الأجل التي تتخذها المؤسسة في ظل المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية على مستوى الإدارة العليا للمؤسسة، وتهتم بنجاح المؤسسة ككل وتحقيقها للأهداف الطويلة الأجل في تحليل واختيار البدائل الإستراتيجية الممكنة وأثارها على المؤسسة واكتشاف ما قد يحدث من إختلالات وفجوات ومعالجتها في الوقت المناسب".

2.5.2- مستويات التدقيق الاستراتيجي:

للتدقيق الإستراتيجي ثلاثة مستويات يتطرق إليها المدقق متطابقة مع مراحل بناء الخطة الإستراتيجية وهي:

أ- مستوى المؤسسة:

يرتبط بالإدارة العليا للمؤسسة، ويهتم بتحديد رسالة ورؤية المؤسسة والأهداف الرئيسية لها. في هذا المستوى يعرف التدقيق الاستراتيجي على أنه تقييم إدارة الأنشطة التي تحدد الخصائص المميزة للمؤسسة والتي تميزها عن المؤسسات الأخرى والرسالة الأساسية لهذه المؤسسة والمنتج والسوق الذي سوف تتعامل معه وتخصيص الموارد وإدارة المشاركة بين وحدات الأعمال الاستراتيجية التي تتبعه.

أما الأهداف الخاصة بالإدارة والإستراتيجية على مستوى المؤسسة فهي:

- تحديد الخصائص التي تميزها عن غيرها؛
- تحديد الرسالة الأساسية للمؤسسة في المجتمع؛
- تخصيص الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة؛
- خلق درجة عالية من المشاركة بين وحدات الأعمال الإستراتيجية للمنظمة.

ب- مستوى وحدات الأعمال:

أين يتم توجيه الاهتمام نحو المنافسين والعملاء وذلك من خلال التركيز على البيئة التنافسية المتمثلة في الفرص والتهديدات.

وتتمثل في إدارة أنشطة وحدات العمل الاستراتيجي حتى تتمكن من المنافسة بفعالية في مجال معين من مجالات الأعمال وتشارك في أغراض المؤسسة ككل.

هذا المستوى من التدقيق يحاول أن يضع إجابات عن الأسئلة التالية:

- ما هو المنتج أو الخدمة التي سوف تقوم الوحدة بتقديمها إلى الأسواق؟
- من هم المستهلكون المحتملون للوحدة؟
- كيف يمكن للوحدة أن تنافس منافسيها في ذات القطاع التسويقي؟
- كيف يمكن للوحدة أن تلتزم بفلسفة ومثاليات المؤسسة وتساهم في تحقيق أغراضها؟

ج- المستوى الوظيفي:

يتم توجيه الاهتمام التدقيق نحو الوظائف الرئيسية للمؤسسة مثل الإنتاج، التسويق، التمويل، وإدارة الموارد البشرية... الخ. من خلال التركيز على الوضع الداخلي المتمثل في نقاط القوة والضعف لمختلف الاستراتيجيات الوظيفية و الاستراتيجيات الوظيفية الفرعية لكل وظيفة من حيث مدى تناسقها و تكاملها.

تقسم عادة وحدة العمل الاستراتيجي إلى عدد من الأقسام الفرعية والتي يمثل كل منها جانباً وظيفياً محدداً يخضع هو الآخر للتدقيق.

3.5.2- أنواع التدقيق الاستراتيجي:

يقسم التدقيق الاستراتيجي حسب فترة التدخل إلى ⁽²²⁾:

- التدقيق الاستراتيجي القبلي أو السابق الذي يكون الهدف منه منع وقوع الخطأ وقد يسمى بالتدقيق الأولي أو المبدئي أو الوقائي.

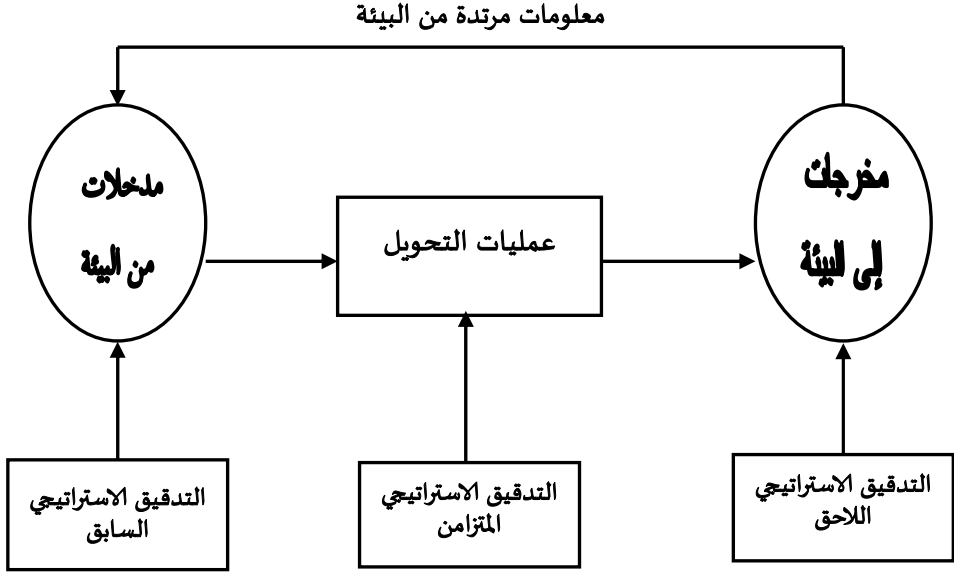
- التدقيق الاستراتيجي المتزامن أو الجاري وهو بمثابة نقاط تفتيش للتأكد من استمرار العملية بشكل صحيح، ويكون من اجل اكتشاف الأخطاء والإختلالات في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب أيضاً.

