

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - بالمسيلة

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة

أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة المالية وتحسين الأداء في المؤسسة
الاقتصادية (دراسة عينة بالمؤسسة حضانة حليب بالمسيلة)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم المالية والمحاسبة

الأستاذ المشرف:

د. عريوة محاد

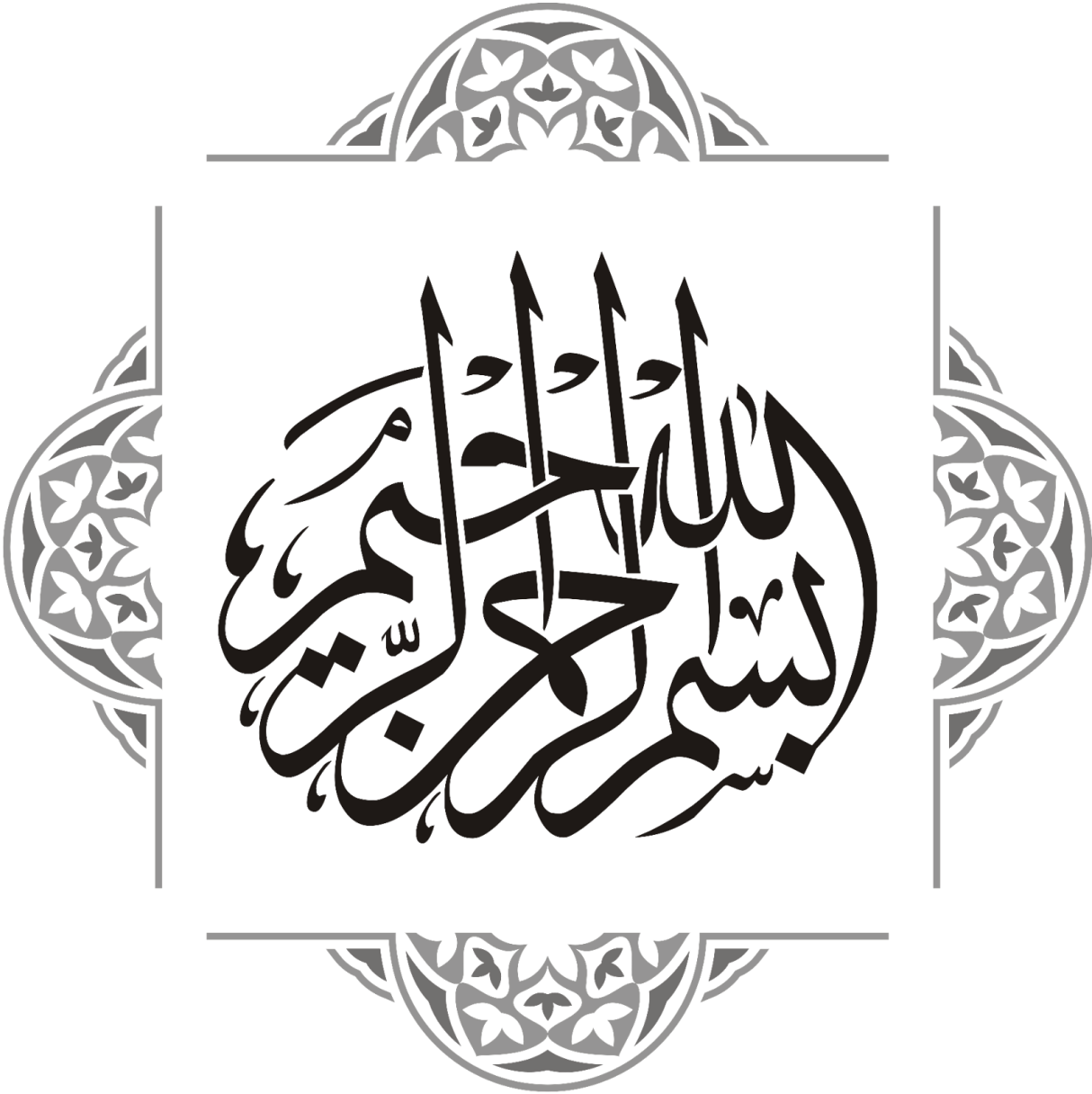
من إعداد الطالبة:

✓ بن مجنح ياسمين

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
- رئيسا	-	-
- مشرفا ومقررا	-	- عريوة محاد
- مناقشا	-	-

السنة الجامعية: 2020/2019



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



إهداء

أهدي هذا العمل :

إلى من قال فيها ذو العرش العظيم: "وبالوالدين إحسانا".

أهدي ثمرة جهدي إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها

وأقترن رضاها برضا الرحمان، وارتبطت طاعتها بطاعة الحق

"والدتي حمدي حدة"

حفظها الله وبارك في عمرها، وإلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل

والصبر والمثابرة

"والذي مجيد"

حفظه الله وبارك في عمره، وإلى أختي الوحيد وأخواتي العزيزات

حفظكم الله ورعاكم وأدامكم بخير

وإلى كل الأهل والأقارب وكل زميلاتي إلى الساهرين على حمل مشعل النور

ليضيئوا للأجيال طريق الهدى والتقدم.

