

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

أثر التدقيق الداخلي على أداء المؤسسة
دراسة حالة شركة الجزائرية للمياه A.D.E.

مقدمة من طرف الطالب:
قوداش عبد الحميد

تحت إشراف الدكتور
كمال بن يمينة

أعضاء لجنة المناقشة:

عن الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	لجنة المناقشة
جامعة – مستغانم –	أستاذ محاضر ' ب	معارفية الطيب	رئيسا
جامعة – مستغانم –	أستاذ محاضر ' ب	كمال بن يمينة	مقرر
جامعة – مستغانم –	أستاذ محاضر ' ب	ميخالدي يحيى	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

أهدي ثمرة عملي هذا إلى:

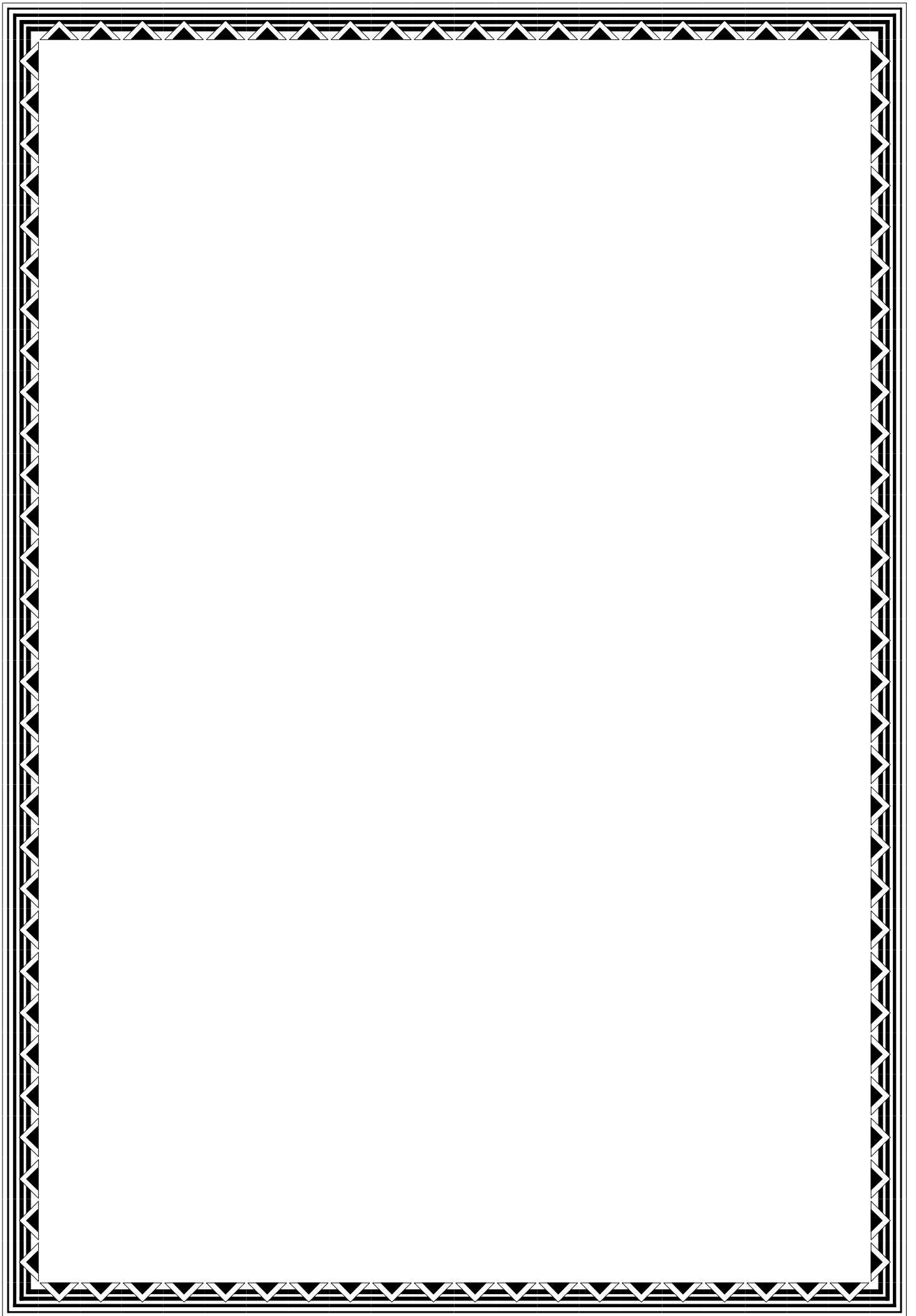
الوالدين العزيزين الذي يقول الله سبحانه و تعالى فيهما " ووصينا
الإنسان بوالديه حملته أمه وهنا على وهن و فضاله في عامين إن نشكر
لي و لوالدك إلي المصير " إلى من قال فيهما عز و جل " و لا تقل لهما
أفء و لا تنهرهما و قل لهما قولاً كريماً و أحفظ لهما جناح الذل من
الرحمة".

من جعل الله الجنة تحت أقدامهما إلى من عمرتني بفيض حنانها و
عطائها اللامحدود إلى اعز ما أملك في الوجود أمي حفظها الله و رعاها .

إلى من علمني علماً و رعايني إلى من ضحى بقوته و شبابه إلى من
رباني على مكارم الأخلاق و زرع في نفسي حب الخير و العمل و الاجتهاد
والذي العزيز أطال الله في عمره و حفظه من كل سوء .

إلى أخوتي سعيد و ياسين و موفق و صونيا و حمزة و أمينة وابن أخي
عصام .

و إلى كل أحبائي و أصدقائي بلقيوس أحمد، عبد السلام و حسين و
شريف و إلى كل من اعرفهم و عمال شركة الجزائرية للمياه.



كلمة الشكر

نحمد الله سبحانه و تعالى على نعمه الغزارة ، فهو للحمد أهل ، و نشكره
و فضله جلا و علا على ما يسر لنا من هذا العمل المتواضع .

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور بن يمينه كمال الذي جاد علينا
بمعاملته الصادقة و نصابه القيمة ، و الذي نكن له كل الحب
والتقدير .

إلى لجنة المناقشة التي قبلت مناقشة المذكرة .

و نتوجه بالشكر أيضا إلى كافة الأساتذة الكرام الذين ساهموا بقدر
وافر في إثراء معلوماتنا و توجيههم لنا بنصائحهم العملية و المفيدة في
الحياة اليومية و المهنية .

دون أن ننسى الموظفين و العمال الجامعين بجامعة عبد الحميد " ابن
باديس " - خروبة- مستغانم و الذين سهروا على راحتنا لمتابعة الدراسة
خاصة عمال المكتبة الذي على رأسهم السيد الفاضل بختاب مهدي
والعربي و نشكر كل من ساعدنا و لو بفكرة صغيرة من قريب أو بعيد
أو بدعوة صادقة لنا بالنجاح .

III	الإهداء
III	الشكر
III	قائمة الجداول
III	قائمة الإشكال
01	مقدمة عامة
	الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي
05	تمهيد
06	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
06	المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي
10	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
13	المطلب الثالث: معايير التدقيق
17	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
17	المطلب الأول: مفهوم ونشأة التدقيق الداخلي
19	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي
20	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
21	المبحث الثالث: مراحل و أدوات التدقيق الداخلي و أهم معاييرهم.
21	المطلب الأول: مراحل عملية التدقيق الداخلي
25	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
29	المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي
33	خلاصة
	الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء و المؤسسة

34	تمهيد
35	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية ووظائفها
35	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المؤسسة الاقتصادية
36	المطلب الثاني: وظائف المؤسسة الاقتصادية
41	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية
42	المبحث الثاني: مفاهيم حول الأداء
42	المطلب الأول: مفهوم الأداء
45	المطلب الثاني: مستويات الأداء
45	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء
50	المبحث الثالث: تقييم الأداء
50	المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء وأهميته
50	المطلب الثاني: تصنيفات تقييم الأداء
54	المطلب الثالث: أسس تقييم الأداء، مراحلها ومتطلبات نجاحه
58	خلاصة
	الفصل الثالث: تقديم عام حول مؤسسة الجزائرية للمياه
59	تمهيد
60	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الجزائرية للمياه
60	المطلب الأول: تقديم بالمؤسسة محل الدراسة
62	المطلب الثاني: تقديم وشرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه بمستغانم
67	المطلب الثالث: -إمكانيات المادية والبشرية في المؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم
73	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة الجزائرية للمياه.
73	المطلب الأول: إجراءات التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة الجزائرية للمياه.
74	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في الحد من عملية الغش والأخطاء والاحتيال

74	المطلب الثالث: اكتشاف الخطأ في القوائم المالية و إعطاء الحلول
76	خلاصة
77	خاتمة عامة
78	قائمة المراجع
81	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	التطور التاريخي للتدقيق	01
33-30	معايير التدقيق الداخلي الحديثة	02
54	أهم مؤشرات أداء النظام الإنتاجي	03
67	الإمكانيات المادية للمؤسسة من حيث التسيير	04
68	الإمكانيات المادية للمؤسسة	05
69	عدد ونوع العقود العمل في المؤسسة	06
71	<u>الإمكانيات البشرية</u>	07

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
39	مخطط يوضح وظيفة الإنتاج	01
40	مخطط يوضح الوظيفة التسويقية	02
45	مخطط يوضح الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	03
49	مخطط يوضح القوى الخمس لبورتر	04
52	مخطط يوضح مستويات تقييم الأداء	05
62	<u>مخطط يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه وحدة مستغانم</u>	06
68	دائرة بيانية توضح نسبة السكان المستفيدين من تغطية المياه	07
71	دائرة بيانية توضح عدد ونوع العقود في المؤسسة	08
73	شكل يوضح تفصيل في إمكانات البشرية للمؤسسة	09

حق كرامة جامعة

مقدمة عامة:

لقد كان للتحويلات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، آثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات، هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة، وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، فمن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة هو التركيز على الأداء في المؤسسات، فأصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وضوابط محاسبية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من القيام بمسؤوليتها المختلفة، وتساعد على الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية، وبالتالي تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل، نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

في هذا الإطار لوحظ اهتماما متزايدا من قبل المؤسسات في الدول المتقدمة بالتدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواح متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام المؤسسات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوب.

وتهدف معايير التدقيق بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق، وبشكل خاص ركزت معايير التدقيق الداخلي على ضرورة استقلال المدقق وهذا من اجل الحفاظ على موضوعيته في إصدار أحكام غير منحازة، كما ركزت هذه المعايير على نطاق وأداء عمل المدقق الداخلي وكذا إدارة قسم التدقيق الداخلي.

كما تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة أو تدعيم ما يسمى بالحوكمة وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المؤسسة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية.

تتلخص مشكلة البحث في الحاجة لتقييم مدى تطور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات استنادا إلى التطورات من حيث إتباعها لمعايير واضحة في مجال التدقيق الداخلي، في حوكمة المؤسسة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها المؤسسة، ومدى تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة وكذا دوره في تفعيل إدارة المخاطر.

ومن خلال ما سبق يتبادل إلى أذهاننا الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تحسين أداء المؤسسة ؟

ومن أجل الإمام بمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هي أنواعه وأهدافه في المؤسسة؟
- ما مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها؟
- ما المقصود بالأداء وما هي مستوياته والعوامل المؤثرة فيه؟
- ما هو محتوى نظام الرقابة الداخلية وما هي الوسائل التي على أساسها يتم تقييم هذا النظام؟
- ما مدى قيام الداخلي بتقييم ومتابعة المخاطر في المؤسسة؟

الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات السابقة نعتد على الفرضيات التالية:

- يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
- يعمل المدقق الداخلي على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.
- جودة أداء المؤسسات يعتمد بشكل كبير على فعالية التدقيق الداخلي وهو ما ينعكس على مردودية المؤسسة.
- مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها.

المنهج المستخدم:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق الداخلي، التطور التاريخي للأداء، واستخدمنا المنهج الوصفي والتحليلي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وكذا تحليل دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.

دوافع اختيار الموضوع:

هنالك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- يندرج البحث ضمن اختصاصنا وتكويننا.
- الميول الشخصي نحو مهنة التدقيق وكل ما يرتبط بها، بالإضافة إلى الميل إلى احتراف مهنة التدقيق.
- نقض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، حيث أغلب الدراسات كانت تدور حول النظرة التقليدية للتدقيق الداخلي.
- المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي والذي يركز على الأدوار المختلفة التي يقوم بها، فالتدقيق اليوم لا ينحصر فقط في الناحية المالية للمؤسسة بل أصبح يشمل مختلف نواحي المؤسسة.
- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الاهتمام بالتدقيق الداخلي.
- المؤسسة الجزائرية اليوم بحاجة ماسة لتحسين أدائها من أجل الاستمرار.

أهمية البحث:

تظهر أهمية التدقيق من خلال اعتباره الركيزة والأداء الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة، ونخص بالذكر التدقيق الداخلي الذي أصبح له دور مهم في تحسين وتطوير الأداء داخل المؤسسة وهذا من خلال مختلف التوصيات والاقتراحات والخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة، كما يساعد على نجاح واستمرارية المؤسسة مما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني.

أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختيار صحة الفرضيات المتبناة، يسعى الطالب إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بتحسين الأداء.
- تبيين الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وخصوصا فيما يتعلق بمعايره الدولية.
- تسليط الضوء على الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الداخلي في مراقبة وتحسين الأداء في المؤسسة المختلفة ومن ثم في خدمة الاقتصاد الوطني.
- مساعدة المدقق الداخلي في تسويق نفسه ولإبراز أهمية عمله ودوره للآخرين.
- تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة التدقيق تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية، أي اهتمامها بالجانب المالي فقط.
- توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي وفعالية الأداء في المؤسسة.

هيكل خطة البحث :

لقد تم تقسيم بحثنا هذا إلى ثلاثة فصول على النحو التالي :

الفصل الأول: سوف سنتناول فيه مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق ونشأته و مفهومه و معايير و كذلك تم التطرق إلى التدقيق الداخلي الذي هو موضوع محل الدراسة .

الفصل الثاني: سوف نتطرق إلى المؤسسة و أهدافها و كذلك للأداء و أهدافه و طرق تقييمه و المعايير المعتمدة في تقييمه .

الفصل الثالث: تم التطرق فيه إلى المؤسسة محل الدراسة وهي شركة الجزائرية للمياه و هيكلها التنظيمي و طريقة التدقيق في الشراء.

تمهيد :

إن التطور الحاصل في المؤسسة الاقتصادية كشف ثغرات وأخطاء وتلاعبات التي أدت إلى إحداث خلل في مؤسسة الاقتصادية ومن أجل ذلك أنشأت المؤسسات التدقيق الداخلي وجاءت وفق معايير معترف بها ولهذا الأخير أنواع وأهمية في المؤسسة الاقتصادية .

وللقيام بهذه العملية نلجأ إلى خطوات منتظمة وتتم هذه العملية بواسطة فرد او مجموعة من الأفراد وتسمى بالتدقيقي الداخلي.

وسيتم في هذا الفصل التطرق إلى ما يلي :

في المبحث الأول سوف نتطرق إلى عموميات حول التدقيق ، أما المبحث الثاني سوف نتطرق إلى ماهية التدقيق الداخلي ، أما المبحث الثالث مراحل وأدوات التدقيق الداخلي وأهم معاييره .

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة وصائبة ومناسبة في الوقت المناسب يتعين أن يركز على معلومات موثوق منها وصادقة، ولا شك أن التدقيق يلعب دورا هام مؤشرا في عملية اتخاذ القرار، ويعتبر المرآة العاكسة لمدى وصدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العلم في نهاية الفترة المالية.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي

أولا: التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق "auditing" مشتقة كلمة يونانية "adiré" والتي معناها يدل على استماع أو يستمع.¹

وإن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.²

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك هو المسير في نفس الوقت، غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة، وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجيا.³

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسا بإيطاليا عام 1581، حيث تأسست كلية Roboratif لتكوين الخبراء المحاسبين، إذ يجب إلى مزاولة مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه

¹. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الماحية النظرية والعلمية، داروائل، الأردن، 2007، ص ص 17، 18.

². رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات - نظري، دارالمسيرة الأردن، 2011، ص 18.

³. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص

الكلية، ثم اتجهت لدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كانت بريطانيا من الدول التي كان لها الفضل السابق في هذا التنظيم، حيث أصبحت عملية التدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة سنة 1854، بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773، وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862، والذي بنص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات، فهذا القانون ساعد مهنة التدقيق على التقدم بعض الخطوات إلى الأمام حيث ساعد على انتشارها الاهتمام بها أكثر، ففي فرنسا ظهر سنة 1881، أما الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916) وألمانيا سنة 1896، وكندا سنة 1902، وأستراليا 1904، وفنلندا سنة 1911، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السابق في هذا المجال، حيث بدأت مزاوله مهنة فيها دون تنظيم، وظلت حرما مباحا حتى سنة 1909 عند صدور القانون رقم 1 المنظم لمزاوله التدقيق، ولقد أنشأت جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين سنة 1953، وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر، ثم تحولت الجمعية إلى نقابة سنة 1955، وقد أصدرت هذه الأخيرة دستورا سنة 1958 ينظم أعمال وسلوك وآداب المهنة، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها، كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919، وقد ظل قانون الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948، أما في العراق حتى سنة 1958، حيث استبدل بقانون الشركات العراقي وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة، أما الأردن حتى صدور قانون الشركات المؤقت سنة 1962، والذي أصبح دائما حيث صدر باسم قانون رقم 12 وذلك سنة 1964، أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الكويتي والذي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي، وفي سنة 1962 صدر قانون آخر ينظم ممارسة مهنة التدقيق هناك، وأصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة، وسلطنة عمان، واليمن وتونس والسودان وليبيا والجزائر والمغرب ... إلخ.¹

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير من الجانب النظري بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص.

و للتوضيح أكثر موضوع التدقيق نعرض في الجدول التالي التطور التاريخي للتدقيق عبر

العصور:

¹. خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 18-21.

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة و الحكومة	رجل الدين، الكاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقب فاعليه، حماية الأصول
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية التاريخية
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 م إلى 1990 م	الحكومات، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة و التدقيق والاستشارة	الشهادة على نوعية نظم الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة و التدقيق والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، 2008، ص ص 07-08.

من خلال الجدول رقم (01) نلاحظ التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه، حيث كان الهدف من التدقيق قديماً معاقبة السارق على الاختلاس وحماية الأصول، في حين أصبح الدور الذي يقدمه المدقق هو الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

ثانياً: مفهوم التدقيق

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.¹

التدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".²

وعرفت منظمة العلم الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".³

ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعاً للأهداف المتوخاة منها:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.
- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يركز على النقاط التالية:⁴

¹ أمين اليد حلبي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 18.

² أحمد حلبي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء الأردن، 200، ص 07.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 10.

⁴ حميد اتو صالح، دور المراجعة في تدننه المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص مالية محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 25.

- الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- التحقيق: وهو الحكم على صلاحية الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها.
- التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

ويمكن استنتاج تعريف للتدقيق بالاستناد إلى التعاريف السابقة على أنه:

التدقيق هو عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علميا وعمليا، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات الحسابية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

أولاً: أهمية التدقيق

ترج أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة المعلومات الاقتصادية التي تنجم عن النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة، وعموما فأهمية عملية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:¹

1. تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.
2. يستلزم اتخاذ قرارا معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

¹. فاتح غلاب: تطور وظيفة التدقيق في مجال حكومة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، تخصص إدارة أعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 51.

3. تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج المرغوب فيها.

من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فإنه يمثل دورا آخر في الاتصال ويرمي هذا النوع من الاتصال (ويسمى الاتصال الموجه إلى الداخل) إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكتب التدقيق.
2. تعليم المدققين التطورات الهامة والتي تؤثر على مكتب التدقيق.
3. زيادة فعالية المدققين القائمين بالاتصال في المجتمع.
4. إشباع رغبات المدققين في الإطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

ثانيا: أهداف التدقيق:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى مجموعتين:

أ. الأهداف التقليدية ويدرج تحتهما:

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
2. إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية..
3. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات لمحاسبية من أخطاء وغش.
4. التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
5. مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
6. مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
7. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني.

ب. الأهداف الحديثة:

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
2. تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

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

4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

حتى يؤدي التدقيق دوره كله يجب أن يحقق أهداف أخرى والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:¹

1. عرض القوائم (الإفصاح): يعني أن المدقق يحقق من العناصر المالية لمقدمة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيتخذ إجراءات عملية التحقق من صحة جميع البيانات وبما أن الإفصاح يجب أن يشتمل على كل ما جاء من القوائم المالية، وما ألحق بها، فإن هدف عرض القوائم يجب أن يستوفي جميع العناصر الجوهرية فيها.

2. شرعية وصحة المعلومات المالية: يقوم المدقق بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس فعلا التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة ومن ثم كان يجب أن تكون تلك العمليات والبيانات المدعمة بالنظام الجيد للرقابة الداخلية وعلى المدقق أن يقيم ذلك النظام حتى يسهل عليه معرفة طبيعة وتوقيت ومدى الاختيارات الأساسية الواجبة أدائها حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل موضوعي وعادل وصادق وفعال، ومن جهة أخرى يتعين على المدقق التأكيد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعملية.

3. الملكية: يجب التحقق من ملكية (الحقوق والالتزامات) العديد من الأصول وعلى الرغم من أن الحياة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر التي تملكها المؤسسة فعلا، وعلى الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.

4. التقييم: عادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أو أيهما أقل وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها كما تفرض بعض النشرات الحديثة الإفصاح عن التكاليف الخارجية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية المخزون والمباني والمعدات بالمؤسسات الكبيرة وقد يتم مراجعة التكاليف التاريخية والتحقق منها بفحص الأدلة والإثبات المستمد كما يجب التحقق من قيم سوق الأوراق المالية المتداولة بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلن عنها في الصحف المالية أو عن قيم السوق لبعض الأصول الأخرى كالمخزون الراكد فإنها تقدر عن طريق التقديرات المحايدة.

¹ رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، مصر، 1987، ص ص 319 - 320.

5. الوجود: يقوم المدقق بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول والحقوق، ومن جهة أخرى فيما يتعلق بحسابات الخصوم، التأكد من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود أنها تعتمد على العنصر وفعالية التكلفة والحصول على الدليل.

6. استقلال الفترة المالية: ويتركز هذا الهدف على التحقق من أن الإيرادات والتكاليف خصصت بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ومن هنا يتعين على المدقق النظر في كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية والتي يجب أن تكون مسجلة، كما يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تندرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضوع التدقيق، وهذا الهدف يتطلب أيضا إعادة حساب قيمة معينة فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فإن الهدف يجب أن يتحقق ويطبق على كل عناصر القوائم المالية لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للعناصر الأخرى.

المطلب الثالث: معايير التدقيق

تعتبر معايير التدقيق كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منه¹، ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير الأداء صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:²

أ. معايير عامة **General Standard**: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق أطلق عليها بعض المعايير الشخصية **Personal Standard**.

ب. معايير العمل الابتدائي **Standard Field Work**: وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

ج. معايير إعداد التقرير **Standard of Reporting**: وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير

أولا: المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد تقرير

¹ محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 37.

² خالد أمين، عبد الله، مرجع سابق، ص 49.

بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق، وبالتالي فإنه يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهميته، إضافة إلى ذلك أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.¹

وتنقسم المعايير العامة إلى:

(1) معيار الترتيب والكفاءة:²

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص الكشوفات المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر له مواصفات فيه تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المدقق يجب أن تتوفر لديه شروط التعليم العلمي والعملية والاستقلال عن إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة، لابد من القدر المناسب من التأهيل العلمي.

فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع الحسابات الآتي:

أ. من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلاً على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

ب. من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التريص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة والمحاسبة أو لديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على التدقيق بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المدقق من خلالها تنمية القدرات الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.

(2) معيار الاستقلالية والحياد:

وذلك حتى يكون الرأي الذي يبديه المدقق ذو قيمة لينال ثقة المستخدمين لهذه الكشوفات والتقارير حيث لا قيمة للرأي الذي يصدر من شخص لا يتمتع بالاستقلالية والموضوعية، لذلك يجب

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصرعلي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 06.

² محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 39 - 40.

أن يكون الذي يقوم بعملية التدقيق مستقلا فكريا وذهنيا، وإنما يجب أن يبدو أيضا في نظر المستخدمين للكشوفات المالية التي يصدر بشأنها رأيه الفني لأنه مستقل وغير متحيز، فاستقلالية المدقق هي التي تعطي لرأيه قيمة وبالتالي تخلق الطلب على خدمات المهنة.¹

(3) معيار العناية المهنية:

إن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض مستوى من المسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقارير، فالمدقق يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير التدقيق.²

ثانيا: معايير العمل الميداني

تعتبر من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا، والتي بدورها تنقسم إلى:

(1) معايير وضع الخطة والإشراف على المساعدين:

إن أي عمل يجب القيام به يكون مخططا مسبقا ولهذا فإن التخطيط السليم لعملية التدقيق يعتبر العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها في عين الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت الذي يجب استغراقه لتحقيق تلك الأهداف، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة وتحديد الأهداف الأساسية المنتظرة من البرامج المسطرة لعملية التدقيق وبدقة نظام الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص والتمحيص وتوقيته، يستخدم البرنامج المخطط والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد الانحرافات ومحاولة معالجتها، ويعتبر البرنامج المخطط مسبقا الدليل الموحد لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به وتحديد الفترة الزمنية اللازمة لذلك التوقيت البدء والنهاية من عملية التدقيق وتحديد المهام المسندة إليه ولمساعدته.³

(2) معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير

المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007، ص 25.

² وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 49.

³ عزوز ميلود، مرجع سابق، ص ص 32-33.

يعد نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها اعتمادا على درجة أثر على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية:¹

أ. طريقة الاستسقاء عن طريقة الأسئلة.

ب. طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية.

ج. طريقة الملخص الكتابي.

(3) معيار كفاية أدلة الإثبات:

يجب الحصول على قدر وافي من أدلة الإثبات وقرائن التدقيق عن طريق الفحص المستندي والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في الكشوفات المالية تحت الفحص فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجيتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية ومدى تعبير الكشوفات المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة.²

ثالثا: معيار إبداء الرأي (إعداد التقارير)

وهي المعايير التي تتعلق بتحديد كيفية التقرير النهائي لعملية التدقيق وتتضمن المعايير التالية:

(1) معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية:

يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت الكشوفات المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (المتعارف عليها)، ومهنيًا ينظر مدقق الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعيار لقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية، بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض الكشوفات المالية يضمن مصداقيتها، أي

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 45.

² خالد بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، روقلة، 2011، ص 13.

أنها ستكون خالية من التحيزات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير معتمدة، أي أخطاء، أو تحريفات متعمدة، أي غش.¹

(2) معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية الكشوفات المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه الكشوفات المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة، والهدف من هذا المعيار هو:

1. قابلية الكشوفات المالية للمقارنة.

2. توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على الكشوفات المالية وقبليتها للمقارنة ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

(3) معيار الإفصاح التام:

كما أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة إفصاح المدقق بتقرير التدقيق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب الكشوفات أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للكشوفات المالية مفترض، ما لم يشير تقرير التدقيق إلى خلاف هذا، ومن ثم دفعها يرى قارئ الكشوفات المالية تقرير التدقيق غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل إلى القناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض الكشوفات المالية.²

(4) معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

يجب أن يشتمل التقرير على رأي المدقق في الكشوفات المالية كوحدة واحدة³، ويتطلب ذلك أن يبدي مدقق الحسابات رأيه فيها للمؤسسة ككل، وألا يبدي رأيه عن بعض منها أو عنصر معين من هذه الكشوفات، أما في حالة عدم إبداء الرأي حولها يجب أن يوضح أسباب ذلك في تقريره.⁴

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التدقيق، تخصص محاسبة، الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 68.

² وليم توماس، أرسون هنكي، مرجع سابق، ص 55.

³ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 43.

⁴ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 194.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو أداة رقابة فعالة على أنشطة المؤسسة بحيث تقوم باكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وتطوره ووصوله إلى ما هو عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها وزيادة فروعها.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة التدقيق الداخلي

أولا: نشأة التدقيق الداخلي

تكون بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م هذه الخطوة يمكن اعتبارها الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم عند إنشائه في تطور التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن و في عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي، عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة الأعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنشآت المختلفة قد تميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية، وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي.¹

حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح متكامل المعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريرا بنتائج دراستها وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع و الثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 ويحق فإن هذه المعايير من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة وفي عام 1988 و في الأردن أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق للعمال بها اعتبارا من 1998/09/01 والمتضمن الإستجابة والمواكبة لتطور التدقيق الداخلي والطلب من الشركاء المساهمة بتشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة تشرف على التدقيق الداخلي في عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

¹. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2006، ص 24.

وفي علم 1999 من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستثماري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات و الخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى، وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

ثانياً: تعريف التدقيق الداخلي

تعريف مختلفة للتدقيق الداخلي

1. التدقيق الداخلي في اللغة يعني أحكام، ضبط، بحث، تحقيق ... إفراط في الدقة.
2. عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي حسب آخر نشرة: على أنه "نشاط تأكدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات غدارة المخاطر، الرقابة والتوجيه (التحكم) فمن التعريف أعلاه أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة:
 - تأكيدية أن تطمأن بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.
 - مستقل بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.
 - موضوعي بأداء الأعمال الموكلة.
3. يعرف التدقيق الداخلي على أنه مجموعة من الأنظمة والأوجه ذات نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية في التأكد من الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة وفي التحقيق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.¹

ومن خلال التعاريف فإن الصورة الحديثة للتدقيق الداخلي تتمثل في:

1. التدقيق الداخلي هو نشاط موضوعي ليس بالضرورة أن يكون تأسيسه داخل المنظمة وإنما يكن لأطراف خارجية تقديم خدمات للتدقيق الداخلي لضمان جودة هذه الخدمات وهذا ما أدى إلى الاعتراف بخدمات التدقيق الداخلي كما في بعض الدول المتقدمة.

¹ خلق عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق للنشر وتوزيع، ط1، 2006، ص

2. شمول نطاق التدقيق الداخلي على الأنشطة الاستشارية أي أن خدمات التدقيق الداخلي موجهة لخدمة الزبون و مركزه على القضايا الرئيسية المتعلقة بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحكم المؤسسي.
3. التدقيق الداخلي يهدف إلى إضافة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها.
4. ضرورة التزام المعايير بالشكل الذي يضمن جودة المعلومات.¹

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور الزمن واختلف مفهومه بحيث تمكنا من التمييز بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة.

أ. الأهداف الكلاسيكية

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين من عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من الأخطاء والغش.
- التقليل من فرض ارتكاب الأخطاء من خلال وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع سياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

ب. أهداف حديثة: ويندرج تحتهما ما يلي:

- فحص ومراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافات وأسابيها.
- تقييم الأداء بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.
- تحقيق أقصى رفاهية لجميع أفراد المجتمع.²

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

قسم معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق إلى ستة أنواع أساسية مرتبطة فيما بينها ولا يمكن فصلها أثناء عملية التدقيق الداخلي وذلك من أجل تحقيق أهداف التدقيق الداخلي وهذه الأنواع تتمثل في:

¹. أحمد حلي، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق جمعوية عمان، 2005، ص 08.

². حسين القاضي، مرجع سابق، ص 17.

1. تدقيق الالتزام: يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعموم لهما والإجراءات الموضوعية من المنشأة وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.
2. التدقيق التشغيلي: يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعية وهو عبارة عن فحص وتدقيق لجميع عمليات المنشأة المختلفة بهدف التأكد من أن مختلف المستويات الإدارية تنجر وظائفها وعماليتها بكفاءة وفعالية واقتصادية.
3. التدقيق المالي: يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول.¹
4. تدقيق نظم المعلومات: إن الهدف من نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.
5. تدقيق الأداء: إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الأداء الفعال والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين ويطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم فيما يلي:
 - تقييم الأداء من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (تقرير شهري للموازنة).
 - الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر غير الضروري إي استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.
6. التدقيق البيئي: الهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف والانقراض.²

المبحث الثالث: مراحل و أدوات التدقيق الداخلي وأهم معاييرها.

سنعرض في هذا المبحث أهم المراحل والأدوات التدقيق الداخلي وأهم معاييرها وذلك عبر المطالب التالية

¹. خلق عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص 55-66.

². حسين القاضي، مرجع سابق، ص 15.

المطلب الأول: مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر و يستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل ، كامل، فعال، و تتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية و هي : مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

أولاً: مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، و فيما يلي سندستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة.

أ. الأمر بالمهمة **L'ordre de mission** : يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

ب. خطة التقرب **Plan d'approche** : بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حوا المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي سبق تنفيذها، و من ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً، كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها.