- التدقيق الاستراتيجي اللاحق أو البعدي يتم بعد الانتهاء من العملية أو إتمام الخدمة للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط.

ويمكننا توضيح أنواع التدقيق الاستراتيجي وفق هذا المعيار في الشكل رقم (2) التالي:

شكل رقم (2) أنواع التدقيق الاستراتيجي حسب فترة التدخل

(عبد اللطيف عبد اللطيف، 2005، ص132)



4.5.2- نطاق التدقيق الاستراتيجي:

تتميز الإدارة الاستراتيجية بان مجالها واسع النطاق، وبالتالي نجد انه عند ارتباط المدقق بمهمة تدقيق إستراتيجي يجب أن يأخذ في عين الاعتبار مختلف أبعادها. وضمن ذلك يهتم المدقق بما يلي:

أ- تدقيق الخطة الإستراتيجية بمراجعة السياسات المستقبلية التي تضعها الإدارة العليا وذلك في ظروف عدم التأكد، أي أنها تراجع ما سوف يحدث في المستقبل.

ب- تعتبر عملية التدقيق الاستراتيجي عملية مكتملة للتخطيط الاستراتيجي وأحد مراحله الأساسية فهو يزودها بمنهج لمراقبة البيئة الخارجية المتمثلة في الفرص والتهديدات والبيئة الداخلية والمتمثلة في نقاط القوة ونقاط الضعف.

ج- الأنشطة التي يجب أن تخضع إلى عملية التدقيق الاستراتيجي هي تلك التي تمارسها المؤسسة وتسعى من خلالها إلى تحقيق رسالتها أي كل الأنشطة المالية والمحاسبية والإنتاجية والتسويقية وإدارة الأفراد... الخ، تختلف حسب نوع المؤسسة ولكن على العموم تتضمن العناصر التالية:

- تدقيق بيئة عمل المؤسسة:

تؤثر البيئة التي تعمل بها المؤسسة في وضع الإستراتيجية المناسبة لها، حيث هناك عناصر كثيرة تؤثر على أنشطة وقرارات المؤسسة وهي تقسم إلى قسمين:

- البيئة الخارجية التي تفرض على الإدارة الإستراتيجية الفرص التي هي عبارة عن أوضاع أفضل للمؤسسة يمكن اقتناصها وتؤثر إيجابيا عليها، والتهديدات والتي تمثل مشاكل أو أضرار أو عراقيل وتأثر سلبي عليها وأخيرا قوى التنافس من مؤسسات محلية أو دولية التي تقوم بإنتاج نفس المنتج.

- البيئة الداخلية وتصنف إلى نقاط القوة التي تعبر عن إمكانيات المؤسسة وقدراتها والتي تمنحها الميزة التنافسية بالمقارنة بالمؤسسات الأخرى، ونقاط الضعف التي تعبر عن عدم توافر الإمكانيات والقدرات والتي تمثل أوجه قصور لدى المؤسسة.

- تدقيق صياغة وتنفيذ الإستراتيجية:

تتسم مرحلة تدقيق الخطة الإستراتيجية بقدر كبير من الصعوبة فقد يحدث أن تكون الخطة جيدة ولكن قد تفشل خلال مرحلة تنفيذها بسبب تطبيق سيئ وقد يحدث العكس حيث تكون الإمكانيات التنفيذية ممتازة ولكن الخطأ يحدث في مرحلة صياغة الإستراتيجية كان تكون أهداف الخطة غير واقعية أو لم يؤخذ بعين الاعتبار للعوامل البيئية المؤثرة.

