

دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"

د. مغنية هواري

أستاذ محاضر " ب "

جامعة سعيدة - الجزائر

د. سليمان مليكة

أستاذ محاضر " ب "

جامعة معسكر - الجزائر

ملخص:

التدقيق والأداء من المفاهيم المعقدة لهذا يهدف هذا العمل إلى تبيان ومعرفة مدى مساهمة التدقيق في تحسين الأداء الشامل(المالي وغير المالي) للمؤسسات وبالخصوص في المؤسسات الجزائرية.

لتوضيح ذلك قمنا بدراسة حالة التي مكنتنا من تأكيد فرضيات البحث واستنتاج أن التدقيق يساهم في تميز أداء المؤسسة ، من خلال تقييم نظام التسيير والإدارة و الرقابة الداخلية ، ثم تقديم مجموعة من التوصيات والتوجيهات في شكل تقرير ، ويجب الإشارة أن جودة التوصيات المقترحة من طرف المدقق تلعب دور أساسي في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية: تدقيق ، أداء شامل، إدارة، مؤسسة، رقابة داخلية

Résumé :

L'audit et performance sont deux notions aussi complexes l'une que l'autre ,a cet effet , l'objectif de ce travail était de démontrer la contribution de l'audit à la performance globale financière ou non financière des entreprises , spécifiquement dans les entreprises algériennes , pour cette raison nous avons effectué une étude de cas ce qui nous a permis a priori de valider nos hypothèses de recherche , en résulte donc que l'audit contribue à rendre l'entreprise davantage performante en évaluant les système de management et contrôle interne de celle-ci en donnant des recommandations et des conciles.

La qualité des recommandations émises par les auditeurs est un élément fondamental dans l'amélioration des performances globales d'une entreprise.

Mots clé : audit –performance globale –management- entreprise –contrôle interne



مقدمة:

المؤسسات تواجه بشكل مستمر الكثير من المتغيرات التي تتميز بالتعدد والتداخل فيما بينها ، ويرجع مصدرها إلى اتساع البيئة الخارجية خاصة من حيث المنافسة والتطورات السائدة في مجال العولمة و تطور التكنولوجيا مما أدى إلى ظهور تطورات حديثة في مفاهيم الإدارة من أبرزها تحول المؤسسات نحو قيادة الأداء حيث أصبح الأداء من المفاهيم الأكثر اهتماما في بيئة الأعمال المعاصرة . اقتصر قياس الأداء و تقييمه لعدة سنوات على الجانب المالي فقط مع إهمال التام لباقي الجوانب الأخرى غير المالية مما جعل هذا المفهوم يتعرض لعدة انتقادات كونه يعكس الأداء في الماضي فقط و يهتم بتعظيم الأرباح للمؤسسة و المساهمين و لا يأخذ بعين الاعتبار الأطراف الأخرى ذات المصلحة ، بالإضافة إلى عدم القدرة على ربط الأهداف الإستراتيجية الطويلة الأجل مع الأهداف القصيرة الأجل، لهذا ركزت الأبحاث الحديثة على إيجاد طرق لتقييم الأداء من اجل التعبير الحقيقي لمستوى الأداء الفعلي للمؤسسة وإعطاء صورة واضحة للأطراف ذات المصلحة سواء المحلية أو الدولية .

ظهر مفهوم التنمية المستدامة سنة 1992 وما صاحبها من ظهور مفهوم الجودة البيئية سنة 1996 و مفهوم الجودة الاجتماعية سنة 2008 كل هذا اثر على مفهوم الأداء من أداء مالي ومحاسبي إلى مفهوم الأداء الشامل (العام) أي الأداء المالي والاجتماعي و البيئي أي بمعنى تحقيق المحاور الثلاثة لمفهوم التنمية المستدامة (الاقتصاد- البيئة - و المجتمع)

نشأت في نهاية سنوات الثمانينات وكالات التنقيط الاجتماعي و البيئي¹ تقوم بتنقيط المؤسسة حسب منهجيتها الاجتماعية بالاستناد على الوثائق و الاستجابات و نتائج المقابلة مع المسؤولين في المؤسسة و من بين هذه الوكالات : OEKOM في ألمانيا ، AVANZI في إيطاليا ، le groupe VIGEO في فرنسا ، TRIODOS في هولندا .

في فرنسا تم فرض ضرورة تطبيق المسؤولية الاجتماعية من خلال المادة 118 في القانون الفرنسي للتنظيم الاقتصادي الجديد لسنة 2001 الذي يفرض على المؤسسات المشاركة في البورصة تقديم مجموعة المعلومات المتعلقة بالنتائج الاجتماعية و البيئية لنشاطها في تقريرها السنوي ، بتطبيق مبدأ المسؤولية الاجتماعية تكون المؤسسة قد تجاوزت النظرة التقليدية التي تعتبر الربح هو الهدف الأساسي لها و الامتداد إلى أكثر من ذلك بدمج المنفعة العامة للمجتمع .

بناء على ما تم عرضه نسعى من خلال هذه الورقة البحثية إلى الإجابة على الإشكالية التالية: كيف يساهم التدقيق في تقييم وتحسين أداء المستدام للمؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات البحث:

وللإجابة عن التساؤل المطروح اقترحنا الفرضيات التالية :

- 1- مهنة التدقيق في الجزائر هدفها مالي يتمحور في عملية المصادقة على القوائم المالية .
- 2- المؤسسات الجزائرية تعتمد على مقاييس قديمة في تقييم ادائها .
- 3- أثر التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية يرتبط بطبيعة القرارات المتخذة بناء على تقارير المدقق سواء الداخلي أو الخارجي .

أهداف البحث :

- تتمثل أهم الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة في :
- تقديم شامل لمهنة التدقيق واتجاهاتها الحديثة.
- توضيح أهمية التدقيق وانعكاسات تطبيقه على اداء المؤسسة.
- محاولة تشخيص الواقع النظري والعملية لمهنة التدقيق بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمعرفة مدى اهتمامها بهذه الوظيفة.
- معرفة مختلف المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .



أهمية البحث :

ترجع أهمية هذا البحث في توضيح الاتجاهات الحديثة لمهنة التدقيق التي كانت مصاحبة للتوجهات الحديثة التي أصبحت تدعو إلى اعتماد وتطبيق التنمية المستدامة في المؤسسة من بينها وظيفة التدقيق التي تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها، حيث تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية ومختلف الوظائف و الأنشطة التي تمارسها المؤسسة من أجل اكتشاف النقائص ومحاولة تداركها من خلال الاجراءات التصحيحية التي تكون في شكل اقتراحات ضمن تقرير المدقق.

منهج الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي للتعريف بمتغيرات الدراسة، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فتمت دراسة حالة تتمثل في " المؤسسة الوطنية للدهن" بهدف تجسيد واقع التدقيق وأثره على أداء المؤسسة.