ج. جدول القوى و الضعف **Tableau des forces et faiblesses apparentes** : هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراستهن فهو يشكل

نقاط القوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، و الإجراءات، و النظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساس حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن ، صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة، و كذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

د. التقرير التوجيهي **Le rapport d'orientation**: يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي و حدوده، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق و المعنيين به، فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

و. برنامج التحقق **Programme de vérification**: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين و ذلك لتحقيق منها، و من حقيقة نقاط القوة و الضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، و مدى تأثير نقاط الضعف.

ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق و التي تهدف إلى وصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي:

أ. تخطيط عمل التدقيق **La planification de travail** : يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا و مكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

ب. ورقة التغطية **La feuille de couverture** : و هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، و برز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برامج التحقق و العمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل **La feuille de révélation et d'analyse de problème** :

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعنده جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

ثالثا: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي و التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى إدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:

أ. هيكل التقرير **L'ossature de rapport** : يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى ، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

ب. الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى نتائج التي تم التواصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية:

- الكتب المفتوح: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قدم تم عرضه و التعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.
- خط الانتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق و بالضبط المسؤول المباشر و الذي سيتم معه المصادقة على النتائج، و لا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي و بعد المصادقة عليه.
- الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها و عليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل والعواقب.
- مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق.
- مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة و ألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، و يتم عرض الملاحظات التي

تم تحريرها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل و أدلة الإثبات، يقدم المدققين التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

ج تقرير التدقيق الداخلي **Le rapport d'audit interne** : يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات و أنشطة المختلفة، و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و نواحي عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة و التعليمات و تنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل و القصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال الصحيحة بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات، من يقوم بماذا و متى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجدول، النصوص الرسمية، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة و فاعلية فانه لابد أن يكون مدير و مدقيقي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:

1. الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة و سجلات و ممتلكات و موظفي المؤسسة.
2. تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب و التعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة. بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
3. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين و التعاون معهم بشكل كامل، و إعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقا لفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.
4. الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، و تتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.
- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والمستشارين الخ.
- يمكن أن يستخدم المدقق أدواتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة الثانية لتحقيق النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.

ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين: الأدوات الوصفية والأدوات الاستهلامية.

أولاً: الأدوات الوصفية

وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل:

أ. السبر الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينه محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

- تصور السبر: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم ب:

(1) تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراعاة تحقيقها.

(2) تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

(3) تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

- اختيار العينة: نميز بين نوعين من العينات:

(1) العينات الإحصائية: ونستخدم في هذه الحالة:

• العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات و تختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية و هي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.

• طريقة السبر الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب مثلا: 25، 35، 45، 55، 65.....الخ.

(2) العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:

• الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي و اعتمادا على مؤهلاته و خبرته.

(3) استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:

• تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء و الانحرافات التي الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.

• تحليل نوعي للأخطاء و الانحرافات و التأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أولا. و في النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله.

(ب) المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات و يخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خطة السلطة و عدم القيام بأي استجواب دون علم المسئول الأول عن القسم.
- التذكير بمهمة التدقيق و أهدافها و إعلام الطرف المستوجب بسبب و كيفية الاستجواب.
- يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، و نقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
- يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم و يقوم توجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر و يجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة متساوية من حيث إدارة الاستجواب.

ثانياً: الأدوات الاستفهامية

و نميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق، فيما يلي سنتطرق لها بالتفصيل:

أ. ملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو دون مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلاً في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.
- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها.
- الملاحظة المادية للأصول: تهدف للتحقق من وجو الأصول و تطبيق أساساً على المحزون، الثبوتات، السندات، والنقدية.
- ملاحظة التصرفات: و يتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.

ب. السرد: تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها و يلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام، و تميز بين نوعين:

- السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق و يقوم المدقق بالاستمتاع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق، و تطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.

● سرد يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية و نتائج الاختبارات التي توصل إليها في حلة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات و على المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.

ج. مخطط الوظيفي: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب و الملاحظة و السرد التي قام بها في بداية المهمة، و يعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، و يسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة و الخاصة بالوظائف المؤسسة و بتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

د. جدول تحليل الأعمال: يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول إلى:

- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل و متسلسل.
- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية و يتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية و هي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل، التسجيل المحاسبي، والمراقبة.
- الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.
- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

هـ. خرائط التدفق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، و مراكز المسؤولية، و يتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة و القنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، و هي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات و إجراءات انتقالها. و تهدف هذه الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات و فعاليتها، و تستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.

و. قوائم الاستقصاء: و تسمى كذلك قوائم الاستبيان و هي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل مؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك.....الخ. حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب: "نعم" أو "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، و هذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال، الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي:

معايير التدقيق الداخلي¹

إن تأدية التدقيق الداخلي لوظائفه الحديثة المتمثلة في خدمة التأكد الموضوعي حول إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم و الخدمات الاستشارية الموجهة لخدمة الزبون تتطلب مجموعتين من المعايير هما:

- 1- معايير السمات: المتمثلة في سمات أو خصائص الجهات التي تؤدي أنشطة التدقيق الداخلي.
- 2- معايير الأداء: التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي و تضع المقاييس التي يتم من خلالها تقويم الأداء تلك الأنشطة.

وفي ما يلي الجدول الذي يبين معايير التدقيق الداخلي:

جدول رقم (2-1): معايير التدقيق الداخلي الحديثة.

معايير السمات	المجموعة الأولى
الهدف و السلطة و المسؤولية	1000
الاستقلالية و الموضوعية	1100
الاستقلال التنظيمي	1110
الموضوعية الفردية	1120
العوامل التي تمدد الاستقلالية و الموضوعية	1130

¹. خلق عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق للنشر وتوزيع، ط1، 2006، ص

الكفاءة و العناية المهنية اللازمة	1200
الكفاءة المهنية	1210
العناية المهنية اللازمة	1220
التطوير المهني المستمر	1230
تأكد الجودة و برنامج التحسين	1300
تقويم برامج الجودة (داخلي و خارجي)	1310
التقرير عن برامج الجودة	1320
استخدام عبارة (لقد دققنا وفقا للمعايير)	1330
الإفصاح عن عدم الإدمان	1340
إدارة أنشطة التدقيق الداخلي	2000
التخطيط	2010
الاتصال و الموافقة	2020
إدارة الموارد	2030

المجموعة الثانية	معايير الأداء
------------------	---------------

السياسات و الإجراءات	2040
التنسيق	2050
رفع التقرير إلى مجلس الإدارة و الإدارة العليا	2060
طبيعة العمل	2100
المخاطر	2110
الرقابة	2120
التحكم المؤسسي	2130
تخطيط العمل	2200
اعتبارات التخطيط	2201
أهداف العمل	2210
نطاق العمل	2220
تخصيص مصادر العمل	2230
برنامج العمل	2240
أداء العمل	2300
تحديد المعلومات	2310

التحليل و التقويم	2320
تسجيل المعلومات	2330
الإشراف على العمل	2340
توصيل النتائج	2400
معايير توصيل نتائج العمل	2410
جودة الاتصال	2420
الإفصاح عن عدم الإذعان للمعايير	2430
نشر النتائج	2440
برنامج الرقابة	2500
رضا الإدارة عن مستوى المخاطر	2600

المصدر:.. خلق عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق للنشر وتوزيع، ط1، 2010، ص 36.

خلاصة

التدقيق الداخلي يكتسي دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وأهمية خاصة مكنتها من بلوغ موضع القيادة في بعض الدول و وصول رأيها إلى أعلى جهة في المنظمة من خلال الخدمات التي يقدمها وهي خدمات التأكيد الموضوعي، الاستشارية حيث أن معايير التدقيق الداخلي هي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب على المدقق الداخلي مراعاتها عند القيام بالعمل المرتبط به وذلك من أجل ضمان السير الحسن و الجيد للمؤسسة و زيادة فعاليتها للوصول بها إلى درجة التحكم الرشيد و ترقية مكانة أفضل.

تمهيد:

يعتبر أداء المؤسسة من أهم انشغالاتها وهي تسعى جاهدة إلى العمل على تحسينه وذلك لما له معنى في ضمان توازنها المالي واستمراريتها ولكي يكون الأداء جيد لا بد من الطرق لتقييمه ومن ثم العمل على تحسينه.

لذا ارتأينا في هذا الفصل أن نتعرض إليه وذلك عبر تقسيمه إلى المباحث التالية ، حيث خصصنا المبحث الأول ماهية المؤسسة الاقتصادية ووظائفها ، أما المبحث الثاني فسوف نتعرض إلى مفاهيم حول الأداء ، أما المبحث الثالث فسنتناول من خلاله تقييم الأداء .

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية ووظائفها

نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المؤسسة من عدة جوانب وذلك لصعوبة تحديد تعريف واحد لمعنى كلمة مثل المؤسسة فهي مفهوم يتميز بالشمولية ويمكن أن ينظر إليه من زوايا متعددة، كما نستعرض إلى أهم الوظائف الأساسية لهذه الأخيرة.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المؤسسة الاقتصادية:

لقد تعددت المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم المؤسسة من زوايا متعددة إنتاجية، قانونية، التنظيمية والتي سوف نحاول التعرض لها بصفة مختصرة قبل تقديم مفهوم شامل للمؤسسة الاقتصادية.

أولاً: من المنظور القانوني

تعد المؤسسة تجمع بشري يتم من خلاله توجيه جهود أعضائه وتضافرها من أجل تحقيق أهداف مشتركة التي أنشأت المؤسسة من أجلها وذلك وفق إطار قانوني يجدد الحقوق والواجبات والصلاحيات لمجمل تلك الأفراد والعلاقات التي تربطهم والمحيط الخارجي للمؤسسة.¹

ثانياً: من المنظور التنظيمي

تعد المؤسسة من هذا المنظور "جملة من الوظائف والمهام والمسؤوليات تربطها ببعضها البعض ضمن قنوات متعددة حيث يختلف كل هذا باختلاف تلك الوظائف والمهام وقنوات الإتصال إذ لكل منها بناء تنظيمي الذي يلائمها ويتم إدارة كل ذلك وفق جملة من التقنيات والمهارات في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وصنع القرار.²

ثالثاً: حسب نظرية النظم

يعرف Pytra Henry النظام على أنه مجموعة من العناصر في تداخل ديناميكي منظم لتحقيق هدف معين، ومن هذا المنظور تعد المؤسسة الاقتصادية نظاماً متشابكاً مفتوحاً يتكون بدوره من مجموعة من الأنظمة الفرعية، يؤثر ويتأثر ببيئة الأعمال المحيطة به حيث يمثل العملاء والموردون والمنافسة وتقلبات الأسواق وغيرها من العناصر الأكثر تأثيراً فيه علاوة على المكونات الاقتصادية الأخرى، والقانونية والمناخ السياسي والثقافي والاجتماعي وغيره.³

¹ منير نوري، تسيير الموارد البشرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 06.

² منير نوري، نفس المرجع، ص 07.

³ أحمد بن عيشاوي، محاضرات مقياس تسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة روقلة، موسم 2008-2009.

رابعاً: من المنظور الإنتاجي

إن محصلة ووظائف المؤسسة الاقتصادية في وظيفة الإنتاج التي يعبر على أنها "عمليات خلط وتحميل للمدخلات (الموارد) المادية والبشرية وتناسقها وفق نسب معينة تعطي في الأخير مخرجات من سلع وخدمات جاهزة للاستعمال تتعدد فيها المنافع والمزايا لطالها ومسيرها والمجتمع بأسره.¹

استناداً إلى ما ورد سرده والمفاهيم ذات الأبعاد المختلفة حول المؤسسة الاقتصادية، يمكننا صياغة مفهوم شامل نحاول من خلاله جمع أهن النقاط الأساسية التي تندرج ضمن تعريف المؤسسة الاقتصادية، حيث يمكن تعريفها في هذا الإطار المفاهيمي على أنها "هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل مالياً، في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل السلع مع الأعوان الاقتصاديون الآخرون أو القيام بكلهما معا بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي توجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطها²، كما يمكن وصفها بأنها نظام مفتوح لأنها تتكيف بوعي مع المتغيرات المحيطة بها.³

المطلب الثاني: وظائف المؤسسة الاقتصادية

إن من أهم ما يميز الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية هو جملة من الوظائف الأساسية والتي تعتبر اللبنة الضرورية لنجاح الإستراتيجية المعتمدة من قبل المؤسسة خاصة في الوقت الراهن، هذا ما دفع المسيرين إلى البحث والاجتهاد بغية تطويرها وعصرنتها، يمكن تصنيف وظائف المؤسسة الاقتصادية إلى وظائف رئيسية وأخرى ثانوية، سوف نقتصر في هذا المطلب على دراسة الوظائف الرئيسية للمؤسسة والمتمثلة فيما يلي:

- الوظيفة المالية.
- الوظيفة الإنتاجية.
- الوظيفة التسويقية.
- الوظيفة الموارد البشرية.

¹ أحمد بن عيشاوي، نفس المرجع.

² ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، 1998، ص 11.

³ عبد الرزاق بن حبيب، الإقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 04.

أولاً: الوظيفة المالية¹

الوظيفة هي مجموعة من المهام والمسؤوليات والعمليات المرتبطة بالبحث عن الموارد المالية من مصادرها الممكنة، ويمكن القول بأن مهام الوظيفة المالية تنحصر في ما يلي:

- أ. التخطيط: تحديد الأهداف المالية وتهيئة البرامج والميزانيات.
- ب. التنسيق: اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق البرامج وتنسيق النشاطات.
- ج. الرقابة: لضمان تحقيق الأهداف والبرامج المسطرة.

ترتبط الوظيفة المالية في المؤسسة بشكل كبير بالعمليات المالية والتي تشكل الحياة المالية للمؤسسة، وذلك باعتبار أن كل نشاط و عمل اقتصادي يعتمد على الموارد المالية، وتتمثل مهام هذه الوظيفة في إعداد برنامج لتمويل المؤسسة والإشراف على تنفيذها، كما تتمثل المهمة الرئيسية لهذه الوظيفة في إدارة وتسيير الخزينة.

من جهة أخرى ترتبط الوظيفة المالية بوظيفة أخرى من خلال الخدمات التي يمكن أن تقدمها لها بفضل الخبرة والمهارة التي اكتسبها القائمون على إدارة الوظيفة المالية التي يتمثل دورها في التوفيق بين الموارد المالية المتاحة للمؤسسة وحاجاتها من الأخذ في الحسبان إمكانياتها ومواردها الحقيقية وكذلك الملائمة بين أهداف المؤسسة وأهداف المساهمين.

لا توجد قاعدة عامة تسمح بتحديد مكان هذه الوظيفة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، لأن هذا الأخير يختلف باختلاف أشكال المؤسسات وبصفة عامة تعد الوظيفة المالية جزءاً لا يتجزأ من الوظيفة الإدارية.

ثانياً: وظيفة الإنتاج²

هي عبارة عن عملية تقنية بفترة زمنية التي تتعلق بتحويل السلع والخدمات وكذلك الجانب المتعلق بالعوامل الضرورية لاستمرار نشاطها كالرأس المال والمواد الأولية والعمل في هذا الإطار لا بد من التفريق بين ثلاثة أنماط من عمليات الإنتاج:

1. الإنتاج حسب الطلب:

أي إنتاج السلع وفقاً للمواصفات والمتطلبات التي يحددها الزبون المعني نفسه حيث أن طلبات الزبائن نادراً ما تكون متماثلة .

¹ . Pierre Conso, Gestion de l'entreprise financière, 8^{ème} edition, Dunod, Paris 2000, p54.

² . محمد الرفيق الطيب، مدخل التسيير، أساسيات وظائف وتقنيات، الجزء الأول، ط3، ملحق ومزودة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص 172-175.

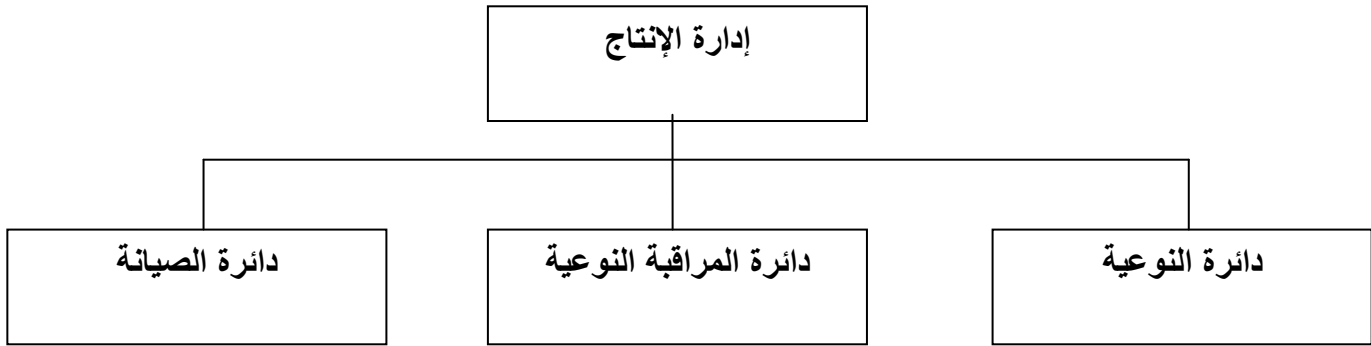
2. الإنتاج على دفعات:

يكون هذا النوع من الإنتاج من خلال إنتاج كمية معتدلة أو كبيرة من السلع المتائلة وذلك من أجل تلبية طلبات معينة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تجديد المخزون.