وحتى يتسنى للمدقق المتابعة الجيدة لابد أن يحترم المراحل التالية:

- المرحلة الأولى: يقوم المدقق بطرح بعض الأسئلة المرتبطة بعملية وضع الخطة الاستراتيجية ومحاولة إيجاد الإجابات عليها وتعلق بجانبين هما:

- الوعي الاستراتيجي لدى المؤسسة من خلال الأسئلة التالية:

* ما هو هدف المؤسسة؟ وما هي الإجراءات التي سوف تتخذ لتحقيق ذلك الهدف؟

* ما هي الفرص المتاحة لها والتهديدات التي تواجهها؟

* كيف يمكن تعظيم نقاط القوة وتقليل نقاط الضعف؟

يمكن للمدقق في هذا المجال استخدام مصفوفة SWOT رباعية الأبعاد كما هو موضح في الشكل رقم (3)

شكل رقم (3) مصفوفة سوت لأغراض التدقيق (عايدة سيد خطاب، 2003، ص 37)

مصفوفة سوت	الفرص O	التهديدات T
	- ارتفاع مستوى الدخل - ارتفاع مستوى الذوق العام	- منافسة قوية - تعدد حاجات المستهلك
S أوجه القوة - جودة المنتج - مساعدات الحكومة	S/O التكيف بين - أوجه القوة / الفرص أوجه القوة جودة المنتج الفرص ارتفاع مستوى الدخل	S/T التكيف بين أوجه القوة / التهديدات أوجه القوة جودة المنتج التهديد المنافسة الدولية
W أوجه الضعف جودة التسويق ضعف الجانب المالي الأفراد	W/O التكيف بين أوجه الضعف و الفرص أوجه الضعف لا توجد منتجات جديدة الفرص زيادة الإنفاق وارتفاع الدخل	W/T التكيف بين أوجه الضعف لا توجد منتجات جديدة التهديد تعدد حاجات المستهلك

تهدف هذه المصفوفة إلى تحقيق التكيف بين أوجه القوة و الضعف والفرص والتهديدات التي تواجه المنظمة وإجراء عملية التمازج بين هذه الجوانب.

- التغيير الاستراتيجي يطرح المدقق الأسئلة التالية:

* ما الذي تسعى المؤسسة إليه؟

* ما هي البدائل المتاحة لديها وكيف يمكن اختيار تلك البدائل؟

* ما الذي تستطيع أو لا تستطيع المؤسسة عمله؟

* كيف يمكن لها إدارة تلك التغيرات؟

- المرحلة الثانية: بعد انتهاء من صياغة الخطة وقبل البدء في تنفيذها يجب على المدقق أن يناقش الأمور التالية:

* هل الأهداف كافية لاستغلال الفرص والتغلب على التهديدات؟

* هل تم تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف بدقة؟

* هل تم تحديد المهام الرئيسية التي تعتمد عليها الخطة بدقة؟

* هل تم تحديد الأفراد القائمين على هذه المهام؟ تدقيق الكفاءات

* هل تم تحديد أولويات الخطة حتى لا تحيد عن مسارها؟

* هل تتوفر الخطة على المرونة الكافية لمواجهة المخاطر والتغيرات؟ تدقيق المرونة

* هل الهيكل التنظيمي يفي بمتطلبات الخطة؟

* هل تم وضع نظام الرقابة للتأكد من تنفيذ الاستراتيجية بشكل سليم؟

* التأكد من موافقة نظام المعلومات مع رسالة المؤسسة وأهدافها

- المرحلة الثالثة: تنفيذ الاستراتيجية

تتم عملية التدقيق الاستراتيجي أولاً بأول أي أن المدقق يقوم بعمله خلال المراحل الأولى للتنفيذ ومراجعة تنفيذ الخطة على المدى البعيد.

ويقوم المدقق بفحص الخطة الاستراتيجية عن طريق التأكد من تنفيذ الآتي:

* هل تم فعلاً إسناد المهام للأفراد القائمين عليها؟

* هل تم البدء في تنفيذ التفاصيل الخاصة بالمهام الرئيسية؟

* هل تم استخدام نقاط القوة والتقليص من نقاط الضعف؟

* هل تم استغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات؟

* هل الموارد الإمكانات المسخرة بمختلف أنواعها كافية ومناسبة لتنفيذ الخطة؟

* مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المرغوب لتحديد الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط.

- المرحلة الرابعة: اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

وهي الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق الاستراتيجي، وفيها نصل إلى خيارين:

* تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في هذه الحالة نتابع عملية التدقيق.

* وجود انحراف عن الأداء المخطط في هذه الحالة لابد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

إذاً في حالة وجود انحراف في الأداء لابد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاجها وتصحيحه بعد الكشف عن أسبابه الحقيقية، لتقوم المؤسسة بتحديد أهداف واقعية في المستقبل من خلال تعديل أهدافها أو أساليبها.