1) مفهوم التنمية المستدامة :

1-1) مفهوم التنمية المستدامة

مفهوم التنمية المستدامة يعتبر مفهوم حديث في مجال البيئة والتنمية، وهو الأسلوب الجديد المقترح للتنمية الاقتصادية كبديل لأسلوب التنمية التقليدي لأنه يأخذ بعين الاعتبار المشكلات البيئية والاجتماعية، ويهدف هذا المفهوم الجديد إلى تحسين نوعية حياة الإنسان من منطلق العيش في إطار القدرة الاستيعابية للأنظمة البيئية المحيطة²، و تركز التنمية المستدامة على حقيقة هامة مفادها أن الاهتمام بالبيئة هو الأساس في التنمية الاقتصادية.

ظهر أول تعريف للتنمية المستدامة سنة 1990 في دراسة تمت من طرف الاتحاد الأوربي للحماية البيئية (UICN) (union internationale pour la conservation de la nature)، أما مصطلح التنمية المستدامة أصبح رسمي من خلال التعريف الذي اقترح من طرف الوزير الأول النرويجي "GRO HARLEM BRUNDTLAND" سنة 1987 في تقرير اللجنة الدولية حول البيئة والتنمية (CMED) في قمة الأرض ريوجنيرو و القمة الدولية للتنمية المستدامة في جوهنبرغ 2002 Johannesburg

ناقش هذا المؤتمر للمرة الأولى القضايا البيئية وعلاقتها بواقع الفقر و غياب التنمية في العالم، و تم الإعلان على أن الفقر و غياب التنمية هما أشد أعداء البيئة، من ناحية أخرى انتقد مؤتمر استكهولم الدول و الحكومات التي لازالت تتجاهل البيئة عند التخطيط للتنمية³

قامت بريتلاند (Gro Harlem Brundtlan) بإصدار كتاب بعنوان " مستقبلنا المشترك " الذي وجد أكبر سند لمفهوم التنمية المستدامة على أنها "التنمية التي تلي الحاجات الحالية دون تعريض تلبية حاجات الأجيال القادمة للخطر"⁴

2-1) عناصر التنمية المستدامة

انطلاقاً من التعريفات المتعددة للتنمية المستدامة التي تتمحور حول التنمية التي تقابل الاحتياجات الأساسية للجيل الحالي دون أن يكون ذلك على حساب التضحية بقدرة الأجيال المستقبلية في مقابلة احتياجاتهم، يمكن القول بأن التنمية المستدامة تتألف من ثلاث عناصر أساسية هي:

أولاً : العنصر الاقتصادي : ويستند إلى المبدأ الذي يهتم بزيادة رفاهية المجتمع إلى أقصى حد والقضاء على الفقر من خلال استغلال الموارد الطبيعية لتحقيق النمو الأمثل والكفاءة المطلوبة.

ثانياً : العنصر الاجتماعي : ويشير إلى العلاقة بين الطبيعة والبشر، وإلى تحقيق رفاهية المجتمع وتحسين سبل الحصول على الخدمات الصحية والتعليمية الأساسية مع ضرورة الوفاء بالحد الأدنى من معايير الأمن و احترام حقوق الإنسان، كما يشير إلى تنمية الثقافات المختلفة والتنوع والتعددية والمشاركة الفعلية للمجتمع في صنع القرار.



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"

ثالثا: العنصر البيئي : ويتعلق بالحفاظ على قاعدة الموارد المادية والبيولوجية وعلى النظم الايكولوجية، والنهوض بها و حمايتها من التلوث.

2) نظام الجودة العالمي

حاليا ظهر الاهتمام بالجوانب الأمنية و الصحية و البيئية للمنتجات لذا ظهرت الحاجة المتزايدة لمعرفة مكونات المنتج و مصدره مما أدى إلى ظهور معايير أخرى للايزو الخاصة بها .

عرف خبراء الجودة نظام الإدارة المتكامل الشامل الذي أطلقوا عليه اسم QUENCH و هذه التسمية مكونة من عدة مقاطع فحرفي QU مأخوذة من كلمة quality و يمثلها الايزو 9000 ، أما حرفي EN مقطع من environment و يمثلها الايزو 14000 ، أما حرفي SH أول حرفين من safety health و يمثلها الايزو 26000 و تعني جودة المنتج و الصحة و البيئة والغرض من السعي في وضع ضوابط للجودة هو الحفاظ على صحة المستهلك و البيئة⁵ .

1-2) تعريف نظام جودة الإدارة البيئية ISO 14000

النجاح الذي حققته المواصفات الدولية في مجال الجودة (ISO9000) إضافة إلى الدعوات الموجهة إلى المنظمة العالمية للتقييس من طرف منظمة الأمم المتحدة لإصدار مواصفة خاصة بإدارة البيئية من اجل رفع الأداء البيئي للمؤسسة حيث وضعت لجنة فنية عرفت ب (ISO/TC/207) اختصت بتطوير هذه المواصفة و بعد عدة مؤتمرات انعقدت سنة 1993 و سنة 1994 و سنة 1995 تمت المصادقة و الموافقة النهائية لسلسلة ISO 14000 سنة 1996 التي تتعلق بنظام الإدارة البيئية ، و تتمثل مجموعة معايير ISO 14000 في سلسلة من الإجراءات و المعايير التي حددها المنظمة الدولية للمواصفات القياسية فيما يتعلق بكيفية إدارة المفاهيم البيئية من اجل تحقيق الإدارة البيئية و تحسين أدائها البيئي باستمرار، و لقد صدرت هذه المعايير سنة 1996 و تشمل ستة مجالات أساسية و هي⁶ :

مواصفة ISO 14001/1996 : تحتوي على متطلبات نظام الإدارة البيئية .

مواصفة ISO 14004/1996 : تحتوي على إرشادات لتنفيذ متطلبات نظام الإدارة البيئية.

مواصفة ISO 14010/1996 : تحتوي على مبادئ التدقيق البيئي.

مواصفة ISO 14011/1996 : تحتوي على إرشادات لتدقيق نظام الإدارة البيئية.

مواصفة ISO 14012/1996 : تتضمن معايير و مؤهلات البيئية الداخلية و الخارجية.

مواصفة ISO 14020/1996 : تتضمن مبادئ و شروط الملصقات البيئية.

سلسلة و معايير الإدارة البيئية ISO 14000 تعتبر جزءا أساسيا في النظام الشامل لإدارة المنظمة ، و تسعى هذه السلسلة للحد من اثر المنتجات التي تؤثر على المجتمع و البيئة بشكل خاص ، و قد زاد اهتمام دول العالم بهذا الاتجاه خاصة الدول المتقدمة مع ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمنظمة اتجاه البيئة و المجتمع من خلال التأكيد على ضرورة الحفاظ على البيئة و الحماية الطبيعية من التلوث و مختلف الأضرار الناتجة عن ذلك ، و فرض القوانين و التشريعات المتعلقة بها من اجل تحقيق المحافظة على المجتمع و البيئة و تحقيق التحسين المستمر في البيئة من خلال تقليص معدلات التلوث، و زيادة الكفاءة الإنتاجية في المنظمات من خلال الالتزام بسلسلة المواصفات و حصولها على أفضل المواد الأولية و تقديمها لأفضل السلع الصديقة للبيئة أو التي لا تشكل خطر لا على المستهلك و لا على البيئة .

