جـامعــة غـــارداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: العلوم اقتصادية والعلوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنـــوان:

دور التدقيق التشغيلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية صناعة الأنابيب الناقلة للغاز

– وحدة غرداية –

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 21 ماي 2017

من إعـداد الطـــالـب:

حسيني سفيان

تحت إشراف الدكتور:

عجيلة محمد

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتورة: شرع مريم	جامعة غرداية	رئيسا
الدكتور: عجيلة محمد	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
الأستاذ: عبادة عبد الرؤوف	جامعة غرداية	مناقشا
الأستاذة: زقيب خيرة	جامعة غرداية	مدعو

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

الحمد الله الذي وفقنا لصالح الأعمال ويسر لنا سبل النجاح

وجعل العلم فريضة وأفضل العبادات.

أهدي عملي إلى أجمل كلمة نطق بها لساني

إلى نبع الحنان والمحبة إلى من وضع الله تحت أقدامها الجنة أمي

و إلى رمز الاحترام والتقدير إلى اعز ما املك في الدنيا

إلى الذي لا يجف قلبه عن العطاء إلى من كان لي سندا أبي

وإلى إخوتي الأعزاء

إلى كل من أمدني بالعون والمساندة

إلى عائلتي الكبيرة، صغيرا وكبيرا

إلى جميع الأصدقاء وزملاء الدراسة

شكر وعرفان

الحمد الله الذي أنعم علينا بنعمة العلم
وجعلنا من الذين يسيرون على دربه ،
إذ وفقنا في إنجاز هذا العمل.
جزيل الشكر والاحترام والتقدير للأستاذ الفاضل،
الأستاذ المشرف "عجيلة محمد" الذي ما تأخر عنا في عون أو مشورة ،
وما بخل علينا بجهده وعطائه .
كما أشكر جميع الأساتذة الأفاضل
الذين تابعت معهم المشوار الدراسي منذ أول سنة
بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية.
كما أتقدم بالشكر الكبير إلى إطارات المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز،
وأخص بالذكر السيد بلمختار.

شكرا لكم جميعا

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية ودور التدقيق التشغيلي في تحسين أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز، و يمثل التدقيق التشغيلي أحد الاتجاهات الحديثة للتدقيق الذي يسعى التأكد من مدى صلاحية مدخلات و مخرجات الوظائف الإدارية، كما يهدف إلى تقييم كفاءة الإدارة و استخدامها الأمثل و الكفء لمواردها المختلفة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عمال و مدققين و موظفين بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية، وقد تمت معالجة النتائج باستخدام برنامج التحليل الإحصائي **spss -19**.

و من نتائج الدراسة يتضح لنا أن التدقيق التشغيلي لم يلقى الاهتمام الكافي من طرف الهيئات المهنية في الجزائر إلى الآن، كما يفتقد إلى معايير واضحة تخدم هذا المجال، وأن مؤسسة صناعة الأنابيب الناقلة للغاز تهتم بهذا النوع من التدقيق باستخدامها التدقيق التشغيلي الذي يهتم بتدقيق وظائف وأنشطة المؤسسة و لكن بدون استعمال واضح لمعايير التدقيق التشغيلي.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة اهتمام الهيئات المهنية و التعليمية بالتدقيق التشغيلي و إيجاد نظام متكامل لتدقيق جميع الأنشطة المالية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية باستعمال معايير واضحة ومحددة وإصدار تقارير دورية شأنها شأن التدقيق المالي.

الكلمات الافتتاحية: تدقيق التشغيلي ، أداء ، رقابة ، كفاءة، فعالية ، اتخاذ القرار

Abstract:

The study aims at recognizing the importance and role of operational auditing in improving the performance of the organization. Operational auditing is one of the modern trends of auditing which seeks to ascertain the validity of the inputs and outputs of administrative functions. It aims at evaluating the efficiency of management, In order to achieve the objectives of this study, a questionnaire was distributed to the workers, auditors and employees of the establishment of gas pipelines in Ghardaia. The results were processed using the statistical analysis program (SPSS-19).

The results of this study indicate that the operational audit has not received sufficient attention from the professional bodies in Algeria so far, it lacks clear standards to serve this field, and that the Gas Piping Industry Association takes care of this type of audit by using the operational audit which is concerned with checking the functions But without explicit use of the operational audit standards.

The study recommended several recommendations, the most important of which is the need for professional and educational bodies to scrutinize the operational audit and find an integrated system to audit all financial, administrative, economic and social activities using clear and specific criteria and issuing periodic reports, as well as financial auditing.

Key Word: Operational audit, Performance, Control, Efficiency, Effectiveness, Decision making

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	/
الشكر	/
الملخص	V-VI
فهرس المحتويات	VII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال البيانية	XI
قائمة الملاحق	XII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق التشغيلي ،الأداء والدراسات السابقة	1
تمهيد	2
المبحث الأول: التدقيق التشغيلي وأداء المؤسسة الاقتصادية	3
المطلب الأول: ماهية التدقيق التشغيلي	3
المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تقييم الأداء	22
المطلب الثالث: ارتباط التدقيق التشغيلي بتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية	28
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	30
المطلب الأول: الدراسات الوطنية	30
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	32
المطلب الثالث: دراسات أخرى	34
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية	37
تمهيد	38
المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة	38
المطلب الأول: تقديم عام حول مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز	39
المطلب الثاني: منهجية الدراسة	49
المطلب الثالث: أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات	50
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج	54

المطلب الأول: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	54
المطلب الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة	60
المطلب الثالث: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات	68
خلاصة الفصل	71
الخاتمة	72
المراجع	75
الملاحق	82

قائمة الاشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	السجلات والمستندات الخاصة بتدقيق دورة المخزون	12
2	المستندات والسجلات الخاصة بتدقيق دورة المشتريات	15
3	المستندات والسجلات الخاصة بتدقيق دورة المبيعات	19
4	يوضح اندماج شركتي سيدار و الأنابيب	41
5	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFA PEPE"	47
6	يمثل توزيع العينة حسب الجنس	54
7	يمثل توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية	55
8	يمثل توزيع العينة حسب العمر	56
9	يمثل توزيع العينة حسب المستوى الدراسي	57
10	يمثل توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	58
11	يمثل توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	59
12	مديرية التدقيق والرقابة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة	68

قـائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة	49
2	متغيرات الدراسة	50
3	تصميم استبيان الدراسة	51
4	مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي المرجح	52
5	ثبات فقرات الاستبانة طريقة ألفا كرو نباخ وثبات فقرات الاستبانة	53
6	يمثل توزيع العينة حسب الجنس	54
7	يمثل توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية	55
8	يمثل توزيع العينة حسب العمر	56
9	يمثل توزيع العينة حسب المستوى الدراسي	57
10	يمثل توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	58
11	يمثل توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	59
12	يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الأول الاستقلالية و الكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي	59
13	يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الثاني أساسيات ومنطلقات التدقيق التشغيلي	60
14	يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الثالث أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية	62
15	يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الرابع العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية	64

قـائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	قائمة الملاحق تبين الدلالات الإحصائية للبيانات العامة الخاصة بالعينة	82
2	قائمة الملاحق تبين البيانات الإحصائية للمحور الأول	84
3	قائمة الملاحق تبين البيانات الإحصائية للمحور الثاني	86
4	قائمة الملاحق تبين البيانات الإحصائية للمحور الثالث	88
5	قائمة الملاحق تبين البيانات الإحصائية للمحور الرابع	90
6	قائمة الملاحق تبين الانحراف والمتوسط الحسابي للمحور الأول	92
7	قائمة الملاحق تبين الانحراف والمتوسط الحسابي للمحور الثاني	93
8	قائمة الملاحق تبين الانحراف والمتوسط الحسابي للمحور الثالث	94
9	قائمة الملاحق تبين الانحراف والمتوسط الحسابي للمحور الرابع	95
10	قائمة الملاحق تبين معامل ألفا كرومباخ	96
11	قائمة الأساتذة المحكمين	97
12	الاستبيان (استمارة)	98

المقدمة

أ– توطئة:

لقد كانت للتحولات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات المالية والمؤسسات الاقتصادية، هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الأزمات الأخيرة خاصة أزمة النفط، فالمؤسسة أصبحت اليوم مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمتعامليها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

كما عرفت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ظروف عسيرة، تميزت بضعف مردوديتها وقلة إنتاجها وتراكم ديونها وفي الكثير من الحالات عجزها على تأدية دورها الطبيعي المتمثل في خلق الثروة وتحقيق الأرباح ، ومع زيادة واتساع نطاق الأنشطة الاقتصادية في المجالات المختلفة في الآونة الأخيرة ، وكذلك تعدد المساهمين وبروز الإدارة المنفصلة عن الشركاء، وكذلك الاحتياج للتقارير السنوية التي تفيد في تقييم كفاءة الإدارة واستخدمها الأمثل والكفء للموارد الاقتصادية، أدى هذا إلى زيادة الاهتمام وبروز دور الرقابة والتدقيق، وهذا لا يؤدي دوره بشكل فعال إلا بوجود التدقيق التشغيلي الذي يقوم بقياس مدى فعالية الإدارة داخل المؤسسات والأجهزة على مختلف أنواعها وأشكالها، وهذا الدور يدخل في الأنظمة والسياسات والإجراءات الرقابية المطبقة.

يمثل التدقيق التشغيلي أحد الاتجاهات الحديثة للتدقيق ويسعى لتأكد من مدى صلاحية مدخلات ومخرجات الوظائف الإدارية، فضلا كما ذكرنا سابقا يهدف إلى رفع كفاءة أداء تلك الإدارات بحيث أن المدقق التشغيلي عليه التأكد من أنه تقوم بتدقيق وظائفها بالصورة الصحيحة بهدف الاطمئنان على سلامة جودة أداء الأنشطة والبرامج والسياسات والأهداف المتعلقة بالمؤسسة ، فوجود التدقيق التشغيلي داخل المؤسسة الاقتصادية يعطيها دفعا لتحسين أدائها وبقائها في السوق ، وعلى ضوء ما تقدم تمحورت الإشكالية الرئيسية المطروحة كما يلي:

ب– إشكالية الدراسة:

ما أثر التدقيق التشغيلي على أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز؟

وتتفرع الإشكالية السابقة إلى التساؤلات التالية:

– هل يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية والكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من إبداء رأيه حول الأداء في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية؟

– ما مدى أهمية التدقيق التشغيلي في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية؟

– ما هو الدور الذي يلعبه الأداء في التحسين الدائم والمستمر في المؤسسة الجزائرية لصناعة الانابيب الناقلة للغاز بغرداية؟

– ما مدى تأثير التدقيق التشغيلي على أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية ؟

ت– أهداف الدراسة:

و تتجلى أهداف الدراسة فيما يلي:

– بيان أهمية وأهداف التدقيق التشغيلي في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية;

– معرفة مدى مساهمة المدقق التشغيلي في تحسين أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية;

– محاولة التعرف على أهم المعوقات والمشاكل التي تواجه المدقق التشغيلي من أجل وجود الحلول لها في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية;

– مساعدة إدارة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية في تدعيم عمل المدقق التشغيلي وتوسيع عمله لتقييم أدائها وأنشطتها المختلفة.

ث– أهمية الدراسة:

وتكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

– تسليط الضوء على أحد الاتجاهات الحديثة للتدقيق وهو التدقيق التشغيلي و إبراز أهميته ;

– محاولة معرفة ثقافة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية بالتدقيق التشغيلي ومدى تطبيقه وإعطاء الأهمية اللازمة;

– إبراز دور التدقيق التشغيلي في الحكم على أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية؛

– توضيح أثر التدقيق التشغيلي في تحسين أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية.

ج– الفرضيات:

و سنتناول في هذه الدراسة الفرضيات التالية:

– يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية والكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من إبداء رأيه حول أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية ;

– يكتسي التدقيق التشغيلي أهمية بالغة بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية ;

– للأداء دور فعال في التحسين المستمر والدائم بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية;

– هناك علاقة ارتباط بين التدقيق التشغيلي وتحسين أداء المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية.

ح– مبررات اختيار الموضوع:

و تم اختيار الموضوع من خلال عدة مبررات منها:

– الميول الشخصي وبحكم الدراسة والتكوين في مجال تخصص تدقيق ومراقبة التسيير بجامعة غارداية;

– نقص الاهتمام بهذا النوع من المواضيع والرغبة في طرحه وإسقاطه على واقع إحدى المؤسسات الجزائرية;

– مساعدة الطلبة من بعدنا على الحصول على مراجع تتناسب مع تخصصهم وإثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع.

– اكتساب خبرة ولو بسيطة عند إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني؛

خ- المنهج المستخدم:

من أجل الوقوف على حيثيات الموضوع وللإجابة على التساؤلات الدراسة سيتم استخدام المنهج الوصفي الذي يتميز بجمع وتحليل المعلومات الموجودة للإلمام بكل الجوانب النظرية للموضوع، وكذلك الدراسة الميدانية التي يستخدم فيها المنهج التحليلي وكان الاستبيان هو الأداة الأساسية لإسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي والميداني في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية ، وإخضاع البيانات التي تم جمعها الى التحليل الإحصائي, ومعالجتها باستخدام برنامج المعالجة الإحصائية (**SPSS**) نسخة 19.

د- حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: شملت الدراسة استقصاء لأراء مجموعة من المهنيين و ورؤساء دوائر ورؤساء المصالح ومدققين ومحاسبين وأعوان تنفيذيين وإداريين لدى مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية.

- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة من شهر أفريل واستمرت إلى غاية شهر ماي 2017 وذلك للحرص على الحصول على المعلومات المتعلقة بالدراسة.

ذ- صعوبة الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا ضمن هذه الدراسة:

- قلة المراجع التي تخص الموضوع في مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة غارداية;

- اختلاف وجهات نظر لمختلف المراجع التي تناولت فروع هذه الدراسة مما صعب انتقاء المعلومة التي يرى الطالب أنها تخدم الموضوع;

- صعوبة الحصول على الوثائق التطبيقية وتميزها بشيء من السرية للظروف التي كانت تمر بها مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز وحدة غارداية;

- جدية بعض العمال في الرد على الاستبيان حيث وزعت 50 استبانة وتم تحليل 40 استبانة.

ر- تقسيمات الدراسة:

بناءً على الأهداف والفرضيات الموضوعة سابقا، ولمعالجة الإشكالية المطروحة كان الاختيار على تقسيم البحث إلى فصلين على النحو التالي:

تناولنا في الفصل الأول الاطار النظري للتدقيق التشغيلي وأداء المؤسسة الاقتصادية من خلال مبحثين، المبحث الأول خاص بالاطار النظري حيث تطرقنا إلى مفهوم التدقيق التشغيلي وأهميته وأنواعه وأهدافه، بالإضافة إلى مدخل للأداء في المؤسسة الاقتصادية، وفي المبحث الثاني تم التطرق الى الدراسات السابقة التي عالجت الموضوع ومقارنتها بالدراسة الحالية ،أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وتحليل أراء مجتمع عينة الدراسة حول دور التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية ، ثم التعرف على أرائهم حول العلاقة التي تربط التدقيق التشغيلي بالأداء في المؤسسة الجزائرية لصناعة الانابيب الناقلة للغاز بغرداية.

الفصل الاول

الإطار النظري للتدقيق التشغيلي ،الأداء ،الدراسات السابقة

تمهيد:

يتمثل التدقيق التشغيلي في فحص الإجراءات التشغيلية بالمؤسسة والتي من شأنها تقييم كل من الكفاءة والفعالية، بالأساليب الحديثة التي يمكن إتباعها للتدقيق التشغيلي وفقا لإطار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بهدف إعطاء العاملين المحتملين فكرة واضحة عن التدقيق التشغيلي للعاملين داخل المؤسسة الاقتصادية أثناء ممارستهم أو الخضوع لها، حيث يمكن للمدقق الداخلي أن يقييم مدى ملائمة وكفاءة المعلومات التي استخدمتها الإدارة عند اتخاذها لقرار شراء أصل على سبيل المثال، أو بتقييم مدى كفاءة تدفق مستندات عمليات البيع.

ولا يشمل التدقيق التشغيلي على الجوانب المالية فقط وإنما يشمل تقييم الأداء الذي يرتبط بمفهوم التدقيق الإداري، أو تشغيل نظام الحاسب الآلي، أساليب الإنتاج، أنشطة التسويق ...الخ

وسنحاول عرض الاطار العام للتدقيق التشغيلي والأداء من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: التدقيق التشغيلي والأداء في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: التدقيق التشغيلي والأداء في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر التدقيق التشغيلي شكل من أشكال التدقيق ظهر نتيجة تطور المحاسبة والتدقيق ومع تطور الفكر الحديث للتدقيق حيث ساهمت المحاسبة في مساعدة الإدارة على دعم هذا التطور وعليه يمكننا التطرق إلى ماهية التدقيق التشغيلي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق التشغيلي:

أولا- مفاهيم أساسية للتدقيق التشغيلي: في الحياة العملية يمكن أن يحصل تداخل بين الرقابة المالية وبعض جوانب الرقابة على الأداء أو بالرقابة على العمليات التشغيلية، فان تصنيف العملية الرقابية بعينها يتوقف على الهدف الأساسي لتلك العملية، فقد يكون الهدف من العملية الرقابية على الأداء من جانب واحد أو من عدة جوانب من خلال[1]:

1- الاقتصاد: و هي تعني تقليل تكاليف الموارد المستخدمة بالنسبة إلى أي نشاط من الأنشطة مع وضع النوعية الملائمة في الاعتبار، فالحكم على الاقتصاد (التوفير) يتضمن تكوين رأي عن الموارد المستخدمة (البشرية و المادية و المادية) مع الأخذ بالاعتبار الأمور السياسية والاجتماعية في ما إذا تم اقتناء هذه الموارد و الحفاظ عليها و استعمالها بطريقة اقتصادية و تشمل الرقابة المالية على الاقتصاد على سبيل المثال :

- الرقابة على اقتصادية النشاطات الإدارية وفق مبادئ و معايير و سياسات إدارية سليمة
- مراقبة ما إذا قامت المؤسسة باستعمال مواردها استعمالا اقتصاديا و ما اذا حافظت على مستوى متدني في تكاليفها.

2- الكفاءة: و هي العلاقة بين الإنتاج في شكل سلع وخدمات أو غيرها من النتائج و بين الموارد المستخدمة وإن التعبير عن وجود كفاءة بواسطة المقارنة نشاطات مماثلة أو فترات أخرى أو الرجوع إلى معيار أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وذلك بتعظيم النتائج والمخرجات بنفس القدر من الموارد، أو تقليل المدخلات مع تحقيق نفس المخرجات المحددة، و تشمل الرقابة على الكفاءة الجوانب التالية :

- مدى استعمال الموارد البشرية و المالية و غيرها استعمالا فعال .
- مدى تسيير البرامج و النشاطات و ضبطها و تنظيمها بشكل فعال .
- مدى تحقيق الأهداف مع مراعاة فاعلية التكلفة .

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظري والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن ، 2006، ص 355.

3– الفاعلية: وهي مدى تحقيق الأهداف و العلاقة بين الآثار المتوقعة و الآثار الحقيقية لنشاط ما ، ففاعلية التكلفة تعني قدرة وإمكانية النشاط الخاضع للتدقيق على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة، أما تحليل فعالية التكلفة فهو دراسة العلاقة ين التكلفة و النتائج و يعبر عنها بتكلفة الوحدة في النتيجة الحاصلة، وليس فاعلية التكلفة سوى عنصر من التقويم الشامل للفاعلية , وقد يشمل هدا التقويم أيضا على سبيل المثال تحليل المدة التي من خلالها تسلم النتائج، لكن هذا لا يتطابق دائما مع التوقيت الأفضل لتحقيق التأثير.

ثانيا– تعريف التدقيق التشغيلي: نظرا لحداثة تعريف التدقيق التشغيلي لا يوجد تعريف موحد وهناك عدة تعاريف نذكر منها:

– ويعرف على أنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقويم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات ، أو الوحدات المختلفة زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية[1].

– ويعرف بأنه عملية منهجية لتقييم فعالية المنظمة وكفاءتها واقتصاديها في ظل سيطرة الإدارة وتقديم التقارير إلى الأشخاص المناسبين نتائج التقييم إلى جانب التوصيات المتعلقة بالتحسين[2].

– إن التدقيق التشغيلي يفحص ويختبر بصورة إنشائية الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يحتويها من إدارات و أقسام فيما يتعلق بالخطط الموضوعة والطرق و الأساليب و الإجراءات الموضوعة لإنجاز العمل بما يحقق الأهداف والاستخدام الكفء للموارد البشرية والمادية للمؤسسة أن هذا الفحص والاختيار يكون للكشف عن نواحي القصور واقتراح التحسينات المناسبة للتغلب عن هذا القصور بما يمكن الإدارة ويساعد على القيام بمهامها بكفاءة مرتفعة[3].

ثالثا – أهمية وأهداف التدقيق التشغيلي:

1– أهمية التدقيق التشغيلي:

تتمثل أهمية التدقيق التشغيلي في ما يلي[4]:

– يساعد المدقق الإداري في تحديد المناطق آو العمليات التي تساهم في تحسين صورة ربحية مع العمل على وضع نظام سليم لتقيم الأداء؛

– تقديم المشورة لتحسين وتطوير شكل ونوع التعليمات المتعلقة بالموازنات والإرادات والمصروفات لكل مركز مسؤولية؛

– فحص أو تقديم الرأي في أعداد قوائم معاير الأداء ووحدات القياس التي يمكن تطبيقها في منطقة رئيسية للقرار أو الأداء؛

[1] Laurent P., Tcherkawsky P, (1992), Pratique de l'audit opérationnel, Les Editions d'organisation, P.33.

[2] https://en.wikipedia.org/wiki/Operational_auditing 10/04/2017 at 17:50 .

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، الجزائر، 2006، ص 264.

[4] كشكش عبد الرحمان، متطلبات تطبيق التدقيق الإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية, 2016، ص 7.

– يساعد في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق باستراتيجية تحديد الأهداف والتأكد مما إذا كانت البيانات والمعلومات تنساب إلى الأهداف العليا بشكل سليم وملائم لاتخاذ القرارات وترشيدها وذلك بالتدقيق الفعلية الأنشطة وعمليات المؤسسة؛

– يساعد في عملية تصحيح الأنماط غير السليمة، وكذلك يقوم بالفحص الانتقائي لوحدات القياس المستخدمة في كل مركز القرار، كذلك يساعد في تصميم أنماط واقعية للأداء تساير مسؤوليات العمل لكل فرد من الأفراد.

2– أهداف التدقيق التشغيلي:

وتتجلى أهداف التدقيق التشغيلي فيما يلي[1]:

– إبداء رأي فيما إذا كانت الإدارة تستخدم الموارد المتاحة (البشرية , المادية , المعنوية) بأفضل طريقة ممكنة وذلك من اجل تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهداف المؤسسة المحددة مسبقا؛

– مساعدة الإدارة على ترشيد القرارات عن طريق اكتشاف المشاكل والأخطاء التي تتعرض لها المؤسسة, واقتراح الوسائل التصحيحية الملائمة, ثم إمداد الإدارة لهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة انجازها في المستقبل؛

– البحث عن الاختناقات و المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها , وإظهار الأساليب التي أدت إلى ذلك, واقتراح الطرق التصحيحية المناسبة؛

– مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار و تقييم أنظمة الرقابة المستخدمة؛

– تقييم كفاءة الأداء للأنشطة والإدارات والإجراءات المعمول بها في الوحدة الاقتصادية والتأكد من خضوعها لمراقبة داخلية جيدة؛

– التأكد من أن الخطط (على النحو المبين في بيانات الأهداف والبرامج والميزانية والتوجيهات) شاملة ومتسقة ومفهومة على مستويات التشغيل في المؤسسة[2]؛

– موضوعية المعلومات عن مدى تنفيذ خططها وسياساتها في جميع مجالات العمليات وفرص التحسين في الفعالية والكفاءة والاقتصاد؛

– تقييم أداء الوحدات في المؤسسة فيما يتعلق بأهداف الإدارة أو المعايير الأخرى المناسبة.

والهدف الرئيسي من عملية التدقيق التشغيلي هو تحديد ما إذا كانت الضوابط الداخلية لأعمال المؤسسة، مثل السياسات والإجراءات، كافية لتحقيق مستوى أمثل من الكفاءة والفعالية. وهذا أمر بالغ الأهمية بالنسبة للشركات،

[1] عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الإدارية والتشغيلية المدخل لمراجعة الموازنات ودورات العمليات في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، 2011 ، ص 58.

[2] ijsk.org/uploads/3/1/1/7/3117743 operational_audit.pdf 14/04/2017 at 09:39/13.

لأن الافتقار إلى الكفاءة والفعالية يترجم عادة إلى انخفاض المبيعات أو زيادة التكاليف التشغيلية، مما يعني في بعض الأحيان عدم قدرة الشركة على المنافسة والبقاء في الأعمال التجارية[1].