ثانياً- نتائج واقتراحات الدراسة الميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية لولاية سطيف:

يتناول هذا الجزء من الدراسة نتائج الدراسة الميدانية ببعض من المؤسسات الاقتصادية العمومية الواقعة في المحيط الجغرافي لولاية سطيف، واعتمد الباحث في اختيار العينة على الطرق الغير الاحتمالية، وأهم نوع من هذه العينات التي استخدمت هي العينة القصدية أو العمدية حيث في هذا النوع من العينات يقدر الباحث حاجته إلى معلومات معينة ويختار العينة التي تحقق له الأهداف الدراسية لدراسة سير اتجاه الظاهرة المبحوثة (محمود عبد الفتاح الصيرفي، 2001، ص 211).

شملت الدراسة خمسة عشر (15) مؤسسة موزعة كما يلي:

- مؤسسات عمومية اقتصادية صناعية

* مؤسسة إنتاج البلاستيك ENPC سطيف؛

* مؤسسة إنتاج المواد الكيماوية ENPEC سطيف؛

* مؤسسة القلند وإنتاج مواد التلحيم TREFISOUD العلامة؛

* مؤسسة إنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير BCR سطيف؛

* وحدة إنتاج BCR بعين الكبيرة؛

* مؤسسة البناءات والهياكل المعدنية BATICIM عين ولان؛

* مؤسسة حليب التل LATERIE TEL بمزلوق؛

* مؤسسة إنتاج أجهزة القياس AMC العلامة؛

* مؤسسة الرياض ERIAD سطيف؛

- مؤسسات خدمية:

* مؤسسة سونلغاز سطيف SONALGAZ؛

* شركة الدراسات التقنية سطيف SETS؛

* مؤسسة بريد الجزائر سطيف PTT؛

* الجزائرية للاتصالات سطيف ALGERIE TELECOM؛

* المديرية الجهوية للجمارك بسطيف DR Douanes؛

* مفتشية أقسام الجمارك بسطيف ID Douanes.

1.3- تحليل نتائج البحث :

تم هيكلتها بما يساعد على الإجابة على إشكالية البحث و تأكيد فرضياته وفقا لما يلي :

1.1.3- مساهمة الإدارة الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية وخلق القيمة المضافة ومدى

اهتمام المؤسسات محل الدراسة بها:

اختبار نتائج الفرضية الأولى المتعلقة بمساهمة الإدارة الاستراتيجية ومدى اهتمام المؤسسات

العمومية الاقتصادية لولاية سطيف، ويضم (03) بنود كما هو موضح في الجدول رقم (1) أدناه:

جدول رقم (1): آراء أفراد العينة حول الاهتمام بالإدارة الاستراتيجية

(إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS بناء على الاستمارة)

محايد		غير موافق		موافق		الاستجابة
%	ت	%	ت	%	ت	
0	0	15	3	85	17	اهتمام المؤسسة بالإدارة الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي
5	1	10	2	85	17	احترام مراحل البناء الاستراتيجي
0	0	15	3	85	17	مساهمة الإدارة الاستراتيجية في زيادة قدرة المؤسسة على خلق القيمة المضافة وتحقيق الميزة التنافسية
ك ² الخاصة بالبنود أعلاه وبدرجة حرية 2. ك ² الجدولية=5.99 ودرجة مخاطرة تقدر ب5%						
القرار		مستوى الدلالة		ك ²		البنود
دال		0.002		9.80		اهتمام المؤسسة بالإدارة الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي
دال		0.000		24.10		احترام مراحل البناء الاستراتيجي
دال		0.002		9.80		مساهمة الإدارة الاستراتيجية في زيادة قدرة المؤسسة على خلق القيمة المضافة وتحقيق الميزة التنافسية

بينت النتائج أعلاه أن ك² دالة عند مستوى 0,05 إذ أن قيمتها المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية للتأكيد على اهتمام المؤسسات بالتخطيط والإدارة الاستراتيجية بنسبة 85% أما في ما يتعلق بمدى احترام إدارة المؤسسات المعنية بالدراسة الميدانية لمراحل البناء الاستراتيجي للوصول إلى الأهداف المسطرة والعمل على تخفيض الانحرافات، فإن ك² جاءت دالة عند مستوى 0.05 وقيمتها المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وعلى العموم، أكد 85% من المستجوبين على احترام ودعم مؤسساتهم لمراحل البناء الاستراتيجي المختلفة مما يساعدها في إيجاد التناسق اللازم في اتخاذ القرارات وفي تقليص الانحرافات. كما أكد 85% حول أهمية

ومساهمة الإدارة الاستراتيجية والإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية في قدرة المؤسسات على خلق قيمة مضافة وفي زيادة الميزة التنافسية للمؤسسات وجاءت ك² دالة في ما يخص هذه الفرضية عند مستوى 0.05 وقيمتها الجدولية اقل من قيمتها المحسوبة.