عرفت الأمم المتحدة الإدارة البيئية بأنها⁷ " وضع الخطط و السياسات البيئية من اجل رصد و تقييم الآثار البيئية للمنظمة في جميع المراحل الإنتاجية "



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدمن"

تعرف المنظمة العالمية للتقييم ISO نظام الإدارة البيئية بأنه⁸ جزء من النظام الإداري الشامل الذي يتضمن الهيكل التنظيمي و نشاطات التخطيط و المسؤوليات و العمليات و الموارد المتعلقة بتطوير السياسة البيئية و تطبيقها والحفاظ عليها " و يعرف أيضا بأنها " تنظيم في إطار المؤسسة يلتزم من خلاله الأفراد في تحقيق أهداف المؤسسة لحماية البيئة"⁹

تطبيق معايير الإدارة البيئية يساعد على تحقيق الميزة التنافسية في العديد من المنظمات الحاصلة على شهادة ISO 14000 من خلال تحسين صورة المنظمة في نظر العملاء و الموردين و جميع الأطراف المتعامدة مع المنظمة (الأطراف الداخلية و الخارجية) ، لذا فان الحصول على شهادة ISO 14000 يوفر للمنظمة القدرة على تحقيق أهدافها المتمثلة في أهدافها الخاصة هذا من جهة، و من جهة أخرى أهداف المجتمع و البيئة من خلال الالتزام بالمسؤوليتها الاجتماعية.

بالنسبة للمعيار ISO 14001 يعرف منع التلوث البيئي على انه استخدام العمليات و الموارد و المنتجات التي تقلل أو تسيطر على التلوث و يمكن هذا عن طريق إعادة التصنيع أو المعالجات بمختلف أنواعها و تعديل و تصميم العمليات و التحكم و الاستخدام الأمثل للموارد و البدائل

تعتبر مواصفة ISO 14000 مجموعة متطلبات هتم بتكوين نظام إدارة بيئية يمكن تطبيقه في جميع أنواع المنظمات و يتكيف مع مختلف الظروف الثقافية و الاجتماعية و غيرها ، و هو يهدف أساسا إلى تدعيم عملية حماية البيئة و منع التلوث*¹⁰ و الحفاظ على المواد الأولية من خلال تطوير هيكل الأنشطة الداخلية للمنظمة .

من التعاريف السابقة يتضح بان نظام الإدارة البيئية هو نظام فرعي للتنظيم العام للمؤسسة تضعه الإدارة العليا من اجل ضمان أن المنتجات التي تصممها و تنتجها و تسوقها ليس لها تأثير سلبي مباشر أو غير مباشر على البيئة ، بشرط أن يكون هذا التنظيم متلائما و متوافقا مع التنظيم العام للمنظمة و ظروف عملها ، و يتم تطبيق الإدارة البيئية عن طريق وضع خطط و سياسات تشمل كل المراحل الإنتاجية انطلاقا من الحصول على المواد الأولية وصولا إلى المنتج النهائي و الجوانب البيئية المتعلقة بها ، مع الأخذ في الاعتبار تقييم الآثار البيئية للمنظمة و التكاليف البيئية الناتجة عن كيفية استخدام الموارد للتحكم في الآثار البيئية لها.

من الأسباب التي أدت إلى اهتمام المؤسسة الاقتصادية بالإدارة البيئية هو ظهور القوانين و التشريعات الصادرة حول موضوع حماية البيئة و الضغط المفروض عليها من المجتمع و كذلك بحث المؤسسة عن تحسين سمعتها في السوق بسبب زيادة الوعي بأهمية حماية البيئة بالإضافة إلى الضغوط التي تفرضها المنافسة في الأسواق الإقليمية و العالمية و متطلبات أسواق التصدير.

الاهتمام بالجانب البيئي يجب أن يكون له بعد استراتيجي ، أي إعادة النظر في إستراتيجيتها فحسب HAMEL et PRAHALD¹¹ "حتى تحقق المنظمة الاقتصادية التنمية المستدامة فانه يجب أن تضع أهداف إستراتيجية ذات بعد بيئي و اجتماعي و يكون كهدف من أهدافها إستراتيجيتها التنافسية "

تعرف منظمة الايزو الأداء البيئي على انه¹² " النتائج الكمية القابلة للقياس لنظام الإدارة البيئية ذات العلاقة بالأبعاد البيئية التي تم وضعها على أساس السياسة و الأهداف البيئية للمنظمة "

تحقيق الأداء البيئي يكون باحترام التشريعات و القوانين بشرط أن يكون له مردود مالي فتحسين طرق الإنتاج سيحقق إيجابيات من الناحية المالية و البيئية كما أن تطبيق الأداء البيئي يجعل المنظمة تتحكم في تكاليفها البيئية ، فهو احد الطرق التي تستعمل في التسيير التي تعمل على تشجيع المنظمة على أن تكون أكثر تنافسية و ابتكارا و أكثر مسؤولية على المستوى البيئية و المجتمع .

اختلفت النظرة حول الاهتمام بالبعد البيئي و ضرورة دمجها في الإدارة و عملية التسيير من حيث درجة الاهتمام و هذا ما أدى إلى تضارب المواقف ، فبالنسبة للوقف الأول نجد هناك من يعتبر الاهتمام بالعامل البيئي هو الذي يؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي و هذا ما عرضه Brutland سنة 1987 في تقريره المشهور " مستقبلنا للجميع " حيث اعتبر أن الأهداف التي تؤدي إلى تحقيق النمو



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"

الاقتصادي لا تتعارض مع توفير شروط حماية البيئة و بين أن الاهتمام بالبيئة و النمو الاقتصادي هما عنصران متكاملان و تربطهما علاقة متبادلة .

فبعض أصحاب المصالح يحرصون على التعامل مع المنظمات الاقتصادية الأكثر حماية للبيئة و هذا ما يجعل المسيرين يهتمون بالإدارة البيئية ، فوجد المنظمة تضطر إلى الاجتهاد أكثر في المجالات التي تساعد على حماية البيئة من اجل جذب مساهمين و زبائن جدد و أفراد مؤهلين و يعتبرون أن الاهتمام بالمجال البيئي هو إستراتيجية مريحة تحقق عوائد مالية مباشرة و غير مباشرة كتحسين الموقع التنافسي، تحسين المنتجات ، تحسين العلاقات مع أصحاب المصالح ، تحسين صورة و سمعة المنظمة¹³ .

أما الموقف الثاني فيعتبر أن إدماج البعد البيئي في الإدارة ليس له آثار إيجابية على المنظمة من أهم الباحثين الذين كانوا مع هذا الموقف¹⁴ Hutcheston et Chaston سنة 1994 و Gerstenfeld et Roberts سنة 2000 و Rutherford سنة 2000، الذين اعتبروا أن الاهتمام بالبعد البيئي يترتب عليه تحمل المنظمة تكاليف إضافية لا تحقق منافع تجارية كما انه يعيق الإدارة العليا من إعداد إستراتيجية طويلة المدى ، بالإضافة إلى نقص الموارد البشرية و المالية لا يفرض على المنظمة الاهتمام بالبيئة ، كما ان الدراسة الميدانية¹⁵ التي تمت في فرنسا سنة 2003 بينت أن 31.2 % من مدراء المؤسسات الفرنسية يبدون تشاؤما من دمج البعد البيئي باعتبار انه لا يوجد ما يثبت أن الإدارة البيئية تعود بنتائج اقتصادية إيجابية على المنظمة.