رابعا- صفات المدقق التشغيلي: لاشك أن المدقق التشغيلي لابد أن تتوافر فيه بعض الصفات الخاصة بالإضافة إلى تأهيله العلمي والعملي حتى يستطيع القيام بمهام التدقيق التشغيلي، ومن أهم هذه الصفات[2]:

- الإلمام التام بكامل بيئة المراجعة المراد فحصها، والقدرة على التأقلم وفقا للظروف المحيطة؛
- فهم قيم وأهداف الأفراد الذين يشكلون المؤسسة، وحسن التعامل معهم بما يخدم أهداف المؤسسة ككل؛
- القدرة على معرفة مناطق المشاكل الحرجة، وتحديد المعوقات بسرعة؛
- المهارة في توصيل نتائج التدقيق التشغيلي حيث إن نجاح التدقيق التشغيلي يقاس بمدى تطبيق التوصيات.

- حب الاستطلاع: وهذا ما يجعل المدقق التشغيلي يهتم بكل ما يقابله من عمليات داخل المشروع ويتساءل باستمرار عن مدى الحاجة للقيام بمثل هذه العمليات، وهل هناك طريقة أفضل وبتكلفة أقل للقيام بمثل هذه العمليات.

- الاستقلالية: وهي تعني البعد عن أي تحيز عند أداء المراجع اختباراته، وعند تقييمه لنتائج العمليات، وكذلك عند إصداره لتقريره، وهي تشمل الأمانة والموضوعية أيضا .

خامسا- معايير التدقيق التشغيلي: من المعروف أن الإنسان يقوم بمقارنات دائمة مع الآخرين ومن بين الخيارات المتاحة له، فهو يقارن للتعرف على مدى تقدمه أو تأخره عن الآخرين هذا من جهة وللتعرف على أفضل الخيارات المتاحة من جهة أخرى، وهو في هذا الإطار بحاجة ماسة إلى معايير تحكم سلوكه وتصرفاته[3].

1- المعايير المتعلقة بمهنة التدقيق التشغيلي: من خلال الطبيعة التي تميز التدقيق التشغيلي، يمكن القول أن معايير التدقيق المالي المتعارف عليها لا يمكن استخدامها بالكامل في التدقيق التشغيلي، وهذا يعود إلى طبيعتها، إلا أنه يمكن استخدام ما يتلاءم مع تلك الطبيعة المميزة، مع تطوير، أو استحداث بعض المعايير الأخرى، ومنه يمكن القول أنه يوجد:

أ- معايير عامة أو شخصية للمدقق:

- معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق: يمكن استخدام هذا المعيار، ولكن بشيء من التحفظ بالنسبة للتدقيق التشغيلي، مقارنة بالتدقيق المالي، ولأن المدقق التشغيلي يقوم بعمل له طبيعة خاصة تجمع بين نواحي إدارية، مالية،

[1] http://smallbusiness.chron.com/operational-audit-process-.html 10/04/2017 at 18:05.

[2] ابتهال معين محمد رجب، واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة, 2013، ص 17.

[3] كشكش عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 17.

واقتصادية، فإن تأهيله يتطلب أن يكون ذا طبيعة تتلاءم مع العمل الذي سيقوم به، وبهذا فإن المدقق التشغيلي يجب أن يعد بطريقة تمكنه من القدرة على فهم الأحداث الاجتماعية، الاقتصادية، والمتغيرات البيئية في أنشطة المؤسسات،

ولذا فلا بد على المدقق التشغيلي من أجل تأهيله أن يكون على علم مشاكل الأعمال، واتخاذ القرارات، و التخطيط الإداري، ونظم المعلومات ونظرية التدقيق، الرقابة، أدوات وأساليب الاتصال و العلاقات الإنسانية.

كما أن التدريب على تقديم خدمة التدقيق التشغيلي ضروري لاستكمال مقومات المدقق التشغيلي، كما أن التعليم المستمر المستحدث من النظريات والأساليب في التدقيق التشغيلي ضروري وملزم، لكي يتابع المدقق التشغيلي الجديد ويعمل على تحديث معلوماته باستمرار،كما أن التدقيق التشغيلي قد يتطلب فريقا يراعي في تشكيله أن يشتمل على حد أدنى من الخبرات المؤهلة، والمدربة سواء من المؤهلات المحاسبية والمؤهلات الأخرى المتخصصة في المجالات التي تفرضها طبيعة نشاط الزبون.

– **معيار استقلال المدقق**: تنبع أهمية استقلال المدقق من الرأي الفني المحايد الذي يبديه في القوائم المالية والإدارية، واستقلال المدقق في أول الأمر حالة نفسية، أي أن الاستقلال هو حالة ذهنية[1].

ونعني بهذا عدم وجود أي ضغوط من الزبون في الدور الذي يقوم به بشأن إبداء الرأي حول القوائم المالية و الإدارية و الاقتصادية، هذا ما يدعى بالاستقلال الذهني، والذي يعتبر جوهر عملية التدقيق التشغيلي والمميز لها .

أما استقلال المدقق عن المؤسسة يتحقق بعدم وجود مصالح مادية له أو أحد أفراد عائلته داخل المؤسسة التي تتم تدقيقها وهذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها، حتى لا تؤثر هذه المصلحة في إبداء الرأي حول سلامة القوائم المالية، والإدارية و الاقتصادية كما أن استقلال المدقق يتجسد أيضا في استقلاله في مجال إعداد برنامج التدقيق، مجال الفحص ،ومجال إعداد التقرير.

– **معايير الالتزام بقواعد السلوك المهني**: بالإضافة إلى المعيارين السابقين من معايير الأداء العامة ، نجد أن التزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة يعتبر أهم معيار في معايير الأداء العامة ،حيث يحدد مستوى الأداء المهني العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية ،والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق ،هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد ،والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة ،سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير ،و إبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

[1] كشكش عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 18.

ب– معايير الأداء المهني أو العمل الميداني: ترتبط هذه المعايير بتخطيط، وتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق، والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات، وتشمل هذه المعايير على:

– معيار التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين: يتجسد هذا المعيار في برنامج التدقيق الذي يعده المدقق، حيث يتمثل هذا البرنامج في خطة تنفيذ إجراءات التدقيق ويتضمن كذلك الدفاتر

والسجلات الواجب فحصها، والوقت المحدد لهذه العملية. علما أن الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم ،وليس مجرد استكمال ،وتنفيذ البرنامج بالكامل كما أنه يجب أن يتصف بالمرونة[1].

بالإضافة إلى تخصيص المساعدين على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف عليهم بما يتضمن إتمام العمل بالأداء المطلوب كما يعتبر إعداد برنامج التدقيق من أهم المراحل في عملية التدقيق خاصة في الوقت الحاضر وهذا للأسباب الآتية:

- الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية ؛
- التوسع في استخدام طرق المعاينة ؛
- التغير في مفاهيم التدقيق ،مثل استخدام أسلوب التدقيق المستمر ؛
- التطور في نظام تشغيل البيانات.

ويستخدم المدقق هذا البرنامج كأداة للتخطيط والرقابة على الأداء هذا من جهة، ومن جهة أخرى يستخدمه ضمن أوراق العمل التي يعتمد عليها في إعداد تقريره.

– معيار التقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية: ويعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائم له.

– معيار كفاية الأدلة: يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية، والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية و الإدارية، وذلك من خلال الفحص، والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساس معقولا لرأيه في القوائم المالية و الإدارية موضع الفحص.

ويقتضي تطبيق هذا المعيار تفهم المدقق المهمة التي يقوم بها تفهما جيدا وكاملا، وان يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها، وبذل العناية المهنية الملائمة في أدائها، وحصوله على أدلة كافية وملائمة، حيث تكون الأدلة كافية عندما تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق، وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة كذلك، أما عن كفاية الأدلة والبيانات فذلك يعود لتقدير المدقق وحكمه الشخصي.

[1] نفس المرجع، ص 19.

ج- معايير إعداد التقرير: لا يمكن استخدام معايير التقرير الخاصة بالتدقيق المالي، كمعايير لإعداد التقارير، في حالة التدقيق الإداري، ويرجع ذلك إلى تقرير التدقيق الإداري يمثل خلاصة ما توصل إليه من نتائج خلال عمليات الفحص والتقييم، والتي لا شك تختلف في كل من التدقيق المالي، والتدقيق التشغيلي[1].

ومن ثم فإن الأمر يتطلب ضرورة إيجاد مجموعة من المعايير لإعداد تقرير المدقق التشغيلي تتماشى مع الطبيعة المميزة لمجالات الفحص والتقييم والنتائج المتوقعة ولقد أوضحت إحدى الدراسات هذه المعايير كما يلي:

وصف كامل لجميع الأنشطة الإدارية، والوظائف وأنظمة الرقابة، وما يتعلق بها لمن بيانات والتي خضعت للفحص والتقييم.

إشارة مباشرة إلى معايير التدقيق التشغيلي، وما يرتبط بها من إجراءات، والتي وجدت ملائمة للقيام بعملية التدقيق، وإجراء التقييم لأداء الإدارة.

يجب أن يبتعد التقرير عن استخدام الألفاظ التي تؤدي إلى التضليل القارئ، أو ذات المعنى المزدوج، وأن يتصف هذه الألفاظ بالسهولة، وتتلاءم مع طبيعة أهداف التدقيق التشغيلي.

يجب أن ينقسم التقرير إلى عدة أقسام كالآتي:

القسم الأول: يشمل وصفا لطبيعة، وهدف التدقيق، متضمنا المجالات الإدارية والوظائف، وأوجه الرقابة، والأنشطة التي خضعت لعملية التدقيق، مع ضرورة الإفصاح عن المجالات التي لم يتم مراجعتها.

القسم الثاني: يشمل معايير، إجراءات التدقيق التشغيلي، والتي وجدها المدقق ملائمة للقيام بالمهام المطلوبة منه وفي ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة.

القسم الثالث: يحتوي على حكم شخصي من المدقق لأداء الإدارة على ضوء ما قدم إليه من قرائن ومعلومات.

القسم الرابع: يحتوي على النتائج الأساسية من عملية الفحص، والتقييم، وغالبا ما يكون هذا القسم من أطول أقسام التقرير.

القسم الخامس: يخصص لوصف أية عيوب، أو نواحي قصور وجدت خلال عملية الفحص، والتقييم، مع ضرورة إبراز الآثار المترتبة على هذه النواحي.

سادسا- أنواع التدقيق التشغيلي: هناك عدة أنواع لتدقيق التشغيلي في المؤسسة نذكر منها:

1- ماهية تدقيق المخزون:

أ- تعريف وأهمية تدقيق المخزون: تدقيق جميع العمليات التخزينية بأوقات مختلفة للتأكد من وجود كميات المطلوبة حسب الخطط الموضوعة و التدقيق على استلام و صرف المواد إلى المخازن ، و التأكد من صلاحياتها و من سلامة إجراءات الفحص و التفتيش عليها[1].

[1] نفس المرجع، ص 20.

وتأتي أهمية تدقيق دورة المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره أهم عنصر من عناصر الميزانية لأي مؤسسة وتؤكد الأهمية ما يلي[2]:

– يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون وكميات كبيرة منه مما يزيد في أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية؛

– تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو بالخسارة، وذلك بالزيادة أو النقصان في الأخريين بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون؛

– تساعد عملية التدقيق من التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية في نهاية السنة، من حيث الدقة في حصر كميات عناصر المخزون و الدقة في تحديد أسعار المخزون وطرق تقييمه، و التعرف على طريقة الجرد المتبعة.

ب– صعوبات تدقيق دورة المخزون: يعد تدقيق المخزون أمر معقد، وعادة ما يستحوذ على معظم جهد ووقت المدقق نظرا للأسباب التالية[3]:

– إن المخزون مفردة مهمة جدا في القوائم المالية، خاصة ما يتعلق برأس المال العامل؛

– أن المخزون لا يقتصر على نوع واحد، بل يشمل مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام؛

– يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي؛

– هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الالكترونيات والمجوهرات و المواد الكيمائية، فقد يضطر المدقق إلى الاستعانة بخبير فني لمساعدته في عملية التدقيق؛

– وجود العديد من طرق تقييم المخزون، عادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى الطرق، وخاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة؛

– أن الاتجاه السائد بالنسبة للمؤسسات الكبرى الاعتماد على الحاسب الالكتروني في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، مما يجعل المدقق مضطر لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون.

---

[1] cook , T.W and G.M W,NKIE" AUDITING" 3DR edition moughton Mifflin com. USA 1984.

[2] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011، ص75.

[3] نفس المرجع، ص 77.

ج– المستندات و السجلات في دورة المخزون: تتمثل المستندات والسجلات المرتبطة بتدقيق دورة المخزون في الوثائق التالية[1]:

– المستندات والسجلات المرتبطة باقتناء المواد الخام: تعد إدارة المخازن، طلب لإدارة المشتريات بإعداد أمر شراء المادة الخام عندما يصل مستوى المخزون عند حد معين. وتقوم إدارة المشتريات بإعداد أمر شراء لتدبير الصنف المطلوب وبالمواصفات المطلوبة والكميات المطلوبة.

– المستندات والسجلات المرتبطة باستلام المواد الخام: عند استلام المشتريات من المواد الخام يتم فحصها وإعداد تقرير الفحص، وينظر لتقرير الاستلام كمستند هام من مستندات سداد قيمة المواد المشتراة، ويعد أمين المخزن محضر استلام المواد التي تم فحصها من أصل وأكثر من صورة، ترسل إلى كل من إدارة المشتريات، حسابات الموردين، إدارة المخازن.

– المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين المواد المشتراة: ويتم تسجيل المواد بالمخزن ببطاقة الصنف، ويتم صرف المواد من المخازن بناءا على طلب أو إذن تشغيل معتمد من صاحب الصلاحية بالمصانع، ويتم تسجيل المنصرف بالخصم على حساب المخزون وتحميل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالمبلغ، بناءا على طلب صرف المخزون.

– المستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل المنتج: يتم تشغيل المواد الأولية بهدف الحصول على إنتاج تام، وتحديد نوع وحجم الإنتاج المستهدف بناءا على مستند أمر التشغيل والتي تصدر بناءا على أوامر العملاء أو التنبؤ بالمبيعات، ويتم إعداد أوامر التشغيل بمعرفة قسم الإنتاج والذي سيحتفظ بنسخة مماثلة لأمر التشغيل، كما يعد قسم الإنتاج تقرير خاص بالرقابة على المخلفات و الرقابة على الجودة، واستخدام هذه التقارير في المحاسبة على تكاليف الإنتاج.

– المستندات و السجلات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام: بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية يتم الاحتفاظ بالإنتاج التام في المخزن، إلى غاية أن يباع كله أو جزئه ويتم استخدام محضر استلام الإنتاج التام بمعرفة أمين المخزن وتقدم نسخة منه إلى إدارة الإنتاج وإدارة المبيعات، وتشتمل على المعلومات الضرورية المرتبطة بدخول المنتجات إلى المخازن سواء كانت تامة أو نصف مصنعة.

– المستندات والسجلات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع: تعتبر عملية شحن الإنتاج التام أو البضاعة جزء من دورة الإيرادات والتحصيل، ويجب الترخيص لأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن

[1] عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا وعبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، ص 35.

كما يوجد كذلك وصل خروج المنتجات يسجل فيه نوعية وكمية المواد الخارجة من المخازن وتاريخ الخروج بناءا على أمر الصرف من إدارة المبيعات، ويتم إعداد فاتورة البيع من طرف قسم المحاسبة.

ويمكن تلخيص المستندات والسجلات لتدقيق المخزون في الشكل التالي:

الشكل 1: السجلات والمستندات الخاصة بتدقيق دورة المخزون

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ما سبق

د- إجراءات وخطوات تدقيق المخزون:

إجراءات تدقيق المخزون:

عند إجراء التدقيق على المخزون يجب إتباع ما يلي[1]:

- التحقق من أن مستويات التخزين يتم إعادة النظر بها بصورة منتظمة؛
- فحص الإجراءات المتبعة للإخبار عن البضاعة المتضررة والبطيئة للحركة والعديمة الفائدة ؛
- التحقق من أن تصريف مثل هذه البضائع يتم وفق الصلاحيات وبصورة صحيحة ؛

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 370.

– التأكد من انتظام الترحيل إلى السجلات المخزنية وأن ذلك يتم بدون تأخير؛

– التأكد من فحص بطاقات المواد في المخزن وأستاذ المخازن الفرعي وحسابات السيطرة ؛

– التأكد من أن القيود الاعتيادية في التسجيلات المخزنية المستمرة تتم بصورة صحيحة؛

– عندما يتم تسجيل القيمة بالإضافة إلى الكمية في سجل أستاذ المواد المخزنية يجب التأكد من إجراء المطابقة الدورية مع حساب السيطرة للمواد المخزنية ؛

– اختبار التسويات والقيود لتعديل الفروقات التي تظهرها المطابقات ؛

– اختبار صحة جمع السجلات المخزنية ؛

– اختبار صحة وكفاية إجراءات الجرد.

– خطوات تدقيق المخزون:

عند القيام بعملية تدقيق المخزون يجب إتباع ما يلي[1]:

– التحقق من ملكية المؤسسة للمخزون ويتم عن طريق فحص السجلات و المستندات التي تؤيد الملكية؛

– التحقق من وجود المخزون بملاحظة أو حضور عملية الجرد و إجراء الاختبارات على بعض الكميات للتأكد من جدية الجرد و مستوى جودة المخزون؛

– القيام بالتدقيق المستندي و الحسابي لكشوف الجرد و القوائم التحليلية المتعلقة به التأكد من مطابقة أسعار المخزون مع ما هو وارد بالقوائم المالية و أسلوب تقويم المخزون و عدم اختلافها مع أصول و قواعد المحاسبة حيث توجد طرق متعددة لتسعير المخزون؛

– إجراء المقارنات بين أرقام المخزون أول و آخر الفترة موضع التدقيق فالمخزون السلعي معرض أكثر من غيره من الأصول لأخطاء كبيرة كالتلاعب و السرقة و على المدقق الخارجي اختبار و سلامة عملية الجرد و تحديد الكميات؛

– تحقيق العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية العمومية موضع التدقيق؛

– الاستناد إلى شهادات من الغير و من إدارة الشركة عن البضائع التي في الطريق و الأمانات المدفوعة في المعارض و المخازن؛

– توافق الكميات الوارد بالقوائم مع مثيلاتها ببطاقات و حسابات الأصناف و الشهادات الوارد من الغير و التحقق من أن قوائم الجرد لا تتضمن سوى الكميات الفعلية الموجودة و التي تدخل في ملكية المؤسسة.

2– ماهية تدقيق دورة المشتريات:

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان ، الأردن، 2011، ص 80.

أ– تعريف إدارة المشتريات:

هي القوة البشرية أو الجهة المسؤولة عن توفير كل الاحتياجات المادية المناسبة للمنظمة، وذلك بالسعر والجودة والكمية المناسبة، ومن الأسواق المناسبة[1].

ب– أهمية وأهداف إدارة المشتريات: وتتجلى أهمية إدارة المشتريات فيما يلي[2]:

– تعد وظيفة الشراء هي المسؤولة عن توفير احتياجات المنشأة من مستلزمات العمل في الوقت المحدد؛

– تشكل قيمة المشتريات في المنشآت عموما جزءا كبيرا من الكلفة، فإذا لم تشترى بسعر مناسب، فإن ذلك سيجعل التكلفة مرتفعة عموما ويؤثر في ربحيتها؛

– كبر حجم المنشآت وتضخم نشاطها وتوسعه أدى إلى تزايد ما تحتاج إليه من المستلزمات كما ونوعا؛

– ندرة بعض المستلزمات وصعوبة توفرها في السوق.

وتتمثل أهداف إدارة دورة المشتريات في ما يلي:

– ضمان الحصول على الجودة المناسبة عند شراء المواد والسلع، وبالشكل الذي يتناسب مع العمليات الإنتاجية، وكذلك مهام التخزين؛

– توفير المواد والسلع والمستلزمات لضمان السير الحسن لعمليات الإنتاجية دون توقف أو إرباك؛

– توفير ما تحتاجه المؤسسة بأقل تكلفة، مع مراعاة الجودة والخدمة المطلوبتين؛

– منع تكرار الشراء الذي يؤدي إلى تراكم السلع والإسراف والتقادم.

ج– المستندات والسجلات الخاصة بدورة المشتريات:

تبدأ عملية فهم ودراسة نظام عملية الرقابة الداخلية للمشتريات من التعرف على طبيعة الحسابات والمستندات التي ترتبط بالمشتريات ومن أهمها[3]:

– طلب الشراء: وهو طلب فيه تفاصيل البضاعة المطلوبة ويقدم من القسم أو الدائرة لدائرة المشتريات.

– أمر الشراء: وهو خطاب موجه من دائرة المشتريات للبائع لشراء بضاعة أو الحصول على خدمات وفيه تفاصيل الطلب.

– تقرير الاستلام: وهو تقرير يبين تفاصيل البضاعة المستلمة من البائع من حيث الكميات والأصناف والحالة للبضاعة المستلمة.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1991،ص 85.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص90.

[3] هيثم الزغبي, محمد العدوان، إدارة المواد "مدخل حديث للشراء و التخزين"، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 212.

– **فاتورة البائع (فاتورة الشراء)**: وهي تستلم من البائع وتبين الأصناف والكميات المشحونة والأسعار والقيمة المطلوبة وشروط الدفع وتاريخه.

– **مستند الصرف**: ويبين القيمة المدفوعة وتاريخ الدفع والجهة المدفوع لها ومنه يتم التسجيل بشكل رسمي.

– **حزمة مستند الصرف كاملة**: وهي مجموعة من المستندات التي تتعلق بطلب الشراء وأمر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة البائع ومستند الصرف.

– **ملف الموردين الرئيسي**: ويحوي بيانات الموردين الرئيسيين الذين تم الموافقة على التزود بالبضائع والخدمات منهم.

– **ملف أوامر الشراء المفتوحة**: وهو ملف يتعلق بأوامر الشراء لبضائع مشتراة والتي لم تصل بعد.

– **ملف الاستلام** : ويحتوي على بيانات استلام البضاعة بالكميات.

– **ملف عمليات الشراء**: وهو ملف يتعلق ببيانات عن مستندات الصرف المقبولة والتي تخص مشتريات مستلمة.

– **الملفات المعلقة**: وهو ملف يتعلق بالعمليات التي لم تعالج بسبب رفضها من قبل الرقابة الحاسوبية المطبقة.

ويمكن تلخيص المستندات والسجلات لتدقيق المشتريات في الشكل التالي:

الشكل رقم (2): المستندات والسجلات الخاصة بتدقيق دورة المشتريات

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ما سبق

د– منهجية تدقيق دورة المشتريات:

– دراسة وفهم نظام الرقابة على المشتريات:

وذلك لتقدير مخاطر الرقابة وتشمل عادة هذه الإجراءات[1]:

- تحديث المعلومات حول الرقابة والتي تم الحصول عليها سابقا؛
- الاستفسار من الإدارة حول الرقابة على المشتريات؛
- الرجوع لدليل الإجراءات في العمل وسياسات الإدارة؛
- فحص المستندات والوثائق والسجلات لفهم إجراءات الرقابة والتأكد من مدى التطبيق؛
- ملاحظة تنفيذ الأنشطة وتطبيق الإجراءات؛
- توثيق ما تم التوصل إليه من فهم للنظام.

– تقدير مخاطر الرقابة الخاصة بدورة المشتريات:

ويتم ذلك من خلال عدة خطوات هي[2] :

– تحديد إطار للعمل لتقدير مخاطر الرقابة: فمثلا يقوم المدقق بتحديد العمليات في دور المشتريات ، ثم الأهداف للتدقيق وأنواع الإجراءات الرقابية ، ثم الاختبارات للرقابة ، فإذا أراد المدقق تحقيق هدف الوجود والحدوث فيقوم بالآتي :

- التحقق من توفر طلبات الشراء وأوامر الشراء ومستندات الاستلام؛
- توفر فواتير من الموردين تؤيد عملية الشراء؛
- التفويض المناسب في عمليات الشراء؛
- الفحص الداخلي للمستندات الخاصة بعمليات الشراء؛
- إلغاء المستندات المنتهية حتى لا تستخدم مرة أخرى؛
- التعرف على أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور في الرقابة؛
- الربط بين أنواع الرقابة وأوجه القصور مع أهداف التدقيق؛
- تقدير خطر الرقابة لكل هدف من خلال نقاط القوة والضعف فيه؛
- تحديد اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية؛
- تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمشتريات.

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص69.

[2] حمد راشد الغدير, إدارة الشراء و التخزين, دار زهران للنشر, عمان, الأردن, 1997، ص 55.

يمكن تخفيض الاختبارات التفصيلية بناءً على قوة نظام الرقابة الداخلية أو العكس ولذا من الضروري التوصل إلى فهم كافي لنظام الرقابة لتحديد مدى قوته أو ضعفه حيث أن ضعف نظام الرقابة الداخلية لن يكون مبرراً لتوسيع الاختبارات للرقابة ولن يؤدي لتخفيض الاختبارات التفصيلية.