2.1.3- دور التدقيق والتدقيق الاستراتيجي في الإدارة الاستراتيجية:

اختبار نتائج الفرضية الثانية المتعلقة بدور التدقيق والتدقيق الاستراتيجي في الإدارة الاستراتيجية بالمؤسسات الاقتصادية لولاية سطيف ويتكون هذا المحور من (6) ستة أبعاد جاءت نتائجها وفقا لما يلي:

جدول رقم(2): آراء أفراد العينة حول دور التدقيق والتدقيق الاستراتيجي في الإدارة الاستراتيجية

(إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS بناء على الاستمارة)

محايد		غير موافق		موافق		البنود
%	ت	%	ت	%	ت	
5	1	10	2	85	17	اهتمام المؤسسة بالتدقيق وتحسيس الأفراد بمدى أهميته.
10	2	5	1	85	17	استخدام المدقق لتقنيات التدقيق واحترام منهجيته.
30	6	10	2	60	12	مجالات تدخل التدقيق الاستراتيجي
5	1	15	3	80	16	أهمية التدقيق الاستراتيجي
20	4	25	5	55	11	دور التدقيق والتدقيق الاستراتيجي في بناء الإستراتيجية.
5	1	5	1	90	18	مقومات نجاح الإدارة الإستراتيجية
ك ² الخاصة بالبنود أعلاه وبدرجة حرية 2. ك ² الجدولية=5.99 ودرجة مخاطرة تقدر ب5%						
البنود		ك ²		مستوى الدلالة		القرار
اهتمام المؤسسة بالتدقيق وتحسيس الأفراد بمدى أهميته		24.10		0.000		دال
استخدام المدقق لتقنيات التدقيق واحترام منهجيته		24.10		0.000		دال
مجالات تدخل التدقيق الاستراتيجي		7.60		0.022		دال
أهمية التدقيق الاستراتيجي		19.90		0.000		دال
دور التدقيق والتدقيق الاستراتيجي في بناء الإستراتيجية		4.30		0.116		غير دال
مقومات نجاح الإدارة الإستراتيجية		28.900		0.000		دال

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن:

- 1- إدارة المؤسسات محل الدراسة تولي اهتمام متزايد بالتدقيق بصفة عامة حيث أن 85% من المستجوبين أوضحوا بأن مؤسساتهم تتوفر على إدارة أو خلية خاصة بالتدقيق وتهتم بالمشاركة

وتنظيم الملتقيات والندوات الخاصة بالتدقيق، وجاءت ك² دالة عند مستوى 0.05 وقيمتها الجدولية اقل من قيمتها المحسوبة.

2- غالبية المستجوبين وبنسبة 85% يوافقون على أن المدققين يقومون باستخدام منهجية التدقيق في أداء المهمة المنوطة بهم داخل مؤسساتهم، حيث جاءت ك² دالة وقيمتها الجدولية اقل من قيمتها المحسوبة

3- جاءت النتائج الخاصة بالبنود أعلاه والمتعلقة احترام المدقق لمراحل التدقيق الاستراتيجي في اغلبها غير دالة وهذا يبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين في ما يخص تدخل المدقق في المجال الاستراتيجي وجاءت ك² لهذا المحور على العموم دالة وقيمتها المحسوبة اكبر من الجدولية بقليل، ويفسر ذلك بوجود علاقة معنوية بين بدائل السؤال ومتغير مجالات التدقيق الاستراتيجي بشكل طفيف، ويفسر ذلك إلى عدم اطلاع الأفراد المستجوبين على المجالات الاستراتيجية لتدخل المدقق في مؤسساتهم ماعدا في بعض البنود التي تتعلق بالبدائل الاستراتيجية، التنسيق الاستراتيجي، مراحل بناء الخطة، إسناد الوظائف و تسخير الإمكانيات اللازمة لنجاح المهمة التي جاءت نتائجها دالة.

4- تحليل نتائج الجدول أعلاه، المتعلقة بمدى استجابة الأفراد للسؤال الخاص بأهمية التدقيق الاستراتيجي أوضح 80% من المستجوبين أن التدقيق الاستراتيجي يقود إلى نجاح الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات في بنودها المختلفة وجاءت ك² دالة عند مستوى 0.05 وقيمتها المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية.

5- نلاحظ من الجدول (2) أعلاه أن ك² جاءت بصفة عامة غير دالة وقيمتها الجدولية اكبر من قيمتها المحسوبة، من ذلك كانت نتائج هذا البعد على العموم متقاربة إذ أوضح 25% من الأفراد أنهم غير موافقين على أهمية ودور التدقيق والتدقيق الاستراتيجي و20% ليسوا على علم بذلك غير أن 55% أكدوا الدور المحوري الذي يلعبه التدقيق الاستراتيجي

في البناء الاستراتيجي وهي نسبة ليست مرتفعة، وهذا ما يفسر عدم وجود ترابط بين المتغير الدراسي وبدائل البنود المتاحة للمستجوبين.