2-2) الجودة الاجتماعية:

المعيار ISO26000 الخاص بالمسؤولية الاجتماعية و هو مفهوم ظهر في أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية خلال 1970 يعتمد على أن مفهوم الكفاءة الاجتماعية تقود إلى الكفاءة المالية، فمن خلال الاهتمام بالعوامل الاجتماعية يمكن للمنظمة أن تحقق ميزة تنافسية ، و في سنوات 1990 دجت المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة مع مفهوم التنمية المستدامة ، أي أن المؤسسة تخلت عن فكرة التقييم على أساس المعيار المالي فقط بل يجب أيضا التقييم على أساس المعيار الاجتماعي و البيئي ، أي أن نشاط المؤسسة يعتمد البحث على تحقيق الأرباح و في المقابل يجب احترام العامل الإنساني و الاجتماعي و هذا ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة التي تعتبر غالبا كرد لمشكلة التنمية المستدامة اي ما يحقق من نتائج مباشرة و غير مباشرة في نجاح النمو الاقتصادي و انعكاسه على جوانب متعددة في المجتمع و القضاء على التأثيرات السلبية التي تتمثل في:¹⁶

- الظلم الذي تعرض له المستهلك نتيجة الغش في السلع و التلاعب في الأسعار ، و تعمد إخفاء المعلومات الصحيحة التي تتعلق بالسلع و مكوناتها .

- التهديدات التي تصيب صحة و سلامة المستهلك .

- التلوث البيئي الذي ارتفع بسبب العمليات الصناعية و النفايات الاستهلاكية الراجع لقصر العمر الاستهلاكي للسلع.

فحسب LAURE LAVORATA الذي عرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة على أنها " دمج تطوعي للانفعالات الاجتماعية و البيئية للمؤسسة اتجاه نشاطها التجاري و علاقتها مع كل الأطراف المعنية الداخلية و الخارجية من اجل تحقيق التزاماتها القانونية المطبقة من خلال الاستثمار في راس المال الإنساني و احترام محيطها البيئي "¹⁷

يمكن تعريف المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات الأعمال على أنها " تلك الممارسات التي تقوم بها المنظمة المتعلقة بالانشغالات الاجتماعية، و البيئية، والأخلاقية في أنشطتها الصناعية والتجارية"¹⁸

و بتعريف آخر : "هي التزام متخذ القرار بإتباع أسلوب للعمل يؤمن من خلاله حماية المجتمع ككل مع تحقيق منفعته الخاصة "¹⁹ .

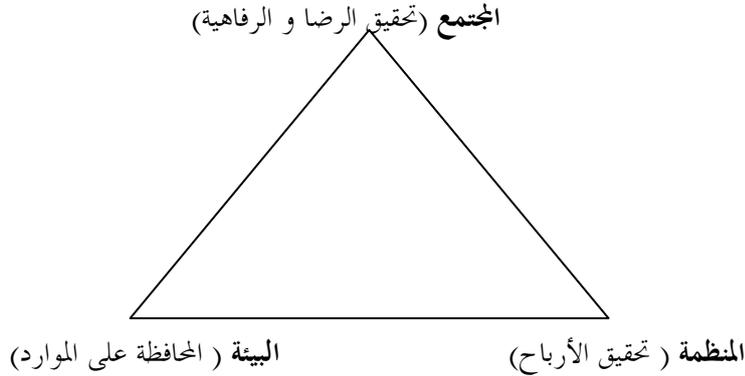
و بتعريف آخر المسؤولية الاجتماعية هي التزام منشأة الأعمال اتجاه المجتمع والتي تأخذ بعين الاعتبار توقعات المجتمع من المنظمة في صورة الاهتمام بالأفراد و البيئة²⁰ أي تحقيق الكفاءة الثلاثية التي تعرف ب (people, planet , profit) (الربح ، الأفراد،

البيئة)²¹



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"

رفاهية المجتمع هو أساس كل التعاريف السابقة ، و الذي يتمثل في المفهوم الاجتماعي للتسويق ، حيث اعتبرت رفاهية المجتمع هي قمة المثلث كما يظهر في الشكل التالي ، و تكون الأرباح و البيئة القاعدة لهذا المثلث²²



الشكل رقم (1) : محاور التنمية المستدامة

Source : ALAIN CHAUVEAU ET JEAN-JACQUES ROSE, L'entreprise Responsable, OP, CIT , p 45

3) التدقيق وتحقيق الاداء الشامل :

ارتبط مفهوم الأداء بالفعالية و الكفاءة الاقتصادية المتعلقة بتنظيم استهلاك الموارد من اجل خفض التكاليف مع تحقيق الأهداف المحددة ، أما حاليا فتوسع مفهوم الأداء ليشمل البعد البيئي و الاجتماعي ، أي أن المؤسسة تحقق أهدافها مع احترام مسؤولياتها و بهذا أصبحت المنظمة تعمل على وضع معايير الأداء الشامل (الكلي) من خلال دمج المعايير الاقتصادية مع المعايير البيئية و الاجتماعية من اجل تحقيق مختلف أبعاد الأداء التي تتمثل في²³ :

- الأداء المالي: وضع نظام للمحاسبة لقياس مؤشرات النتائج و الاستغلال (فائض الاستغلال، القيمة الحالية الصافية VAN....) و ذلك من اجل تحقيق احتياجات الأطراف المعنية.
 - الأداء الوظيفي: يتعلق بعمليات الإنتاج (سلع أو خدمات) و يركز على تسيير التكاليف العملية أو ما يعرف بالقيمة أي إدراك الزبون للقيمة المحصل عليها من المنتج .
 - الأداء الاجتماعي: الأداء الاجتماعي يتعلق باختيار الأنشطة على مستوى المنظمة و مستوى الحماية و الرفاهية التي توفرها للعمال من جهة و من جهة أخرى و تلبية حاجات المجتمع تحقيق الرفاهية و الحماية لهم من خلال التقليل من الآثار الجانبية لاستهلاك السلع و الخدمات.
 - الأداء البيئي: كل منظمة لها اثر معين على البيئة و هو يختلف من منظمة إلى أخرى ووضوح منهج الإدارة البيئية من اجل تحسين الأداء البيئي و قياس الآثار الجانبية لإنتاج و استهلاك (السلع و الخدمات) على البيئية و عملية تسيير النفايات.
- و بهذا تحولت النظرة من shareholder نحو النظرة إلى stakeholder ، فنظرة shareholder التي تهتم بالشركاء (المساهمين) هي نظرة تقليدية للأداء تركز على الأداء المالي الموجه إلى تحقيق نصيب أكبر للمساهمين ، أما نظرة stakeholders (الأطراف المعنية) و نقصد بالأطراف المعنية²⁴ كل فرد أو مجموعة من الأفراد قد تتأثر مصالحهم بدرجة تحقيق أهداف المنظمة أو تؤثر فيها " أي توسع مفهوم الأداء ليشمل مجموع الفاعلين (الزبائن ، العمال ، المجتمع ، الموردون ...) مع عدم إقصاء التوجه الحالي نحو المسؤولية الاجتماعية. مفهومها البيئي و الاجتماعي من خلال توفير الحماية البيئية و العلاقة الاجتماعية و المعلومة المقدمة للمستهلك، فالمسؤولية الاجتماعية يجب أن تغطي الجانب الاجتماعي و البيئي و لا تكون منفصلة عن الإستراتيجية و العمليات التجارية ، حيث عرف الأداء الشامل بأنه²⁵ ' تجميع للأداء الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي ' .
- و بالتالي لتحقيق الأداء الشامل يجب اهتمام المؤسسة بأنواع التدقيق التالية:



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدمن"

أ) التدقيق المالي والمحاسبي لتحسين الأداء الاقتصادي :

و نقصد بالتدقيق المالي والمحاسبي فحص انتقادي للسجلات و الوثائق المالية للتأكد من سلامة وصحة المعلومات المالية المصرح بها و مدى الالتزام بالمبادئ و القوانين المعمول بها²⁶

التدقيق المالي والمحاسبي يركز على الجانب المالي والمحاسبي فقط من خلال تدقيق القوائم المالية التي تتمثل في الميزانية - جدول النتائج - تدفقات الخزينة - جدول التغيرات في رؤوس الأموال ، الملاحق ، مع ضرورة القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة من اجل تقييم مخاطر التدقيق .

و بالتالي التدقيق المالي يساهم في رفع الأداء المالي و بالتالي الأداء الاقتصادي للمؤسسة من خلال مجموعة من التوصيات

ب) التدقيق الاجتماعي لتحسين الأداء الاجتماعي :

يعتبر التدقيق الاجتماعي من المفاهيم الحديثة النشأة على اعتبار أن التدقيق الاجتماعي يعكس مدى الجودة الاجتماعية و هو ينقسم إلى مفهومين :

المفهوم الأول: التدقيق الاجتماعي هو عبارة عن تحليل و تدقيق السياسات و التطبيقات المتعلقة بالموارد البشرية أي الأفراد ، فالجانب البشري أصبح يعكس أداء المؤسسة الاجتماعي لان الأفراد و أداء أعمالهم يؤثر على مستوى الإنتاج و بالتالي على النتيجة المالية المحققة فالتدقيق الاجتماعي يهتم بتدقيق البرامج الاجتماعية مثل التدريب و التكوين المقرر من طرف المؤسسة حيث يقوم المدقق بالتأكد من صحة تطبيق الإجراءات و معدل نجاح التكوين مقارنة بالأهداف الموضوعه ، كما يقوم المدقق بتدقيق جانب الحوافز و الترقية و الأجور و ظروف العمل ، لان بعض المؤسسات تنهون في مجال تحفيز عمالها رغم ارتفاع قدراتها المالية²⁷ .

يعمل التدقيق الاجتماعي أيضا على تقييم مدى قدرة المؤسسة على التحكم في المشاكل بالجانب البشري مثل تدقيق العلاقات الاجتماعية و الفردية و الظواهر المرتبطة بالحوادث و الغيابات ، بمعنى آخر التدقيق الاجتماعي هو عبارة عن عملية منظمة تهتم بفحص الجوانب المختلفة المتعلقة بموارد البشرية و انتهاؤه بتقديم تقرير يعكس الوضعية الحقيقية مع مجموعة من التوصيات لتحسين أسلوب إدارة الموارد البشرية من اجل تحقيق ما يعرف بالجودة الاجتماعية .

المفهوم الثاني : المفهوم الثاني للتدقيق الاجتماعي يتعلق بالحيث الخارجي للمنظمة أي تدقيق مدى اهتمام المؤسسة بتحقيق رفاهية المجتمع و يتم ذلك من خلال نظرة و رأي المجتمع نحو المنتوجات المقدمة من طرف المؤسسة محل التدقيق و مدى ملائمتها لأفراد المجتمع من حيث السعر و الجودة (الوظيفية و البيئية) كذلك مدى صحة المعلومات المتعلقة بالمنتوج سواء الظاهرة على الغلاف أو عن طريق الإشهار .

بمعنى آخر التدقيق الاجتماعي يعكس مدى تماشي المؤسسة مع القيم الاخلاقية و تحسين المسؤولية الاجتماعية من اجل كسب عملاء جدد و بالتالي تحسين النتيجة و ضمان الاستمرار في السوق .

ج) التدقيق البيئي لتحسين الأداء البيئي :

نظرا لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيقها حتى تستطيع الاستمرار في نشاطها و ذلك من خلال تبني التدقيق البيئي الذي يساهم بدرجة كبيرة في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد البيئية و بالتالي يكسب المؤسسة صورة حسنة و يحافظ على مكانتها في المجتمع .

وقد عرفت الغرفة التجارية التدقيق البيئي كأداة داخلية تعمل على التقييم الدوري لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية و مدى اهتمامها بحماية البيئة من خلال الرقابة الإدارية و مدى تنفيذ البرامج و السياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية .

يمكن تعريف التدقيق البيئي على انه²⁸ فحص موضوعي منظم و دوري موثق للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للممارسات البيئية و سياسة المؤسسة .



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"

و التدقيق البيئي له نفس مراحل عملية التدقيق يبدأ بمرحلة التخطيط و تعيين مواقع التدقيق ثم جمع المعلومات من مصادر داخلية و خارجية

عند القيام بالتدقيق البيئي يركز المدقق على الجوانب التالية:

- فحص النظام البيئي : من خلال تدقيق عمليات الإنتاج و الظروف المحيطة به من خلال تحليل جميع المعلومات الخاصة بالصيانة و النفايات و جميع التقارير المتعلقة بالبيئة و التلوث و أسبابه
- فحص و اختبار العمليات: حيث يقوم المدقق بتحديد جودة المواد الأولية و خصائصها و الطرق المناسبة للتخزين و مدى احتوائها على المواد الكيميائية السامة التي يمكن أن تسبب التلوث البيئي و يكون لها اثر سلبي على البيئة و الأفراد بصفة مباشرة أو غير مباشرة سواء على المدى القصير أو الطويل الأجل .
- تقييم إجراءات معالجة التلوث و مدى فعاليتها: و هذا العنصر يتطلب خبرة واسعة من المدقق لتحديد الأساليب و الممارسات الواجب اعتمادها للسيطرة على التأثيرات السلبية على البيئية ، مع ضرورة المعرفة بالحدود المقبولة للتلوث وفق المعايير العالمية للجودة البيئية .

مما سبق يمكن القول بان التدقيق البيئي له دور فعال في تحسين الأداء البيئي و بالتالي تحقيق صورة ايجابية للمؤسسة في السوق كما أن الأداء البيئي له انعكاس ايجابي على الأداء الاقتصادي من خلال جلب عملاء جدد لسمعة المؤسسة في السوق و بالتالي رفع إيرادات المؤسسة و من جهة أخرى خفض مستوى التكاليف من خلال الحفاظ على الموارد الطبيعية و عدم الإسراف في الاستخدام أي الاستخدام المستدام للموارد الطبيعية .