3. الإنتاج المستمر:

يقصد بهذا النمط من عمليات الإنتاج بالإنتاج بالجملة مثل النمط السابق إلا أن عملية الإنتاج مستمرة غير متقطعة كما هو الحال بالنسبة للإنتاج على دفعات.

الشكل رقم (2-1): مخطط يوضح وظيفة الإنتاج



المصدر: محمد الرفيق الطيب، مدخل التسيير، أساسيات وظائف وتقنيات، الجزء الأول، ط3، ملحق ومزودة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص183.

ثالثاً: الوظيفة التسويقية

هي تلك الوظيفة المعنية بتقدير حاجات المستهلك، وذلك بغية توجيه أنشطة البحث والتطوير والإنتاج لإنتاج السلع المطلوبة من أجل بيع تلك السلع مقابل تحقيق فائض أرباح.

من أجل بلوغ ذلك تقوم المؤسسة بدراسة السوق بمعنى آخر دراسة التسويق وهو المصطلح الاقتصادي المتداول، حيث تكمن هذه الدراسة من معرفة السوق الذي يمكن للمؤسسة التحكم في عديد المتغيرات الرئيسية التي تتمثل في المنتج، السعر، الاتصال والتوزيع.

الشكل رقم (2-2): مخطط يوضح الوظيفة التسويقية



المصدر: محمد الرفيق الطيب، مدخل التسيير، أساسيات وظائف وتقنيات، الجزء الأول، ط3، ملحقة ومزودة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص183.

من خلال المخطط أعلاه نستخلص بأن الوظيفة التسويقية يمكن اختصارها في العناصر التالية:

- أ. بحوث التسويق: تستهدف البحث عن فرص التسويق ودراسة الحاجات ورغبات المستهلك واتجاه الطلب وطبيعة التقلبات الموسمية في حالة وجودها.
- ب. الإشهار: يهدف إلى تعريف السوق بمنتجات المنشأة بعبارة أخرى تعريف المستهلكين والمستعملين بما هو موجود في السوق من سلع وخدمات.
- ج. البيع: هو هدف العملية الإنتاجية ووسيلة تحقيق الربح أو الفائض حيث تختلف قنوات البيع المستعملة، وهيكله وسياساته حسب نوع السلعة وظروف المنشأة.

رابعاً: وظيفة الموارد البشرية

تتعد وظيفة الموارد البشرية من أهم الوظائف في المؤسسات بصفة عامة والإقتصادية بصفة خاصة ويرجع ذلك لدورها الفعال التي تلعبه هذه الوظيفة حيث يظهر ذلك من خلال التعاريف هذه الأخيرة والتي وردت من عدة مفكرين وباحثين.

يمكن تعريف هذه الوظيفة على أنها "الوظيفة التي تقوم بشؤون الإستخدام الأمثل للموارد البشرية على جميع المستويات بالمؤسسة وذلك بغية المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة".¹

أو بمعنى آخر تحقيق إستراتيجية المؤسسة، هناك تعريف آخر شامل وأكثر دقة من التعريف السابق والذي يعرف وظيفة الموارد البشرية بأنها: "الإدارة والوظيفة الأساسية في المنظمات، تعمل على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية حيث يمكن تقسيم هذه الممارسات إلى نوعين:

أ. ممارسات يمكن إسنادها إلى مكاتب متخصصة مثل التوظيف واستقطاب اليد العاملة حيث يمكن للمؤسسة أن تقوم به.

ب. ممارسات تقع على عاتق المؤسسة بعينها حيث تكون الهدف من هذه الممارسات هو الحفاظ على الموارد البشرية تشكل مرغوب حيث أنها تتأثر بالمحيط الداخلي للمؤسسة.

يمكن ترتيب وظائف الموارد البشرية كما يلي:

- تخطيط الموارد البشرية.
- إدارة تدفقات العمل وتحليل الوظائف.
- اختيار الموارد البشرية.
- إدارة الأداء وتقويمه.
- دوافع العمل ورضا العاملين.
- تدريب وتطوير العاملين.
- التخطيط والتكوين المهني.
- أنظمة الأجور والرواتب.
- أنظمة الحوافز.
- أنظمة الفوائد.
- علاقات العمل.
- انضباط العاملين.
- السلامة المهنية والأمن الصناعي.
- نظام معلومات الموارد البشرية

¹. ماهر عليش، إدارة الموارد البشرية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1971، ص 28.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية .

- تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها وبالرغم من صعوبة حصرها ، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:¹
- أهداف اقتصادية : وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج.
 - أهداف اجتماعية: تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال إقامة أنماط استهلاكية معينة ، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة .
 - أهداف ثقافية ورياضية: كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين ، رسكلة القدامى و تخصيص أوقات للرياضة.
 - أهداف تكنولوجية: كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت وتقليل التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة.
 - كما يمكن النظر إلى المؤسسة كمتعامل اقتصادي، تربطه التزامات داخلية و خارجية اتجاه خمس ممثلي مجموعات يتم من خلالها تحديد أهداف المؤسسة وهم:²
- الملاك: لا يقتصر هدف الملاك في تعظيم الربح بل يمتد ليشمل أهداف تتعلق بالمحيط و خدمة الصالح العام و تحسين الظروف المعيشية للعمال.
 - الزبائن: من بين المجموعات التي تهتم بها المؤسسة هي الزبائن حيث يتم من خلالهم تحديد قيمة الإنتاج على أساس سعر البيع الذي يقبلونه أو يرفضونه، وتتحدد أهداف المؤسسة تجاه الزبائن عن طريق العوامل الآتية: النشاط، السعر، النوعية، آجال التسليم، و الخدمات ما بعد البيع.
 - السلطات العمومية: ويتعلق الأمر هنا ببعض الالتزامات التي يجب أن تخضع لها المؤسسة ، وتجعل تحقيق أهدافها مرهون بتطبيق هذه الالتزامات منها الإطار القانوني الذي يحكم المؤسسة سواء تعلق الأمر بالقوانين الوطنية أو الدولية ، احترام حقوق العمال وهذا طبقا لما جاءت به بعض المدارس التنظيمية التي تلت المدرسة الكلاسيكية ، والامتثال إلى بعض الضغوطات التي تنادي بها مجموعات المحيط خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج مواد كيميائية أو مواد سامة.
 - العمال: إن مستقبل المؤسسة و بلوغ أهدافها مرهون بمهارات عمالها، فالعامل الذي يكتسب خبرة طوال السنوات التي قضاها في المؤسسة لا يمكن استبداله بسهولة، خاصة في تلك التي تتمتع بتقنيات عالية في عملية الإنتاج، أو بصفة خاصة تلك التي تعتمد على فكر وذكاء العمال. فمعرفة العمال تكون ما يسمى برأسمال المعرفة الذي يصعب حقيقة تقييمه كباقي عناصر أصول المؤسسة ، و لا يمكن الإحساس

¹ناصر داداي عدوان، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998، ص 10

² -LASARY , comptabilité analytique , Imprimerie Es- Salem , Alger , 2001 , PP 14-15. -

بفعاليته إلا بفقدانه. و آل تصرف إيجابي تجاه العمال يؤدي إلى تخفيض التكاليف، احترام أجال التسليم، وتحسين النوعية، و ذلك بجعل العامل يحس بأنه جزء لا يتجزأ من هذه المؤسسة. الموردون: يشكل الموردون المصدر الخارجي لموارد المؤسسة، (سواء كانت موارد مادية، مالية، أو بشري). فالموارد المادية تتمثل في الاستثمارات والسلع التي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليها دون أن تدفع ثمنها فوراً، بالتالي يمكن لها استغلالها والحصول على عوائد تسمح بتسديد ثمنها وتحقيق ربح للمؤسسة. أما الموارد المالية فتتمثل في القروض الطويلة، المتوسطة وقصيرة الأجل التي يمكن للمؤسسة الحصول عليها؛ و أما بخصوص الموارد البشرية فالمقصود هنا المقابلة من الباطن التي تمكن المؤسسة من رفع رقم أعمالها و بالتالي من أرباحها.

المبحث الثاني: مفاهيم حول الأداء

يعتبر الأداء الاقتصادي مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، فمن خلاله يتم تحديد درجة وتنظيم الاقتصاد، وعلى الرغم من كثرة الدراسات والأبحاث التي تناولت الأداء وتقييمه، إلا أنه لم يتم التوصل إلى مفهوم محدد للأداء، وذلك نظراً لاختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسته وقياسه.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

أولاً. تعريف الأداء

يستخدم مصطلح الأداء على نطاق واسع في ميدان الأعمال، ورغم ذلك من الصعب إعطاء تعريف بسيط ومحدد له، فالأداء هو الترجمة اللغوية للكلمة الإنجليزية (performance)، التي تعني (to perform) أي نجز أو نؤدي عملاً، وبع ترجمتها إلى اللغة الفرنسية منحت حقلاً واسعاً للتطبيق، ويعرف الأداء بأنه "العمليات التي تتضمن إتباع وسائل وأساليب يتم عن طريقها القيام بالنشاطات للوصول إلى أهداف هذه النشاطات، باستخدام موارد وإمكانات معينة"، كما يعرف الأداء أيضاً بأنه "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها"¹

إن مفهوم الأداء غالباً ما يختلط مع المفاهيم التي تعتبر قريبة منه، فكثير ما استخدمت بعض المصطلحات للدلالة على مفهوم الأداء منها: الفعالية والكفاءة، لذلك سنحاول تبيان معنى كل من مصطلح الفعالية والكفاءة².

1. الفعالية:

¹ فليح حسن خلف، اقتصاديات الأعمال، ط1، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2009، ص 355.

² أحمد سيد مصطفى، المدير وتحديات العولمة، ط1، دار النهضة العربية، مصر، 2001، ص 67.

هي درجة تحقيق الأهداف وتقاس من خلال العلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المقدرة، فكلما زادت مساهمة المخرجات في تحقيق الأهداف كانت المؤسسة أكثر فعالية:

$$\frac{\text{الإنجاز المحقق}}{\text{الإنجاز المحدد}} = \text{الفعالية}$$

2. الكفاءة:

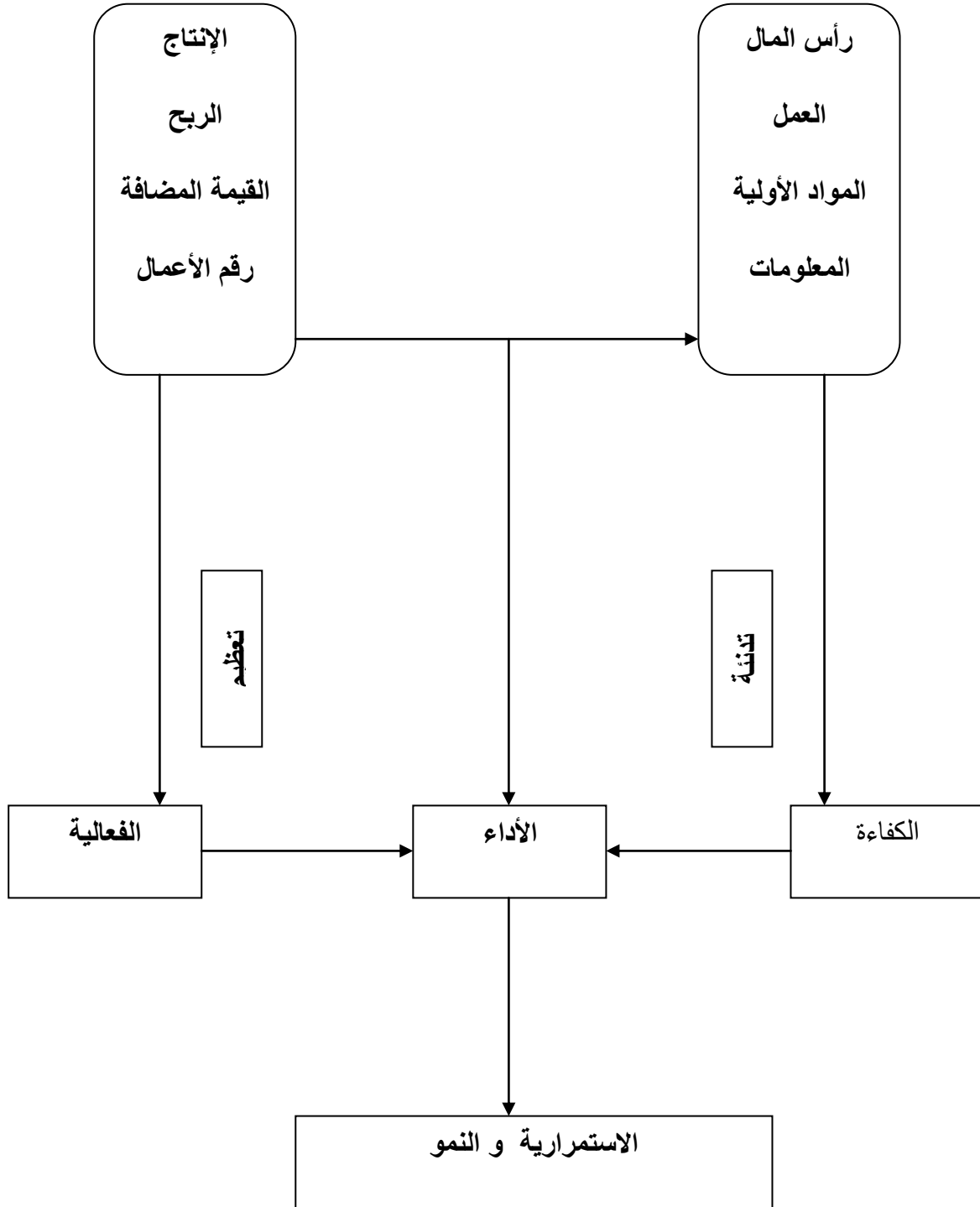
تعرف الكفاءة على أنها "القدرة على خفض أو تحجيم الفاقد في الموارد المتاحة للمؤسسة، وذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب وفق معايير محددة للجدولة"، لذلك فالكفاءة مفهوم يرتبط بين المخرجات والمدخلات، فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات تم الحكم على المؤسسة بأنها ذات كفاءة".

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{قيمة المخرجات}}{\text{تكلفة المدخلات}} = \text{الكفاءة}$$

ويمكن توضيح الأداء من منظور الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

شكل رقم (2-3): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية:



المصدر: عبد المليك مزهودة، الداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة بسكرة، 2010، ص88.

المطلب الثاني: مستويات الأداء

توجد مجموعة من المستويات للأداء يمكن للمؤسسة الاقتصادية من خلالها التعرف على مستوى أدائها، ولعل هذا الاختلاف يعود كما أشرنا لاختلاف المعايير والمقاييس التي يتبناها باحثي هذا المجال، وتتمثل هذه المستويات في:¹

- الأداء الاستثنائي: يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة والوضع المالي للمؤسسة.
- الأداء البارز: يكون فيه الحصول على عقود عمل كبيرة، امتلاك إطارات ذات كفاءة، امتلاك مركز ووضوح مالي متميز.
- الأداء الجيد جدا: يبين مدى صلابة الأعضاء، واتضح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد.
- الأداء الجيد: يكون فيه تميز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات أو الخدمات وقاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.
- الأداء المعتدل: يمثل سيرورة أداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات أو الخدمات وقاعدة العملاء، مع صعوبة الحصول على الأموال اللازمة للبقاء والنمو.
- الأداء الضعيف: والذي يمثل الداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

مما لا شك فيه أن هناك عوامل عديدة ومتنوعة يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسات الاقتصادية، بعضها داخلي والآخر خارجي، بحيث يتحقق ذلك من قيمة المؤشرات الأداء العالية أو الأدنى، وبالتالي من الصعب حصرها وتناولها جميعا.

إن دراستنا وتحليلها أمر ضروري لتحقيق منهجية سليمة في تقويم وتقييم الأداء، لهذا سيتم للتطرق إليها من خلال مصدرين وعاملين أساسيين هما:

¹. خال محمد بن حمدان: وائل محمد صبيحي إدريس، مرجع سابق، ص 385، ص 386.