6- كما أكد 90% من الأفراد أن جميع العناصر المتضمنة في البنود الخاصة بهذا المحور بصفة عامة تعتبر من مقومات نجاح الإدارة الاستراتيجية ومن أهمها وجود إدارة خاصة بالتدقيق بمختلف أنواعه بنسبة تأكيد بلغت 95% وجاءت ك² دالة عند مستوى 0.05 بمستوى دلالة قدره 16.20 وقيمتها الجدولية اقل من القيمة المحسوبة وبنفس النسبة ومستوى الدلالة لبند وجود أفراد أكفاء، أما باقي البنود وهي الانتظام في التخطيط الاستراتيجي، التحكم في المتغيرات، الاهتمام بالمجال الاستراتيجي فقد جاءت النسبة الخاصة بها تقدر ب 90% وأخيرا الاهتمام بالجوانب الاجتماعي بنسبة بلغت 85%.

2.3- تفسير نتائج البحث والتوصيات:

في ضوء ما سبق سوف يناقش البحث النتائج المتوصل إليها ل يتم تقديم التوصيات وفقا لذلك:

1.2.3- تفسير نتائج الفرضية الأولى:

جاءت نتائجها ضمن الجداول رقم (1) وهي تعكس الجوانب التالية:

- الاهتمام بالإدارة الاستراتيجية.

- احترام مراحل البناء الاستراتيجي.

وقد اتضح من التحليل الإحصائي السابق أن آراء المستجوبين لجميع الإبعاد السابقة الذكر لم تظهر فيها اختلافات معنوية كبيرة، إذا كانت الاستجابة في غالب الأحيان بـ: "موافق" وبنسب مرتفعة تتراوح بين 85% و 95% وهذا ما انعكس عند تجميع أبعاد هذه الفرضية حيث كانت الاستجابة العامة تقدر ب 85% وتؤكد ذلك من خلال قيمة ك² التي جاءت دالة عند مستوى 0.05 وقيمتها الجدولية كانت اقل من القيمة المحسوبة.

كما تؤكد ذلك معظم الدراسات التي تناولت الموضوع حيث سارت في نفس الاتجاه مؤكدة على أهمية الإدارة الاستراتيجية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات التي تنتهجها وتساهم في تفوقها وفي استمرارها في السوق وأهم هذه الدراسات دراسة "مايكل بورتر" في كتابه "الميزة التنافسية للأمم" أين أكد على ضرورة التفكير الاستراتيجي لدى المؤسسات ودراسة سملاي يحضيه بعنوان "اثر التسيير الاستراتيجي في تنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مدخل الجودة والمعرفة" في الجزائر سنة 2004، لتتوالى الدراسات النظرية والتطبيقية من طرف الباحثين والمهنيين حول الموضوع وخروجها بنتائج هامة تعزز الاتجاه العلمي والعملي لتلك الأهمية خاصة في ظل التطور الكبير للفكر الاستراتيجي ودوره في تحقيق التميز بالنسبة للمؤسسات، ومنه يمكن الحكم بصدق الفرضية الأولى للبحث.

2.2.3- تفسير نتائج الفرضية الثانية:

ظهرت نتائجها ضمن الجدول رقم (02) وفي هذه الفرضية لم تكن النتائج المتحصل عليها ذات اتجاه واحد، حيث جاءت النتائج متباينة بين مختلف الأبعاد، خاصة في ما يتعلق بعدد مجالات التدقيق الاستراتيجي أين تم تسجيل تباين في آراء أفراد المستجوبين حيث أن 60% فقط ابدوا تفاعل ايجابي مع البنود و30% كانوا بدون رأي و10% فقط كان لهم آراء معاكسة.

أما في ما يخص بقية الأبعاد فقد جاءت ك² دالة عند المستوى 0.05 وقيمتها الجدولية أقل من المحسوبة واستجابة الأفراد ايجابية مع اغلب البنود خاصة تلك المتعلقة بتطبيقات التدقيق واستخدام المدقق لوسائل التدقيق وتقنياته ومنهجيته.

وبالرجوع إلى ما تقدم من دراسات نظرية وميدانية حول الموضوع حيث أشار الكثير من الباحثين لهذه الأهمية في أبحاثهم مثل كل من دراسة Peretti Jean-Marie سنة 1994 ومحمد عبد القادر السيد بسيوني سنة 1998 و Jacques Renard سنة 2007، هاري ر.

رايدر سنة 2000، عبد اللطيف عبد اللطيف سنة 2005 وكرسبين سيمون سنة 2008، كلهم أكدوا على الأهمية التي يلعبها التدقيق في المجال الاستراتيجي في مختلف مراحل بناء الإستراتيجية قبل، أثناء وبعد تنفيذ الخطة وفي تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية والصادقة والكشف عن الاختلالات ومعالجتها في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات والقرارات من طرف المسيرين.