3- ماهية تدقيق دورة المبيعات:

أ- تعريف وأهداف تدقيق إدارة المبيعات:

تعرف بأنها الجهة المسئولة عن القيام بأعمال التخطيط، التنفيذ والرقابة على برنامج البيع الشخصي المصمم للإنجاز وتحقيق الأهداف البيعية للمؤسسة[1].

وتتمثل أهداف تدقيق المبيعات في ما يلي:

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المبيعات[2]:

- تسجيل عمليات البيع بالدفاتر الخاصة، وبالقيم الصحيحة؛
- معقولية عملية البيع المسجلة في الدفاتر؛
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تم اعتمادها من الشخص المرخص له بذلك؛
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص كل عمليات دون أي نقص؛
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم شحنها فعلا لعملاء حقيقيين؛
- صحة التوجيه المحاسبي لعمليات البيع؛
- تسجيل عمليات البيع في الفترة المالية الخاصة؛
- صحة تسجيل تفاصيل وإجماليات عمليات البيع.

ب- المستندات والسجلات المتعلقة بدورة المبيعات: ان للمؤسسة مستندات وسجلات خاصة بدورة المبيعات، ومنها ينطلق عمل المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية بناءا على الوظائف وهي على النحو التالي[3]:

[1] زهار سهام، المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة المبيعات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2013، ص 49.

[2] عيسى حفصية، بابا خويا ربيحة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2014، ص 38.

[3] نفس المرجع، ص 39.

– **تشغيل طلب الزبون:** ترتكز دورة المبيعات على نقطة بداية تكمن في طلب الزبون لشراء البضاعة، وهذا الأخيرة عبارة عن عرض مقدم من الزبون لشراء بضاعة معينة بسعر معين، وإذا ما جارت الأمور بشكل طبيعي يجب أن يتبع هذا الطلب تحرير أمر بيع بضاعة من جانب المؤسسة البائعة.

– **منح الائتمان للزبون:** قبل أن يتم شحن البضاعة للزبون، يجب أن يقوم موظف مسؤول بالموافقة على منح الائتمان للزبون، طالما كان طلب الشراء وأمر البيع يتضمنان إيضاحا بأن البضاعة مباعة على الحساب.

– **شحن البضاعة للزبون:** عند شحن البضاعة للزبون تنتقل ملكية البضاعة المباعة له لدرجة أن الكثير من المؤسسات تعترف بإيراد المبيعات عند إتمام هذه النقطة، حيث يتم إعداد مستند الشحن يدويا أو أليا، اعتمادا على معلومات أمر البيع ومستند الشحن هو أساس إعداد فاتورة الشحنة من أصل أو أكثر من صورة، والتي بناءا عليها يتم إثبات تخفيض مخزون البضاعة في ظل نظام الجرد المستمر.

– **إعداد الفاتورة:** من خلال الأقسام الأخرى يكون قسم المحاسبة قد استلم نسخة من أمر البيع ونسخة من مستند الشحن، وبناءا على ذلك يستطيع أن يعد فاتورة البيع وترسل النسخة الأصلية للزبون مع إشعار التحويل ويحتفظ القسم بنسخة لديه وتحتوي عادة الفاتورة على وصف لكمية البضاعة المباعة والسعر بم في ذلك قيمة الشحن والتأمين، تستخدم فيما بعد ذلك للتسجيل من خلالها في يومية المبيعات وحسابات الزبائن، كما تعتبر الفاتورة من

أهم المستندات والتي يتم إعدادها في قسم المحاسبة، من أهم المستندات والسجلات المرتبطة بوظيفة إعداد فاتورة وتسجيل المبيعات ما يلي:

– يومية المبيعات؛

– فاتورة المبيعات؛

– تقرير ملخص المبيعات: ملف أستاذ مساعد الزبائن؛

– ميزان مراجعة حسابات الزبائن؛

– البيان الشهري.

– **تشغيل المردودات و مسموحات المبيعات:** عادة ما تعد المؤسسات التجارية كشفا بمردودات ومسموحات المبيعات أو ما يعرف بتقرير البضاعة المرتدة والتخفيضات بالمسموحات للزبائن، ثم تعد مذكرة دائنة بقيمة المردودات والمسموحات تستخدم في تسجيل هذه العمليات في يومية مردودات ومسموحات المبيعات وأستاذ مساعد الزبائن.

– **اعتماد الحقوق المعدومة والحقوق المشكوك فيها:** من الوظائف الإدارية المرتبطة بدورة المبيعات النظر في الحقوق المستحقة على الزبائن والتي قد لا تحصل والحقوق التي لا يرجى تحصيلها بالمرة ويتطلب الأمر في هذا الشأن مايلي:

– أن يعد مستند في صورة محضر، من أصحاب السلطة والمسؤولية المختصين يتم بموجبه اعتماد تحويل كل أو بعض رصيد الزبون إلى حقوق مشكوك في تحصيلها؛

– أن يكون هناك توثيق للحقوق التي تقرر اعتمادها، مثل حكم المحكمة بإشهار وإنهاء تقليص الزبون؛

ويمكن تلخيص المستندات والسجلات لتدقيق المشتريات في الشكل التالي:

الشكل رقم (3) : المستندات والسجلات الخاصة بتدقيق دورة المبيعات

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ما سبق

ج– التدقيق الداخلي لدورة المبيعات: يعتبر التدقيق الداخلي كأداة من أدوات الرقابة الداخلية، وكوسيلة لدعم كفاءة المراجعة الخارجية وبالأخص مراجعة وظيفة المبيعات لحساسية هذه الوظيفة بالنسبة للمؤسسات ولكثرة الثغرات وإمكانية وقوع الاختلاسات ومن أهم أنواع التدقيق الداخلي للمبيعات[1]:

التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة والتحقق من المبيعات: تدخل البضاعة التامة بإذن دخول، وبتحقيق المراجع من وجود رقابة كافية على أذونات الدخول، وأن المسجل في بطاقات الصنف كبضاعة داخلة يطابق ما هو مسجل في أستاذ المخازن وبفحص المراجع الداخلي أذونات الدخول عن فترة معينة.

وفي حالة صرف البضاعة من المخزن، فإن المراجع الداخلي يتأكد من استنزال الكميات المباعة بفحص نظام الاستنزال للبضاعة من المخزن، وأنها سجلت في تاريخ خروجها وليس هناك تأخير في تسجيل العمليات بحيث يتماشى تسجيل البيع في الدفاتر المالية من دفاتر المخازن مع بطاقات الصنف.

وعلى المراجع أن يتأكد من أن الأرصدة بعد الإضافة والخصم للكميات في بطاقات الصنف تتماثل مع الأرصدة في حسابات المخازن وتطابق الاختبار المادي للكميات عندما يتم الجرد المادي للبضاعة بالمخزن .

إذا كانت البضاعة ترسل كعينات من العملاء بدون قيمة، فإن على المراجع أن يفحص الإجراء المتبع لإرسال العينات بحيث يتأكد من اعتماد العينات المجانية بواسطة مسؤول لا يرتبط بالمخازن و لا بحساب العملاء وهناك

[1] عيسى سمية، باباحويا ربيعة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

مستندات داخلية ملائمة ترتبط بتنظيم الدورة المستندية لهذه العملية، وتحمل أرقاما متسلسلة وأن هناك اعتماد من المسؤول عنها.

سابعا – الرقابة الداخلية على التدقيق التشغيلي:

1– الرقابة الداخلية على المخزون:

هناك الكثير من نقاط الرقابة و التي يجب أخدها بعين الاعتبار وذلك لغرض أحكام الرقابة على المخزون من أهمها[1]:

– أوامر شراء البضاعة يجب أن يكون مصدقا عليها من شخص أو من جهة محددة وذلك بعد المفاضلة بين العروض الأسعار إن أمكن ذلك؛

– مشتريات أي نوع من البضاعة سواء كانت مواد خام أو سلع تامة يجب أن تكون بناء على الحاجة ها وفقا لسياسة الطلب الأمثل؛

– متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام المتفق عليها من قبل موظف مختص بذلك بإدارة المشتريات؛

– التأكد من وجود كمية البضاعة و مطابقتها للمواصفات قبل إتمام عملية الدفع للموردين بناء على محضر الاستلام؛

– فحص ومراجعة قائمة الحساب المرسل من الموردين من حيث الأسعار و المواصفات و الشروط المتفق عليها والدقة الحسابية وذلك قبل الدفع النهائي؛

– أحكام الرقابة على مردودات المشتريات بحيث يتم التصديق عليها من قبل شخص مسؤول، والتأكد من المعالجة المحاسبية؛

– إتباع نقطة إعادة الطلب وسياسة مخزون الأمان؛

– حماية البضائع في المخازن من السرقة والفساد والتلف، وكذلك من السحب غير المسؤول من قبل موظفي المؤسسة واستخدام نظام بوابات التفتيش؛

– إتباع نظام بطاقات الصنف لبيان الوارد و المصروف والرصيد من كل صنف من أصناف البضاعة نظام الجرد المستمر على أن يتم تعديل هذه البطاقات بناء على محاضر الاستلام وعلى أذونات الصرف؛

– إجراء جرد فعلي للمخازن و مقارنته مع ما هو مسجل بالدفاتر ومن ثم عمل أي تسويات لأي فروقات قد تظهر؛

– عدم صرف أي بضاعة من المخازن إلا بناء على إذن صرف مصدق عليه؛

– كل العمليات التي تتم بالمخزن من استلام والصرف يجب أن تكون الشؤون المالية على علم بها وذلك لإثباتها في الدفاتر أولا بأول.

2– الرقابة الداخلية على المشتريات:

وتتعلق بكافة الوسائل والطرق والإجراءات ووسائل القياس التي يتم وضعا من قبل الإدارة لتحقيق أهداف الرقابة الأساسية (الدقة المحاسبية وحماية الأصول وتحقيق الكفاءة والفاعلية وتشجيع الالتزام بتعليمات الإدارة) من خلال[1]:

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 377.

أ- إيجاد عدد من الوظائف الأساسية لدورة المشتريات:

- وظيفة عملية الشراء ومعالجة أوامر الشراء: وهي تتعلق بطلب الشراء وأمر الشراء وتشمل عدة أمور:

- تحديد قائمة الموردين المعتمدين للتعامل معهم تجنباً لإضافة موردين وهميين ويتم ذلك بشكل محوسب؛

- وجود تفويض بإعداد طلب الشراء من قبل جهات محددة فقط وأمر الشراء بناءً على طلب الشراء وتعطى صلاحية ذلك لدائرة المشتريات فقط وتعد هذه الأوامر بناءً على طلبات الشراء المقبولة ووفق سياسة المؤسسة؛

ب- وظيفة استلام البضائع وحفظها: وهذا يشمل الاستلام والحفظ وإعادة البضائع التي لا تطابق المواصفات للبائع حيث يقوم موظف الاستلام باستلام البضاعة ومطابقة وصف البضاعة مع أمر الشراء (بدون الكميات) ويقوم بعدها وفحصها للتأكد من سلامتها ثم بعد ذلك يعد تقرير الاستلام للبضاعة والذي يكون مرقماً ويؤيد حدوث عملية الشراء وإثبات الالتزام على المنشأة ، وتتم بعد ذلك عملية خروج البضاعة للدائرة التي طلبتها بمستند صرف بضاعة ، وتمثل عملية استلام البضاعة دليل على اكتمال عملية الشراء ، ومن الضروري الفصل بين وظيفة حماية البضاعة المستلمة عن باقي وظائف الشراء لتقليل مخاطر التلاعب والسرقة.

ج- وظيفة تسجيل الالتزامات: وتتم عملية التسجيل من واقع الفاتورة التي تستلم من البائع أو المورد وتتم بعد ذلك عملية المسائلة عن العمليات المسجلة ومتابعتها .

د- تسديد قيمة البضاعة المشتراة: ويتم ذلك بعد تحضير وإعداد كشف بحسابات الدائنين حسب تاريخ الاستحقاق وإعداد الشيكات للسداد حسب شروط السداد أو الاتفاق مع المورد.

3- الرقابة الداخلية على المبيعات: تشمل الرقابة الداخلية جوانب مختلفة للرقابة على المبيعات التي هي كما يلي[2]:

أ- تحليل المبيعات الفعلية: تتناول رقابة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقا للسياسات والطرق التي اتبعت لتحقيق حجم المبيعات المخطط وبنفقة توزيع مناسبة وتتم الرقابة على المبيعات عن طريق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات والتي قد تظهر التباعد عن الأهداف التي حددت في موازنة البيع، لهذا فإن متابعة الأداء الفعلي للبيع مع أرقام موازنة المبيعات أمر ضروري لتحقيق رقابة على نشاط البيع.

ب- خروج البضاعة من المخازن: تتناول الرقابة على المبيعات أيضا خروج السلع المباعة من المخزون، لا تخرج البضاعة من المخزن للبيع إلا إذا تحققت عملية البيع عن طريق إدارة البيع وهي تتلقى طلب الشراء من الزبون وتتأكد من وجود الاعتماد بالبيع الائتماني ومن وجود كمية السلع المطلوبة وسعر البيع، تراجع كل الفاتورة بتفاصيل عملياتها الحسابية وترسل صورة لإدارة المخازن ولإدارة الحسابات والتكاليف وصورة خلية من الأسعار وإذن خروج بضاعة بالكميات المصرح بخروجها من المخزن لإدارة البضاعة الخارجة ومراقبة البوابة.

---

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 270.

[2] عيسى حفيصة، بابا خويا رييحة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

ج- خروج البضاعة المباعة من المخزن: بناءا على فاتورة البيع وإذن خروج البضاعة تعد المخازن البضاعة تمهيدا لإرسالها إلى إدارة البضاعة الخارجة وعند خروج البضاعة يسجل قيد على بطاقة الصنف يظهر التاريخ والكمية الخارجة والرصيد وتعد الملخصات للمقارنة مع قوائم المخزون وحسابات المخازن.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تقييم الأداء

أولا- ماهية الأداء :يعد الأداء مفهوما هاما بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية، فضلا من كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات، والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه، فالجميع يبحث عن الارتقاء بأداء مؤسساتهم[1].

1- تعريف الأداء: هناك عدة تعاريف للأداء نذكر منها:

- الأداء هو النتائج المحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها و التأثيرات الخارجية و استغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها[2].

- ويعرف أيضا على أنه محصلة قدرة المؤسسة على استغلال مواردها كافة و توجيهها نحو تحقيق أهدافها، فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة و هو المرأة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة.

[1] عداي حسين فلاح حسين، الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 235 .

[2] بوقرة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص 74 .

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الأداء هو: قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف الموضوعة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها[1].

2- أبعاد الأداء: هناك أربعة أبعاد يشتمل عليها الأداء[2]:

أ- البعد الاقتصادي: والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين و الزبائن والموردين و تكتسب ثقتهم، ويقاس هذا بالقوائم المالية.

ب- البعد التنظيمي: ويقصد به الطرق و الكيفيات التي تعتمد عليها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، و يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس الفعالية التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، ويتعلق هذا القياس مباشرة بالهيكلة التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية.

ج- البعد الاجتماعي: يشير هذا البعد إلى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم ، لأن مستوى رضا العميل يعتبر مؤشر على وفاء الأفراد لمؤسساتهم، وينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد في المنظمة.

د- البعد البيئي: و الذي يرتكز على المساهمة الفاعلة في تنمية وتطوير بيئة المؤسسة .

3-مكونات الأداء: إن مصطلح الأداء يتكون من مكونين هما الكفاءة و الفعالية أي أن المؤسسة تتميز بالأداء و التي تجمع بين عاملي الكفاءة والفعالية[3] .

الفعالية: تعرف على: أنها قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

كما تعرف على أنها: مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها التي قامت من أجلها و التي تشمل أهداف طويلة المدى و متوسطة المدى وقصيرة المدى.

الكفاءة: هي النسبة بين النتائج المحققة و الموارد المستخدمة، أي النسبة بين المدخلات والمخرجات.

وعرفت على أنها "الاستخدام الأمثل للموارد البشرية و المالية المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج أو المخرجات".

4- أنواع الأداء: ويمكن تحديدها في أربعة أشكال : حسب معيار المصدر، حسب معيار الشمولية، حسب المعيار الوظيفي حسب معيار الطبيعة[4].

---

[1] وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2010، ص 40.

[2] مؤمن شارف، دور الإدارة بالعمليات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2011، ص 51 .

[3] Bernard MARTORY, Daniel CROZET, **Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances**, Dunoud, 6e edition, Pris, 2005, p165.

[4] كاروس أحمد، ادارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء و فعالية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص 75 .

أ- حسب معيار المصدر: حسب هذا المعيار يقسم الأداء في المنظمة إلى أداء داخلي وأداء خارجي

الأداء الداخلي: و يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من موارد ويتكون من:

الأداء البشري: وهو أداء أفراد المؤسسة الذي يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.

الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة و استخدام الموارد المالية المتاحة.

الأداء الخارجي: وهو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لانخفاض سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد و اللوازم والخدمات.

ب- حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي

الأداء الكلي: يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة.

الأداء الجزئي: على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى، وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة[1].

ج- حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار وبشدة بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف التالية: وظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة الأفراد، وظيفة التسويق ، وظيفة التموين[2].

أداء الوظيفة المالية :يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة .

[1] نفس المرجع، ص 76.

[2] نفس المرجع، ص 77.

أداء وظيفة الإنتاج :يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها بمزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبيات.

أداء وظيفة الأفراد :قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة فضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم، فلكي تضمن المؤسسة بقائها يجب أن توظف أفراد أكفاء وذوي المهارات العالية وتسيرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله، يتجلى أداء وظيفة الأفراد من خلال مجموعة من المؤشرات والمعايير يمكن ذكر منها المجموعة التالية :

- عائد الأفراد؛

– عدد الحوادث والإجراءات التأديبية التي كلما قل عددها دل ذلك على الأداء الجيد؛

– **الغيبات**: ويقصد بها فقدان المواظبة على العمل الذي يشترط الحضور إلى مكان العمل؛

– **علاقات أرباب العمل والنقابات** : ويمكن تفسير هذا المعيار بعدد الإضرابات الحاصلة داخل المؤسسة، وانعدام الإضراب يعكس الجو الملائم الذي توفره المؤسسة لمستخدميها.

أداء وظيفة التموين :يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

5– العوامل المؤثرة في الأداء: إن الأداء يتعرض للعديد من العوامل الداخلية والخارجية :

أ– العوامل الخارجية: وهي تشير إلى تلك العوامل التي تقع خارج سيطرة المؤسسة وعلى الإدارة الواعدة أن تتنبه لما حولها من المتغيرات، إيجابية كانت أو سلبية، وتتنبأ وتعمل على مواجهتها والتكيف والتعايش معها، وتتضمن هذه العوامل[1]:

– **البيئة السياسية**: والتي تنعكس في طبيعة النظام السياسي والسياسة الخارجية ومدى الاستقرار السياسي.

– **البيئة القانونية**: وهي تتمثل أساسا في مدى مرونة الأنظمة والتشريعات السائدة في المجتمع، وتؤثر بدرجة كبيرة على عمل الإدارة. والأوضاع السياسية هي التي تشكل التوجهات القانونية وتضع قوانين وقيود على عمل وأداء المؤسسة.

– **البيئة الاقتصادية**: وهي تتمثل أساسا في

[1] السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قسنطينة، 2011، ص48 .

– طبيعة النظام الاقتصادي السائد في الدولة؛

– الاستقرار الاقتصادي والذي ينعكس في مدى قدرة المؤسسة على التجاوب مع المتغيرات الاقتصادية في مجال استقرار الأسعار والتضخم؛

– النظام البنكي والسياسات المالية وهيكل الأسواق؛

– ندرة المواد الأولية أو قلتها وتوزيعها الطبيعي وحالات المنافسة السائدة؛

– **البيئة الاجتماعية والثقافية:** وتتمثل في العادات والتقاليد الموروثة، النزاعات الفردية في المجتمع ،مستوى التعليم ودرجة الأمية، أنواع برامج التعليم الفني والمهني المعمول بها، توجه وخلفية الملتحقين بالمعاهد الفنية والتدريب المهني ومدى تطابق التخصصات مع الاحتياجات والمهارات المطلوبة

– **البيئة التكنولوجية:** وهي تعني مجموع المتغيرات التي يستعملها الأفراد للسيطرة على المتغيرات البيئية المحيطة، وتتجسد في الاختراعات والتجديدات في السلع والخدمات والوسائل والعمليات ودرجة تعقد التكنولوجيا المستخدمة.

ب– العوامل الداخلية: وهي تمثل مجموع العوامل التي تخضع لإدارة وسيطرة المؤسسة وهي متعددة ومتنوعة أهمها[1]:

– **المورد البشري:** وهو يشكل أهم مورد في المؤسسة باعتباره العامل الديناميكي المؤثر في جميع عمليات الإنتاج و المتحكم في مختلف العوامل الأخرى، فعملية اتخاذ القرار و النشاطات التي يؤديها الإنسان في المؤسسة هي التي تحدد جودة وكمية الإنتاج، فالإنسان هو الذي يرسم الأهداف هو الذي يحققه.

– **الإدارة:** فالإدارة مسؤولية كبيرة في استخدام الفعال لجميع الموارد التي تقع تحت سيطرة المؤسسة، ويقال أن أكثر من 75% من زيادة معدلات الأداء تعتمد أساسا على أساليب الإدارة، حيث تؤثر على جميع الأنشطة الخاصة

بالتخطيط، التنسيق، القيادة، الرقابة، لذلك فان ضعف أو تقصير لأي دعامة إدارية يكون سببا في عجز وتفويض كفاءة و فعالية الإدارة ككل.

– **التنظيم:** ويشمل على توزيع وتحديد المهام والمسؤوليات من تقسيم العمل وفقا للتخصصات والسيطرة و التنسيق، إذ أن درجة الموازنة في التنظيم وإحداث التغييرات اللازمة وفقا للمستجدات الجديدة في نظم وأساليب العمل والتوظيف ومنظومة الحوافز والتنمية والتدريب من شأنه أن يؤثر كثيرا على الأداء وتحقيق الأهداف بمستويات عالية من الكفاءة، ونظرا لعدم وجود تنظيم أو نظم جديدة تعمل بكفاءة و عالية، ونظرا لعدم وجود تنظيم تعمل بكفاءة عالية تحت جميع الظروف والمتغيرات.

– **بيئة العمل:** توجد عناصر عديدة تحيط بالفرد أثناء تأديته لوظيفته وهو ما يعرف بمكونات البيئة الداخلية من علاقات اجتماعية، نظام الحوافز، الاتصال ...الخ كل هذا له تأثير بالغ الأهمية على السلوك الأدائي للمورد البشري ومنه على أداء المؤسسة ككل.

[1] السعيد عبد الرزاق بن حسين،" اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 ، ص 14.

– **طبيعة العمل**: تشير إلى أهمية الوظيفة التي يقوم بها الفرد، مقدار العمل، فرص النمو و الترقية المتاحة، مستويات الإشباع المترتبة على الوظيفة، حيث كلما ازدادت درجة التوافق بين الفرد و العمل الذي يؤديه ازدادت دافعتيه وولاؤه للمؤسسة و بالتالي للإنتاجية و الأداء.

ثانيا– ماهية تقييم الأداء:

1– تعريف تقييم الأداء: هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء نذكر منها:

يعرف تقييم الأداء على أنه: التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة من خلال مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة منها[1] .

ويعرف تقييم الأداء على انه: مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة سواء على مستوى مراكز الربحية أو الوحدة الاقتصادية، وذلك للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفعالية وطبقا للمعايير الفنية والاقتصادية المحددة مسبقا[2].

ويعرف أيضا على أنه هو عملية منهجية دورية لتقييم الأداء الوظيفي والإنتاجية لموظف ما بالرجوع لمعايير موضوعة سلفاً ولأهداف المنظمة[3].

2– أهداف وأهمية تقييم الأداء: تتعدد الأطراف التي تقوم بعملية التقييم، فقد يقوم بها المسير داخل المؤسسة أو مكتب دراسات خاص أو البنكي الذي يجري دراسة مسبقة قبل إقراض زبونه المال، حتى يتأكد من قدرته على سداد الديون، فلكل طرف أهدافه الخاصة إلا أن أهداف عملية التقييم تتمثل عموما فيما يلي[4]:

– تسمح عملية تقييم الأداء باختبار مدى استغلال الموارد المتاحة والمتوفرة داخل المؤسسة بشكل فعال وفق الأهداف المسطرة؛

– اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تفادي الفوارق الناتجة عن سوء التسيير في المستقبل، والتي تظهر بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المرتقبة؛

– يساعد نظام تقييم الأداء السليم الذي يتميز بالشمولية والاستمرارية و المرونة أعضاء المؤسسة على العمل بجدية مستقبلا، وذلك من خلال إبراز نقاط القوة ومحاولة تفادي نقاط الضعف؛

---

[1] شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2008، ص 103.

[2] اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قرارتها، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008، ص 24.

[3] https://ar.wikipedia.org/wiki 10/04/2017 at 17:26 .