1. العوامل الداخلية:

تمثل العوامل الداخلية في مختلف التغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية¹، ومن أبرز هذه العوامل أو المتغيرات التي تخضع لسيطرة المؤسسة هي:

أ. العوامل التقنية:

وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة، وتضم على الخصوص ما يلي:²

- نوع التكنولوجيا سواء المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات.
- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال.
- تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، التجهيزات والآلات.
- نوعية المنتج وشكله ومدى مناسبة التغليف له.
- التوافق بين منتجات المؤسسة ورغبة طالبيها.
- التناسب بين طاقتي التخزين والإنتاج في المؤسسة.
- نوعية المواد المستخدمة في عملية الإنتاج.
- مستويات الأسعار.
- الموقع الجغرافي للمؤسسة.

ب. الهيكل التنظيمي:

وهو الإطار الرسمي الذي يحدد درجة التخصص وتقسيم العمل بين الوحدات والأفراد، وعدد المجموعات الوظيفية، وكذا عدد المستويات الإدارية، ولمن يتبع كل شخص ومن هم الأشخاص الذين يتبعون له، وما هي السلطات ومسؤوليات كل منهم، وكيف يتم التنسيق بين وحداتهم أو أقسامهم.³

¹ بربش السعيد، يحيوي نعيمة، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 298.

² عبد الملوك مزهودة، مرجع سابق، ص 94.

³ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل جودة الأداء المؤسساتي، 2009، ص 15، ص 16.

ج. الموارد البشرية:

هي مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة، وتضم على الخصوص:¹

- هيكل القوى العاملة.
- نظام الاختبار والتعيين.
- التدريب والتأهيل والتنمية.
- نظام الأجور والكفاءات.
- نظم تقييم الأداء.

2. العوامل الخارجية:

يقصد بالعوامل الخارجية "مجموعة التغيرات والقيود والمواقف التي هي بمنأى على رقابة المؤسسة،" وبالتالي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة وقرارات المؤسسة وتخرج على نطاق سيطرتها، ومن بين العوامل التي تؤثر بشكل غير مباشر على المؤسسة والتي تشكل الكلمة المختصرة (PESTEL) ما يلي:²

- العوامل السياسية: إن علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية تشمل جانب القرارات السياسية كالحرب، التأميمات، الحظر على نشاط بعض المؤسسات، الانقلابات، كلها عوامل تؤثر على أداء المؤسسة.
- العوامل الاقتصادية: تشمل كل من معدلات الفائدة، كمعدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجور، توفر الطاقة وتكلفتها ... إلخ.
- العوامل الاجتماعية: تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم ... إلخ
- العوامل التكنولوجية: وتشمل معدلات الإنفاق على البحوث والتطوير، تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات، والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة.

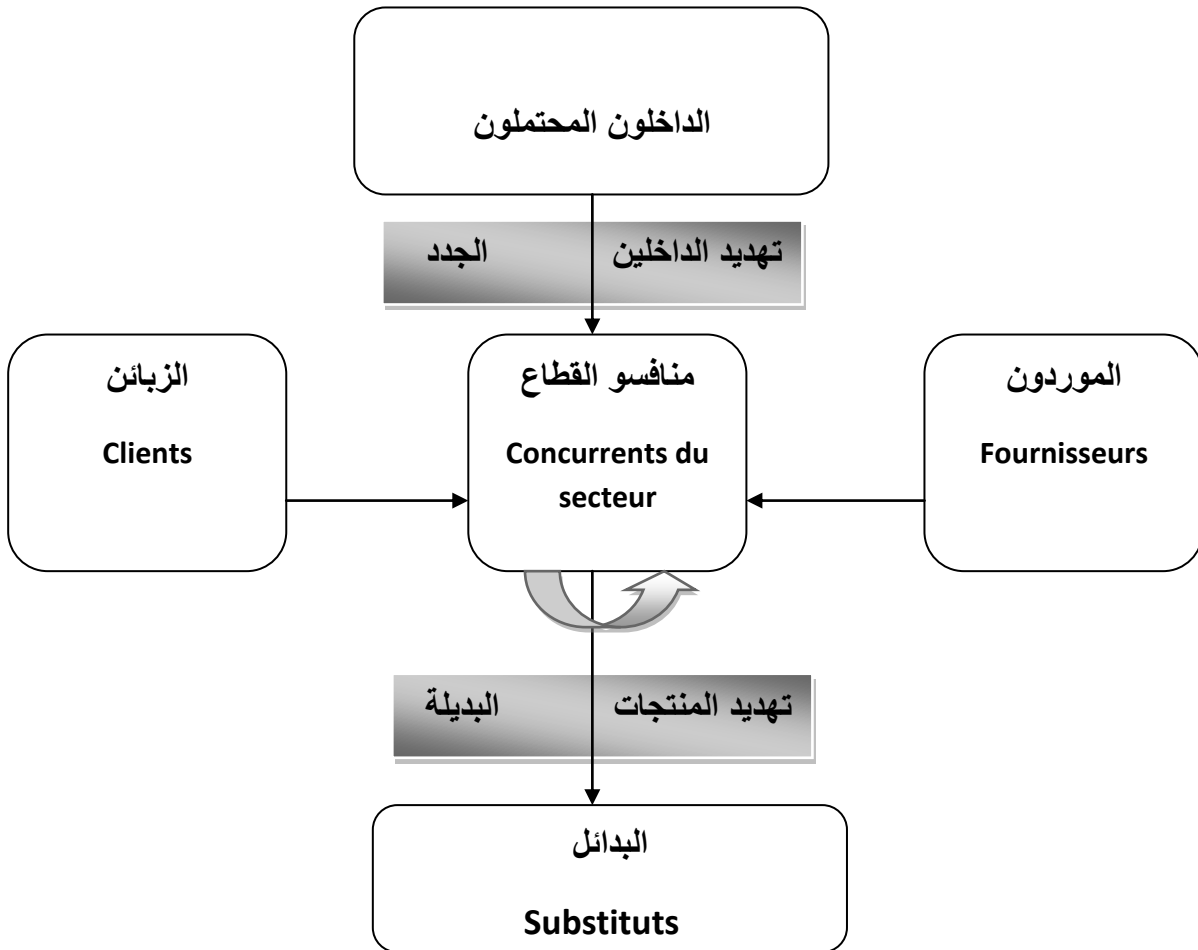
¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع سابق، ص19، ص20.

² محمد أكرم العدلوني، ط1، دور النشر، الإبداع الخليجي، قرطبة للإنتاج الفني، دار ابن حزم، لبنان، 2000، ص203.

■ العوامل البيئية والتشريعية: منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقة المؤسسة بالعاملين، القوانين المرتبطة بالبيئة التي تعمل على حمايتها والمحافظة عليها من التلوث، القوانين الخاصة بالدفاع عن حقوق المستهلكين.

أما العوامل الخاصة أو ذات التأثير المباشر على أداء وقرارات المؤسسة منها: العملاء أو المستفيدين من مخرجات المؤسسة، الموردين، النقابات، المؤسسات المنافسة وأصحاب المصالح الأخرى في المجتمع المحيط بالمؤسسة، وتتمثل هذه العوامل حسب بورتر في خمس قوى، كما يوضحها الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-2): القوى الخمس لبورتر



المصدر Michael Porter, l'avantage concurrentielle, comment devancer les concurrent et maintenir son avance, Dunod Belgique, op, cit, 2003 p 17.

■ المنافسة بين المؤسسات القائمة: وهي المتغير الأول في صياغة إستراتيجية المؤسسة، إذ أن هذه القوة تعبر عن كثافة وحدة المنافسة بين المؤسسات القائمة داخل الصناعة، وتشير

المنافسة إلى الصراع التنافسي بين المؤسسات في صناعة ما للحصول على حصة أكبر من السوق، وعموما فإن وحدة المنافسة بين المؤسسات القائمة تتحدد من خلال العوامل التالية:

- نمو الصناعة.
- التكلفة الثابتة.
- تمييز المنتج.
- التوازن بين المنافسين.
- مركز العلامة.

■ خطر دخول منافسين محتملين: المنافسون المحتملون هم المؤسسات التي لا تتنافس حالياً في الصناعة، ولكن لديها القدرة على ذلك إذا ما رغبت، وتتمثل العوامل التي تعيق دخول منافسين جدد لصناعة ما فيما يلي:¹

حواجز الدخول المتمثلة في:

- اقتصاديات الحجم.
- تمييز المنتج.
- مركز العلامة.
- تكلفة التبديل.
- احتياجات رأس المال.

حواجز الخروج المتمثلة في:

- تكلفة الخروج.
- العلاقات المتداخلة مع وحدات نشاط أخرى.
- قيود حكومية واجتماعية.

■ القوة التفاوضية للموردين: وهي المؤسسات التي توفر المدخلات في الصناعة، مثل المواد الأولية، الخدمات والعمالة ... إلخ، ويتوقف تأثير الموردين على العوامل التالية:²

- ضعف المنتجات البديلة التي يمكن أن يلجأ إليها المنتج في صناعة ما.
- تركيز الموردين.
- تميز منتجات المورد، وذلك من خلال ما يقدموه للمؤسسة من أهم المدخلات في نشاط أعمالها.

¹ نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 151.

² نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 176.

- القوة التفاوضية للعملاء: يمكن النظر إلى العملاء على أنهم يمثلون تهديد من خلال قدرتهم على المساومة لتخفيض الأسعار التي تفرضها المؤسسات في الصناعة، أو إلى رفع التكاليف التي تتحملها المؤسسات في صناعة ما من خلال طلبهم منتجات أفضل وبجودة عالية، فالعملاء قد يكونون موزعين أو مستهلكين أو منظمات تصنيعية أو خدمية.¹
- تهديد المنتجات البديلة: تمثل المنتجات البديلة تلك السلع التي تبدو مختلفة ولكنها تشبع نفس الحاجات، فوجود بدائل قوية تمثل تهديدا تنافسيا كبيرا وذلك من خلال النقاط التالية:²
 - توفر بدائل قريبة.
 - تكاليف التبديل بالنسبة لمستخدم السلعة.
 - تكاليف مصنعي السلعة البديلة ومدى تشددهم.
 - سعر السلعة البديلة.

المبحث الثالث: تقييم الأداء

المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء وأهميته

تعددت تعريف تقييم الأداء واختلفت من باحث لآخر، وهذا ما تبينه بعض هذه التعاريف التي تطرقت لتقييم الأداء.

ينظر كاظم جاسم العيساوي إلى تقييم الأداء على أنه "إيجاد مقياس يمكن من خلاله معرفة مدى تحقيق المشروع للأهداف التي أقيم من أجلها، ومقارنة تلك الأهداف بالأهداف المخططة، من أجل معرفة وتحديد مقدار الانحرافات عن ما تم تحقيقه فعلا، مع تحديد أسباب تلك الانحرافات وأساليب معالجتها".³

كما تم تعريف الأداء بأنه "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة، وبذلك بتوجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة مما يحقق الأهداف المرجوة منها".⁴

كذلك ينظر إلى تقييم الأداء بأنه يمثل في "تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة معينة".⁵

¹ فيليب سادلر، ترجمة أحمد صلاح، الإدارة الإستراتيجية، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر، 2008، ص139.

² نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 151.

³ كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الإداري، ط1، المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص250.

⁴ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع سابق، ص 121.

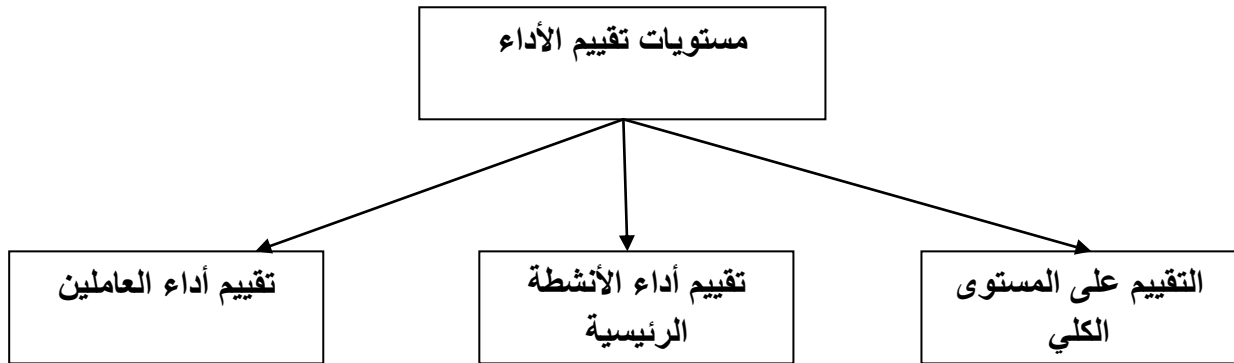
⁵ عبد الملك مزهودة، مرجع سابق، ص 95.

مما سبق يمكن القول إن تقييم الأداء يشمل جميع الأنشطة داخل المؤسسة الاقتصادية، وذلك بهدف التأكد من أن النتائج المحققة فعلا تسير نحو ما هو مخطط له من جهة، وكذا الحكم على كفاءة أداء المؤسسة في استغلال الموارد الاقتصادية وفي تحقيق الأهداف التي أقيمت لأجلها من جهة أخرى، وهذا قصد اتخاذ القرارات التصحيحية في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة عما هو مخطط له.

المطلب الثاني: تصنيفات تقييم الأداء

توجد عدة تقسيمات لتقييم الأداء، تختلف كل منها كما سبق وأشرنا في البداية تبعا للإتجاهات والرؤى التي من خلالها تطرق المفكرون للأداء، ويمكن تصنيف تقييم الأداء إلى ثلاث مستويات كما يوضحها الشكل الموالي:

الشكل رقم (5-2): مستويات تقييم الأداء



المصدر: زهير ثابت، كيف تقييم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة والنشر، مصر، 2001، ص15.

1. تقييم الأداء على المستوى الكلي للمؤسسة

إن من أهم العناصر التي تحظى بالتقييم على هذا المستوى يمكن حصرها في المؤشرات التالية:¹

- **الفعالية:** وتشمل كل من نوعية المخرجات وكميتها، الوقت المحدد للإنجاز، الدخل، الأرباح، رضا العاملين، رضا العملاء.
- **الكفاءة:** وتتضمن العائد على الأموال المستثمرة، الإنتاج، معدل دوران المخزون، المبيعات لكل عامل، استغلال العمالة المهنية، ... الخ.

¹ زهير ثابت، مرجع سابق، ص15.

- التقدم في العمل: ويشمل المقاييس المرحلية للنتائج، الخطوات الفرعية للمشروعات ... إلخ
- 2. تقييم أداء الأنشطة الرئيسية:

حسب هذا المستوى يشمل تقييم الأداء، أداء الوظائف الرئيسية في المؤسسة، والتي تتمثل في أربعة وظائف رئيسية هي: الإنتاج، التمويل، التسويق، والموارد البشرية.

▪ تقييم الأداء الإنتاجي:

يسعى النظام الإنتاجي إلى تحقيق إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، من خلال إنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف أقل تسمح لها بالمنافسة، إضافة إلى توفير كم ونوع من المنتجات المستهدفة في الوقت المناسب.

ويمكن تبيان أهم المؤشرات التي من خلالها يمكن الحكم على مدى فعالية أداء النظام الإنتاجي في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-2): أهم مؤشرات أداء النظام الإنتاجي

بنود التقييم	المؤشرات
المواد الخام	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نسبة المواد المفروضة لعدم مطابقة المواصفات إجمالي المشتريات. ▪ نسبة قيمة المواد المتأخرة في التسليم إلى قيمة المشتريات خلال فترة معينة. ▪ متوسط فترة التخزين. ▪ نسبة الإسراف في الخدمات (كمية الإسراف في الخدمات / كمية الخدمات المنصرفة للإنتاج)
جودة المنتجات	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نسبة المرفوض لعدم مطابقة المواصفات إلى إجمالي الإنتاج. ▪ نسبة الوقت المستخدم في التفتيش والفحص إلى وقت الإنتاج. ▪ نسبة الفحص إلى تكاليف الإنتاج.
الطاقة الإنتاجية	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نسبة الطاقة الفعلية المستخدمة إلى الطاقة الكلية. ▪ نسبة الطاقة العاملة إلى الطاقة الكلية في المؤسسة.