يتضح من خلال عرض أنواع التدقيق المتمثلة في التدقيق المالي و الاجتماعي و البيئي أن هناك علاقة ترابط و هي مكتملة لبعضها البعض و تعمل كلها كوحدة واحدة في تحقيق الأداء الشامل ، حيث أن التدقيق البيئي يعمل على خفض التكاليف خلال المحافظة على الموارد من النفاذ و القيام بالاستغلال الأمثل لها مع ضرورة خفض نسبة التلوث و يتجلى ذلك في عرض منتوجات بأسعار معقولة و ذات جودة و بالتالي حماية الأفراد و المجتمع و بالتالي نكون بطريقة غير مباشرة قد حققنا الجودة الاجتماعية المتعلقة بالمجتمع و كل هذا يؤدي إلى جلب عملاء جدد بفضل سورة و سمعة المؤسسة في السوق مما يحقق للمؤسسة إيرادات مالية تنعكس على أدائها الاقتصادي .

4) الدراسة الميدانية :**4-1) تعريف المؤسسة**

تمت الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة الوطنية للدهن التي نشأت سنة 1968 تحت اسم "المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية نتيجة تأميم الوحدات الموروثة عن الاستعمار، يمارس نشاط هذه المؤسسة حسب سياسة التنمية في إطار التكتل للصناعات الدهنية على المستوى الوطني ، و بعد إعادة هيكلة المؤسسات تفرعت إلى :

- المؤسسة الوطنية للدهن
- المؤسسة الوطنية للتنمية و التوزيع
- المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية
- المؤسسة الوطنية لموارد الصيانة

تأسست المؤسسة الوطنية للدهن بموجب المرسوم 417/52 المؤرخ في 1982/02/04 و بموجب المرسوم 492/52 تم تحويل كل الهياكل و المعدات و الآلات و العمال بميدان الدهن إلى المؤسسة الوطنية للدهن و بدأت نشاطها الفعلي سنة 1983 تحت وصاية وزارة الصناعة إلى غاية 1984/08/12 ثم تم تحويلها إلى وصاية وزارة الطاقة و الصناعات الكيماوية و البتروكيماوية و تضم حاليا



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"

سبع وحدات : وحدة معسكر (سيق) - وحدة الجزائر (واد السمار) - وحدة البويرة (الاحضرية) - وحدة سوق أهراس - وحدة سطيف - وحدة الجزائر العاصمة - وحدة وهران .
و يقدر رأس مال وحدة معسكر ب 9مليار دينار و تم تجهيز المؤسسة بمختلف التجهيزات المتطورة فقد تضمنت المادة الثانية من المرسوم رقم 417/82 أن المؤسسة الوطنية للدهن مكلفة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية لتسيير استغلال و تطوير نشاطات صناعة الدهن و المنوجات المشتقة .
في سنة 2003 تحصلت المؤسسة على شهادة ISO 9001 حيث تعمل المؤسسة على مراعات التطور التكنولوجي الحديث و إدخاله ضمن العمليات الصناعية و الإدارية و التجارية

2-4) أهداف المؤسسة:

- خلق القيمة المضافة بتحقيق أقصى ربح
- توسيع أسواق المؤسسة و توجيه منتوجاتها للأسواق الخارجية
- تلبية و إرضاء العملاء
- تخفيض التكاليف
- الاهتمام بالجانب البشري و العمل على تطويره
- خلق الرفاهية الاجتماعية بعصرنة حياة المواطن و إيصال السلع في المكان و الزمان المناسب
- العمل على استقرار الأسعار
- تعزيز مكانة المؤسسة في السوق الوطني و تطوير منتجها طبقا للاتجاهات و المقاييس الدولية

3-4) واقع وظيفة التدقيق في المؤسسة

تتوفر المؤسسة الوطنية للدهن على نوعين من التدقيق :

التدقيق الخارجي: و يكون مرة واحدة في السنة يهتم بتدقيق مصلحة المحاسبة و المالية بالإضافة إلى متابعة التدقيق الداخلي
التدقيق الداخلي: تعتمد عليه المؤسسة في تحسين أداؤها لأنه يشمل تدقيق كل وظائف المؤسسة و يكون بشكل مستمر مع العلم ان وحدة سيق ليس لها مصلحة تدقيق خاصة بها بل تدقق من طرف المديرية العامة للمؤسسة الوطنية للدهن الموجودة بولاية البويرة تتم عملة التدقيق لمختلف المصالح كل ثلاثة أشهر

1) **التدقيق المالي**: الهدف منه تقييم سيولة المؤسسة - التحقق من الملكية - المقارنة بين الموجودات الحقيقية و المحاسبية و يمكن ان نلاحظ من خلال المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة دور التدقيق المالي في تسحين الاداء الشامل حيث طبقت المؤسسة الاقتراحات الموصى بها من طرف المدقق بنسبة 50% مما أدى الى ارتفاع النتيجة المالية للمؤسسة بنسبة 24% مقارنة بالفترة ما قبل التدقيق حيث ارتفع رقم الاعمال من 629319026 دج الى 533057861 دج اي ارتفع بنسبة 15% و يعود السبب الى قيام المؤسسة بحملة ترويجية للمنتجات الخاصة بها و نجحت في جلب زبائن جدد ، كما لاحظ المدقق عند تدقيق سيولة المؤسسة من خلال جدول تدفقات الخزينة لاحظ ان نتيجة الخزينة منخفضة ب 40907016.17 دج مقارنة بالتوقعات و التقديرات الموضوعة التي كانت مقدرة ب 44814055.65 دج اي وجود انحراف بنسبة 9% وعند تفسير و تحليل هذا الوضع من طرف المدقق توصل الى وجود ارتفاع المبالغ المدفوعة للموردين بالإضافة الى عدم تحصيل عمليات التنازل للقيم المادية و المعنوية

2) **تدقيق سياسة إدارة الجودة**: بعد الانتهاء من عملية التدقيق المالي يقوم المدققون بتدقيق سياسة إدارة الجودة و مدى توافقها مع المعايير الدولية و هو يعتبر في نظر المؤسسة جد مهم لأنه يساهم في تقييم إستراتيجية المؤسسة و يتم التدقيق عن طريق :
رضا العملاء و اختبار بعض المؤشرات التالية:



دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"

معدل الشكاوي = عدد شكاوي العملاء / إجمالي الطلبات * 100 و الذي قدر بـ 0.32% و هي نسبة منخفضة جدا للفترة الأولى من سنة 2016 و لكن رغم ذلك قام المدقق بالبحث عن أسباب هذه الشكاوي هو وجود خطأ في تقنية تطبيق المنتج من طرف الزبون لان يوجد منتوجات جديدة تتطلب تقنيات محددة في عملية التطبيق و اقترح المدقق إرسال مختصين في استعمال الدهن مع الزبون لضمان التطبيق الجيد من اجل الحفاظ على العملاء .