[4] MICHEL GERVAIS, Contrôle de gestion, Paris: Edition Economica, 1997, p. 104.

– التمكين من إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل المؤسسة لتحديد المجالات التي تجري فيها التحسينات؛

– التحقق من أن الإنجاز الفعلي كان وفقا للأهداف والخطط الموضوعة؛

– التأكد من أن الإنجاز الفعلي قد تم بكفاءة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.

وتكمن أهمية تقييم الأداء فيما يلي [1]:

– يساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛

– يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها وكذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها؛

– مساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم؛

– يعتبر تقييم الأداء أهم الركائز التي تبنى عليها عملية المراقبة؛

– يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات و حلها و معرفة مواطن القوة و الضعف في المؤسسة؛

– يعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة؛

– اختبار مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعة باستخدام البيانات المالية و الإحصائية.

رابعا– القواعد الأساسية لتقييم الأداء: وتتمثل فيما يلي[2]:

1– تحديد الأهداف: هي الخطوة الأولى في عملية تقييم الأداء لذا يجب على المؤسسة تحديد أهدافها ودراستها قصد التعرف على مدى دقتها وواقعيتها، ولا يقتصر الأمر على الهدف العام للوحدة الاقتصادية إنما تتوسع لتشمل جميع الأهداف التفصيلية لها، والتي تصنف إلى أهداف قصيرة المدى وبعيدة المدى وأهداف رئيسية وأخرى فرعية.

2– وضع الخطط التفصيلية لإنجاز العمل: بعد تحديد الأهداف الواجب تحقيقها مستقبلا، يتم وضع الخطط التفصيلية للعمل لكل مجال من مجالات النشاط، بحيث تعكس السياسات الخاصة بالموارد اللازمة وكيفية الحصول عليها من ناحية، ومن ناحية أخرى يتم تحديد الكيفية التي تستخدم بها تلك الموارد بشكل يحقق أقصى عوائد ممكنة.

3– تحديد مراكز المسؤولية: حيث يتم وضع لكل قسم من أقسام المؤسسة مسؤول خاص من أجل الرقابة والإشراف في عملية تقييم الأداء هنا تتطلب إيضاح اختصاصات كل من مركز مسؤولية، وكذلك تبيان العلاقات

[1] سناء مسعودي، تقيم الأداء المالي للبنوك التجارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ما ستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة حمه لخضر الوادي، 2014، ص 28 .

[2] سناء مسعودي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

التنظيمية التي تربط هذه المراكز ببعضها البعض، ومدى تأثير نشاط كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى ، كما يسهل ركن تحديد مراكز المسؤولية في عملية الكشف عن الانحرافات وتفسيرها بغرض التعرف على أسبابها والمراكز المسؤولة عنها.

4- تحديد مؤشرات واضحة للأداء: وتتمثل في تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية بأكملها أو على مستوى مراكز المسؤولية فيها، وهي أكثر صعوبة في الوقت نفسه وهذا في ظل وجود عدة معايير تؤخذ بعين الاعتبار عند المفاضلة بينها، مثل وجوب تحديد ماهية المعايير المختارة كذلك، اختيار المعايير المناسبة لدراسة مستوى الأداء ، كما تختلف هذه المعايير من وحدة لأخرى وهذا حسب طبيعة نشاط كل وحدة.

المطلب الثالث: ارتباط التدقيق التشغيلي بتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

يتمثل الارتباط بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة من خلال ثلاث محاور[1]:

المحور الأول: التدقيق المالي

مثل هذا المستوى من التدقيق فحص وتدقيق العمليات المالية التي تمت خلال الفترة والتي تتعلق بنشاط المؤسسة، . ويحقق هذا المستوى من التدقيق بصفة عامة الرقابة المالية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة حيث يتضمن العناصر التالية:

- تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعة قد تم الالتزام بها والعمل على أساسها وعدم مخالفتها أو الخروج عنها؛

- تحديد ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية قد أعدت بصورة موضوعية وتعرض البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة؛

- التحقق من مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة؛

المحور الثاني: تدقيق الكفاءة

ويمثل هذا المستوى من التدقيق مرحلة متطورة عن التدقيق المالي ويتضمن تدقيق وفحص جوانب الاقتصاد والكفاءة في إدارة الأنشطة المختلفة إلى جانب التدقيق المالي، ويتحقق هذا المستوى من التدقيق عندما يأخذ المدقق في الاعتبار تنفيذ برنامج تدقيقه التشغيلي الشامل العناصر التالية:

- تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الإدارية والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري في التنظيم؛

- التحقق من أن المنافع التي تعود على المؤسسة من وراء استخدام هذه الموارد تفوق بكثير تكاليف استخدامها؛

[1] بوقرة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010 ص 128

– تحديد ما إذا كانت المؤسسة قد دبرت مواردها المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية؛

المحور الثالث: تدقيق الفعالية

حيث تعطي عملية تدقيق الفعالية النتائج والأهداف النهائية، والتي تتضمن العناصر التالية:

– تقييم الأداء النهائي للمؤسسة باستخدام معدلات ومعايير أداء محددة من قبل، لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها؛

– تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت بكفاءة أي بأقل تكلفة ممكنة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من خلال هذا البحث سيتم التطرق إلى مجموعة من الدراسات السابقة و التي لها علاقة مباشرة و غير مباشرة بموضوع الدراسة و هذا من اجل توضيح التوجه الذي سلكته هذه الدراسات السابقة و ما ستسلكه هذه الدراسة.

المطلب الأول: دراسات وطنية

1– دراسة عبد الرحمان بابنات : بعنوان دور المراجعة في التأهيل الإداري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الأغواط مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير جامعة عمار ثليجي الأغواط سنة 2005، تمحورت إشكاليتها في كيفية مساهمة المراجعة الإدارية في التأهيل الإداري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؟

وتهدف إلى إيجاد علاقة بين المراجع ودعمها لتأهيل المؤسسات الصناعية خاصة الصغيرة والمتوسطة، وذلك بتسليط الضوء على حسن استغلال موارد المؤسسة المختلفة و كيف يتم استغلالها بكل كفاءة وفعالية بما يحقق لها الاستمرارية والقدرة على المنافسة من خلال معالجة نقاط الضعف وتقوية نقاط القوة، و لقد قسم الباحث لمعالجة هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل لدراسة الحالة، الفصل الأول تحت عنوان مدخل إلى المراجعة، أما الفصل الثاني فهو تحت عنوان التأهيل ورفع القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، أما الفصل الثالث فخصص لدراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط، كما كانت عينة الدراسة الحالة لمؤسسة مطاحن الأغواط ، عن طريق اعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي بالإضافة إلى الاستبيان وتحليله عن طريق spss، و النتائج المتوصل إليها في الدراسة هي: أن المراجعة الإدارية عبارة عن مكمل للتأهيل الإداري , كما أوضحت الدراسة الميدانية أنه لابد بالاهتمام بالتأهيل الإداري للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالجزائر لأنها تعاني من مشكل في أداء إدارتها و يجب على هذه المؤسسات إذا أرادت منافسة المؤسسات الأجنبية و الولوج إلى السوق العالمية تكييف أنظمتها وهياكلها وهذا ما يميز عمل المراجع، إضافة إلى جهود الدولة والإدارة السياسية لذلك بتأهيل كل قطاعات الاقتصاد الوطني، اقتصرت دراستنا على التدقيق التشغيلي الإداري بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على دور المراجعة في التأهيل الإداري ومتطلباته، بالإضافة لذلك تم إسقاط مراجعة التأهيل الإداري على واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال مطاحن الأغواط، بينما دراستنا اعتمدت على تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وألحقت بإسقاط ميداني بمؤسسة الأنابيب من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين والإداريين وصناع القرار.

2- دراسة كاروس أحمد: بعنوان تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة دراسة حالة: المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة الجزائر3 سنة 2011، تمحورت إشكاليتها: ما مدى مساهمة تصميم إدارة المراجعة الداخلية في تحسين أداء وفعالية المؤسسة؟

وتهدف إلى أطهار أهمية ودور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء و الفعالية في المؤسسة، وذلك من خلال إعطاء صورة وواضحة وكافية عن مفاهيم، الأهداف، مجالات تطبيقها، محاولة تحديد الإطار العلمي للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة، عرض و إبراز وكيفية تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لمعايير ممارستها والتي وضعها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخلين، و لقد قسم الباحث لمعالجة هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول، ثلاثة فصول في نظري وفصل لدراسة الحالة، الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للمراجعة الداخلية ، أما الفصل الثاني فهو تحت عنوان الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية ، أما الفصل الثالث تحت عنوان تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية، أما الفصل الرابع فخصص لدراسة حالة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة، كما كانت عينة الدراسة الحالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة ENAMC ، عن طريق اعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي بالإضافة إلى المنهج التاريخي بالإضافة إلى الملاحظة والمقابلات و الاستعانة إلى مجموعة من الوثائق و الملفات و التقارير الداخلية، و النتائج المتوصل إليها في الدراسة: المراجعة الداخلية وظيفة يؤديها موظفون داخل

المؤسسة وتتناول فحصا انتقاديا للإجراءات و السياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها ومن سلامة مقومات الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة حيث تسعى إلى تحقيق الإشراف و الرقابة الإدارية في المؤسسة وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستولى الوحدات التنظيمية الداخلية حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة، تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل على الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وأهم التوصيات في هذه الدراسة هي: ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات عمل خاصة بها وأخرى ترتبط بشخص المراجع الداخلي، ضرورة اعتماد معايير ترتبط بالتقرير الصادر عن المراجع الداخلي بمختلف أرائه الممكنة ووفق نمط واحد وبعناصر محددة ودقيقة ينبغي أن ترد في هذا التقرير، اقتصرت دراستنا على التدقيق التشغيلي الإداري بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة ، بالإضافة لذلك تم إسقاط تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة من خلال المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ، بينما دراستنا اعتمدت على تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وألحقت بإسقاط ميداني بمؤسسة الأنابيب من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين والإداريين وصناع القرار.

3- دراسة أمان الله وجدان مارية: بعنوان أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة لمؤسسة سونا طراك خلال فترة 2015، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق ومراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2015، تمحورت اشكاليتها في ما مدى تأثير التدقيق الداخلي على أداء المؤسسات الاقتصادية في منطقة حاسي مسعود؟

وتهدف إلى تشخيص واقع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة وإظهار مدى فعاليتها بالنسبة للمؤسسة في العملية التسييرية والرقابية ،إبراز أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونا طراك باعتبارها أداة فعالة بها، إظهار الأعمال التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلي و مدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف

المديرية العامة للمؤسسة، و لقد قسم الباحث لمعالجة هذا الموضوع إلى فصلين ، فصل نظري وفصل لدراسة الحالة، في الفصل الأول: "أدبيات نظرية و تطبيقية للدراسة" تطرقنا في المبحث الأول إلى الأدبيات النظرية، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة في الفصل الثاني" :الدراسة الميدانية "خصص لدراسة إحصائية من خلال تحليل نتائج الاستبيان،كما كانت عينة الدراسة الحالة لمجمع سونا طراك، عن طريق اعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي بالإضافة إلى الاستبيان وتحليله عن طريق spss، و النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة نذكر منها: تقارير التدقيق الداخلي بالمؤسسة تسمح باكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، و يتم من خلالها وضع توجيهات يتم الاعتماد عليها في معالجة الأخطاء وتحسين الإجراءات في مختلف الوظائف الإدارية، تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بدور مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية و هو ما يؤثر على أداء المؤسسة، يؤثر التدقيق الداخلي على الإجراءات و المهام الإدارية داخل المؤسسة، والتوصيات التي خرجت بها الدراسة: محاولة إعطاء أهمية كبيرة لاستقلالية وظيفة التدقيق عن باقي الوظائف في المؤسسة من اجل المصداقية في أداء مختلف المهام، على الإدارة العليا وضع برنامج

لعملية التدقيق الداخلي بشكل مستمر ويتم إعلام الموظفين به و تطبيقه بشكل صارم، اقتصرت دراستنا على التدقيق التشغيلي الإداري بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة، بالإضافة لذلك تم إسقاط أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة من خلال مؤسسة سوناطراك، بينما دراستنا اعتمدت على تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وألحقت بإسقاط ميداني بمؤسسة الأنابيب من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين والإداريين وصناع القرار.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1- –دراسة يوسف سعيد يوسف المدلل : بعنوان دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية, رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل كية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة سنة 2007، وتمحورت الإشكالية في: هل أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بالدور المنوط لها في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ؟

وتمثلت أهداف الدراسة في التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة كمدخل لتوسيع الشفافية والمسؤولية والمحاسبة والإفصاح وتقسيم أداء الإدارة ودور ذلك في ضبط الأداء المالي والإداري ، والتعرف على دور التدقيق الداخلي في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وفي إدارة ودعم نظم إدارة المخاطر ودرجة الاستقلالية الممنوحة للتدقيق الداخلي، ولقد تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول، الفصل الأول : الإطار العام للبحث أن الفصل الثاني تطرق إلى التدقيق الداخلي والمعايير التدقيق أما الفصل الثالث : دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء والفصل الرابع : الطريقة والإجراءات وهي دراسة تطبيقية في تحليل الاستبانة ، أما الفصل الخامس عبارة عن نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها، و المنهج المستخدم هو المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى القوائم المالية وتحليلها و النتائج

المتوصل إليها في الدراسة: أن هناك دوراً ملموساً لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري و المالي وأنه لابد أن يشمل قياس الكفاءة و الفعالية في الأداء الكشفي والفني، و خرجت التوصيات بضرورة الانتقال بالتدقيق الداخلي من تدقيق المالي روتيني إلى تدقيق العمليات و سائر الأنشطة مما يعود بالفائدة على المؤسسة و يحسن الأداء بتوفير الموارد المادية و البشرية و الكفاءة للقيام بالتدقيق و الابتعاد من الأعمال التنفيذية إلى الاستقلالية التنظيمية، اقتصرت دراستنا على التدقيق التشغيلي الإداري بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري ، بالإضافة لذلك تم إسقاط دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري من خلال الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، بينما دراستنا اعتمدت على تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وألحقت بإسقاط ميداني بمؤسسة الأنابيب من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين والإداريين وصناع القرار.

2– دراسة ابتهال معين رجب: بعنوان دور التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة دراسة ميدانية، قدمت هذه الرسالة استكمالا للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، سنة2013، وتمثلت الإشكالية في: ما هو دور التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، وتمثلت أهداف الدراسة في: فحص وتحليل الهيكل التنظيمي لمساعدة الإدارة في تنمية مواردها، وجعلها أكثر كفاءة وفعالية، التعرف إلى الخطط والأهداف والسياسات والإجراءات المتبعة في عملياتها المختلفة، التعرف إلى مدى استخدام الشركات لمواردها المتاحة (المادية و البشرية) بأفضل طريقة ممكنة، ولقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، الفصل الأول: خطة الدراسة ومنهجيتها الفصل الثاني: التدقيق التشغيلي، الفصل الثالث: مجالات التدقيق التشغيلي، والفصل الرابع : الطريقة والإجراءات وهي دراسة تطبيقية في تحليل الاستبانة، والمنهج المستخدم هو المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى الاستبيان وتحليله ببرنامج spss، وأهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة: تلتزم الشركات بتحقيق الأهداف الموضوعة بصورة فعالة، كما تتصف الخطط التي، تضعها الشركات بالمرونة والوضوح، وتحتوي هذه الخطط على ملخص لأهداف الشركات وسياساتها، كما يراعى عند وضع هذه الخطط تجزئة الأهداف العامة إلى أهداف تفصيلية، إلا أن ربط أهداف الشركة بأهداف العاملين لا يعد هدفا رئيسيا، يتم التأكد بأن السياسات الموضوعة واضحة وصريحة ومفهومة من العاملين في الشركات، وأنها مرتبطة مع بعضها البعض، كما يتم التأكد بأن هذه السياسات تغطي جميع أنشطة الشركات، وتغطي المشاكل ذات الطبيعة المتكررة، كما أن الإجراءات المتخذة داخل الشركات تتناسب مع أهداف الشركة وسياساتها، وأهم التوصيات التي جاءت في الدراسة: لابد من وجود مدقق داخلي في شركات المساهمة العامة يتبع الجمعية العمومية حتى يتمتع بأكبر قدر من الاستقلال والمصداقية، ضرورة تطوير التأهيل العلمي للمدقق بحيث يتناول التخصصات الإضافة اللازمة لتنفيذ التدقيق التشغيلي والتي لها علاقة بطبيعة عمل الشركة، اقتصرت دراستنا على التدقيق التشغيلي الإداري بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على دور التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة ، بالإضافة لذلك تم إسقاط دور التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة من خلال الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، بينما دراستنا اعتمدت

على تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وألحقت بإسقاط ميداني بمؤسسة الأنابيب من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين والإداريين وصناع القرار.

3– دراسة كلا من إيرنا و آل بعنوان:

Internal audit in Italian organizations :a multiple case study

مقال–قسم الإدارة الهندسية في ميلان كلية إدارة الأعمال والاقتصاد والصناعة 2006 ، و تمثلت الإشكالية : ما هي الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في الشركات الإيطالية؟

وهدفت إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات إيطالية وتحري و تحليل أثر التعليمات المشرعة عليها، وذلك عبر إجراء مقابلات مع مدراء التدقيق الداخلي في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير التدقيق الداخلي والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحكومة فيها، ووجدت الدراسة تنوعا كبيرا في

الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية و كذلك سلطت الدراسة الضوء على الضغوط المؤسساتية التي يتعرض لها المدققين الداخليين، كما وقدمت الدراسة دليلا إضافيا و المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى تحليل القوائم المالية، والنتائج التي توصلت إليها الدراسة: على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام التدقيق الداخلي ولقد أظهرت المقابلات في هذه الحالة أن العوامل المؤثرة على تطور أقسام المراجعة الداخلية علاوة على الضغوط المؤسساتية يمكن حصرها بالتالي: التدريب والثقافة حيث أن الدور الاستشاري للمدققين الداخليين يضطرهم إلى الإلمام بجميع مراحل العمل في الشركة, الشخصية والقدرات القيادية والتي تجعل المدقق الداخلي قادرا على إقناع جميع مستويات الشركة بدوره في تدعيم وإسناد النشاط، تعاون الإدارة وتجاوبها حيث أن هذا التعاون مهم جدا لدور المدقق الداخلي ، ويلاحظ أن هذه الدراسة تناولت المراجعة الداخلية من باب الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية ولم تتطرق بشكل كافي لتقييم دور هذه الأقسام في تأديتها للمهام وإنجاز الأهداف المنوط بها، اقتصرت دراستنا على التدقيق التشغيلي الإداري بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على أهمية المراجعة الداخلية في الشركات الايطالية ، بالإضافة لذلك تم إسقاط أهمية المراجعة الداخلية في الشركات الايطالية ، بينما دراستنا اعتمدت على تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وألحقت بإسقاط ميداني بمؤسسة الأنابيب من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين والإداريين وصناع القرار.

المطلب الثالث: دراسات أخرى

– **مجلات:** دراسة الإمام أحمد يوسف، محمد بدر الدين فاروق، أحمد فتح الرحمن الحسن منصور، بعنوان دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار(بالتطبيق علي بنك الاستثمار المالي)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 16، العدد الأول، السنة 2015، تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء صناديق الاستثمار؟

وهدفت هذه الدراسة إلى: بيان مراجعة القوائم المالية وأثرها في تحسين أداء العمل المحاسبي لصناديق الاستثمار، اختبار دور مراجعة الإجراءات الإدارية وأثره في كفاءة صناديق الاستثمار، معرفة مدي الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات

وأثرها على فاعلية صناديق الاستثمار، وقد قسمت محاور الدراسة إلى: المحور الأول: ويشمل الإطار العام والدراسات السابقة، أما المحور الثاني فيشمل: الإطار النظري للدراسة، أما المحور الثالث: فيشمل الدراسة التطبيقية، والمنهج المستخدم في الدراسة: الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي والاستقرائي لتحليل البيانات وتم استخدام أسلوب التحليل الكمي لتحليل بيانات الدراسة التطبيقية باستخدام النسب المالية، وكذلك استخدام المقابلة والملاحظة من واقع المصادر الأولية

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: إن مراجعة القوائم المالية تؤدي إلى تحسين العمل المحاسبي لصناديق الاستثمار، استخدام المراجعة الداخلية بكفاءة يزيد من مصداقية القوائم المالية المنشورة لدى البنك، ضرورة الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات يزيد من فاعلية أداء صناديق الاستثمار، وأهم التوصيات في هذه الدراسة: الاستمرار في

إنشاء الصناديق الاستثمارية مع تطوير الأداء المالي للمراجعة الداخلية، ضرورة الالتزام بأسس وقواعد المراجعة الداخلية وتطبيقها بصورة دقيقة، اقتصرت دراستنا على التدقيق التشغيلي الإداري بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على دور المراجعة الداخلية في صناديق الاستثمار ، بالإضافة لذلك تم إسقاط دور المراجعة الداخلية في صناديق الاستثمار (بنك الاستثمار المالي) ، بينما دراستنا اعتمدت على تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وألحقت بإسقاط ميداني بمؤسسة الأنابيب من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين والإداريين وصناع القرار.

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل في البداية إلى التعريف بالتدقيق التشغيلي ومناهجه وأهدافه وأهميته في المؤسسة والى أنواع التدقيق التشغيلي وتطرقنا إلى المفاهيم الأساسية للأداء وتقييم الأداء و العلاقة بينهما، باعتباره من أهم الاتجاهات الحديثة في التدقيق، والذي يسعى إلى رفع كفاءة أداء الإدارات في المؤسسة حيث يقوم المدقق التشغيلي الوظائف بهدف الاطمئنان على سلامة جودة أداء الأنشطة والبرامج والسياسات والأهداف المتعلقة بالمؤسسة، فبوجود المدقق التشغيلي في المؤسسة يعطيها دفعا كبيرا نحول تحسين أدائها وبقاءها، وتطرقنا إلى دور التدقيق التشغيلي في تحسين

الأداء من خلال تدقيق المالي و تدقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة وذلك من أجل تحقيق الأهداف المسطرة والبرامج الموضوعة وتحقيق الأهداف الاجتماعية وتنمية قدرات العاملين.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغارداية

الفصل الثاني: دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول على الإطار العام التدقيق التشغيلي و تعرفنا على تعريفه و أهميته و على الأداء والمفاهيم المرتبطة به والعلاقة بين التدقيق التشغيلي والأداء، وسوف نتناول في هذا الفصل الجانب التطبيقي و قد اخترنا لدراستنا المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز التي تناسب موضوعنا و تعتبر مؤسسة عمومية رائدة في مجالها و في تطبيق التدقيق بصفة عامة و التدقيق التشغيلي بصفة خاصة، وهذا للربط بين الدراسة النظرية و الواقع العملي في المؤسسات الاقتصادية، وقد اعتمدنا في دراستنا على دراسة ميدانية بتوزيع استبانة و تطرقنا في تحليل بياناتها و عرض نتائجها من خلال المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة الدراسة ، و تحليل و مناقشة النتائج و تحديد مستوى الدلالات الإحصائية لكل منها في دور التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومن تم اختبار فرضيات الدراسة، والتأكد من صدق الاستبانة بالإضافة إلى تحليل الوصفي لعينة الدراسة ،ويتم التأكد باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة و باستخدام برنامج الإحصائي (SPSS) وسنحاول من خلال المباحث التالية التعرض لمنهجية الدراسة الميدانية ونتائجها كالاتي:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

المبحث الثاني : تحليل ومناقشة النتائج

الفصل الثاني: دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

سيتم من خلال هذا المبحث عرض منهجية الدراسة المستخدمة ، مجتمع وعينة الدراسة ، أدوات الدراسة, ومصادر الحصول على المعلومات والمعالجة الإحصائية المستخدمة وفحص صدق وثبات أداة الدراسة.

المطلب الأول: تقديم عام حول المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية

أولا- تعريف بالمؤسسة:

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية لتطوير و تحديث الاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة, في مختلف القطاعات كالزراعة و النقل ، البناء وفي الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية، زيادة على تثمين الثروات الطبيعية و توفير فرص للعمل ، ومن أهم المؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز " ALFA PIPE" والتي تحصلت مؤخرا على شهادة الجودة المتمثلة في ISO9001 وشهادة جودة المنتجات البترولية API Q1 بالإضافة إلى السعي لتسجيل في المواصفة ISO14001 ، وتسجيلها في المواصفةISO18001 الخاصة بنظام الرعاية و السلامة .

ثانيا- النشأة التاريخية للمؤسسة :

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز ALFA PIPE إلى الشركة الوطنية للحديد و الصلب SNS التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد و الصلب ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال و أخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين sotuabl و altumel وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة التعاون التقني لثلاثة سنوات من عام 1968 إلى عام 1972 مع مؤسسة vol lovel بغرض المساعدة في تسيير التقني ، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد و الصلب في الجزائر .