<ul style="list-style-type: none"> ■ معدل الإنتاج لعدد الساعات. ■ معدل الإنتاج بالنسبة لرأس المال المستثمر. ■ نسبة الطلبات التي تم تنفيذها في الموعد المحدد. 	<p>الكفاية الإنتاجية</p>
<ul style="list-style-type: none"> ■ نسبة التكاليف مناولة المواد من إجمالي تكاليف المؤسسة. ■ نسبة تكاليف الصيانة إلى التكلفة الكلية للوحدة المنتجة. ■ نسبة الأجور إلى تكلفة الوحدة المنتجة. 	<p>التكاليف</p>

المصدر: زهير ثابت، مرجع سابق، ص 59

- **تقييم الأداء التمويلي:** يتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي، وبناء هيكل مالي فعال، بالإضافة إلى تحقيق المردودية وتعظيم العائد على الاستثمار باعتباره أحد أهم أهداف المؤسسة، وأهم مؤشرات هذا الأداء ما يلي:¹
 - ❖ مؤشرات سوق المال: وتتمثل في الأرباح الموزعة، قيمة السهم ... إلخ.
 - ❖ مقاييس الربحية: وتشمل العائد على الأصول، العائد على حق الملكية ... إلخ.
 - ❖ مقاييس الخطر لتكلفة الأموال والنمو: وتشمل الرفع المالي، تكلفة رأس مال المؤسسة.
 - **تقييم الأداء التسويقي:** يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، ويتحدد هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات نذكر منها:²
 - ❖ معدل نمو المبيعات.
 - ❖ الحصة السوقية.
 - ❖ كفاءة منافذ التوزيع.
 - ❖ حساسية السعر.
3. تقييم أداء الموارد البشرية
- يعتبر المورد البشري أهم مورد في المؤسسة، ومن خلاله يتم تحريك الموارد الأخرى، فالأهداف المالية، وأهداف الإنتاج والتسويق، لا يمكن أن تنجز بالفعالية المطلوبة إلا إذا تحقق هدف الموارد البشرية، فبقاء واستمرار المؤسسة مرهون بأداء العامل البشري فيها وبالتالي على الكفاءات واختيار ذوي المهارات العالية.

¹ نبيل مرسي خليل، دليل المدير في تخطيط الإستراتيجي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1995، ص 213.

² نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 232.

ويمكن إبراز أهم المبادئ التي يقوم عليها تقييم أداء الموارد البشرية في أهم النقاط التالية:¹

- تحديد أهداف ومجالات تقييم أداء العاملين على نحو دقيق.
- يجب أن يكون نظام تقييم أداء العاملين وثيق الصلة بالوظيفة قدر الإمكان.
- التعريف الواضح والدقيق لواجبات كل وظيفة ومعايير الأداء فيها.
- تدريب القائمين بالتقييم تدريباً كافياً على استخدام نظم وأساليب التقييم ونماذجه.
- يجب أن يكون التقييم عن طريق أكثر من شخص واحد وأن يتم التقييم بشكل مستقل.
- يجب تزويد العاملين بتغذية عكسية وبوضوح عن كيفية أدائهم ومستوى هذا الأداء.

المطلب الثالث: أسس تقييم الأداء، مراحلها ومتطلبات نجاحه

أولاً: أسس تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

هناك مجموعة من الأسس التي لا بد من اعتمادها في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية

منها:

1. تحديد أهداف المشروع:

لكل مؤسسة عدد من الأهداف تسعى إلى تحقيقها، لذلك ينبغي أولاً تحديد هذه الأهداف ودراستها، قصد التعرف على مدى دقتها وواقعيتها، فالتحديد الدقيق لأهداف المؤسسة الاقتصادية أمر مهم، لأنه من الضروري تقسيم أهداف المؤسسة إلى عدد كبير من الأهداف الجزئية التي تخص الوحدات والأقسام الرئيسية في المؤسسة.

وقد تعارف الباحثون في مجال تحديد الأهداف على عدد من المجالات وأوجه نشاط المشروع

التي يجب أن تحدد الأهداف بالنسبة لها ما يلي:²

- المجال التسويقي.
- مجال التجديد والابتكار أو زيادة الإنتاجية.
- القيمة المضافة.
- الموارد المالية والمادية الخاصة بالتمويل.
- الربحية.

¹ زهير ثابت، مرجع سابق، ص 91.

² عقيل جاسم عبد الله، ط1، دار الحامد للنشر، الأردن، 1999، ص194.

- أداء العاملين وتطويرهم.
- المسؤولية تجاه المجتمع.
- الموازنة بين الأهداف قصيرة ومتوسطة وبعيدة المدى.

2. تحديد الخطط التفصيلية:

يتمثل هذا الأساس في ضرورة وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات النشاط، بحيث تعكس السياسات الخاصة بتحديد الموارد الإنتاجية اللازمة وكيفية الحصول عليها من ناحية، ثم تحديد أوجه استخدام تلك الموارد بشكل يحقق أقصى استفادة ممكنة من ناحية أخرى.

وعلى هذا الأساس فإنه لا بد أن تحدد الخطط التفصيلية على ضوء ما يلي:¹

- ضرورة تغطية الأهداف المحددة لجميع أوجه النشاط.
- ضرورة التناسق بين أهداف الأقسام والفروع.
- ضرورة مساهمة جميع الأفراد في صياغة تلك الأهداف والذين سوف يساهمون في تنفيذها ضمن حدود مسؤولياتهم.
- أن تكون هاته الأهداف قابلة للتكيف مع تغير الظروف.

3. تحديد مراكز المسؤولية:

من الأركان السياسية الهامة لتقييم أداء أي مؤسسة اقتصادية، هو أن تتواجد فيها معالم واضحة ومحددة لتقويض السلطات وتحديد المسؤوليات، فيمكن تعريف المسؤولية بأنها "الالتزام والتعهد الذي يلتزم به المرؤوس تجاه رئيسه في تنفيذ ما عهد إليه من واجب، وأن يقوم ذلك المركز في اتخاذ الوسائل الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط في حدود الموارد والإمكانيات المتاحة تحت تصرفه"²، فعملية تقييم الأداء تتطلب كذلك إيضاح اختصاصات كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى.

ويستمد التحديد الواضح لمراكز المسؤولية في أي نشاط أهميته من عاملين هما:³

- إجراء تقييم الأداء على الوجه الأكمل يقتضي أداء كل مركز من المراكز العامة بالمؤسسة الاقتصادية موضوع البحث للحكم على الأداء الداخلي.
- إذا اقتضت عملية التقييم على دراسة الأداء الإجمالي للمؤسسة، فإن تقييم الأداء يشتمل على مدى الأهداف المحددة، وكذلك تفسير الانحرافات عنها، وتحليلها بغرض التعرف على أسبابها والمراكز الإدارية المسؤولة عنها.

¹ كاظم جاسم العيساوي، مرجع سابق، ص 254.

² كاظم جاسم العيساوي، مرجع سابق، ص 253.

³ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع سابق، ص 127.

4. تحديد معايير الأداء:

تعتبر خطوة تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية بأكملها، أو تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية فيها، من أهم الجوانب في عملية التقييم، كما أنها أكثر صعوبة في الوقت نفسه، فهناك عدة معايير تؤخذ بعين الاعتبار عند المفاضلة بينها، مثل وجوب تحديد ماهية المعايير المختارة، ومن ثم اختبار المعايير المناسبة لدراسة مستوى الأداء، وتختلف هذه المعايير من وحدة إنتاجية لأخرى حسب طبيعة العملية الإنتاجية التي تؤديها.¹

ثانياً: مراحل عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية

إن عملية تقييم الأداء تمر بعدة مراحل أساسية يمكن إجمالها فيما يلي:²

1. مرحلة جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة مثل: القيمة المضافة، كمية و/أو قيمة الإنتاج، عدد العمال، الأجور، وغير ذلك، إن جميع هذه المعلومات لا تقتصر على فترة زمنية معينة، ولكن يجب إضافة مع أخذ بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة للوقوف على طبيعة التطور في الصناعة لكافة مجالات النشاط للمؤسسة الاقتصادية.

2. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:

إنه لا بد من توفير مستوى من الثقة في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لاختبار مدى صحتها، يتم بعد ذلك تحليلها والوصول إلى نتائج معينة.

3. إجراء عملية التقييم:

وذلك باستخدام المعايير المناسبة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية، على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة، أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها، بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

¹ عقيل جاسم عبد الله، مرجع سابق، ص 196.

² مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص39.

4. مرحلة الحكم على النتائج وتحديد الانحرافات:

وفي هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات التي تتعلق بمدى اختلاف الوحدات المنتجة عن المواصفات النوعية المحددة، وقد يكون انحرافا ناجما عن انخفاض الكمية المنتجة أو بسبب وجود اختلال في العلاقات الإنتاجية بين الأقسام المختلفة في المشروع، مما ينعكس بعض الاختلافات.

ويمكن أن تمرهاته العملية بالخطوات التالية:¹

- التعرف على أسباب خطة التنفيذ.
- التعرف على معايير ومقاييس الأداء.
- قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط.
- تحديد الانحرافات وأسبابها والمراكز المسؤولة عنها.
- معالجة تلك الانحرافات.

ثالثا: متطلبات نجاح تقييم الأداء

قصد ضمان نجاح عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، تتطلب توفر بعض الشروط الأساسية التي من شأنها الوصول بدرجة التقييم إلى مستوى مقبول الدقة، الذي يساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات، وتحديد المسؤوليات وكذا الارتقاء بالنتائج إلى المستويات المرغوبة، ومن هذه الشروط ما يلي:²

1. أن يكون الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية واضحا تتحدد فيه دقة المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير ومشرف بدون أي تداخل بينهم.
2. وضوح وواقعية أهداف الخطة الإنتاجية قصد قابليتها للتنفيذ بكل سهولة.
3. وجود نظام حوافز فعال سواء مادية أو معنوية، لأن غياب مثل هذا النظام يضعف من قوة وجدية القرارات المتخذة بشأن تصحيح المسار في العملية الإنتاجية والإرتفاع بها إلى المستوى المرسوم.
4. أن تتوفر للوحدة الاقتصادية نظاما فعالا متكاملا للمعلومات والبيانات والتقارير اللازمة لتقييم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة ومنتظمة تساعد المسؤولين على اختلاف مستوياتهم الإدارية من اتخاذ القرار السليم والسريع وفي الوقت المناسب، لتصحيح الأخطاء وتفادي الخسائر في العملية الإنتاجية.

¹ كاظم جاسم العيساوي، مرجع سابق، ص 252.

² مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 42.

خلاصة :

إن مفهوم الأداء يظهر فعلا كمفهوم جوهري يستدعي ضرورة الاهتمام به و متابعتة من طرف جميع المؤسسات ، باعتباره المحدد الرئيسي لقدرة هذه المؤسسات على تحقيق إستراتيجيتها و بلوغ أهدافها المتمثلة في البقاء و النمو و الاستمرارية حيث يتم ذلك عن طريق التركيز على بعض الجوانب كالكفاءة الفاعلية و الإنتاج.

من ناحية أخرى تكتسي عملية تقييم الأداء هي الأخرى أهمية بالغة باعتبارها جزء من عملية الرقابة فهي تقوم بمقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط و تحديد الانحرافات ومن ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة .

تمهيد :

بعدها تطرقنا في الفصلين السابقين إلى كل من التدقيق الداخلي وأداء المؤسسة وذلك كدراسة نظرية ، أما في هذا الفصل فسنحاول إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الجزائرية للمياه بمستغانم

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين الأول يتناول مفاهيم عامة حول المؤسسة الجزائرية للمياه

، أما المبحث الثاني سنحاول من خلاله دراسة تأثير التدقيق الداخلي على أداء المؤسسة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الجزائرية للمياه

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى أهم المؤشرات في المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال الاعتماد على الوثائق المحصلة من هذه الأخيرة التي سنحاول اختصارها وتنظيمها في شكل جداول ومن ثم عرضها في شكل بيانات بالاعتماد على برنامج Excel لكي يتسنى لنا في الأخير تحليلها وربطها بموضوع البحث .

المطلب الأول: تقديم بالمؤسسة محل الدراسة

الجزائرية للمياه كانت تسمى سابقا بمقاولة بتسيير مياه مستغانم أما الآن فأصبحت تسمى بالجزائرية للمياه تأسست سنة 1986 وهي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 01/101 المؤرخ في 21 افريل 2001 تحت وصاية وزارة الموارد المائية وجاء إنشاء الجزائرية للمياه في إغقاب الإصلاحات المؤسسي الذي بدأته الحكومة لضمان الإدارة السليمة للموارد المائية وفي نفس الوقت ضمان المصلحة العمومية وجودة الخدمة

حيث تتميز المؤسسة بكونها مستقلة ماليا وذات الشخصية المعنوية تخضع في علاقتها بالدور لجميع القواعد والنظم الإدارية ومن أهم التغييرات التي وصلت إليها الجزائرية للمياه وتعتبر الأهم وهي تصفية مياه البحر وتنقيتها لجعلها صالحة للشرب لتوزيعها على السكان

1-تعريف مؤسسة الجزائرية للمياه

تعرف حاليا بالمؤسسة الجزائرية للمياه بمستغانم وهي مؤسسة اقتصادية تجارية تقع في خزان سيدي بن حوى ص.ب.528 مستغانم وتعتبر من اهم المؤسسات الحساسة التي لها دور فعال في الاقتصاد الوطني وكذلك تعتبر بالنسبة للمجتمع أهم ركيزة لاستمرار الحياة فقد عملت المؤسسة بكل تقنياتها لبذل مجهود لإيصال المياه لمنازل المواطنين وجميع المؤسسات الخاصة والعامة

2-مهام مؤسسة الجزائرية للمياه

-تنفيذ السياسة الوطنية لمياه الشرب على كامل التراب الوطني

- تسيير عملية إنتاج مياه الشرب ونقصها وتوزيعها ومعالجتها وتخزينها وتجديد الهياكل القاعدية التابعة لها وتنميتها عبر مختلف البلديات .

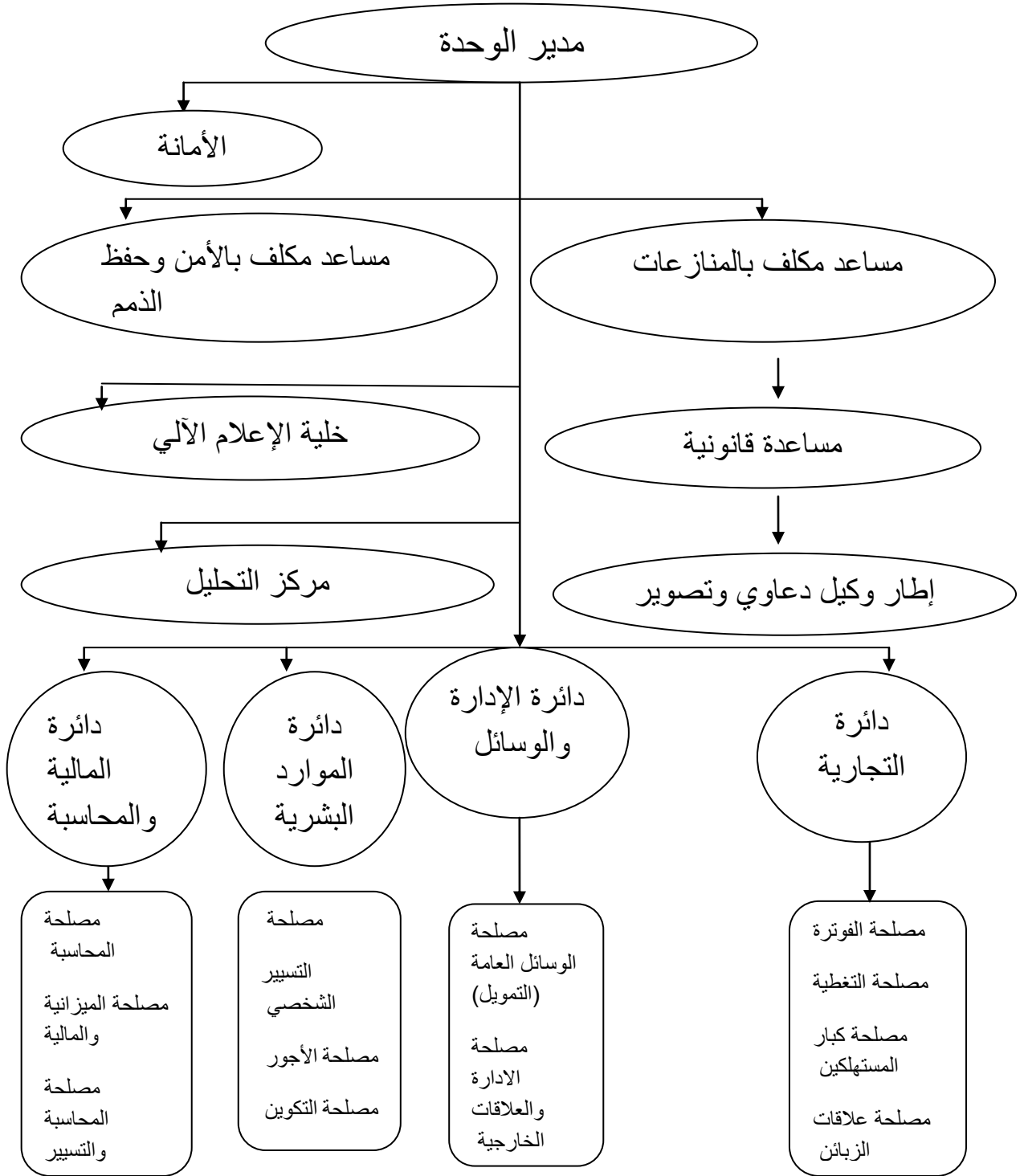
-مراقبة نوعية المياه الموزعة

-تحسين فعالية شبكات التحويل والتوزيع

-إدخال كل تقنية للمحافظة على المياه بالإضافة إلى ومن مهام الإنتاج والتوزيع والتخزين والمعالجة.