هناك أيضا مؤشر آخر و هو معدل مؤشر التسليم = عدد الطلبات المسلمة في الوقت المحدد / عدد الطلبات * 100 و قدر بـ 95% و هو معدل مقبول

3) التدقيق الاجتماعي :

يعتبر تدقيق الموارد البشرية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في سياسة الجودة حيث يقوم المدقق بتقييم مستوى العمال و مستوى رضاهم كما يقيم تطور و فعالية نظام التكوين من خلال تحليل مؤشرات التعلم و النمو ، ففي مجال تطوير الموارد البشرية قامت المؤسسة خلال الفترة الأولى من سنة 2016 بـ :

- تكوين العمال حول المواد الكيميائية الجديدة المتعلقة بالمنتوج
- التكوين في مجال الطرق الجديدة للتطبيق في المخابر
- تكوين حول تسيير خطورة المواد الكيميائية
- تكوين حول المعايير الجديدة ISO9001 إصدار 2015

حيث معدل فعالية التكوين كان بنسبة 72% ، أما معدل الغيابات فكان بنسبة 2.07%

خاتمة :

يتضح من خلال هذه الدراسة أن تحقيق التميز و الاستمرار في السوق من أهم المشاكل التي تواجهها المنظمة لارتباط ذلك بعدة عوامل داخلية و خارجية، و الوصول إلى الأداء المتميز يعتمد على مدى قدرتها على قيادة الأداء الذي يتم تقييمه من خلال الاعتماد على عملية التدقيق، و تحتاج عملية التدقيق إلى مجموعة من الوسائل المالية و المادية و البشرية الضرورية للقيام بها بالإضافة إلى الموارد المعلوماتية التي يحتاج لها المدقق في عملية جمع المعلومات سواء من المصادر الداخلية أو الخارجية للمؤسسة .

تقييم و ضبط أداء الشامل للسلع و الخدمات في السوق يتم من خلال وظيفة التدقيق نظرا للدور الذي تلعبه هذه الوظيفة من عملية تشخيص و تحليل و تقييم لأداء المنظمة فهي عملية منظمة و منهجية و ذات استقلالية تامة في انجاز مهامها ، و هي تتضمن مجموعة من الإجراءات لتقييم نشاط المؤسسة يقوم بها شخص مختص بالاستناد على الأهداف و المعايير و المؤشرات المتفق عليها حتى يتمكن من أداء مهمته بالجودة المطلوبة.

الأداء الشامل للسلع و الخدمات مرتبط بمدى الاعتماد و تطبيق المحاور الثلاثة للتنمية المستدامة المتمثلة في (المجتمع، الاقتصاد، البيئة) و بهذا أصبح الأداء ينقسم إلى ثلاث أصناف :

- الأداء الاقتصادي: و هو الأداء الذي اهتمت به المنظمات منذ نشأتها و المتمثل في تحقيق مستوى من الأرباح من خلال الاهتمام بخفض مستوى التكاليف و تعظيم مستوى الأرباح و هو ما يعرف بأداء مالي.

- الأداء الاجتماعي : و هو أداء حديث النشأة ظهر بعد ظهور مفاهيم التنمية المستدامة و هو يهتم بالمجتمع و الأفراد، و نقصد به تحقيق رفاهية المجتمع و الأفراد و الاهتمام بصحة و سلامة الأفراد و المستهلكين.

- الأداء البيئي : و هو أيضا مفهوم حديث النشأة ظهر مع ظهور مفاهيم التنمية المستدامة و هو يهتم بالحفاظة على البيئة و الموارد الطبيعية من التلوث و النفاذ ، و الأداء البيئي للمنظمة يكون من خلال قياس الآثار السلبية لنشاط المنظمة و الطرق و الوسائل التي توفرها للقيام بالمعالجة الضرورية.



نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الاولى التي افترضنا من خلالها ان مهنة التدقيق في المؤسسة الجزائرية هدفها مالي يتمحور في عملية المصادقة على القوائم المالية فهي فرضية خاطئة حيث ان المؤسسة محل الدراسة تهتم بالتدقيق الاجتماعي وتدقيق سياسة الجودة من اجل حماية مكانتها السوقية للبقاء والاستمرار وفق متطلبات التحول مع معطيات الاقتصاد العالمي ، كما تعمل على تدقيق الاداء المالي عن طريق تدقيق السيولة والمردودية ، الا انها التدقيق البيئي يعتبر ناقص ولا يأخذ بعين الاعتبار تأثيرات المنتج البيئية على المستهلك(الانسان) والبيئة الطبيعية.

اما بالنسبة للفرضية الثانية التي نصت على ان المؤسسات الجزائرية تعتمد على مقاييس قديمة في تقييم ادائها فهي فرضية خاطئة حيث ان المؤسسة الوطنية للدهن تعتمد على مقاييس الجودة والكفاءة والفعالية والانتاجية والتوقيت المناسب الى جنب مقياس الربحية و المردودية.

اما بالنسبة للفرضية الثانية التي نصت على ان أثر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية يتأثر بطبيعة القرارات المتخذة بناء على تقارير المدقق سواء الداخلي أو الخارجي فهي فرضية صحيحة حيث ان المدقق في المؤسسة المدروسة يتابع مسار القرارات المتخذة ومدى تأثيرها على اداء المؤسسة وتحديد الصعوبات و العوائق التي يمكن مواجهتها.

نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة أن الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسة هو أيضا عامل استراتيجي يجب الاهتمام بتقييمه، فكفاءة أداء المؤسسة هي متعددة الأبعاد وعملية التدقيق مبنية وموجهة خصوصا للبحث عن المنافسة انطلاقا من التحكم في معايير الجودة العالمية فهي تتعلق بإدارة وقياس الأداء الشامل، فالجودة هي الميزة الأساسية للأداء المستهدف وبذلك تصبح إدارة الجودة بمعناها الشامل المدخل الأساسي لتحسين أداء المنظمة ككل، فضمان الجودة يقود إلى زيادة الحصة السوقية و تقليص التكاليف وكلاهما يؤثر على الربحية وتحسين سمعة المنظمة و زيادة حجم المبيعات و يعطي مجال اكبر في تحديد الأسعار ، كما أن مفهوم تكلفة الجودة يركز على الأداء و مدى تحكم المنظمة في عملياتها و مراحل تحقيقها للجودة المطلوبة.

الاقتراحات و التوصيات:

بناء على معلومات الدراسة النظرية والتطبيقية اقترحنا التوصيات التالية:

- ضرورة انشاء مصلحة التدقيق داخل المؤسسة من اجل المتابعة المستمرة ويكون لها الاستقلالية التامة في اداء مهامها.
- توفير نظام رقابة داخلي فعال في المؤسسة يساهم في المساعدة على اداء مهمة التدقيق .
- ضرورة متابعة التطورات التي تطرا على معايير التدقيق او مهنة التدقيق لاجراء التعديلات المطلوبة.
- ضرورة اهتمام المؤسسة الوطنية للدهن بالتدقيق البيئي كون منتجاتها تحتوي على مكونات كيميائية ملوثة ولها تأثيرات جانبية على صحة المستهلك وخاصة في مرحلة التطبيق .