و في إطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية ثم تقسيم الشركة الوطنية للحديد و الصلب sns إلى عدة شركات هي:

- شركة SIDRE التي تشرف على مركب الحجار بعنابة ;
- شركة EMB من اختصاصها صناعة منتجات الخاصة بالتغليف;
- شركة ENIPL تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء و الأشغال العمومية;
- شركة ENGL متخصصة في صناعة الغازات الصناعية;

- شركة ANABIB وهي الشركة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة مختصة بإنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة وزوايا الأنابيب الفلاحية (PIOUT) و مختلف تجهيزات الري كنتيجة لزيادة الطلب الداخلي و الخارجي على الحديد و الصلب في هذه الفترة و خاصة في القطاع البترولي .

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية و بعد إصدار القانون رقم : 01/88 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى " المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب " والتي استقلت بمجلس إدارة خاص بها و رأس مال تابع لدولة تفرعت عنها عدة وحدات :

- وحدة الأنابيب الغاز- تبسة – TGT ;
- وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء –وهران–TON ;
- وحدة الأنابيب الصغيرة – الرغاية – PTS ;
- وحدة الأنابيب الكبيرة – الرغاية –GTR ;
- وحدة أنابيب و تجهيزات الري – برج بوعريريج –TMIA ;
- وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية TUSGH , و التي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ ;

وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم تقسيم هذه الوحدات إلى مديريات مشكلة لمجمع أنابيب هي :

- مديرية غارداية PIPE GAZ ;
- مديرية الرغاية TUPE LONGITUDINAL و تضم وحدتي GTR و PTS ;
- المديرية الثالثة تضم كل من تبسة ، وهران ، برج بوعريريج.

هذا فيما يخص شركة الحديد و الصلب بصفة عامة و مختلف فروعها و أهم محطات مسارها الإنتاجي .

وأما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية سنة 1974م برأسمال قدره (7.000.000.000د ج) و قد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية " HOCH" بالمنطقة الصناعية بنورة و التي تبعد 10كلم عن وسط الولاية و تتربع على مساحة 23000 م مربع و 969 عامل .

كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع , و قد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل إلى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة و التي سوف نوضحها فيما يلي :

- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 1983/11/13م .
- في سنة 1986م : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها;
- في سنة 1992م : انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين هما :
- وحدة الأنابيب و الخدمات القاعدية ISP و التي كانت تضم حوالي 390 عامل;

- وحدة الخدمات المختلفة UPD و التي تضم حوالي 350 عامل ;

- في سنة 1993م : تم إنشاء ورشة جديدة للتغليف الخارجي للأنابيب بمادة البوتيلان ;

- في سنة 1994م : تم ضم الوحدتين الجديدتين نظرا لفشل التسيير في وحدة الخدمات المختلفة و بعدما أعيدت الوحدة إلى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية و الخدمات القاعدية;

- في 15 أكتوبر 2000 م : و بعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية تحمل اسم : مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز " PIPE GAZ " مستقلة ماليا و تابعة إداريا لمجمع الأنابيب " GROOP ANABIB " ;

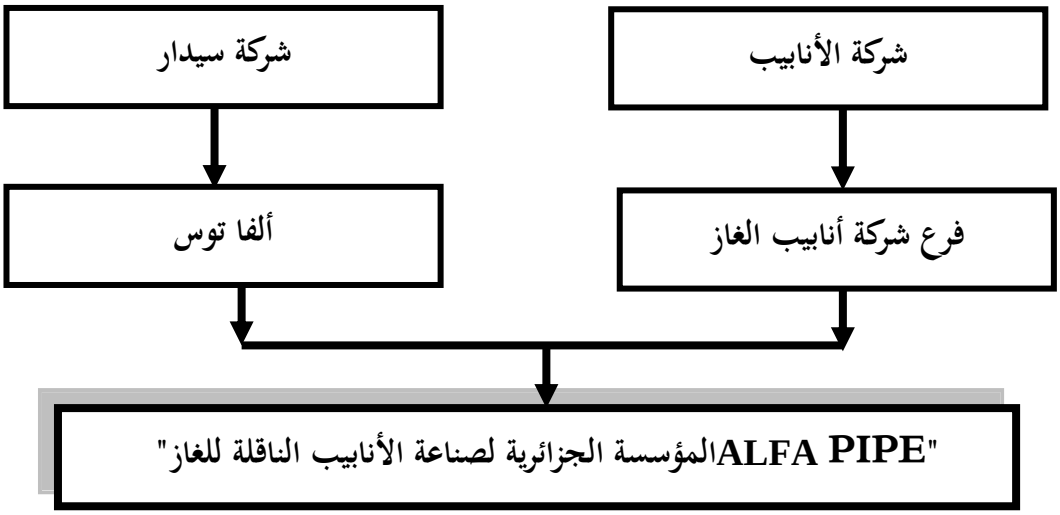
- في 20 جانفي 2001 م : تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالمية ISO 9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي " APIQ 1 " ;

- في 15 أوت 2003 م : تم تجديد هذه الشهادة من طرف الهيئة المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة و قامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية;

- في سنة 2006 م: فكرت المؤسسة " PIPE GAZ " في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرغاية " ALFA TUS " لزيادة رأسمالها;

- في 2007 م : تم دمج المؤسستين و أصبحت تحمل اسم " ALFA PIPE " .

الشكل رقم (04) : يوضح اندماج شركتي سيدار و أنابيب



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات المقدمة من المؤسسة

وتعتبر وحدة الأنابيب الغاز " ALFA PIPE " بغرداية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى ويكون الإنتاج فيها حسب الطلبيات و إبرام العقود كما تسعى إلى جلب المستثمرين الصغار لاستغلال الفضلات و المهملات قصد التخلص منها وتوفير السيولة المالية .

تقوم هذه المؤسسة بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل المحروقات و خاصة البترول والغاز , إضافة إلى الأنابيب الخاصة بنقل المياه , عن طريق تحويل المادة الأولية و المتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى – و التي تحصل عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق الاستيراد من ألمانيا أو فرنسا أو اليابان – مرورا بثلاثة ورشات أساسية و هي على الترتيب :

-ورشة التغليف الخارجي : و هي الورشة المختصة بالتغليف الخارجي بمادة البوليتيلان , ينتج عنها منتوج نصف مصنع و يكون تام بالنسبة للأنابيب الموجهة لنقل البترول.

- ورشة التغليف الداخلي : ويكون التغليف بطلاء غازي إذا كان الأنبوب موجه لنقل المحروقات , وبالطلاء المائي إن كان موجه لنقل المياه .

- تشتغل المؤسسة بطاقتها الكاملة عن طريق 04 مناوبات بأسلوب عمل مستمر و بدون عطل إن كانت الطلبيات بالحجم الكبير , أما إن كانت غير ذلك فتشتغل المؤسسة بجزء من طاقتها باستخدام مناوبتين فقط بأسلوب عمل مستمر يكفي للإيفاء بالطلبية . و تبلغ القدرة الإنتاجية للمؤسسة حوالي 120ألف طن , أما الصافية فتبلغ 100ألف طن , و يتراوح حجم الأنبوب المصنوع من 508ملم إلى 1625ملم و طوله 07 أمتار إلى 13 متر .

ثالثا-أهمّية المؤسسة و أهدافها و نشاطاتها و المتعاملين معها:

1- أهمية المؤسسة :

تلعب المؤسّسة دورًا اقتصاديا على مستوى مختلف المؤسّسات المحلّية والوطنية أو حتّى الدّولية، ممّا جعلها تكسب أهمّية اقتصادية كبيرة تتمثّل فيما يلي:

- تساهم في تموين أكبر مشاريع سوناطراك مثل:"G01- G02- GK1-GR5 -GR4 –DLR 1-GR6"

- تساهم كذلك في تموين مشروع قرقار لنقل المياه الصّالحة للشّرب، ومشروع"GZ2"لنقل البترول من حوض الحمراء إلى أرزيو.

- تدعّم عدد كبير من القطاعات المهمّة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة والرّي، وقطاع المحروقات، كما أنّها تتعامل مع كل من سوناطراك و سونلغاز ومحاور الرّش.

- تقوم المؤسّسة بتشغيل حوالي 830 عامل، ممّا يعني تقليل حجم كبير من البطالة الموجودة بالمنطقة، وهذا التّشغيل يشمل جميع المناصب كالسّائقين، والأمن الدّاخلي، العمّال، المهندسون، المسيّرون، هذا كلّه على الصّعيد المحلّي.

– أمّا على الصّعيد الدّولي تلعب دورًا فعّالاً في نشر السّمعة الحسنة على مستوى الجودة للمنتجات الوطنية للمؤسّسة خصوصًا بعد حصولها على شهادة الأيزو"ISO9001"و "API Q1"

– ساهمت كذلك في فكّ العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة وعلى وجه الخصوص منطقة غرداية، وساعدها موقعها الاستراتيجي القريب من مناطق البترول كحاسي مسعود، و حاسي رمل، وعين أميناس، على زيادة فعاليتها.

2– أهداف المؤسّسة:

تتمثّل أهدافها في العناصر التالية:

– المساهمة في تنمية الاستثمارات في المنطقة وذلك بفكّ العزلة عنها ;

– الاحتكاك بالمؤسّسات الأجنبية من أجل إكساب الخبرة والتّكنولوجيا الجديدة;

– محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التّعريف بالمؤسّسة;

– تغطية مختلف الحاجات الوطنية للمؤسّسات: " سوناطراك ، سونلغاز ، البناء ، الرّي";

– إيجاد أسواق داخلية وخارجية لتصريف المنتجات للحصول على المادّة الأولية;

– المشاركة في المشاريع الوطنية الكبرى;

– تلبية طلبات المستهلكين كمّا ونوعًا في الوقت المناسب;

– توفير العملة الصّعبة عن طريق بيع المنتوج لعملاء أجانب;

– التّخفيض من ديون المؤسّسة;

– تسعى إلى التّغيير والتّطوير في كآفة المجالات لضمان بقائها و استمراريتها;

– تقوم بجميع الأساليب والتّقنيات الجديدة في إطار عملها;

– تقوم بتطوير التّقنيات الجديدة في إطار عملها.

3– نشاط المؤسّسة:

أهم نشاط للمؤسّسة يتمثّل في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الحديد والصّلب بغرض نقل البترول والغاز الطّبيعي والماء وكل الموانع تحت ضغط عالي، بحيث تبلغ الطّاقة الإنتاجية للمؤسّسة في الحالات العادية 500 128 طن سنويًا، وتنتج المؤسّسة أنابيب يتراوح قطرها ما بين 406 إلى1825ملم، وهذا القطر يميّزها عن بقية المؤسّسات الأخرى الأم تساهم بـ: 70%من إنتاج المجتمع، كما أنّها تسعى دائمًا لتغطية السّوق الدّاخلي وتلبية احتياجات أكبر القطاعات: "سوناطراك، سونلغاز، مديرية الرّي"، كما أنّنا نجد أنشطة مختلفة منها:

- بيع مشتقّات الحديد للتّجار والخواص والمقاولين;
- بيع منتوجات الأنابيب المربّعة، الطّاولات الممزوجة والزّوايا;
- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول، الغاز، الماء، وأيضا جميع الموانع ذات الضّغط العالي;
- تتمثّل المواد الأوّلية التي تقوم المؤسّسة باستعمالها على شكل لفافات حديدية والتي تقوم بشرائها من مصنع الحجّار"SIDER" أو تستوردها من الخارج كألمانيا واليابان وفرنسا، ويصل وزن اللّفافات الحديدية حوالي 30طن، وتعمل المؤسّسة بأربع خطوّات إنتاجية"A.B.C. D" بمعدّل 24/24 ساعة من خلال ثلاث فرق عمل في اليوم، حيث أنّها تعمل باستمرار حتّى في أيّام العطل والأعياد الدّينية والوطنية.

يوجد ورشتين لصناعة الأنابيب:

– الورشة الأولى: خاصة بتحويل المادّة الأوّلية"LESBOBINES"أنبوب حلزوني بالتّلحيم الإلكتروني الدّاخلي والخارجي.

–الورشة الثانية: خاصة بالتّغليف حسب استعمالات كل أنبوب:

- أنابيب موجّهة لنقل البترول يتم تغليفها من الخارج فقط;
- أنابيب الغاز يتم تغليفها من الدّاخل والخارج;
- أنابيب المياه تطلى من الدّاخل ضدّ الصّدأ.

4– المتعاملون مع المؤسّسة :

أ) العملاء:

العمل الرّئيسي للمؤسّسة والذي يحتلّ المرتبة الأولى بنسبة 90 % هي المؤسّسة الوطنية سوناطراك، بالإضافة إلى مؤسّسات أخرى سونلغاز ومؤسّسات توزيع المياه حيث أن شهادة "iso9001 "جعلتها تكسب عملاء من خارج الوطن مثل شركة"BRITUSH PETROLUM"التي تشرف على إنجاز مشروع عين صالح لنقل الغاز والشّركة الأمريكية"BICTEL".

ب) المورّدون:

يمثّلون أهم العناصر بالنّسبة للمؤسّسة وهم المصادر التي تجلب منها المادة الأوّلية وكل مستلزمات العملية الإنتاجية، كما أن المؤسّسة تقوم بعملية اختيار المورّدون المناسبون على أساس معلومات مختلفة كالسّعر، شروط الدّفع، وقت التّموين، كما أنها تتعامل مع المورّدون داخليون وخارجيون نذكر منهم :

– المورّدون الدّاخليون:

وهم مختلف المؤسّسات الوطنية التي تقوم بالشّراء منها ونجد من بينها:

- مؤسّسة"ALFASID"المختصّة ببيع المادّة الأوّلية;

- مؤسّسة" EL HOSNA ABRA.SAIDA و " التي تقوم بتموين المؤسّسة بأسلاك التّلحيم;
- مؤسّسة"NAFTAL" وHuilex وMIXOIL المختصّة ببيع الزّيوت والوقود;
-مؤسسة ACMP وUMIS وHALIMI التي تقوم بأعمال الخراطة;
- مؤسّسة"LIND GAZ et AIR LIQUIDE"التي تقوم ببيع الأكسجين و الآزوت;
-مؤسسة COJY و HYDROSTAL وMONNOYEUR المختصة في بيع قطع الغيار.

– المورّدون الخارجيون:

وهي المؤسّسات الخارجية التي بتزويد المؤسّسة بمختلف المواد اللاّزمة لنشاطها ومن بينها نجد:

- مؤسّسة"SGGT"الألمانية المتخصّصة في أنتاج قطع الغيار للآلات;
-مؤسسة "GEDIK" التركية المختصة في منتجات التلحيم;
- مؤسّسة"CITOH"اليابانية التي تموّن المؤسّسة بالمواد الأوّلية;
- مؤسّسة"CONTROLAB"الفرنسية المتخصّصة في إنتاج وسائل المراقبة المخبرية;
-مؤسسة "PRIMEX "الألمانية و"ARCELUR " الفرنسية المختصتان في توريد الفولاذ;
- مؤسسة "MPB" الإيطالية للتوريد مواد التلفيف الخارجي.

ج) المنافسون:

تعتبر مؤسّسة "ANABIB"الجزائرية للأنابيب هي المنافسة الوحيدة على المستوى الوطني، أمّا على المستوى العالمي تجد مؤسّسة"BENDER"الألمانية من أهمّ المنافسين، أنّ المؤسّسة لا تولي اهتمامًا كبيرًا بمنافسيها في السّوق.

د) الوسطاء:

هم عناصر الرّبط المستهلكين والمنتجين سواء كان هذا المنتج تجارة جملة أو تجزئة أو وكلاء.

و) الحكومة:

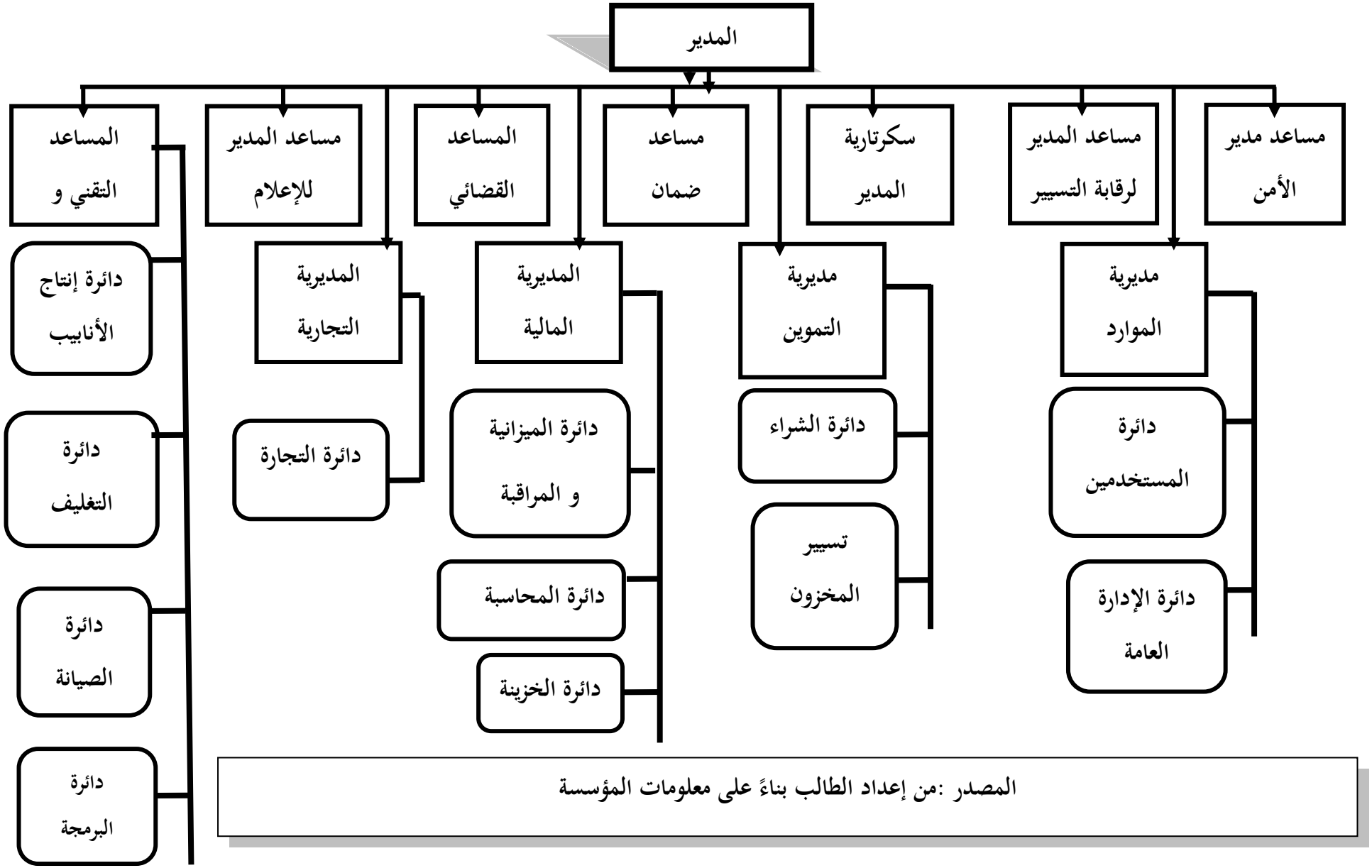
وهي المسؤولية عن فرض التّشريعات والقوانين المتعلّقة بنشاط المؤسّسة، ونجد من بين هذه المسؤوليات فرض الضّرائب وتحديد الأسعار وقوانين الاستيراد والتّصدير.

رابعا: دراسة وتحليل الهيكل التّنظيمي:

تتجلّى أهمية الهيكل التّنظيمي للمؤسّسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذلك المهام، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف السّابقة، وكذلك من أجل المساعدة في الرّقابة والتّنظيم والسّير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة، ومحاولة التّنسيق بين الوظائف للبلوغ إلى الأهداف بأقلّ التّكاليف.

سنحاول من خلال دراسة الهيكل التّنظيمي للمؤسّسة والموضّح في الشّكل التّالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز "ALFA PIPE



المصدر :من إعداد الطالب بناءً على معلومات المؤسسة

المدير: يمثّل أعلى سلطة في المؤسّسة، المسؤول عن استراتيجياتها العامة حيث يقوم بالإشراف والتنسيق بين جميع المديريات التّابعة لها، كما يقوم بإصدار الأوامر والتّعليمات و اتخاذ القرارات من أجل تحقيق الأهداف العامة وتنمية وتطوير المؤسسة .

1- السكرتارية: هي ذلك الجهاز من العاملين المنظّم والمساعد الأيمن للمدير و المسؤولين في إنجاز وأداء أعمالهم الوظيفية والتي تقدّم مساعدات وخدمات للإدارة سواء فنّية أو مكتبية، وتقوم بمعاونة تلك الوحدات الإدارية، وتعتبر القلب النّابض الذي يمد كآفة الأجهزة بما يلزمها من معطيات وبيانات، وبمراقبة المديريات الأخرى وتتبّع الانحرافات أثناء حدوثها للتّقليل من الأخطار.

2- مساعد المدير المكلف بالأمن : مهمّته تولي كل ما يخص الأمن الدّاخلي والخارجي للمؤسّسة، كما أنّه يقوم بإعطاء التّعليمات للعمّال لتفادي الحوادث المحتمل وقوعها، وتوعيتهم بمختلف إجراءات الوقاية، بالإضافة إلى إقامة دوريات مراقبة يومية حول الورشات والمصالح وله فريق عمل يساعده لضمان سير نشاط على أحسن الظّروف.

3- مساعد المدير المكلف بمراقبة التّسيير: مهمّته السّهر على مراقبة ومتابعة مختلف العمليات لمديريات المؤسّسة، وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها، ويحرص على تطبيق جميع الأوامر والقرارات بكل صرامة وجدّية، وذلك من خلال الرّبط والتّنسيق بين المهام المختلفة لجميع المديريات ومصالحها.

4- مساعد المدير المكلف بضمان الجودة: وهو الذي يسهر على تطبيق كل الموصفات العالمية للجودة على جميع الأعمال التي تقام في المؤسسة، بمراقبة مدى تطبيق المديريات للتعليمات الواجب إتباعها و الحرص على أن تكون مقرات العمل مؤهلة للقيام بذلك.

5- مساعد المدير المكلف بالقضاء : والذي من اختصاصاته جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى ، الإنشاءات الجديدة ، مختص بحل جميع المنازعات و القضايا المرفوعة في المحكمة سواءً مع المؤسسات الأخرى أو مع الموظفين.

6- مساعد المدير للإعلام: يتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول و وثائق إدارية و ما شابه من برمجيات و تطبيقات مستعملة بالمؤسسة.

7- المساعد التقني و الإداري: وتعدّ الرّكيزة الأساسية الإنتاجية، إذ تقوم بوضع البرامج الإنتاجية انطلاقا من تحديد معايير الإنتاج والمدّة اللاّزمة لعمليات الإنتاج، وهي تحرص على تقديم مختلف الخصائص والمواصفات المتعلّقة بالاستثمارات الجديدة، وتضم الدّوائر والمصالح التّالية: دائرة صنع الأنابيب، دائرة ضمان الجودة، دائرة التّغليف، دائرة الصّيانة، دائرة البرمجة.

1- المديريات: يوجد خمسة مديريات وهي على التّوالي:

- مديرية التّقنية: وتعدّ الرّكيزة الأساسية الإنتاجية، إذ تقوم بوضع البرامج الإنتاجية انطلاقا من تحديد معايير الإنتاج والمدّة اللاّزمة لعمليات الإنتاج، وهي تحرص على تقديم مختلف الخصائص والمواصفات المتعلّقة بالاستثمارات الجديدة، وتضم الدّوائر والمصالح التّالية: دائرة صنع الأنابيب، دائرة ضمان الجودة، دائرة التّغليف، دائرة الصّيانة، مصلحة البرمجة.

- مديرية الموارد البشرية: تتولّى هذه المديرية السّهر على مصالح المستخدمين، سواء من حيث التّوظيف، والتّدريب، والتّأهيل، والتّحفيز، والتّرقية، وتوزيع الأجور، والمكافآت، والعطل، وتوفير التّأمين الشّامل لهم، والوظيفة الاجتماعية اتجاه الضّمان الاجتماعي وذلك على أساس معلومات المديرية من مختلف الإدارات الأخرى،كما تضم ثلاثة دوائر وهي: دائرة المستخدمين، دائرة التّسيير.

- المديرية المالية: تعد من أهم المديريات لدى المؤسّسة وذلك لأنّ عملها حسّاس نوعا ما مقارنة مع باقي المديريات، إذ تهتمّ بمختلف العمليات المالية والمحاسبية وذلك بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التّصريحات من رقم الأعمال لمعرفة الضّرائب واجبة الدّفع، كما تهتمّ بإعداد مختلف الدّفاتر والسّجلاّت المحاسبية، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات ومراقبتها ، وهذا كلّه بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية العامّة للمؤسّسة ومتابعة سير النّشاط، وهي تضم: إدارة الميزانية والمراقبة، دائرة المحاسبة العامة، دائرة الخزينة.