قد يعود عدم صدق الفرضية في بعدها الثالث إلى مشاكل في الاتصال بين المدققين والأفراد المستجوبين حول نمط وطرق تخطيط وتنفيذ التدقيق الاستراتيجي لان باقي الأبعاد كانت دالة وهي تعتبر من بين النفاثات التي يستوجب العمل على معالجتها.

أما في ما يخص آراء الأفراد المستجوبين حول تطبيق التدقيق بصفة عامة كأحد مقومات نجاح الإدارة الاستراتيجية تؤكد موافقة ما بين 85% إلى 95% من المستجوبين على أن العناصر التي جاء بها البحث هي من العناصر التي تؤثر في نجاح الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات التي ينتمون إليها ومن بينها الاهتمام بالتدقيق والاهتمام بالتخطيط الاستراتيجي المنتظم ومسايرة التغيرات البيئية الداخلية والخارجية.

وهذا ما أكدته هذه الدراسة والدراسات والأبحاث السابقة والملاحظات المنظمة حول الموضوع وتعمل على تكريسه تشريعات الدول المتقدمة.

بذلك يمكن الحكم بصدق الفرضية الثانية في جزء كبير منها.

3.2.3- تفسير نتائج الفرضية الرئيسية:

بالعودة إلى النتائج المتحصل عليها للفرضيتين الفرعيتين التي تم قياس مدى صدقها والتفاعل الايجابي للمستجوبين معها، جاءت نتائج الفرضية العامة صادقة في مجملها كانعكاس منطقي لذلك.

3.3- توصيات البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وفي حدود عينة الدراسة، وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج،
توصي الدراسة بما يلي:

1.3.3- على مستوى الإدارة الاستراتيجية:

- إنشاء هيئة إدارية مختصة بالإدارة الاستراتيجية وتوفير المقومات اللازمة لبناء
الإستراتيجية من وسائل مادية وبشرية وقواعد معلوماتية.

- تخطيط الأهداف الطويلة الأمد بالاعتماد على الإمكانيات المتاحة وبإجراء تحليل البيئة

- التحكم في المفاهيم الإستراتيجية المختلفة والبدائل الإستراتيجية المتاحة واحترام
مبادئ ومراحل التخطيط الاستراتيجي وتعبئة الأفراد لتنفيذها وإدارة التغيير لمواجهة
الأخطار.

- دراسة التهديدات والتحديات التي تواجه المؤسسة وتحديد آثارها واستنباط الأساليب
والأدوات للتعامل معها وتحويلها إلى فرص للمؤسسة تدعم مركزها التنافسي، وتقييم الفرص
المتاحة والعمل على استثمارها لصالح المؤسسة.

2.3.3- على مستوى التدقيق والتدقيق الاستراتيجي:

- يجب العمل على إنشاء هيئات مستقلة للتدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسات التي لا تتوفر
عليها، وتدعيمها بالموارد المادية الضرورية والموارد البشرية ذات الاختصاص وإلحاقها مباشرة
بالإدارة العليا لضمان استقلاليتها.

- لضمان نجاح التدقيق وتأثيره الفعال على أداء العمل لا بد أن يبنى التدقيق على فهم
استراتيجي سليم لسياسات المؤسسة ووجود القدرة على التفكير المرن حول مواقف معينة وعلى
تبني أكثر الأساليب ملائمة لها.

- أن عملية تدقيق خطط العمل الإستراتيجية للوحدات التنظيمية الأخرى عملية مهمة ليس فقط في مناسبة خاصة ولكن على أساس دوري ومستمر ويجب أن تكون عملية وليست حدثا استثنائيا.
- يتطلب خلق الوضع الصحيح من طرف المدقق عملية تطوير مستمرة للخيارات الإستراتيجية واستغلال طاقات الموارد البشرية بالكامل وتقييم وإعادة تقييم للخيارات بانتظام وفي النهاية اختيار الأفضل.
- إعلام الأفراد ببرنامج التدقيق الاستراتيجي بمختلف مراحلها قبل البدء في العملية، حيث أظهرت الدراسة الميدانية قصور في هذا المجال حيث أعرب أغلبية المستجوبين عن عدم علمهم بممارسات التدقيق الاستراتيجي على مستوى مؤسساتهم هذا بالنسبة لفئة الإطارات فما هو الحال بالنسبة لفئة الإطارات التنفيذية وباقي الأفراد.
- ممارسة هذه المهنة من طرف أفراد مختصين ذوي تكوين علمي وعلمي متخصص مع خضوعهم إلى الاعتماد من طرف الهيئات الرسمية التي تشكل لهذا الغرض من طرف الحكومة بعد استشارة المختصين الوطنيين والدوليين الموجودين حاليا.
- عمل المؤسسات على تذليل الصعوبات التي تقف أمام تطبيق هذا التوجه الحديث في التدقيق والإدارة الإستراتيجية.
- يساعد التدقيق في الكشف المسبق على التغيرات بها يساعد في إدارتها و تسييرها و يساهم في توجيه الأفراد وتعبئتهم لتنفيذها ويمنحهم الإمكانيات اللازمة للتأقلم مع تلك التغيرات، والتنبيه بالعقبات التي يمكن أن تكون كعائق في تحفيزهم للتكيف مع التغير، أي استخدام التدقيق و التدقيق الاستراتيجي كنظام رصد وضبط للإدارة الإستراتيجية.
- التنسيق بين المنظمات المهتمة بالموضوع المتواجدة عبر الدولة الواحدة وبين مختلف الدول.