المراجع:

- احمد حلمي جمعة ، مسؤولية المدقق عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ،مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد الثامن ، 2008
- الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي ، دار وائل للنشر ، الاردن، 2000
- حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، دار اليازدي للنشر، الاردن، 2010
- حسين عبد العال محمد ، الاتجاهات الحديثة في إدارة الجودة و المواصفات القياسية الايزو 14000-9000 ، دار الفكر الجامعي ، مصر ، 2006
- جورج دنيال غالي ، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الالفية الثالثة ، دار الجامعة للنشر، الاسكندرية ، 2003
- خضير كاضم محمود إدارة الجودة و خدمة العملاء ،دار المسيرة ، الاردن ، 2010
- سليمان الرياشي، دراسات في التنمية العربية الواقع و الآفاق ، مركز دراسات الوحدة العربية ،بيروت بدون سنة
- ضاري ناصر العجمي ، الأبعاد البيئية للتنمية ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، 1992
- نجم العزاوي ، عبد الله حكمت النصار ، إدارة البيئة (نظم و متطلبات و تطبيقات) ، دار المسيرة ، الأردن ، 2007
- نظام موسى سويدان ، شقيق ابراهيم حداد ، التسويق مفاهيم معاصرة ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009
- Alain Cheveau, Jean Jaques Rosé, L'entreprise responsable, Edition d'organisation – Paris 2003
- CARTIER MANUEL et autre , maxi fiches de stratégie ,édition DUNOD , PARIS , 2010
- CHRISTOPHE GEMAIN, STEPHANE TREBOCQ, la performance globale de l'entreprise et son pilotage, semaine sociale , PARIS , 2004
- FLORIANE BOUYOUD, Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises, thèse de doctorat en management, le CNAM, Paris, 2010
- Henri –pierre MADERS , jean – Luc MASSELIN , contrôle interne des risques, éditions EYROLLE , paris , 2009
- Laur Lavorata , marketing durable , édition Bréal, paris ,2010
- Magalie MARAIS - Emmanuelle REYNAUD, comparaison entre les entreprise françaises publiques et privées face aux exigences du développement durable, colloque entreprises territoires et indicateurs de développement durable ,université Paul Cézanne Marseille 9-10 janvier 2008
- Michel JONQUIERES , le manuel du management environnementale- audits et indicateurs environnementaux-, colloque sur la place de la dimension européenne dans la comptabilité contrôle audit , Strasbourg , France , 2009
- Norme internationale ISO 14031,management environnemental , évaluation de la performance environnementale , AFNOR 1999
- Sandrine BERGER-DOUCE, taille et engagement environnemental des PME , world conférence for Small business , canada , 22-23 JUIN 2008
- Thomas REVERDAY , les normes environnementale en entreprise : la trajectoire mouvementée d'une mode managériale , revue sociologies pratiques , Edition presse des sciences n°10 2005 , France , 2002
- ZOUHIR DJERBI, ZAVIER DURAND, CAROLINE SELMER, management et contrôle de gestion , édition EYROLLES, France , 2013
- www.iso.org
- www.ocde.org

¹ Henri –pierre MADERS , jean – Luc MASSELIN , contrôle interne des risques, éditions EYROLLE , paris , 2009, P25.

² ضاري ناصر العجمي ، الأبعاد البيئية للتنمية ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، 1992 ن ص 21 .

³ سليمان الرياشي، دراسات في التنمية العربية الواقع و الآفاق ، مركز دراسات الوحدة العربية ،بيروت ، ص 238

⁴ www.iso.org

حسين عبد العال محمد ، الاتجاهات الحديثة في إدارة الجودة و المواصفات القياسية الايزو 14000-9000 ، دار الفكر الجامعي ، مصر ، 2006 ، ص



- ⁶ خضير كاظم محمود إدارة الجودة و خدمة العملاء ،دار المسيرة ، الاردن ، 2010، ص 275
- ⁷ حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، دار اليازدي للنشر، الاردن ، 2010، ص 45
- ⁸ نجم العزاوي ، عبد الله حكمت النقار ، إدارة البيئة (نظم و متطلبات و تطبيقات) ، دار المسيرة ، الأردن ، 2007 ، ص 122
- ⁹ Michel JONQUIERES , le manuel du management environnementale- audits et indicateurs environnementaux-, colloque sur la place de la dimension européenne dans la comptabilité contrôle audit , Strasbourg , France , 2009 , P 2
- *عرف PORTER (1995) التلوث هو"التغيرات الفيزيائية و الكيميائية التي تصيب العناصر الطبيعية و تغير من خصائصها بشكل مضر أو غير مرغوب فيه بسبب الاستخدام غير الكفء للموارد الطبيعية .
- ¹¹ Magalie MARAIS - Emmanuelle REYNAUD, comparaison entre les entreprise françaises publiques et privées face aux exigences du développement durable , colloque entreprises territoires et indicateurs de développement durable ,université Paul Cézanne Marseille 9-10 janvier 2008 p 4
- ¹² Norme internationale ISO 14031,management environnemental , évaluation de la performance environnementale , AFNOR 1999, P 2
- ¹³ Thomas REVERDAY , les normes environnementale en entreprise : la trajectoire mouvementée d'une mode managériale , revue sociologies pratiques , Edition presse des sciences n°10 2005 , France , 2002 p 4
- ¹⁴ Sandrine BERGER-DOUCE, taille et engagement environnemental des PME , world conférence for Small business , canada , 22-23 JUIN 2008 P 3
- ¹⁵ Sandrine BERGER-DOUCE, OP , CIT, p 3
- ¹⁶ www.ocde.org
- ¹⁷ Laur Lavorata , marketing durable , édition Bréal, paris ,2010, p12 .
- ¹⁸ Alain Cheveau, Jean Jaques Rosé, L'entreprise responsable, Edition d'organisation – Paris 2003,p29
- ¹⁹ Laur Lavorata ,OP, CIT, P 12
- ²⁰ نظام موسى سويدان ، شقيق ابراهيم حداد ، التسويق مفاهيم معاصرة ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 82
- ²¹ Laur Lavorata , marketing durable , op, cit ,2010 p6
- ²² FLORIANE BOUYOUD, Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises, thèse de doctorat en management, le CNAM, Paris, 2010, P 57
- ²³ ZOUHIR DJERBI, ZAVIER DURAND, CAROLINE SELMER, management et contrôle de gestion , édition EYROLLES, France , 2013, P 95
- ²⁴ CARTIER MANUEL et autre , maxi fiches de stratégie ,édition DUNOD , PARIS , 2010, P 18
- ²⁵ CHRISTOPHE GEMAIN, STEPHANE TREBOCQ, la performance globale de l'entreprise et son pilotage, semaine sociale , PARIS , 2004, P 38
- ²⁶ الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسير المالي ، دار وائل للنشر ، الاردن ، 2000، ص 68
- ²⁷ احمد حلمي جمعة ، مسؤولية المدقق عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ،مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد الثامن ، 2008 ص 07
- ²⁸ جورج دنيال غالي ، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الالفية الثالثة ، دار الجامعة للنشر، الاسكندرية ، 2003، ص 433