- المديرية التّجارية: تعتبر همزة وصل بين الشّركة والزّبائن حيث تقوم بتلقّي كآفة الطّلبيات والعروض المقدّمة لدراستها، كما تهتمّ بكل الإجراءات صرف المنتوج وتعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطّلبيات، وتضم: دائرة التّجارة.

- مديرية التّموين: تعتبر هذه المديرية وسيطّا بين المؤسّسة والمورّد، فيقوم بإعداد برنامج التّموين إمّا عن طريق جلب الاحتياجات المختلفة للمؤسّسة من الدّاخل أو عن طريق الاستيراد، إضافة إلى حرصها على التّخزين الأمثل وتوفير ما تحتاجه المؤسّسة من مواد أوّلية ولوازم بالكمّية المطلوبة وأقل سعر وفي الوقت المناسب، وتضم: دائرة الشّراء، دائرة تسيير المخزون.

المطلب الثاني– منهجية الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعطيات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها لدارسة "دور التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية"باعتباره المنهج الذي يتلاءم مع طبيعة الدراسة والأسلوب المناسب للوصول إلى الأهداف المحددة ، من خلال أزالت الإبهام والكشف عن الدور الذي يمثله التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية وما أثره على هده الأخيرة ، تم الاعتماد على أداة الاستبيان للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع ، وللوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأداة المستخدمة المتمثلة في:

- الاستبيان ؛

أولاً– مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققين في الجانب التشغيلي باعتبارهم العنصر الرئيسي في هذا البحث بالإضافة إلى رؤساء دوائر،رؤساء مصالح، محاسبين، أعوان تنفيذيين، إداريين محل الدراسة .

ثانيا – عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من ممارسين لمهنة التدقيق التشغيلي، رؤساء الدوائر ورؤساء المصالح، ومدققين ومحاسبين وأعوان تنفيذيين وإداريين ،حيث بلغ عدد الاستمارات الموزعة 50 وقد عمل الطالب على الحصول على نسبة استجابة عالية وبعد عملية دراسة الاستمارات المسترجعة والتي بلغ عددها 40 والجدول التالي يوضح الإحصائيات للاستمارات الموزعة والضائعة والمسترجعة والاستبيانات القابلة للتحليل .

الجدول رقم (01) الاستبيانات الموزعة والمستردة

البيان	التكرار	النسبة
الاستبيانات الموزعة	**50**	**%100**
الاستبيانات الضائعة	**10**	**%20**
الاستبيانات المسترجعة	**40**	**%80**
الاستبيانات القابلة للتحليل	**40**	**%80**

المصدر: من اعداد الطالب

تم توزيع 50 استبانة على عينة مكونة من العاملين للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز وحدة غرداية، وقد تم استرجاع 40 منها وقبولها على العموم مما يدل على التجاوب الكبير والالتزام من جانب الموظفين.

ثالثا–متغيرات الدراسة:

لقد اعتمدنا على متغيرين للدراسة وهما المتغير المستقل و المتغير التابع ، و ذلك كما موضح في الجدول

الجدول رقم (02): متغيرات الدراسة

البيان	اسم المتغير
المتغير المستقل	**دور التدقيق التشغيلي**
المتغير التابع	**تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية**

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث– أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات:

من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة وجيدة تم الاعتماد على عدة وسائل للحصول على المعلومات اللازمة ،تم جمع البيانات الأولية من خلال الدراسات النظرية السابقة ،كما تم الاعتماد على الاستبيان،كأداة رئيسية في البحث باللغة العربية حرصا منا على الحصول على نتائج دقيقة وواضحة وكذلك لتسهيل الإجابة على الموظفين في المؤسسة ، وتم تصميمه خصيصا لهذا الغرض وتوزيعه على مسؤولين لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، بالإضافة إلى رؤساء دوائر، رؤساء مصالح، مدققين،محاسبين، أعوان تنفيذيين، إداريين، وهذا من أجل التوصل إلى الدور الذي يمثله المدقق التشغيلي في تحسين الأداء في المؤسسة ، وتم التعرض للأداة المستعملة كما يلي :

– الاستبيان؛

أولا– خطوات إعداد وتنفيذ الاستبيان:

تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع المعلومات عن موضوع الدراسة ، وقد تم تقديم الاستبيان بفقرة توضيحية لموضوع الدراسة ، طلب فيها من المستجوبين حسن التعاون ،التجاوب والصدق في الإجابات تليها المعلومات الخاصة بالحالة الشخصية للمستجوب (الجنس ، العمر ،المستوى العلمي ،سنوات الخبر ...الخ) .بعد إعداد استبيان أولى و الذي تم عرضه على مجموعة من المختصين من أساتذة جامعيين بغرض التحكيم حيث احتوى الشكل النهائي للاستبيان على التالي :

الجدول رقم (03): تصميم استبيان الدراسة

		ما تتضمنه المحاور	العدد
القسم الأول	واجهة الاستبيان	مقدمة كخطاب موجه للفئة المستهدفة والذي يوضح فيه موضوع البحث وأهميته وقيمة الإجابة على الأسئلة الواردة فيه على سبيل المساهمة في استكمال البحث وتعزيز نتائجه	
القسم الثاني	معلومات عامة	تضمن من هذا المحور الأسئلة الديموغرافية والمعلومات الشخصية لأفراد العينة تحت الدراسة بداية من تحديد الجنس و العمر للمستجوب و المؤهل العلمي و الوظيفي و عدد وسنوات الخبرة.	(05) عبارات
القسم الثالث	المحور الأول	الاستقلالية والكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي التي تمكنه من تحقيق أهداف التدقيق بمستوى كفاءة وفعالية أفضل	(06) عبارات
	المحور الثاني	تناول هذا المحور أساسيات ومنطلقات التدقيق التشغيلي والذي يقوم من خلاله بالحكم على سلامة الحصول الموارد وحسن استخدامها	(06) عبارات
	المحور الثالث	عالج هذا المحور أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية حيث يساعد بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة	(06) عبارات
	المحور الرابع	تناول هذا المحور العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية حيث يقوم بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة واقتراح الحلول لها	(06) عبارات

المصدر: من إعداد الطالب

كما تم قياس " **المتوسطات الحسابية** " لكل عبارة في الاستبيان استنادا إلى الإجابات واختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان و المتوسط الحسابي للمتغير المستقل والمتغير التابع ؛

- قياس "**الانحراف المعياري** " لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطات الحسابية ؛
- اختبار "**الفا كرو نباخ**" cronbach Alpha (لمعرفة ثبات وصدق فقرات الاستبانة).

كما تم إدراج هذه العبارات في سلم يتضمن خمس درجات (ليكارت الخماسي)، كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (04) مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي المرجح

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05
المتوسط الحسابي	01__1.79	1.80__2.59	2.60__3.39	3.40__4.19	4.20__05

المصدر: من إعداد الطالب

حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المسافات (5-1=4) ثم نقسمه على أكبر درجة في المقياس للحصول على عدد دراجات المقياس (5/4=0.8) ثم إضافة هذه القيمة إلى الدرجات لتحديد المتوسط الحسابي لكل خلية كما هو موضح في الجدول أعلاه.

وبالتالي كلما اقتربنا من الدرجة (05) وكان المتوسط الحسابي محصور بين 4.20 و05 ازدادت درجة الموافقة على العبارة،في حين تزداد شدة المعارضة كلما اقتربنا من الدرجة (01) إذا كان المتوسط الحسابي محصور بين01 و1.79 أما إذا اقتربنا من الدرجة (03) فإن ذلك تكون درجة الموافقة متوسطة.

ثانيا– المعالجة الإحصائية المستخدمة: تم استخدام برنامج **التحليل الإحصائي spss** كما تم الاستعانة بأساليب إحصائية أخرى تمثلت في المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري ، معامل الثبات لبيان الاتساق الداخلي للاستبيان

ثالثا– إجراءات صدق وثبات الاستبيان:

1– صدق الاستبيان:

ولضمان صدق الأداة قمنا بعرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين من اجل الاسترشاد بآرائهم حول المحاور والفقرات التي تضمنها الاستبيان ، وقد تم الأخذ بآراء المحكمين بطبيعة الحال ،حيث تم حذف بعض الفقرات التي لا تتعلق بموضوع الدراسة ،كما تم إعادة صياغة بعض الفقرات وإعادة تصنيف وصياغة البعض الأخر حسب الفرضيات المطروحة من اجل الوصول إلى الصورة النهائية للاستبيان .

2- قياس ثبات الاستبيان:

للتأكد من صحة وصدق استبانة الدراسة وثباتها، تم عرضها على بعض الأساتذة الأكاديميين المتخصصين، وعرضها على الأستاذ المشرف للاسترشاد بآرائهم بما يسمى تحكيم الاستبيان ثم صياغة بعض الفقرات بشكل أكثر وضوحا وبساطة لتظهر في شكلها النهائي.

الجدول رقم (05): يوضح ثبات فقرات الاستبانة طريقة ألفا كرو نباخ وثبات فقرات الاستبانة

المجال	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرو نباخ
الأول	الاستقلالية والكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي	06	0,700
الثاني	أساسيات ومنطلقات التدقيق التشغيلي	06	0,848
الثالث	أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية	06	0,915
الرابع	العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية	06	0,715
جميع الفقرات المحاور		24	0,918

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على برنامج spss

وللتحقق من ثبات أداة الاستبانة، تم استخراج معامل ألفا كرو نباخ للاتساق الداخلي لعينة استطلاعية مكونة من (40) فرداً من عينة الدراسة وقد بلغ معامل الثبات (0,918) وهي نسبة جيدة جدا لأغراض هذه الدراسة تعد هذه النسبة ذات دلالة إحصائية عالية ومقبولة كما تعني درجة كبيرة من المصداقية في الإجابات مما يشير إلى وجود علاقة اتساق وترابط جيد بين عبارات الاستبيان وبالتالي فإنه يمكن تعميم نتائج الدراسة على جميع مجتمع الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج

بعد توضيح كل من مجتمع الدراسة و اختيار العينة المبحوثة وحصرها في مجموعة معينة قمنا بتحليل خصائصها الإحصائية، فقد تشكلت من (40) مستجوب تمثلت في (رؤساء دوائر، رؤساء مصالح، مدقق، محاسبين، أعوان تنفيذيين، إداريين) ، وكذلك حسب الوظيفة ، المؤهل الدراسي ، سنوات الخبرة ، وتم استعمال أساليب التحليل الإحصائي والاعتماد دائما على برنامج **spss**

المطلب الأول : تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل مختلف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حسب ما تضمنته الاستمارات التي تم استرجاعها.

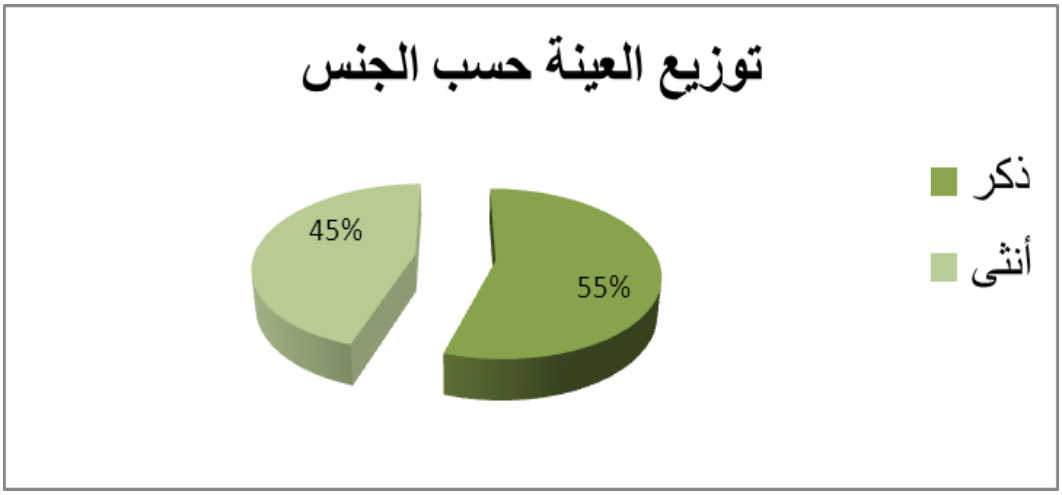
أولا: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حسب الجنس

الجدول رقم (06): يمثل توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	22	%55
أنثى	18	%45
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss أنظر للملحق رقم01

الشكل رقم (06): يمثل توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من خلال الجدول رقم (06) أن نسبة الذكور متقاربة من نسبة الإناث وتمثلت22 مفردة من أصل 40 مفردة، أي بنسبة55% أما الجنس أنثى في 18مفردات من أصل 40 مفردة، أي بنسبة 44% في العينة محل الدراسة وهذا يرجع إلى توجه كل من نسبة الذكور والإناث نحو ممارسة المحاسبة والتدقيق والقدرة على تحمل المتاعب والمسؤوليات المترتبة عنها، بالإضافة إلى أن هذه المهنة تتطلب الدقة والكفاءة وبعض الخصائص التي يجب أن تتوفر في كلا الجنسين.

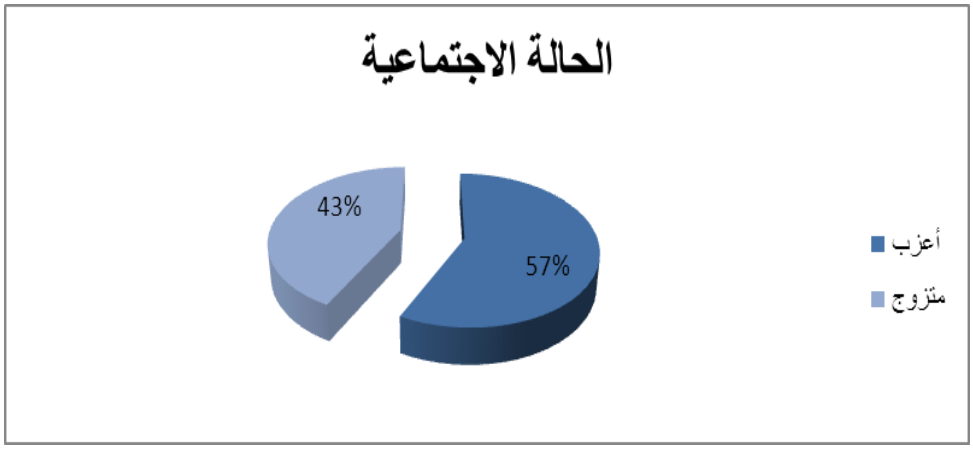
ثانيا–تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حسب الحالة الاجتماعية:

الجدول رقم (07): يمثل توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية

الحالة الاجتماعية	التكرار	النسبة المئوية
أعزب	23	%57.5
متزوج	17	%43.0
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss انظر للملحق رقم01

الشكل رقم (07): يمثل توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (07) أن نسبة العزاب أكثر بقليل وتمثلت 23 مفردة من أصل 40 مفردة، أي بنسبة57.5% ، أما المتزوجون تمثلت ب 17 مفردة من أصل 40 مفردة، أي بنسبة43.0% في مجتمع الدراسة وهذا يرجع إلى العمر وأيضا إلى الحالة الاجتماعية والاقتصادية في الوقت الراهن.

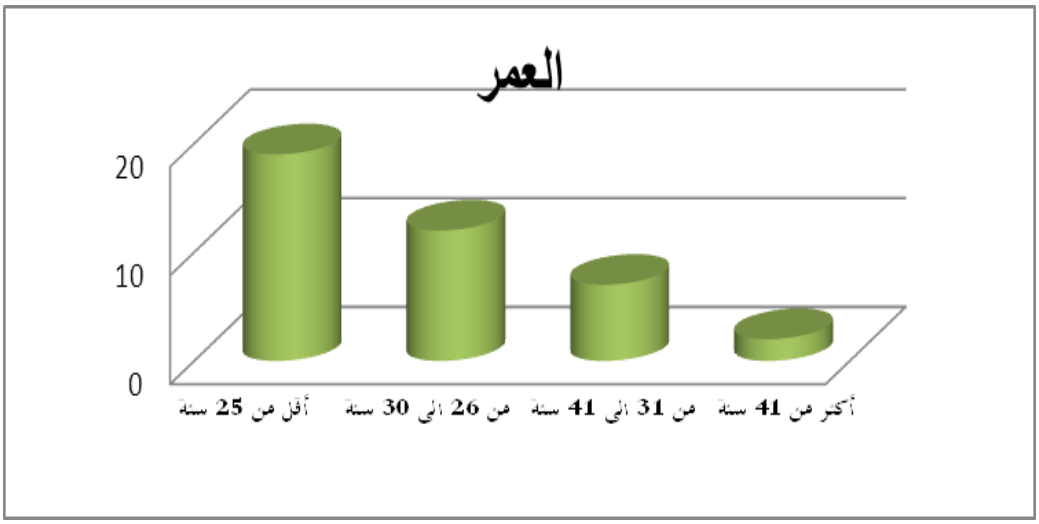
ثالثا– تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حسب العمر:

الجدول رقم (08): يمثل توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25سنة	19	% 47.5
من 26 ← 30 سنة	12	%30
من 31←41 سنة	7	% 17.5
أكثر من41 سنة	2	%5
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss أنظر للملحق رقم01

الشكل رقم (08): يمثل توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

إن تحليل عينة الدراسة على أساس العمر يتطلب تحديد فئات العمر التي يمكن أن تنتمي إلى مفردات العينة من الشواهد الكمية يتضح من الجدول رقم (08) أن ما نسبته47.5 % أقل من 25 سنة ثم تليها نسبة 30% من العينة الإجمالية من 26 ←30 سنة، تم تليها فئة 31 ←41 سنة بنسبة17.5% وبعدها فئة أكثر من 41 سنة بـ 5%من العينة الإجمالية، يلاحظ أن اكبر نسبة من أفراد مجتمع الدراسة هي أقل من 25 سنة وهذا له دور في تشبيب المؤسسة و ضخ دم جديد لها و ما يدل على ذلك أن اقل نسبة من أفراد مجتمع الدراسة هي أكثر من 41 سنة، و

النسبة المتوسطة كانت في فئة من (31سنة إلى 41 سنة) و هذا يمثل عنصر الخبرة التي يتمتعون بها لتساعدهم على اتخاذ القرارات السليمة.

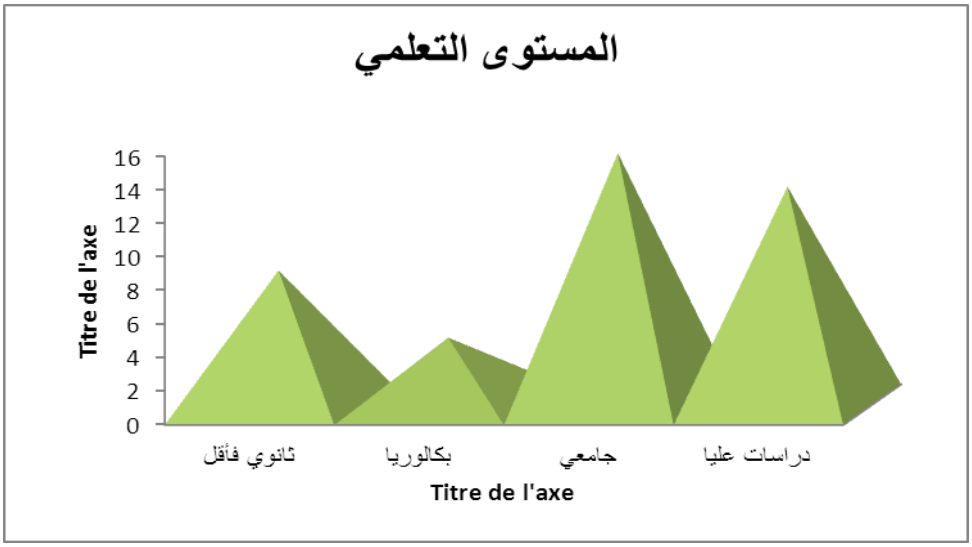
رابعا– تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة حسب المستوى الدراسي:

الجدول رقم (09): يمثل توزيع العينة حسب المستوى الدراسي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ثانوي	8	%20
بكالوريا	4	%10
جامعي	15	%37.5
دراسات عليا	13	%32.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss انظر للملحق رقم01

الشكل رقم (09): يمثل توزيع العينة حسب المستوى الدراسي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يتضح من الجدول رقم (09) أن معظم المستجوبين حاصلون على شهادات جامعية أي ما نسبته37.5 % ثم يليه الحاصلون على دراسات عليا بنسبة 32.5%، ثم تقل هذه النسبة للذين لهم مستوى بكالوريا فأقل، وهذا يدل على

أن الكادر الموجود من أفراد مجتمع العينة هو كادر مؤهل وبالتالي فان إجاباتهم على الاستبانة تنبع من التأهيل العلمي العالي.

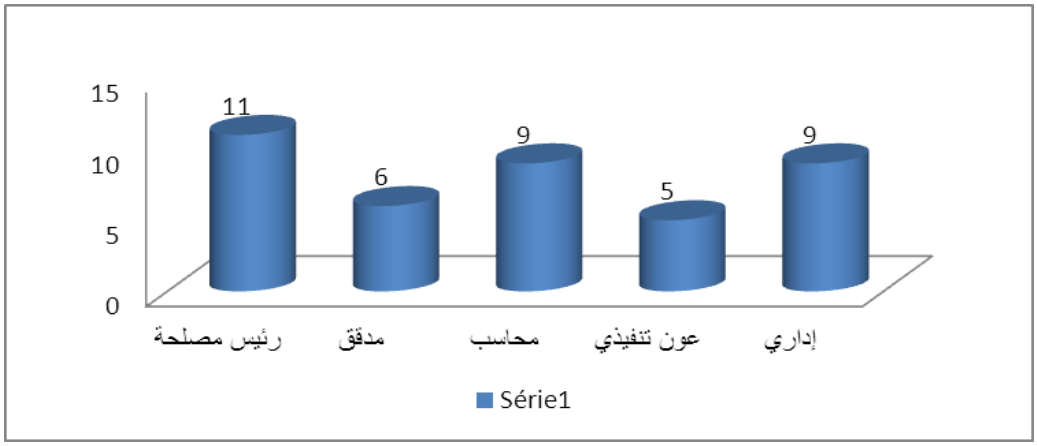
خامسا– تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (10): يمثل توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي

طبيعة الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس مصلحة	11	%27.9
مدقق	6	% 15.0
محاسب	9	% 22.5
عون تنفيذي	5	% 12.5
إداري	9	% 22.5
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss انظر للملحق رقم01

الشكل رقم (10): يمثل توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (10) أن ما نسبته 27.9 %من المبحوثين يمثلون رؤساء المصالح في المؤسسة ويليهم في النسبة المحاسبين والإداريين بنسبة22.5 % ثم المدققين بنسبة 15.0 %وهذا يوضح مستوى أفراد العينة. ومثلت نسبة 12.5 % أعوان التنفيذ داخل المؤسسة.

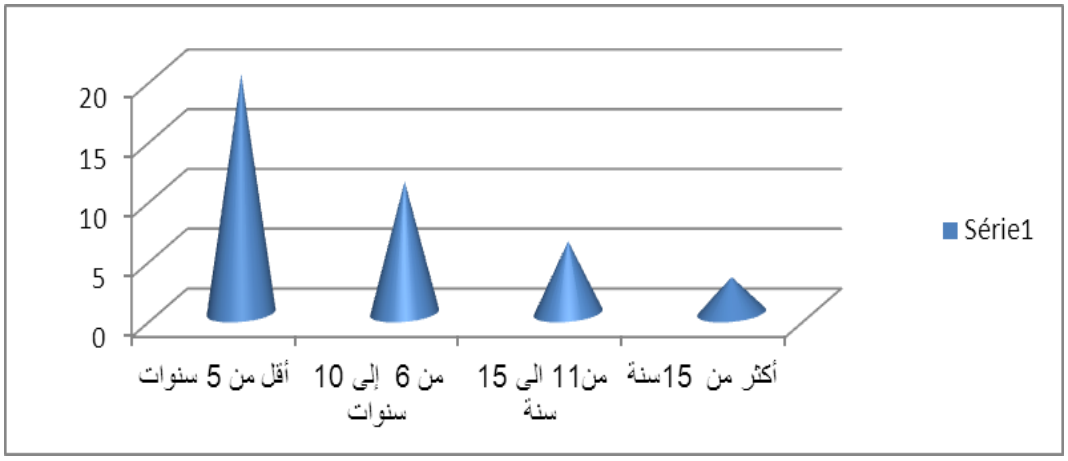
سادسا– تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

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

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	20	% 50.0
6__10سنوات	11	% 27.5
11__15 سنة	6	%15
أكثر من 15 سنة	3	%7.5
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss انظر للملحق رقم01

الشكل رقم (11): يمثل توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (11) أن ما نسبته 50.0% للفئة أقل من 5 سنوات وهي أعلى نسبة من المبحوثين، ثم تليها الفئة من6__10 سنة خبرة بنسبة 27.5%وبعدها فئة من 11 __15 سنوات خبرة بنسبة15.0 % أما المشاهدة الأخيرة لاحظنا أن اقل نسبة سجلت هي7.5% وهي لفئة أكثر من 15 سنة، مما سبق يدل على أن أفراد مجتمع الدراسة يتمتع وبأقل خبرات عملية بنسبة قليلة وهذا لسياسة التجديد التي تنتهجها المؤسسة وأيضا بسبب القوانين التشغيل الجديدة التي سمحت بالخروج المبكر للعمال دون إهمال عنصر الخبرة.