المطلب الثاني: تقديم وشرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه بمستغانم

1-الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه وحدة مستغانم



المصدر: وثائق المؤسسة 2017

2-شرح مختلف مصالح الهيكل التنظيمي1-مدير الوحدة

هو المسؤول والمسير للمؤسسة تجده على رأس المخطط الهيكلي التنظيمي للمؤسسة والذي له الحق في اتخاذ القرارات وإصدار الأوامر ومن مهامه التمتع بالسلطة التي تمكنه بالقيام بمسؤولياته كاملة لتحقيق الأهداف.

2-الأمانة

وهي الوسيط بين المسؤول والمصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة ويكمن دورها في تسجيل الرسائل واستقبال الزوار وكذلك استقبال هواتف المدير ولها دور فعال في حفظ أسرار المهنة .

3- المساعد المكلف بالمنازعات

تعتبر من أهم المصالح الموجودة لدى المؤسسة بصفتها الواجهة القانونية التي تضمن هيبة المؤسسة سواء مع الزبائن أو المتعاملين هما التنظيم الهيكلي

كما أن المصلحة تعتبر همزة وصل بين كل المصالح وتقوم بدراسة ملفات ديون الزبائن بحيث تكون دراسة كل ملف على حدا ومن ثم استدعاء الزبون لتسوية وضعيته بصفة

ودية عن طريق اعذاره(نموذج عن وثيقة اعذرا) كما إنا المؤسسة تقدم تسهيلات وهذا عن طريق الدفع بالتقسيط

نموذج عن تعهد شرقي للدفع بالتقسيط والاعتراف بالدين

ونموذج الاعتراف بالدين وإذا لم يستجيب الزبون للاستدعاء أو لم يتم التوصل إلى نتيجة فإن الملف يحال مباشرة إلى القضاء للفصل فيه

4-المساعدة القانونية

من مهامها :

-إعلام المواطنين والإنذار بالقطع

-تنوب عن المؤسسة في المجالس القضائية

5-إطار وكيل دعاوي وتصوير

يقوم بتصوير عملية سرقة المياه ويقوم بطبع الصور وكتابة محضر عليها لتسلم للمدير

6- المساعد المكلف بالأمن وحفظ الذمم

وهو المسؤول عن توفير الأمن وعن أعوان الأمن والحراس والمحافظة على كل ما هو ملك للشركة من معدات وتجهيزات أي كل ممتلكاتها بصفة عامة لتوفير الظروف الأمنية وشرط الوقاية

7-خلية الإعلام الآلي

تقوم بتصليح الاعطاب الحاصلة في مختلف المصالح

8- مركز التحليل

ويشرف عليه رئيس حيث يقوم بمراقبة وتحليل المياه للتأكد من سلامتها من الجراثيم المؤذية بالصحة وذلك من اجل إيصال مياه صالحة للشرب للمواطن ومراقبة نوعية المياه الموزعة عبر الشبكات من الآبار والخزانات فهناك مخبر التحاليل الفيزيائية

مخبر التحاليل الكيميائية

مخبر التحاليل المعادن

9- الدائرة التجارية

بما إن المؤسسة تحمل طابع تجاري وصناعي فانه يستلزم وجود دائرة تجارية تشرف على الشؤون الاقتصادية والتجارية في المديرية كما تقوم بمتابعة الملفات ومراسلات مستهلكي الماء ومن مهامها

القيام بعملية بيع الماء بالمقابل

وضع إستراتيجية للمؤسسة

وتتضمن الدائرة التجارية أربعة مصالح تتمثل في :

أ-مصلحة الفوترة

هذه المصلحة محل الدراسة بوسائل الإعلام الآلي بحيث تسهل لها عملية الفوترة التي تتم على مستواها حسب المواعيد المحددة لكل ثنائي أو ثلاثي

ب-مصلحة التغطية

وهي التي تقوم بتغطية ومتابعة ديون المؤسسة للمستهلكين الذين لم يتم تسديد فواتيرهم

ج-مصلحة كبار المستهلكين

وهي الشركات والمؤسسات والإدارات ومحلات والمطاعم أي كل ما هو تجاري يستهلك الماء وتكون المواعيد المحددة فيها ثنائية

د-مصلحة علاقات الزبائن

وهي المصلحة الأولى التي تستقبل الزبون وتضع علاقة بين المؤسسة والزبون وتقوم باستقبال احتياجات الزبائن ومعالجتها

10- دائرة الإدارة والوسائل

وتضم:

أ-مصلحة الوسائل العامة (التموين)

فهي مسؤولة عن المواد واللوازم وتقوم بتقديم وسائل استثمارها في سجلات رسمية لدى الهيئات القضائية

ب-مصلحة الإدارة والعلاقات الخارجية

أي أن هذه الإدارة تقوم بشراء كل ما تحتاجه وذلك بإبرام صفقات وهي تشرف على توزيع كل ما تجلبه .

11- دائرة الموارد البشرية والتكوين

وهذه المصلحة تضم أربعة مصالح وهي كالآتي :

أ-مصلحة المستخدمين

وهي المصلحة الأولى التي يتصل بها العامل وتقوم بمتابعة المسار الوظيفي لكل عمال المؤسسة من دخولهم إلى غاية التقاعد والحفاظ على حقوقهم.

ومن الوثائق التي تنجز على مستوى هاته المصلحة نذكر:

نموذج وثيقة سند عطلة نموذج وثيقة ممارسة المهنة

ب-مصلحة الأجور

وهي المصلحة التي تقوم بإعداد الأجور شهريا وكشف الرواتب لكل عمال المؤسسة

ج-مصلحة التكوين

وهي المسؤولة على تكوين العمال في مجال عملهم ويكون هذا التكوين إجباري على كل عامل وهناك مركزين للتكوين هما

مركز التكوين بتيزي وزو خاص بالتقنيين

مركز التكوين بقسنطينة خاص بالإداريين

-مهام دائرة الموارد البشرية والتكوين

التنسيق بين المراكز التابعة للوحدة وحتى المصالح الأخرى

ترقية العمال وتكوينهم

الحرص على الفحوصات الطبية

تحديد أجور العمال

دراسة ملفات التوظيف

تحديد مناصب العمل

دراسة ملفات التوظيف

تحديد مناصب العمل

12-دائرة المحاسبة والمالية

وتضم مصلحتين وهما :

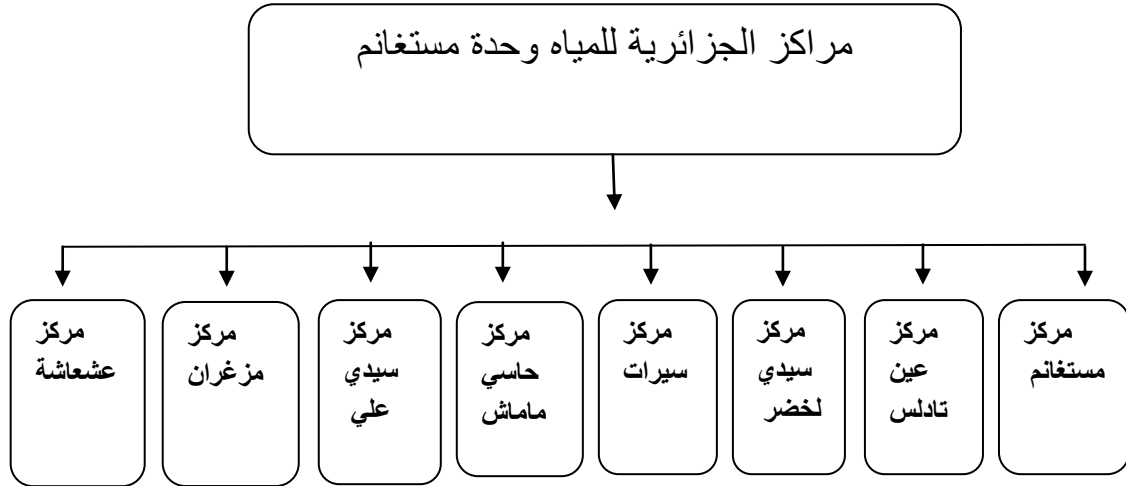
ا-مصلحة المحاسبة

تقوم هذه المصلحة بمعالجة جميع العمليات المحاسبية وازهار كافة البيانات والمعلومات وتحليل النتائج وإعداد الميزانية السنوية للمؤسسة

ب-مصلحة المالية

تتكفل بإدارة الشؤون المالية بإصدار الشيكات ومراقبة الإيرادات والنفقات لمعرفة وضعيتها المالية

الهيكل الخاص بمختلف الوكالات



المصدر: وثائق المؤسسة 2017.

ملاحظة:

لقد تم التبرص التطبيقي بمركز مستغانم

المطلب الثالث : -إمكانيات المادية و البشرية في المؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

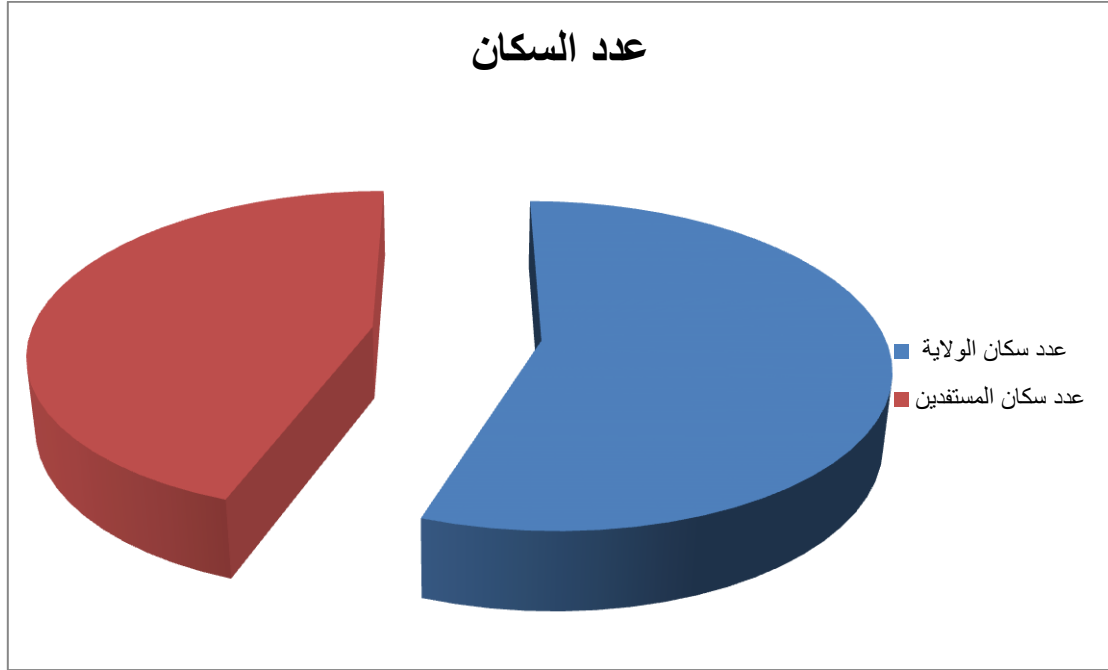
أولا: الإمكانيات المادية في المؤسسة

–جدول رقم (3-1) : الإمكانيات المادية للمؤسسة من حيث التسيير:

32	عدد البلديات المسيرة
تسيير كلي ومزدوج	نوع التسيير
800441 ساكن	عدد سكان الولاية
643491 ساكن	عدد السكان المستفيدين

المصدر: من وثائق المؤسسة.2017.

شكل رقم(3-1): دائرة بيانية توضح نسبة السكان المستفيدين من تغطية المياه



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة وبرنامج Excel

نلاحظ من خلال الدائرة البيانية أن المؤسسة تغطي حوالي 80% من حاجيات المستهلكين وهذا دليل على الأداء الجيد وهي تعمل جاهدة على زيادة النسبة وذلك عن طريق المشاريع التي تقوم بها خاصة في المناطق النائية .

جدول رقم (3-2): الإمكانيات المادية للمؤسسة

1461 km	الطول الإجمالي للشبكة
112	عدد الخزانات
276600 m3	قدرة التخزين
65	عدد الآبار العميقة والعيون
28	عدد محطات الضخ

01	محطة معالجة المياه
25000 m3/j	قدرة المعالجة
01	محطة تحلية المياه البحر
200000 m3/j	قدرة الضخ
الموارد المائية	
1472 10 ³ m ³	المياه الباطنية
5676 10 ³ m ³	المياه السطحية
35548 10 ³ m ³	مياه البحر (تحلية)
96%	المردود التقني
65%	المردود التجاري
62%	المردود الإجمالي
10246	عدد التسربات المصلحة

المصدر: من وثائق المؤسسة. 2017.

ثانيا : إمكانيات الشربة

سنحاول من خلال هذا العنصر التعرض إلى مختلف الإمكانيات الشربة لمؤسسة الوطنية

الجزائرية للمياه

عدد أعمال في الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

عدد العمال الكلي 1100 عامل مهني

784 عقد دائم غير محدود المهلة

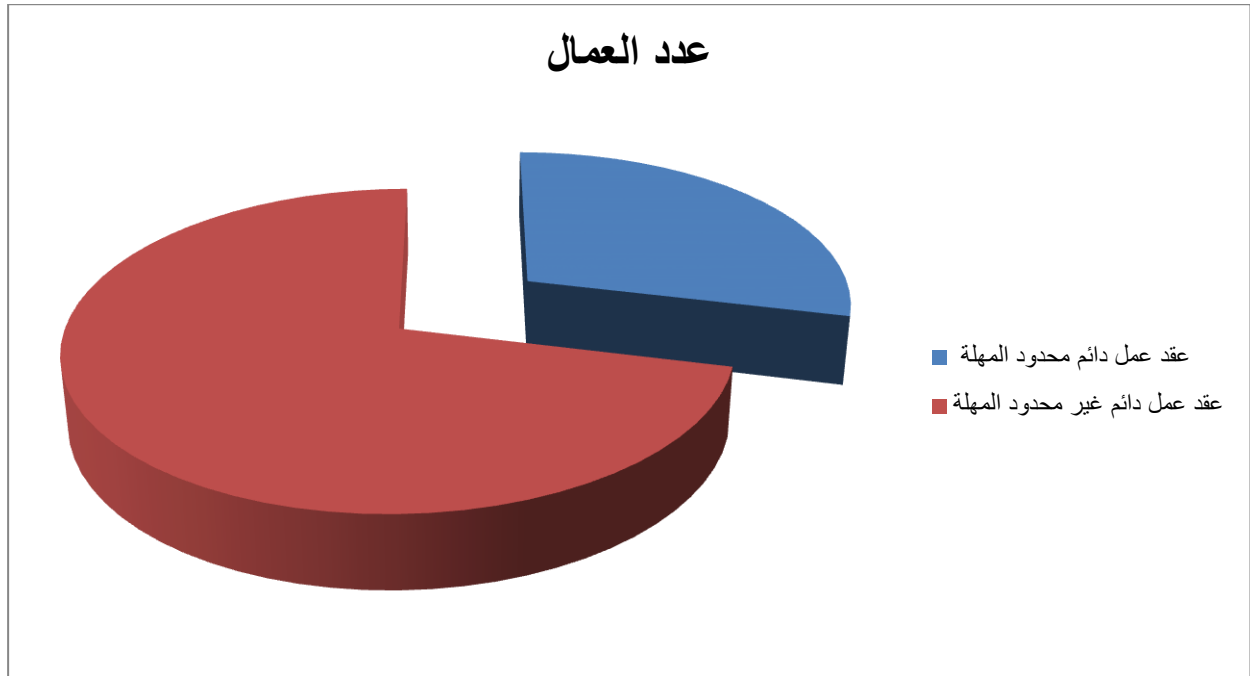
316 عقد دائم محدود المهلة

الجدول الرقم (3-3) : عدد ونوع العقود العمل في المؤسسة

العمال	عقد عمل دائم محدود المهلة	عقد عمل دائم غير محدود المهلة	المجموع
العدد	316	784	1100

المصدر: من وثائق المؤسسة. 2017.