خاتمة:

بالرجوع إلى نتائج الجانبين الميداني والنظري لهذه الدراسة، اتضح جليا أن نجاح المؤسسات مرهون بمدى مساهمتها لمختلف التغيرات التي تحدث في محيطها بوجود أنظمة إدارية متطورة، ومنها التدقيق الاستراتيجي لرصدها وضبطها بشكل جيد.

كما تبين أيضا أن استخدام التدقيق الاستراتيجي بطريقة علمية ومنهجية ووفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها لهذا النشاط الذي أصبح يفرض نفسه مع تطور المهام والمسؤوليات الملقاة على المؤسسات وتطور وتنوع أدوارها، يمكنه أن يضيف إلى المؤسسات الفعالية المرجوة لأنه يعطي ضمانا حقيقيا بأن المعلومات التي تم استخدامها في رسم الخطط الاستراتيجية صادقة مستمدة من واقعها، مع مراعاة احترام المعايير الدولية المعتمدة حيث لا يكفي وضع خطة إستراتيجية ما لم يتم تعبئة الأفراد حولها وما لم تكن قابلة للتحقيق، وليس كافيا أن تطبق الإستراتيجية إذا لم تكن لدى المؤسسة آلية لتدقيقها ومراجعتها حتى تتمكن من تحديد مختلف الاختلالات لمعالجتها في الوقت المناسب وفي جميع المستويات وفي مختلف مراحلها.

الهوامش والمراجع:

- (1)- كرسبين سيمون، ترجمة خالد العامري، المحاسب ودوره في الإدارة الاستراتيجية، دار الفاروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص 69.
- (2)- طارق محمد السويدان، محمد اكرم العدلوني، كيف تكتب خطة إستراتيجية، قرطبة للنشر والتوزيع، الرياض، 2004، ص 18.
- (3)- عائدة سيد خطاب، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية في ظل إعادة الهيكلة، الاندماج، مشاركة المخاطر، دار شركة الحريري للطباعة، 2003، ص 4.
- (4)- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص 166.
- (5)- اشوك شاندا وشلبا كوبرا ترجمة عبد الحكيم الخزامي، استراتيجية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2002، ص 33.
- (6)- يونس إبراهيم حيدر، التحليل الاستراتيجي، أساليبه ونماذجه وأدواته، دار رضا للنشر، دمشق سوريا 2008، ص 13.
- (7)- André Boyer et autres (1997), **Panorama de la Gestion Ressources-Production- Finance- Ressources humaines- Stratégie**, Les éditions d'organisation, Paris, France, P247.

- (8)- عيدة سيد خطاب، مرجع سابق، ص5.
- 9)- P.Candau, l'audit social méthodes et techniques pour un management efficace, Vuibert gestion, paris, 1985, P40.
- 10)- Laurant.H (), **la Pratique de l'Audit**, economica, Paris, France , 1982, P53
- 11)- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ادار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة الأولى 2006، ص13.
- 12)- المرجع السابق ص14.
- 13)- P.Candau, op cit, p50.
- 14)- P.Candau, op cit, p15.
- 15)- طارق عبد المتعال حماد موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية مسؤوليات وأخلاقيات المراجع الدار الجامعية 2007، ص105.
- 16)- المرجع السابق، ص123.
- 17)- Coopers et Lynbrand (2000), **La Nouvelle Pratique du Contrôle Interne**, éditions organisation, cinquième tirage, Paris , France, 2000.P108.
- 18)- Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 6eme édition, édition d'organisation, PARIS, 2007, PP26 ,27.
- 19)- هاري ر. رايدر ترجمة أ.ناصر بن بكر القحطاني أ.بابكر الأمير بابكر راجع الترجمة د.محمد علي مير غني. الدليل الشامل في مراجعة العمليات، معهد الإدارة العامة. المملكة العربية السعودية، 2000، ص52.
- 20)- Jacques Renard, op cit, 2007, PP197 ,237
- 21)- هاري ر رايدر، مرجع سابق ص 53.
- 22)- عبد اللطيف عبد اللطيف وحنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد27، العدد 4، 2005، ص 127، سورية.