المطلب الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة

أولا– تحليل نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الأول:

الجدول رقم (12): يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الأول الاستقلالية و الكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي

عبارات المحور الثاني	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- يقوم التدقيق التشغيلي بالحكم على سلامة الخصول على الموارد و حسن إستخدامها.	التكرار	24	13	03	00	00	4.77	0.479
	النسبة	60.0	32.5	7.5	00	00		
2- يقوم التدقيق التشغيلي بتقويم الخطط و السياسات و الأساليب و الإجراءات و النشاطات العمل.	التكرار	17	19	04	00	00	4.67	0.525
	النسبة	42.5	47.5	10.0	00	00		
3- ارتباط التدقيق التشغيلي بالتقرير النهائي يعطي الصورة الحقيقة للمؤسسة.	التكرار	19	21	00	00	00	4.55	0.552
	النسبة	52.5	47.5	00	00	00		
4- يكون التدقيق التشغيلي في مؤسستكم بصفة مستمرة و شاملة و جزئية	التكرار	11	24	05	00	00	4.40	0.632
	النسبة	27.5	60.0	12.5	00	00		
5- يدخل التدقيق التشغيلي ضمن الهيكل التنظيمي فهو يساعد على تحديد الصلاحيات وعدم تعارضها.	التكرار	18	17	03	01	01	4.42	0.712
	النسبة	45.0	42.5	7.5	2.5	2.5		
6- يساعد التدقيق التشغيلي على التطبيق الصارم لتعليمات و اللوائح في المؤسسة.	التكرار	13	23	2	1	1	4.25	0.669
	النسبة	32.5	57.5	5	2.5	2.5		
أساسيات ومنطلقات التدقيق التشغيلي							4.51	0.535

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

-تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق رقم (12) المتعلقة بالمحور الأول لأنه:

كانت استجابة أفراد العينة للعبارة الأولى" بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق التشغيلي بالأمانة والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته"، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.52 ، الدرجة الكلية (04) وانحراف معياري ب 0.640 مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.

ويبين هذا ما جاء في الفصل الأول أن تنبع أهمية استقلال المدقق من الرأي الفني المحايد الذي يبديه في القوائم المالية والإدارية ، وكما أشرنا سابقا بأن التدقيق التشغيلي يرتكز على مدى التطابق والتنسيق بين وظائف المؤسسة وهذا ما ينجر إلى المصداقية والشفافية والملائمة وما يرتبط في أداء وجباته ومسؤوليته اتجاه المؤسسة ، وعلى أساسه يتم توفير المعلومات وتحليلها ليساعد على اتخاذ القرار من جهة.

وبالإضافة إلى المدقق التشغيلي الذي من بين معاييره ومبادئه الشفافية والمصداقية من جهة أخرى ، وتم الاستدلال بهذه العبارة لأهميتها إعطائها الأولوية من طرف المبحوثين.

في حين كان تردد من قبل بعض أفراد العينة بالموافقة على العبارة الرابعة " المدقق التشغيلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة وبين الحفاظ علي استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية "، حيث جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي4.15 ، الدرجة الكلية (4) وانحراف معياري 0.622 أي في مجال موافق رغم أهمية هذه العبارة .

وهذا من خلال أن يتسم المدقق التشغيلي بالموضوعية، و على المدقق التشغيلي إذا ما حدث خلل جوهري أو ظاهري بالاستقلالية التنظيمية لدائرة التدقيق التشغيلي ، أو الموضوعية الفردية للمدقق التشغيلي أن يدفعوا بتقارير تفصيلية عن هذه الحالات إلى المختصين في المستويات الإدارية الملائمة.

إلا أنها حصلت على أقل متوسط حسابي ولم يرى المبحثوين أن لهذه العبارة أهمية بالغة بالنسبة للتدقيق الإداري، وهي آخر عبارة في القسم الأول وتم اختتام بها فقراته للفت انتباه أفراد العينة وإعطائها الأهمية اللازمة.

ونلاحظ أيضا أن أول عبارة في المحور الأول " بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق التشغيلي بالأمانة والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته."، فلقد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.52، درجة كلية (4) وانحراف معياري0.640 ، ودل هذا على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.

ونلاحظ أن أخر عبارة في المحور الأول " يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية، النزاهة والموضوعية أثناء أداء مهامه." فقد حصلت على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 4.15، درجة كلية (4) وانحراف معياري 0.833

ولقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المحور " الاستقلالية و الكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي"4.33 وانحراف معياري 0.633 وهذا يدل على أهمية هذا القسم وموافقة أفراد العينة عليه مجال موافق

ثانيا– تحليل نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الثاني:

الجدول رقم (13): يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الثاني أساسيات ومنطلقات التدقيق التشغيلي:

عبارات المحور الأول	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق التشغيلي بالأمانة والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته.	التكرار	32	07	01	00	00	4.52	0.640
	النسبة	80	17.5	2.5	00	00		
2- يتوفر لدى مدقق التشغيلي الكفاءة والخبرة المهنية للازمة للقيام بعمله بشكل صحيح.	التكرار	28	11	01	00	00	4.32	0.655
	النسبة	70	27.5	2.5	00	00		
3- يقوم مدقق التشغيلي بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة.	التكرار	23	16	01	00	00	4.52	0.505
	النسبة	57.5	27.0	2.5	00	00		
4- المدقق التشغيلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة وبين الحفاظ علي استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية .	التكرار	19	18	03	00	00	4.15	0.622
	النسبة	47.5	45.0	7.5	00	00		
5- الاستقلالية المتوفرة للمدقق التشغيلي تمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوي كفاءة أفضل في المجال التشغيلي والمالي بالشركة.	التكرار	22	13	05	00	00	4.25	0.898
	النسبة	55.0	32.5	12.5	00	00		
6- يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية، النزاهة والموضوعية أثناء أداء مهامه.	التكرار	14	23	02	01	00	4.15	0.833
	النسبة	35.0	57.5	5.0	2.5	00		
الاستقلالية و الكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي							4.33	0.633

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

-تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق رقم (13) المتعلقة بالمحور الثاني لأنه:

كانت استجابة أفراد العينة للعبارة الأولى" يقوم التدقيق التشغيلي بالحكم على سلامة الحصول على الموارد و حسن إستخدامها. "، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.77 ، الدرجة الكلية (04) وانحراف معياري بـ 0.479 مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.

ويبين هذا ما جاء في الفصل الأول أن في تعريف التدقيق التشغيلي وكما جاء كذلك في أهداف التدقيق التشغيلي أن إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية، المعنوية) بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهداف المؤسسة المحددة مسبقا ،وبطبيعة الحال مدى مساهمة التدقيق التشغيلي بالحكم على سلامة الحصول واستغلال الموارد بطريقة العقلانية على اعتبار الموارد أساس العمليات والإجراءات (المادية والبشرية والمالية) ما اصطلح عليه تدقيق العمليات الذي يهدف تجسيد مثلث التسيير و محاولة جمع و دمج الإمكانيات و الموارد و الوسائل و الأساليب لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة كما أتى في تعريف التدقيق التشغيلي انه يشتمل الفحص و الاختبار الخطط الموضوعية بما تحققه من أهداف و طرق و أساليب تنفيذ العمليات ، و استخدام الموارد البشرية و المادية وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور ....الخ.

في حين كان تردد من قبل بعض أفراد العينة بالموافقة على العبارة السادسة " يساعد التدقيق التشغيلي على التطبيق الصارم لتعليمات و اللوائح في المؤسسة "، حيث جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي4.25 ، الدرجة الكلية (4) وانحراف معياري 0.669 أي في مجال موافق رغم أهمية هذه العبارة .

وكما جاء كذلك في أهداف التدقيق التشغيلي والهدف الرئيسي من عملية التدقيق التشغيلي هو تحديد ما إذا كانت الضوابط الداخلية لأعمال المؤسسة، مثل السياسات والإجراءات، كافية لتحقيق مستوى أمثل من الكفاءة والفعالية. وهذا أمر بالغ الأهمية بالنسبة للشركات، لأن الافتقار إلى الكفاءة والفعالية يترجم عادة إلى انخفاض المبيعات أو زيادة التكاليف التشغيلية، مما يعني في بعض الأحيان عدم قدرة الشركة على المنافسة والبقاء في الأعمال التجارية، إلا أنها حصلت على أقل متوسط حسابي

ونلاحظ أيضا أن أول عبارة في المحور الثاني " يقوم التدقيق التشغيلي بالحكم على سلامة الحصول على الموارد و حسن إستخدامها. "، فلقد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي4.77، درجة كلية (4) وانحراف معياري0.479 ، ودل هذا على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.

ولقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات القسم " أساسيات ومنطلقات التدقيق التشغيلي "بمتوسط حسابي 4.51 الدرجة الكلية (4) وانحراف معياري 0.535 وهذا يدل على أهمية هذا القسم وموافقة أفراد العينة عليه بمجال موافق.

ثالثا– تحليل نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الثالث:

الجدول رقم (14): يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الثالث أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية:

عبارات المحور الثالث	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- يقوم الأداء بمساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.	التكرار	25	13	01	01	00	4.55	0.677
	النسبة	62.5	32.5	2.5	2.5	00		
2- يفيد الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة.	التكرار	25	12	02	01	00	4.52	0.715
	النسبة	62.5	30.0	5.0	2.5	00		
3- يساعد الأداء على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.	التكرار	23	12	04	01	00	4.42	0.780
	النسبة	57.5	30.0	10.0	2.5	00		
4- يمكن الأداء من إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل المؤسسة لتحديد المجالات التي تجري فيها التحسينات.	التكرار	20	14	05	01	00	4.32	0.797
	النسبة	50.0	35.0	12.5	2.5	00		
5- يقوم الأداء على ترشيد الطاقة البشرية المؤسسة في المستقبل،حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها و كذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها.	التكرار	17	17	05	01	00	4.25	0.776
	النسبة	42.5	42.5	12.5	2.5	00		
6- يختبر الأداء مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعة باستخدام البيانات المالية والإحصائية.	التكرار	21	12	07	00	00	3.35	0.769
	النسبة	52.5	30.0	17.5	00	00		
أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية							4.45	0.607

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

-تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق رقم (14) المتعلقة بالمحور الثالث لأنه:

كانت استجابة أفراد العينة للعبارة الأولى" يقوم الأداء بمساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم. "، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.55 ،الدرجة الكلية (04) وانحراف معياري بـ 0.677 مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.
ويبين هذا ما جاء في الفصل الأول من خلال أنواع الأداء في المؤسسة (حسب المعيار الوظيفي) يرتبط هذا المعيار وبشدة بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة من خلال اتخاذ القرار وتحقيق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم في مختلف الوظائف في المؤسسة.
في حين كان تردد من قبل بعض أفراد العينة بالموافقة على العبارة السادسة " يختبر الأداء مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعة باستخدام البيانات المالية والإحصائية "، حيث جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي3.35، الدرجة الكلية (4) وانحراف معياري 0.769 أي في مجال محايد رغم أهمية هذه العبارة .
وهذا من خلال تعريف الأداء هو قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف الموضوعة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها باستخدام البيانات المالية والإحصائية كالموازنات والقوائم المالية.
ونلاحظ أيضا أن أول عبارة في القسم الثالث " يقوم الأداء بمساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم."، فلقد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.55، درجة كلية (4) وانحراف معياري0.677 ، ودل هذا على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.
ونلاحظ أيضا أن أخر عبارة في القسم الثالث " يختبر الأداء مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعة باستخدام البيانات المالية والإحصائية.."، فلقد حصلت على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي3.35 ، درجة كلية (4) وانحراف معياري0.769 ، ودل هذا على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.
ولقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المحور " أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية "بمتوسط حسابي4.45 الدرجة الكلية (4) وانحراف معياري 0.607 وهذا يدل على أهمية هذا القسم وموافقة أفراد العينة عليه مجال موافق.

رابعا– تحليل نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الرابع:

الجدول رقم (15): يوضح المؤشرات الإحصائية لفقرات الاستبانة للمحور الرابع العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية:

عبارات المحور الرابع	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- يقوم المدقق التشغيلي بتقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي يقوم بها العاملون وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين العمليات في المؤسسة وتطويرها.	التكرار	12	24	04	00	00	4.20	0.479
	النسبة	30.0	60.0	10.0	00	00		
2- يقوم المدقق التشغيلي بمراجعة وتقويم فعالية و كفاية تطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.	التكرار	21	16	03	00	00	4.45	0.525
	النسبة	52.5	40.0	7.5	00	00		
3- يساعد المدقق التشغيلي بتحديد مدى كفاءة و فعالية نظم المعلومات الإدارية والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري في التنظيم.	التكرار	18	17	05	00	00	4.27	0.552
	النسبة	45.0	37.5	17.5	00	00		
4- يحدد المدقق التشغيلي ما إذا كانت المؤسسة قد دبرت مواردها المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية.	التكرار	12	24	03	01	00	4.17	0.632
	النسبة	30.0	60.0	7.5	2.5	00		
5- يقوم المدقق التشغيلي بتقييم الأداء النهائي للمؤسسة باستخدام معايير أداء محددة لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها	التكرار	16	21	03	00	00	4.32	0.712
	النسبة	40	52.5	7.5	00	00		
6- يقوم المدقق التشغيلي بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة عنها واقتراح الحلول لها.	التكرار	20	20	00	00	00	4.50	0.669
	النسبة	50.0	50.0	00	00	00		
العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية							4.35	0.535

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

- تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق رقم (15) المتعلقة بالمحور الأول لأنه:

كانت استجابة أفراد العينة للعبارة الأخيرة" يقوم المدقق التشغيلي بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة عنها واقتراح الحلول لها."، المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يساوي 4.50 ، الدرجة الكلية (04) وانحراف معياري بـ 0.669 مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.

ويبين هذا ما جاء في الفصل الأول من خلال الارتباط بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال تدقيق الكفاءة والفعالية للمؤسسة والتي من خلالها يكتشف القصور والخلل واقتراح الحلول المناسبة

في حين كان تردد من قبل بعض أفراد العينة بالموافقة على العبارة الرابعة " يحدد المدقق التشغيلي ما إذا كانت المؤسسة قد دبرت مواردها المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية."، حيث جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي4.17 ، الدرجة الكلية (4) وانحراف معياري 0.632 أي في مجال موافق رغم أهمية هذه العبارة .

وهذا من خلال تدقيق الكفاءة من طرف المدقق التشغيلي، من خلال أي استخدامها الأمثل للموارد المادية و البشرية منها ،إلا أنها حصلت على أقل متوسط حسابي.

ونلاحظ أيضا أن أول عبارة في المحور الرابع " يقوم المدقق التشغيلي بتقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي يقوم بها العاملون وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين العمليات في المؤسسة وتطويرها."، فلقد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.20 ، درجة كلية (4) وانحراف معياري0.479 ، ودل هذا على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة في مجال موافق.

ونلاحظ أيضا أن أخر عبارة في المحور الرابع " يقوم المدقق التشغيلي بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة عنها واقتراح الحلول لها." بمتوسط حسابي 4.50 وبانحراف معياري بلغ 0.699

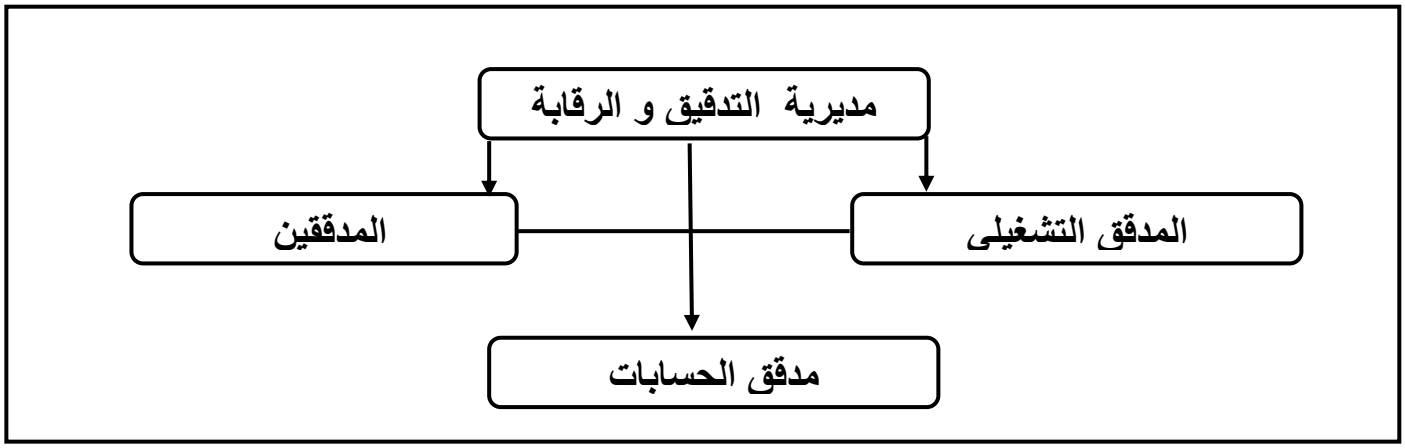
ولقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المحور " العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية "4.35 الدرجة الكلية (4) وانحراف معياري 0.535

المطلب الثالث: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

من خلال ما تقدم في الجانب التطبيقي بما يتعلق بتحليل الاستبيان توصلنا إلى النتائج التالية:

– أنه من المهام المنوطة للمدقق التشغيلي هو الحكم والتعبير عن الهيكل التنظيمي الموجود وتصور التعديل لهذا الهيكل وفق ما تقتضيه الحاجة المستقبلية و تقويم الخطط والسياسات والأساليب والإجراءات داخل المؤسسة ومساعدتها على التطبيق الصارم للتعليمات واللوائح ، ولا يتأتى ذلك إلا بوجود التدقيق التشغيلي داخل المؤسسة بمصلحة مختصة أو مديرية كما لمسنا هذا بمؤسسة ، إذ تتوفر على مديرية للتدقيق والرقابة الداخلية على مستوى المديرية العامة، وهذا يضمن وجود المدققين بصورة دائمة وخاصة المدقق التشغيلي و الشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم 12: مديرية التدقيق والرقابة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة.



المصدر: من اعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

كما لاحظنا أن المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز رائدة في تطبيق التدقيق والرقابة الداخلية أنشأت مديرية لهذا الغرض، وبالعودة إلى التعريف السابق للتدقيق التشغيلي في الفصل الأول نستنتج أن التدقيق التشغيلي ، إذ أنه يهتم بالفحص وتقويم الأداء والسياسات والأهداف الموضوعة، وتقويم كفاءة استخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية.

– نستنتج أن المدقق التشغيلي بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز لا يستند على معايير محددة وواضحة عند التدقيق، بل يقوم بتدقيق الإجراءات وتطبيق التعليمات والسياسات فقط.

– نتيجة للطبيعة المميزة وكثرة مجالات عمل المدقق التشغيلي في قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء وتنوع إجراءات التدقيق، من الأفضل تطبيق نظام الفريق يتمتعون بتكوين خاص في مجال الإدارة والرياضيات والإحصاء، الاقتصاد أو الاستعانة بها.

– إن الخبرة التي يتمتع بها المدقق التشغيلي بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز لها تأثير في تحسين نظام الرقابة الداخلي عبر الفحص الجيد والدوري للسجلات وإجراءات والقوائم المالية، ورفع تقارير تحتوي على توصيات خاصة من اجل التحسينات المستقبلية.

– يساهم المدقق التشغيلي في محاربة الفساد في المؤسسة عبر مجموعة من الإجراءات المتخذة بحق الموظفين المخالفين في تطبيق التعليمات واللوائح برفع تقاريره للمسؤولين، مثل فحص الموظفين الذين يتقاضون رواتب مرتفعة غير منطقية لا تعبر عن الجهد أو المسؤولية المتخذة، كما وإجراء فحوصات عن الصفقات التي تبرمها المؤسسة مع الموردين ومدى مصداقيتها القانونية.

– يقوم المدقق التشغيلي في المؤسسة بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق بوضعه برنامج سنوي لعدد المرات التي يقوم بتدقيق المصالح والمديريات وبصفة دورية ومنظمة فضلا عن الحالات الخاصة، ويقوم بتتبع الملاحظات والتوصيات التي أوردها في التقارير السابقة ومدى الالتزام بها.

أما التوصيات التي نوصي بها المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز فهي كالتالي:

– خلق مصلحة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة تابعة لمدير المؤسسة خاصة بالتدقيق والرقابة الداخلية دون الاكتفاء بما هو موجود حاليا وذلك لضمان الرقابة والتدقيق الدائم وضمان السرعة والفعالية.

– توجيه المؤسسة نحو التطوير نظام الإلكتروني لجميع أنشطتها لتوفير الجهد والوقت لعمل المدقق التشغيلي

– رفع مستوى الوعي لدى الموظفين في المؤسسة وتكوينهم حول أهمية الدور الرقابي وفلسفة الرقابة التي ينتهجها المدقق التشغيلي، وأنها فلسفة لا تقوم على أساس التشكيك بنزاهة الموظفين والعمال، بل بالعكس هي فلسفة تراهن على الجانب الإيجابي واكتشاف الانحرافات وتقويمها وعلى أساس الثقة المتبادلة ولمصلحة العامل والإدارة.

– التأكيد على ضرورة تذليل أهم الصعوبات التي تواجه المدقق وخاصة فيما يخص تقييد صلاحياته عند عملية التدقيق والفحص.

و في إطار دراستنا حاولنا الإحاطة بأداة من أدوات الرقابة و التدقيق خصوصا التدقيق التشغيلي و التركيز على تأثيراته لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و إحداث الأثر الفعال و حسن استغلال مواردها المادية و البشرية و كمحاولة منا لدراسة هذا الموضوع حاولنا إسقاطه على المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية صناعة الأنابيب الناقلة للغاز تحت عنوان "دور التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" –دراسة ميدانية–.

و لقد ركزنا على جانبين نظري و ميداني للإطاحة بالموضوع و لإثبات صحة الفرضيات أو نفيها

اختبار الفرضيات:

يتضمن هذا المطلب مجموعة من النقاط التي تم من خلالها مناقشة واختبار فرضيات الدراسة وذلك بعد تحليل أراء عينة الدراسة بالاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يكتسي التدقيق التشغيلي أهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تحققنا من صحة هذه الفرضية بناءا على أراء عينة الدراسة ، كما أدلت أراء عينة الدراسة بأن المدقق التشغيلي يقوم بالحكم على سلامة الحصول على الموارد وحسن استخدامها، ودخولها ضمن الهيكل التنظيمي فهو يساعد الإدارة على تحديد الصلاحيات وعدم تعارضها، ومساعدة المؤسسة على تقويم الخطط والسياسات والأساليب والإجراءات في المؤسسة وبالتالي قبول الفرضية الأولى أي إثبات صحتها.
- هناك علاقة إيجابية بين تفعيل التدقيق التشغيلي وتحسين أداء المؤسسة، حيث تحققنا من صحة هذه الفرضية بناءا على أراء عينة الدراسة، وذلك من خلال أن المدقق التشغيلي يساعد على تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المعلومات الإدارية والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري في التنظيم ، وقيامه بتقييم الأداء النهائي للمؤسسة باستخدام معايير أداء محددة لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها، وقيامه بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة عنها واقتراح الحلول لها وبالتالي قبول الفرضية الثانية أي إثبات صحتها.
- يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية والكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من إبداء رأيه حول الأداء في المؤسسة، حيث تحققنا من صحة هذه الفرضية بناءا على أراء عينة الدراسة، الاستقلالية المتوفرة للمدقق التشغيلي تمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوى كفاءة وفعالية أفضل في المجال التشغيلي والمالي في المؤسسة، وعدم الاستجابة للضغوط الممارسة عليه من طرف الإدارة، كما يوازن بحذر بين كونه موظف داخل الشركة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية وبالتالي قبول الفرضية الثالثة أي إثبات صحتها.
- هناك دور فعال للأداء في الريادية والتحسين المستمر والاستمرارية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تحققنا من صحة هذه الفرضية بناءا على أراء عينة الدراسة، وذلك من خلال أن الأداء يفيد بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة، كما يساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف، ومساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم وبالتالي قبول الفرضية الرابعة أي إثبات صحتها.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع " دور التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية" ومحاولة إسقاط ذلك على الواقع، قمنا بدراسة ميدانية تم من خلالها تصميم استبانة تضم مجموعة من التساؤلات بقصد توزيعها على عينة الدراسة المكونة من 40 مستجوب متمثلة في (رئيس دائرة، رئيس مصلحة، مدقق، محاسب، عون تنفيذي، إداري)، وبعد جمع الاستمارات الموزعة على المستجوبين تم القيام بتحليل نتائج الاستبيان بالاعتماد على أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري ... الخ وذلك بالاعتماد على برنامج "**التحليل الاحصائي**" (spss .v19) ، وذلك من أجل معرفة أراء عينة الدراسة حول مجموعة من النقاط في مدى توفر الكفاءة المهنية والاستقلالية للمدقق التشغيلي، وأهمية التدقيق التشغيلي في المؤسسة الاقتصادية، وأهمية تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، ودور المدقق التشغيلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة مفاده أن المدقق التشغيلي يساهم بشكل كبير في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال:

- ✓ الاستقلالية والكفاءة المهنية اللازمة تمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوى كفاءة وفعالية أفضل في المجال التشغيلي والمالي للشركة؛
- ✓ أهمية المدقق التشغيلي في المؤسسة من خلال مساعدة المؤسسة في تحديد الصلاحيات وعدم تعارضها ضمن الهيكل التنظيمي؛
- ✓ أهمية الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة؛
- ✓ العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال قيام المدقق التشغيلي بتقييم الأداء النهائي للمؤسسة باستخدام معايير أداء محددة مسبقا لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق الأهداف.