الشكل رقم (2-3) : يوضح عدد ونوع العقود في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة وبرنامج Excel

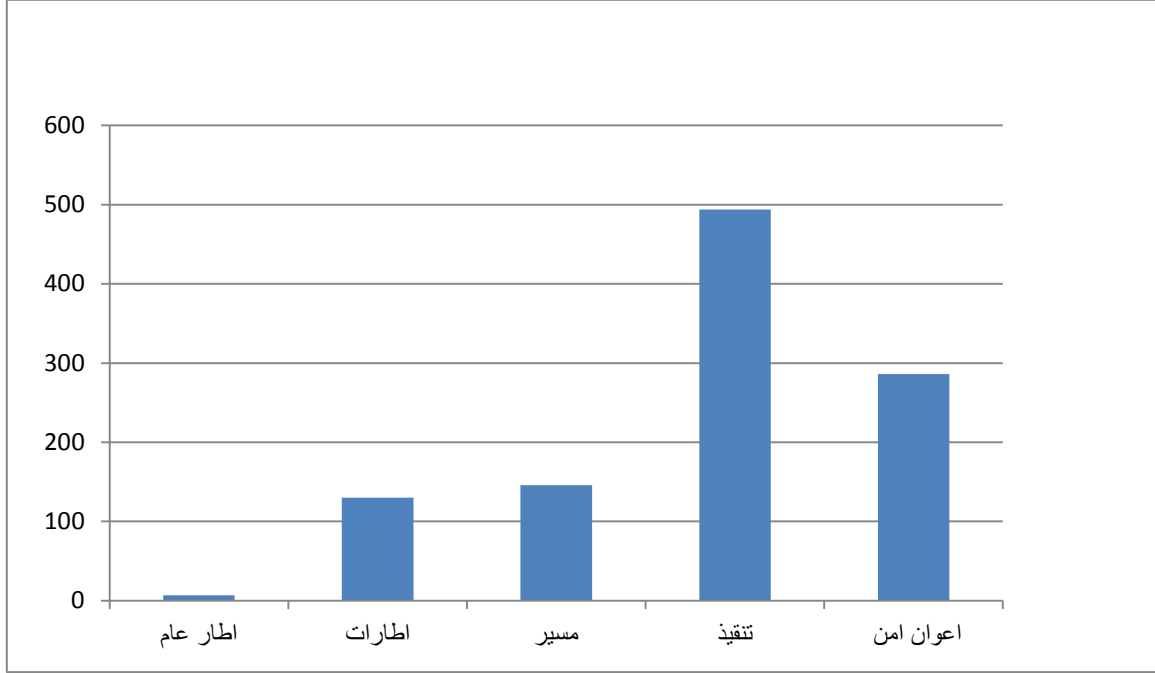
نلاحظ أن المؤسسة تعتمد على العقود الدائمة الغير محدودة المهلة وهذا أمر ايجابي حيث يزيد من الكفاءة والخبرة المهنية التي تعمل دورا وفارقا على مستوى الأداء .

التفصيل في الإمكانيات البشريةالجدول رقم (3-4): الإمكانيات البشرية

عدد	المهنة
07	إطار عام
130	إطارات
146	مسير
494	تنفيذ
286	أعوان الأمن
1063	المجموع

المصدر: من وثائق المؤسسة. 2017.

الشكل رقم (3-3) : يوضح تفصيل في إمكانيات البشرية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة وبرنامج Excel

نلاحظ من خلال الشكل أن المؤسسة تعتمد بشكل مباشر على الأعوان التنفيذيون حيث حوالي 46.47% من عماله هم عبارة عن منفيذين ويأتي في الثاني الأعوان الأمن حيث هم عبارة عن 26.90% من مجموع العمال أما الإطارات فهم يمثلون حوالي 0.65% من عدد العمال أي أن المؤسسة لديها نقص واضح على مستوى الإطارات وهذا ما يؤثر سلبا على أداءها الفعلي أما بالنسبة للمسييرين فهي لديها ما يكفي لتلبية حاجيتها على مستوى الوحدة بمستغانم .

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة الجزائرية للمياه.

لتحسين أداء المؤسسة لأبد من توفر مجموعة من العوامل التي تؤثر فيه وتساهم في تطويره، ومن بين هذه العوامل نجد التدقيق الداخلي حيث يلعب دورا فعالا في تحسينه بواسطة الحد من عملية الغش والأخطاء والاحتيال وتقليل التكاليف وزيادة النواتج والموارد البشرية، ولتحقيق جميع هذه الأهداف لأبد لتدقيق الداخلي من تتبع منهجية صارمة ودقيقة وتميز بالشفافية حتى تكون على أحسن وجه .

المطلب الأول: إجراءات التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة الجزائرية للمياه.

حتى يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة لأبد من الاعتماد على ثلاثة مراحل وهم كالتالي : المرحلة الأولى : المرحلة التمهيديّة

للقيام بهذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي باختيار عينة الدراسة ثم يتقدم وهي محل الدراسة التي توفر له مختلف البيانات والمعلومات والوثائق المستندة التي تخص العينة ثم يضع برنامج .

المرحلة الثانية : القيام بالمراجعة

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بصفة فعلية في التطبيق في برنامجه وتختلف الإجراءات حسب طبيعة نشاط المؤسسة والصعوبات التي يصادفها ثم يبدي في العمليات بدقة حيث يقوم بالتحقيق في الوثائق الثبوتية في العملية ثم في المبالغ الإجمالية ثم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية ثم ترحيلها في دفتر اليومية ومن ثم ينتقل إلى :

التحليل :

-القيام بتحليل النتائج .

-القيام بإبداء رأيه في التقرير.

-بواسطة هذا التحليل يقوم بالتعرف على نقاط الضعف والقوة في المؤسسة .

بعد الانتهاء من التحليل يقوم بتقييم التدقيق الداخلي ومدى كفاءته وفعاليتها ومختلف السياسات المعمول بها في المؤسسة والهدف من التقييم معرفة النقائص وذلك من اجل وضع بعض الاقتراحات والتوصيات.

المرحلة الثالثة:تقرير المدقق الداخلي

تعتبر المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المدقق الداخلي حيث يقوم بالحوصلة مشيراً إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة و يبين من خلاله النتيجة التقييمية لنظام الرقابة في المؤسسة كمل يبين من خلاله نقاط القوة والضعف .

في الأخير يقوم بتدوين التوصيات والاقتراحات لتصحيح الأخطاء وتحسين الأداء وإعطاء تقرير مفصل حول حسابات المؤسسة .

المطلب الثاني :دور التدقيق الداخلي في الحد من عملية الغش والأخطاء والاحتيال

أن للتدقيق الداخلي دوراً فعالاً في الحد من اكتشاف الأخطاء والاحتيال والغش ومن هنا نستنتج بان التدقيق الداخلي يساعد في تحسين أداء المؤسسة وذلك لأن نطاق عمل المدقق الداخلي للمؤسسة يتمثل فيما يلي :

1-فحص وتقييم نظام الرقابة في المؤسسة .

2-فحص المعلومات التي ينتهجها نظام الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها .

3-مراجعة وتقييم الخدمات واليد العاملة.

4-التأكد من سلامة الأموال والعهد والأثاث والأدوات والمباني والموجودات الأخرى التي تمتلكها المؤسسة .

5-مراجعة إجراءات تعيين الموظفين وانجازاتهم وترقيتهم وغير ذلك مما يتعلق بشؤون الموظفين.

المطلب الثالث:اكتشاف الخطأ في القوائم المالية وإعطاء الحلول

*الخطأ: إن المدقق الداخلي لشركة الجزائرية للمياه كلما يقوم بعملية التحقيق يجد مجموعة من الأخطاء عادة ما يكون الخطأ سهواً فيتم تسويته بطريقة القيد المزدوج أو إضافة النقصان .

*الحلول: لقد أعطى المدقق الداخلي للشركة محل الدراسة عدة حلول من ضمنها جلب إطارات متخصصين في التدقيق و عمل دورات تكوينية للمدقيقي المؤسسة .

وقد أكد لنا مدير الموارد البشرية أن المؤسسة تعمل جهدا على تطوير المستمر للدقيقين الداخليين .

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم تسليط الضوء على مؤسسة الجزائرية للمياه التي تعمل جهدا على تقديم أحسن الخدمات لزيائنها و تعمل على تحسين أداءها من خلال التدقيق الداخلي و العمل على تطوير الشركة حتى تصبح منافسة لبعض الشركات

خاتمة عامة:

تقوم المؤسسات بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبير حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقائها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالتدقيق، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الأخطاء والغش والعمل على الحث من حدوثها، فنجد أن الكثير من المؤسسات الكبرى تهتم بقسم التدقيق الداخلي من أجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة، ولتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الاقتصادي المليء بالمتغيرات والتطورات خاصة وأننا في عصر العولمة والتغيرات العالمية السريعة، أصبحت هناك ضرورة ماسة لوضع نظام رقابة داخلي فعال كفيل بحماية ومجوداتها من مختلف أعمال الغش والتلاعبات، وسلامة العمليات والوثائق المالية.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين الأدلة القوية في بناء تقرير التدقيق الداخلي، وتكون تحت إشراف موظفين ذوي كفاءة وخبرة عالية، ونظرا للتطور الذي شهده مهنة التدقيق والذي كان مواكبا للتغيرات التي تطرأ باستمرار في عالم الاقتصاد، نجد أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم على مجموعة من القواعد والأسس وكذا تحكمها مجموعة من المعايير بدءا من موضوعية المدقق الداخلي ووصولاً إلى إعداده تقريره بكل مسؤولية، و الذي يتضمن التوصيات والإرشادات التي يقدمها إلى الإدارة العليا للمؤسسة منها معلومات مرتبطة بالأداء وتقييمه وتبيان الوضع المالي للمؤسسة، مع الإحاطة بمدخل من مداخل الإدارة الحديثة والمتمثل في حوكمة المؤسسات والتركيز على آليات تطبيقها من خلال التدقيق والذي بإمكانه إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة المؤسسات إن حسن استخدامه.

خاتمة عامة

وجاءت دراستنا الميدانية في الشركة الجزائرية للمياه لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تجسيدها ميدانيا، فالدراسة الميدانية لتلك المفاهيم أكثر تعقيدا، والحديث عن مؤسسة بحجم الشركة الجزائرية للمياه بكل تنظيماها وفروعها ووحداتها تفسر جانبا من التعقيد، كما أن وضع خلية خاصة بالتدقيق الداخلي تعتبر أمرا جد إيجابي، يساهم في الأداء الجيد الذي تتمتع به مؤسسة من خلال المتابعة الصارمة لكل كبيرة وصغيرة فيها كما سمحت لنا الدراسة الميدانية التعرض إلى الموضوع المعالج من زاوية أخرى والاقتراب أكثر من الواقع.

النتائج:

توصلنا من خلال الموضوع إلى النتائج التالية:

- إثبات صحة الفرضية الأولى : تحتاج وظيفة التدقيق الداخلي لكي تحقق دورها المطلوب، إلى ركائز ودعائم أساسية جملة من المعايير المتعارف عليها دوليا تحدد مسؤولياتها، والمبادئ والقواعد المتحكمة فيها، والتي تعتمد عليها للقيام بأعمالها بالكفاءة والفعالية المناسبة.
- إثبات صحة الفرضية الثانية: يعمل التدقيق على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة إليه، يسعى إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.
- نفي صحة الفرضية الثالثة: لا يمكن أن يكون هناك تحسين في الأداء من دون قياس، أي تحديد مراكز القوة ونقاط الضعف، فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، وبالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها.
- إثبات صحة الفرضية الرابعة: يهدف تحسين الأداء إلى تحقيق الأرباح في المؤسسة التي تمكنها من الاستمرار والبقاء.

خاتمة عامة

- إن عملية تحسين الأداء لا تنحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما تتسع لأكثر من ذلك وتشمل كذلك المؤسسات السليمة، والتي تجد من عملية تحسين الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها، ولهذا نجد أن المؤسسات الناجحة تتمثل في تلك التي تقوم بتقييم أدائها بصفة دورية ومستمرة.
- لكي تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورها بصورة سليمة وفعالية كبيرة يجب تحديد مركزها ومكانتها التنظيمية ضمن هيكل المؤسسة ككل بالشكل الذي يحقق الاستقلالية للمدققين الداخليين.
- تنظيم وتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي تمر في أربعة مراحل رئيسية، وهي: 'مرحلة التحضير والتخطيط، مرحلة تنفيذ أو تحقيق المهمة، مرحلة الاستنتاج وإعداد تقرير التدقيق الداخلي وأخيرا متابعة تنفيذ تقرير التدقيق.
- وظيفة التدقيق الداخلي هي حتمية اقتصادية لا مفر منها تتم وفقا لأهداف وقواعد من أجل المساهمة في الأداء وفعالية المؤسسة، وهذا ما نجده فعلا من خلال تحديد الأبعاد النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي، حيث تظهر مساهمة هذه الوظيفة في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة واداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة وفيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام داخل المؤسسة.
- للتدقيق دور وأهمية في تحسين تطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم.

خاتمة عامة

- تعتبر حوكمة المؤسسات بمثابة الأداء التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وهو ما ينعكس على أداء المؤسسة.
- إن تفعيل آليات التدقيق سيؤدي بدوره إلى تفعيل أسلوب حوكمة المؤسسة من خلال القيام بعملية الربط بين الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومختلف لجان التدقيق بما يسمح بتحقيق الاستقلالية وكفاءة الأداء المهني.
- دور جديد وهام للمدقق الداخلي يتعلق بإدارة المخاطر وذلك من خلال قيامه بفحص ومراقبة تلك المخاطر الداخلية والخارجية منها والتي من الممكن أن تؤثر على أعمال المؤسسة.
- احترام إمكانيات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الأساسية لتجسيد الأهداف من وراء إنشاء هذا النظام، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء.
- إذا كان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة قائم على أسس صحيحة ويطبق بشكل يضمن الدقة والفعالية لكل العمليات المحققة، فسيكون نظام المعلومات لهذه المؤسسة محل ثقة وسيؤدي حتما للقرار السليم.

التوصيات:

- ضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف كسبهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ومن ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجي.
- ضرورة تزويد المدقق الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة على تحديد ومراقبة وقياس ودعم إدارة المخاطر المحيطة بالمؤسسة.
- ضرورة اعتماد معايير ترتبط بالتقرير الصادر عن المدقق الداخلي بمختلف آرائه الممكنة ووفق نمط واحد وبعناصر محددة ودقيقة وينبغي أن ترد في هذا التقرير، مع الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين، وزيادة بسط هيئة المدققين الداخليين بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم بأنهم مساعدون، لا أكثر ولا أقل.
- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق في المؤسسات الجزائرية بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها لأنها تعتبر الأساس لقيام حوكمة جيدة.
- ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك، أي تلك البيئة التي تؤمن سيادة الشفافية ودولة القانون.
- لا بد من تفعيل دور الرقابة في المؤسسات الجزائرية، خاصة من خلال تفعيل دور كل من التدقيق الداخلي، الخارجي، الإدارة ولجان التحقيق لما لهذه الآليات من أهمية في تأمين نزاهة الممارسات الإدارية في هذه المؤسسات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الماحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007
- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات - نظري، دار المسيرة الأردن، 2011
- أمين اليد حلبي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004
- أحمد حلبي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء الأردن، 2007.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008
- رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، مصر، 1987
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصرعلي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.
- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2006
- خلق عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق للنشر وتوزيع، ط1، 2006
- ناصر دادي عدوان، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998
- منير نوري، تسيير الموارد البشرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- حمد الرفيق الطيب، مدخل التسيير، أساسيات وظائف وتقنيات، الجزء الأول، ط3، ملحقة ومزودة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر
- ماهر عليش، إدارة الموارد البشرية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1971
- فليح حسن خلف، اقتصاديات الأعمال، ط1، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2009
- عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، مصر، 1998
- أحمد سيد مصطفى، المدير وتحديات العولمة، ط1، دار النهضة العربية، مصر، 2001

قائمة المراجع

- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل جودة الأداء المؤسسي، 2009
- محمد أكرم العدلوني، ط1، دور النشر، الإبداع الخليجي، قرطبة للإنتاج الفني، دار ابن حزم، لبنان، 2000
- نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2003
- كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الإداري، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008
- في. نبيل مرسي خليل، دليل المدير في تخطيط الإستراتيجي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1995
- ليب سادلر، ترجمة أحمد صلاح، الإدارة الإستراتيجية، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر، 2008
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007
- عقيل جاسم عبد الله، ط1، دار الحامد للنشر، الأردن، 1999.

المراجع باللغة الأجنبية:

Pierre Conso, Gestion de l'entreprise financière, 8^{ème} edition, Dunod, Paris 2000.

LASARY , comptabilité analytique , Imprimere Es- Salem , Alger , 2001

المذكرات

- حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص مالية محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012
- فاتح غلاب: تطور وظيفة التدقيق في مجال حكومة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف
- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007.

قائمة المراجع

- خالدي بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، روقلة، 2011
- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، الحاج لخضر، باتنة، 2009
- بريش السعيد، يحيياوي نعيمة، اهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011
- أحمد بن عيشاوي، محاضرات مقياس تسيير المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة روقلة، موسم 2008-2009.

المجلات:

- أحمد حلمي، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق جمعية عمان، 2005،