الخاتمة

الخاتمة:

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من بين الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم حركة سير المؤسسة، وذلك عن طريق الاهتمام بشكل رئيسي بمدى التزام العمليات المختلفة باليات التنفيذ الخاصة مما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المؤسسات.

حيث أن التدقيق التشغيلي يفحص ويختبر بصورة إنشائية الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يحتويها من إدارات و أقسام فيما يتعلق بالخطط الموضوعة والطرق و الأساليب و الإجراءات الموضوعة لإنجاز العمل بما يحقق الأهداف، والاستخدام الكفء للموارد البشرية والمادية للمؤسسة أن هذا الفحص والاختيار يكون للكشف عن نواحي القصور واقتراح التحسينات المناسبة للتغلب عن هذا القصور بما يمكن الإدارة ويساعد على القيام بمهامها بكفاءة مرتفعة، كما يمنح هذا الأخير الاستقلالية اللازمة والتي تسمح له بممارسة مهامه بشكل قانوني.

وبما أن البحث عن الأداء المتميز و الفعال يعتبر ضرورة بالنسبة للمؤسسات المختلفة جاءت هذه الدراسة لمحاولة توضيح دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية و المجالات التي يتم من خلالها هذا التحسين، و من اجل الإحاطة بالإشكالية التي تدرس دور التدقيق التشغيلي على تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟، وأجريت الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بغية البحث عن إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة سلفا، حيث قسم البحث إلى فصلين، فصل نظري يمثل الخلفية المرجعية للدراسة، وفصل تطبيقي استعرضنا من خلاله الدراسة الميدانية واستخدام أسلوب استمارة الاستبيان، وذلك للتمكن من تقديم مجموعة من نتائج والتوصيات و الآفاق المستقبلية للدراسة والتي سنوضحها فيما يلي:

أولا: نتائج الدراسة :

- الاستقلالية مطلوبة لمزاولة التدقيق التشغيلي و ذلك لدعم مبادئ المساءلة و المصداقية و الشفافية ،وتوفر الخبرة الفنية المطلوبة لتوفير مخرجات سليمة ، نظام معلومات المؤسسة من خلال تقرير نهائي واضح يعطي صورة حقيقة عنها ، و قد لا يكون ممكناً توفر كل الخبرات اللازمة في شخص المدقق نفسه مما يفرض الاستعانة بخبرات أخرى أو دعم فريق عمله بخبرات في المجالات الإدارية و الاقتصادية و الرياضية و الهندسية و الإحصائية.
- نتيجة لعمل التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء و تقييمه في المؤسسات الاقتصادية لكل من الموظفين و الإدارة و ذلك بتطبيق اللوائح و التعليمات الصادرة من طرف الإدارة العليا و من خلال التقارير النهائية للمدقق الإداري.

- يمكن للمدقق التشغيلي أن يوجه القرارات الإدارية و ذلك لبناء الاستراتيجيات المستقبلية من خلال فحص و تقييم البيئة الداخلية و الخارجية وتحليل الفرص و التهديدات للمؤسسة الاقتصادية والاطلاع على الأهداف و الخطط و السياسات والأساليب وعدم تعارضها مع القرارات الاستراتيجية
- إن التأهيل العلمي و العملي للمدقق التشغيلي من أهم المتطلبات التدقيق التشغيلي خاصة و أن عمل المدقق التشغيلي يقوم بطبيعة خاصة تجمع بين نواحي إدارية ومالية واقتصادية واجتماعية و تسويقية فإن تأهيله يتطلب أن يكون ذو طبيعة تتلاءم مع العمل الذي سيقوم به.
- إن وجود مشكلات في طرق الرقابة على جودة المنتجات داخل المؤسسة يؤدي بالمدقق التشغيلي إلى تحليلها و إظهار الأسباب التي أدت إليها و اقتراح التصحيحات المناسبة.
- إن تنفيذ الأعمال الإدارية و المالية و الاقتصادية وتطبيق السياسات و الإجراءات والاستراتيجيات يجعلها تتسم بالمخاطرة، كما أنها تتطلب حشد جميع الموارد و إمكانيات المؤسسة ، و بالتالي خضوع هذه الأعمال إلى التدقيق و خاصة للتدقيق التشغيلي للتأكد من سلامة و صحة هذه الأعمال و القرارات الإدارية من اجل تفادي أي حرج من الجهات الرقابية.
- إن وجود نظام معلومات سليم عن مدخلات المؤسسة و مخرجاتها و عن البيئة الداخلية و الخارجية يجعل عمل المدقق الداخلي و الخارجي أكثر ملائمة خاصة للتدقيق التشغيلي لاتخاذ القرارات الفعالة و منه إبراز دوره داخل المؤسسة.

ثانيا: التوصيات :

- إلزام المؤسسات الاقتصادية و الحكومية بتفعيل دور المدقق التشغيلي و إلزامه بإصدار تقارير دورية شأنها شأن التقارير المالية، و ذلك للحفاظ على موارد المؤسسة و عدم إهدارها.
- ضرورة الاهتمام بالتدقيق التشغيلي و قيام الهيئات المهنية و العلمية و الجهات الوصية بعقد دورات تدريبية متخصصة للتعريف بهذا النوع من التدقيق.
- تكوين و رسكلة مدققين مختصين في التدقيق التشغيلي
- مد جسر التعاون بين المؤسسات الاقتصادية و الجامعات لتطوير هذه المهنة.
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية و المغاربية و الأجنبية و تبادل الخبرات؛
- يجب على المدقق التشغيلي تغطية جميع و كافة الجوانب الإدارية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية لكي يستطيع إبداء رأيه بكل احترافية حول أنشطة المؤسسة.
- على الهيئات المهنية و العلمية وضع معايير واضحة و محددة للتدقيق التشغيلي و متابعة تنفيذها في الواقع العملي.
- تكوين فريق من المتخصصين يتمتعون بالحياد و الاستقلال لمساعدة المدقق على الإلمام بموضوع التدقيق.

- ضرورة الاستعانة بالأساليب الحديثة و المتطورة في تقييم الأداء التشغيلي بما يتناسب مع طبيعة عمل المؤسسة أو الإدارة.

ثالثا: أفاق الدراسة (نظرة مستقبلية) :

بعد محاولة الإلمام بموضوع دور التدقيق التشغيلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، نأمل أننا قد ساهمنا ولو بالقدر البسيط في إثراء موضوع التدقيق التشغيلي ببحثنا هذا، ورغم ذلك يبق الموضوع محل الدراسة و عليه تبقى بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث و الدراسة نذكر منها:

- دور التدقيق التشغيلي في تقويم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- أثر التكامل بين التدقيق التشغيلي و المالي في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية ;
- مساهمة النظام الإلكتروني في مساعدة المدقق التشغيلي داخل المؤسسات الجزائرية ;
- مدى مساهمة التدقيق التشغيلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الجزائرية؛
- أهمية التدقيق التشغيلي في الرفع من كفاءة و فعالية وظائف المؤسسات الاقتصادية؛
- دور التدقيق التشغيلي في تطوير خدمات المدقق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الملاحق

قائمة الملاحق رقم (01) تبين الدلالات الإحصائيات للبيانات العامة الخاصة بالعينة

Tableau de fréquence

التكرار والنسب

الجنس

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	ذكر	22	55.0	55.0	55.0
	أنثى	18	45.0	45.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الحالة الاجتماعية

	Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
أعزب	23	57.5	57.5	57.5
validمتزوج	17	42.5	42.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

العمر

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	اقل من 25 سنة	19	47.5	47.5	47.5
	من 26 إلى 30 سنة	12	30.0	30.0	77.5
	من سنة 31 إلى 41 سنة	7	17.5	17.5	95.0
	أكثر من 41 سنة	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	أقل من 5 سنوات	20	50.0	50.0	50.0
	من 6 إلى 10 سنوات	11	27.5	27.5	77.5
	من 11 إلى 15 سنة	6	15.0	15.0	92.5
	أكثر من15 سنة	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	ثانوي فأقل	8	20.0	20.0	20.0
	بكالوريا	4	10.0	10.0	30.0
	جامعي	15	37.5	37.5	67.5
	دراسات عليا	13	32.5	32.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المسمى الوظيفي

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	رئيس مصلحة	11	27.5	27.5	27.5
	مدقق	6	15.0	15.0	42.5
	محاسب	9	22.5	22.5	65.0
	عون تنفيذي	5	12.5	12.5	77.5
	إداري	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

قائمة الملاحق رقم (02) تبين البيانات الإحصائية للمحور الأول

بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق التشغيلي بالأمانة والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	7	17.5	17.5	20.0
	موافق بشدة	32	80.0	80.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يتوفر لدى مدقق التشغيلي الكفاءة والخبرة المهنية للازمة للقيام بعمله بشكل صحيح

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	11	27.5	27.5	30.0
	موافق بشدة	28	70.0	70.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يقوم مدقق التشغيلي بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة.

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	16	40.0	40.0	42.5
	موافق بشدة	23	57.5	57.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المدقق التشغيلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة وبين الحفاظ علي استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	18	45.0	45.0	52.5
	موافق بشدة	19	47.5	47.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الاستقلالية المتوفرة للمدقق التشغيلي تمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوي كفاءة أفضل في المجال التشغيلي والمالي بالشركة

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	5	12.5	12.5	12.5
	موافق	13	32.5	32.5	45.0
	موافق بشدة	22	55.0	55.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية، النزاهة والموضوعية أثناء أداء مهامه

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	2	5.0	5.0	7.5
	موافق	23	57.5	57.5	65.0
	موافق بشدة	14	35.0	35.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

قائمة الملاحق رقم (03) تبين البيانات الإحصائية للمحور الثاني

يقوم التدقيق التشغيلي بالحكم على سلامة الحصول على الموارد و حسن إستخدامها

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	13	32.5	32.5	40.0
	بشدة موافق	24	60.0	60.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يقوم التدقيق التشغيلي بتقويم الخطط و السياسات و الأساليب و الإجراءات و النشاطات العمل

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	4	10.0	10.0	10.0
	موافق	19	47.5	47.5	57.5
	بشدة موافق	17	42.5	42.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

ارتباط التدقيق التشغيلي بالتقرير النهائي يعطي الصورة الحقيقة للمؤسسة

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	موافق	19	47.5	47.5	47.5
	بشدة موافق	21	52.5	52.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يكون التدقيق التشغيلي في مؤسستكم بصفة مستمرة و شاملة و جزئية

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	5	12.5	12.5	12.5
	موافق	24	60.0	60.0	72.5
	موافق بشدة	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يدخل التدقيق التشغيلي ضمن الهيكل التنظيمي فهو يساعد على تحديد الصلاحيات وعدم تعارضها

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	1	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	1	2.5	2.5	5.0
	محايد	3	7.5	7.5	12.5
	موافق	17	42.5	42.5	55.0
	موافق بشدة	18	45.0	45.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يساعد التدقيق التشغيلي على التطبيق الصارم لتعليمات و اللوائح في المؤسسة

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	1	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	1	2.5	2.5	5.0
	محايد	2	5.0	5.0	10.0
	موافق	23	57.5	57.5	67.5
	موافق بشدة	13	32.5	32.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

قائمة الملاحق رقم (04) تبين البيانات الإحصائية للمحور الثالث

يقوم الأداء بمساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	1	2.5	2.5	5.0
	موافق	13	32.5	32.5	37.5
	موافق بشدة	25	62.5	62.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يفيد الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	2	5.0	5.0	7.5
	موافق	12	30.0	30.0	37.5
	موافق بشدة	25	62.5	62.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يساعد الأداء على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	4	10.0	10.0	12.5
	موافق	12	30.0	30.0	42.5
	موافق بشدة	23	57.5	57.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يمكن الأداء من إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل المؤسسة لتحديد المجالات التي تجري فيها التحسينات

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	5	12.5	12.5	15.0
	موافق	14	35.0	35.0	50.0
	موافق بشدة	20	50.0	50.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يقوم الأداء على ترشيد الطاقة البشرية المؤسسة في المستقبل،حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها و كذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	5	12.5	12.5	15.0
	موافق	17	42.5	42.5	57.5
	موافق بشدة	17	42.5	42.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يختبر الأداء مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعة باستخدام البيانات المالية والإحصائية

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	7	17.5	17.5	17.5
	موافق	12	30.0	30.0	47.5
	موافق بشدة	21	52.5	52.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

قائمة الملاحق رقم (05) تبين البيانات الإحصائية للمحور الرابع

يقوم المدقق التشغيلي بتقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي يقوم بها العاملون وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين العمليات في المؤسسة وتطويرها

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	4	10.0	10.0	10.0
	موافق	24	60.0	60.0	70.0
	موافق بشدة	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يقوم المدقق التشغيلي بمراجعة وتقويم فعالية و كفاية تطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	16	40.0	40.0	47.5
	موافق بشدة	21	52.5	52.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يساعد المدقق التشغيلي بتحديد مدى كفاءة و فعالية نظم المعلومات الإدارية والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري في التنظيم

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	7	17.5	17.5	17.5
	موافق	15	37.5	37.5	55.0
	موافق بشدة	18	45.0	45.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يحدد المدقق التشغيلي ما إذا كانت المؤسسة قد دبرت مواردها المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
	محايد	3	7.5	7.5	10.0
	موافق	24	60.0	60.0	70.0
	موافق بشدة	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يقوم المدقق التشغيلي بتقييم الأداء النهائي للمؤسسة باستخدام معايير أداء محددة لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	محايد	3	7.5	7.5	7.5
	موافق	21	52.5	52.5	60.0
	موافق بشدة	16	40.0	40.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يقوم المدقق التشغيلي بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة عنها واقتراح الحلول لها

		Fréquence	Percent	Valide Percent	Cumulative Percent
Valide	موافق	20	50.0	50.0	50.0
	موافق بشدة	20	50.0	50.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

قائمة الملاحق رقم (06) تبين الانحراف و المتوسط الحسابي للمحور الأول

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart- type
بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق التشغيلي بالأمانة والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته.	40	3.00	5.00	4.7750	.47972
يتوفر لدى مدقق التشغيلي الكفاءة والخبرة المهنية للازمة للقيام بعمله بشكل صحيح.	40	3.00	5.00	4.6750	.52563
يقوم مدقق التشغيلي بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة.	40	3.00	5.00	4.5500	.55238
المدقق التشغيلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة وبين الحفاظ علي استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية .	40	3.00	5.00	4.4000	.63246
الاستقلالية المتوفرة للمدقق التشغيلي تمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوي كفاءة أفضل في المجال التشغيلي والمالي بالشركة.	40	3.00	5.00	4.4250	.71208
يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية، النزاهة والموضوعية أثناء أداء مهامه.	40	2.00	5.00	4.2500	.66986
الاستقلالية و الكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي	40	3.50	5.00	4.5125	.45976
Valide N					

قائمة جداول (07) تبين الانحراف و المتوسط الحسابي للمحور الثاني

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart- type
يقوم التدقيق التشغيلي بالحكم على سلامة الحصول على الموارد و حسن استخدامها.	40	3.00	5.00	4.5250	.64001
يقوم التدقيق التشغيلي بتقويم الخطط و السياسات و الأساليب و الإجراءات و النشاطات العمل.	40	3.00	5.00	4.3250	.65584
ارتباط التدقيق التشغيلي بالتقرير النهائي يعطي الصورة الحقيقة للمؤسسة.	40	4.00	5.00	4.5250	.50574
يكون التدقيق التشغيلي في مؤسستكم بصفة مستمرة و شاملة و جزئية.	40	3.00	5.00	4.1500	.62224
يدخل التدقيق التشغيلي ضمن الهيكل التنظيمي فهو يساعد على تحديد الصلاحيات وعدم تعارضها.	40	1.00	5.00	4.2500	.89872
يساعد التدقيق التشغيلي على التطبيق الصارم لتعليمات و اللوائح في المؤسسة.	40	1.00	5.00	4.1500	.83359
أساسيات ومنطلقات تدقيق التشغيلي	40	2.50	5.00	4.3375	.64438
Valide N					

قائمة جداول (08) تبين الانحراف و المتوسط الحسابي للمحور الثالث

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart- type
يقوم الأداء بمساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.	40	2.00	5.00	4.5500	.67748
يفيد الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة.	40	2.00	5.00	4.5250	.71567
يساعد الأداء على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.	40	2.00	5.00	4.4250	.78078
يمكن الأداء من إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل المؤسسة لتحديد المجالات التي تجري فيها التحسينات.	40	2.00	5.00	4.3250	.79703
يقوم الأداء على ترشيد الطاقة البشرية المؤسسة في المستقبل،حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها و كذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها.	40	2.00	5.00	4.2500	.77625
يختبر الأداء مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعة باستخدام البيانات المالية والإحصائية.	40	3.00	5.00	4.3500	.76962
أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية	40	2.50	5.00	4.4500	.60764
Valide N					

قائمة جداول (09) تبين الانحراف و المتوسط الحسابي للمحور الرابع

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart- type
يقوم المدقق التشغيلي بتقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي يقوم بها العاملون وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين العمليات في المؤسسة وتطويرها.	40	3.00	5.00	4.2000	.60764
يقوم المدقق التشغيلي بمراجعة وتقويم فعالية و كفاية تطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.	40	3.00	5.00	4.4500	.63851
يساعد المدقق التشغيلي بتحديد مدى كفاءة و فعالية نظم المعلومات الإدارية والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري في التنظيم.	40	3.00	5.00	4.2750	.75064
يحدد المدقق التشغيلي ما إذا كانت المؤسسة قد دبرت مواردها المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية.	40	2.00	5.00	4.1750	.67511
يقوم المدقق التشغيلي بتقييم الأداء النهائي للمؤسسة باستخدام معايير أداء محددة لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها.	40	3.00	5.00	4.3250	.61550
يقوم المدقق التشغيلي بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة عنها واقتراح الحلول لها	40	4.00	5.00	4.5000	.50637
العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية	40	3.50	5.00	4.3500	.45573
Valide N					

قائمة جداول (10) تبين معامل ألفا كرومباخ

مج1

Statistiques de

Fiabilité

Cronbach's Alpha	Nombre d'éléments
0,700	06

مج2

Statistiques de

Fiabilité

Cronbach's Alpha	Nombre d'éléments
0,848	06

مج3

Statistiques de

Fiabilité

Cronbach's Alpha	Nombre d'éléments
0,915	06

مج4

Statistiques de

Fiabilité

Cronbach's Alpha	Nombre d'éléments
0,715	06

المجموع

Statistiques de

Fiabilité

Cronbach's Alpha	Nombre d'éléments
0,918	24

قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم	الدرجة	التخصص	الجامعة
عجيلة حنان	استاذ أ	محاسبة وتدقيق	غرداية
بن النوي مصطفى	دكتور أ	محاسبة وتدقيق	غرداية
خبيطي خضير	أستاذ أ	محاسبة وتدقيق	غرداية

استبيان (استمارة)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

وفي إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر فيعلوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير للسنة الجامعية 2017/2016 يشرفنا أن نتقدم إليكم بهذا الاستبيان المتعلق بدراسة تحت عنوان" **دور التدقيق التشغيلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"–دراسة ميدانية .مؤسسة الفابيب غارداية.**

لذا يسرنا ان نطلب من سيادتكم المحترمة أن تتفضلوا بالمساهمة في هذه الدراسة من خلال اجوبتكم للوصول للنتائج المرجوة من خلال هذا الاستبيان.

كما نؤكد لكم ان الاجابات التي ستدلون بها لن تستخدم إلا لاغراض البحث العلمي فقط، وشاكرين لكم حسن تعاونكم.

ملاحظة: الرجاء من سيادتكم التكرم بالاجابة عبر الأسئلة بوضع علامة (X) في المكان الموافق لإجابتك

الباحث: حسيني سفيان

المشرف: الدكتور عجيلة محمد

جامعة غارداية (الجزائر)

النقال: 0664899730

البريد الإلكتروني:soufianeghardaia33@gmail.com

أولا: المعلومات الشخصية و المهنية

- **المسمى الوظيفي:** رئيس دائرة [ ] رئيس مصلحة [ ] مدقق [ ] محاسب [ ] عون تنفيذي [ ] إداري [ ]
- **الجنس:** ذكر [ ] أنثى [ ]
- **الحالة الاجتماعية:** أعزب [ ] متزوج [ ]
- **العمر:** اقل من25 سنة [ ] من26 إلى 30سنة [ ] من سنة 31 إلى 41 سنة [ ] أكثر من سنة [ ]41
- **سنوات الخبرة:** أقل من 5 سنوات [ ] من 6 إلى 10 سنوات [ ] من11 الى 15 سنة [ ] أكثر من15سنة[ ]
- **المستوى التعليمي:** ثانوي فأقل [ ] بكالوريا [ ] جامعي[ ] دراسات عليا[ ]

القسم الثاني: الاستقلالية و الكفاءة المهنية اللازمة للمدقق التشغيلي.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق التشغيلي بالأمانة والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته.					
2	يتوفر لدى مدقق التشغيلي الكفاءة والخبرة المهنية للازمة للقيام بعمله بشكل صحيح.					
3	يقوم مدقق التشغيلي بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة.					
4	المدقق التشغيلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة وبين الحفاظ علي استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية .					
5	الاستقلالية المتوفرة للمدقق التشغيلي تمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوي كفاءة أفضل في المجال التشغيلي والمالي بالشركة.					
6	يتمتع المدقق التشغيلي بالاستقلالية، النزاهة والموضوعية أثناء أداء مهامه.					

القسم الثالث: أساسيات ومنطلقات تدقيق التشغيلي.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يقوم التدقيق التشغيلي بالحكم على سلامة الخصول على الموارد و حسن إستخدامها.					
2	يقوم التدقيق التشغيلي بتقويم الخطط و السياسات و الأساليب و الإجراءات و النشاطات العمل.					
3	ارتباط التدقيق التشغيلي بالتقرير النهائي يعطي الصورة الحقيقة للمؤسسة.					
4	يكون التدقيق التشغيلي في مؤسستكم بصفة مستمرة و شاملة و جزئية.					
5	يدخل التدقيق التشغيلي ضمن الهيكل التنظيمي فهو يساعد على تحديد الصلاحيات وعدم تعارضها.					
6	يساعد التدقيق التشغيلي على التطبيق الصارم لتعليمات و اللوائح في المؤسسة.					

القسم الرابع: أبجديات ومرتكزات الأداء بالمؤسسة الاقتصادية:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يقوم الأداء بمساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.					
2	يفيد الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة.					
3	يساعد الأداء على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.					
4	يمكن الأداء من إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل المؤسسة لتحديد المجالات التي تجري فيها التحسينات.					
5	يقوم الأداء على ترشيد الطاقة البشرية المؤسسة في المستقبل، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها و كذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها.					
6	يختبر الأداء مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعة باستخدام البيانات المالية والإحصائية.					

القسم الخامس: العلاقة بين التدقيق التشغيلي وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يقوم المدقق التشغيلي بتقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي يقوم بها العاملون وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين العمليات في المؤسسة وتطويرها.					
2	يقوم المدقق التشغيلي بمراجعة وتقويم فعالية و كفاية تطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.					
3	يساعد المدقق التشغيلي بتحديد مدى كفاءة و فعالية نظم المعلومات الإدارية والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري في التنظيم.					
4	يحدد المدقق التشغيلي ما إذا كانت المؤسسة قد دبرت مواردها المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية.					
5	يقوم المدقق التشغيلي بتقييم الأداء النهائي للمؤسسة باستخدام معايير أداء					

	محددة لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها.					
6	يقوم المدقق التشغيلي بتقصي أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة والخسائر الناجمة عنها واقتراح الحلول لها					