كما أهدي ثمرة جهدي المتواضعة

إلى كل من ساعدني ووقف بجانبني لإتمام بحثي

سواء من بعيد أو قريب





الشكر والعرفان:

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

الحمد لله دائما وأبدا

والصلاة وأفضل السلام على أشرف المرسلين.

اعترافا بالفضل والجهد الذي قامت به، أتوجه بالشكر الجزيل إلى

الأستاذ الدكتور " عريوة محاد "

الذي أشرف على هذا العمل وتصحيحه وتقديم النصائح لإتمامه على أحسن

وجه طوال فترة إنجازهِ،... فجزاه الله خيرا وثوابا...

كما أتقدم بالشكر والاحترام للجنة التي ستقوم بالاطلاع على هذا العمل

والإشراف على تقييمه.

وشكرا إلى كل ما ساعدني في انجاز عملي.



قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الأشكال والجداول
أ	مقدمة عامة
1	إشكالية البحث
1	فرضيات الدراسة
1	أسباب اختيار الموضوع
1	أهداف البحث
2	أهمية الموضوع
2	منهجية البحث
2	حدود الدراسة
2	الدراسات السابقة
3	هيكل الدراسة
الفصل الأول: مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه
6	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
7	المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه
8	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
9	المبحث الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي
10	المطلب الأول: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي
11	المطلب الثاني: وظائف التدقيق الداخلي
12	المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي
15	المبحث الثالث: جودة تقارير التدقيق الداخلي خدماته و أدواته
15	المطلب الأول: أدوات التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: خدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي

19	المطلب الثالث: جودة تقارير التدقيق الداخلي
23	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أساليب التدقيق الداخلي لتحسين أداء المؤسسة	
25	تمهيد
26	المبحث الأول: تحسين الأداء في المؤسسة
26	المطلب الأول: ماهية الأداء
31	المطلب الثاني: أنواع الأداء ومجالاته
34	المطلب الثالث: مستويات الأداء ومقاييسه
38	المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء
38	المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء
40	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تدقيق فعالية الأداء
41	المطلب الثالث: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة
43	خلاصة الفصل
46	قائمة المراجع

قائمة الأشكال والجداول:

(1) قائمة الأشكال:

- 1- الشكل رقم 01: الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية.
- 2- الشكل رقم 02: مفهوم الأداء.
- 3- الشكل رقم 03: أداء المؤسسة حسب معايير الوظيفة.
- 4- الشكل رقم 04: الأداء الداخلي والخارجي للمؤسسة.

(2) قائمة الجداول:

- 1- جدول رقم (01): جدول تحديد المخاطر.
- 2- الجدول رقم (02): الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة.
- 3- الجدول رقم (03): مؤشرات الأداء.

مقدمة:

لقد شهد العالم تطورا في حجم المؤسسات و تعدد نشاطاتها ووظائفها و أهدافها ، مما فرض عليها ضمان حسن سير و فعالية نشاطاتها و الاهتمام بالعمليات و الإجراءات التنظيمية داخل المؤسسة و اتخاذ القرارات مهما كان نوعها و التي تمكن المؤسسة من استغلال مختلف الوسائل المادية و البشرية المتاحة لها .

و لكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك و من أهم هذه الوسائل التدقيق الداخلي إذ يعتبر من أهم أدوات الرقابة بصفة عامة حيث يتوقف على مدى نجاحها إلى حد كبير لذلك زادت الحاجة إلى تدعيم دور التدقيق الداخلي و تطويره محافظا على أصول و ممتلكات المؤسسة من الضياع و السرقة .

تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم و تطوير و تفعيل الرقابة المالية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة و كذلك المساهمة في تقييم و إدارة المخاطر و الحماية منها و تقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها ، و كذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة و تقييم الأداء و الفاعلية و بالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرض هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد و الوصول إلى الجودة الشاملة و بالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية.

إشكالية البحث:

في ضوء ما تقدم تتلخص إشكالية هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي: كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة المالية و تحسين الأداء بمؤسسة حليب بالمسيلة؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ما هي المعايير التي تحكمه؟
- هل للمدقق الداخلي دور في تفعيل الرقابة المالية المؤسسة؟ و ما هي المنهجية التي يتبعها المدقق الداخلي في عمله؟
- هل يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء في المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة و تساؤلاتها الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث كما يلي :

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بمؤسسة حليب لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها.
- للمدقق الداخلي دور هام و فعال في تفعيل الرقابة المالية في المؤسسة.
- يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء في المؤسسة بحيث يلعب دورا معتبرا في ذلك بإتباعه لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها.

أسباب اختيار الموضوع:

- محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص
- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع
- حاجة المؤسسات الجزائرية إلى التدقيق الداخلي قصد تحسين أدائها

أهداف البحث:

تحاول الدراسة للوصول إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

- التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، أهدافه، أنواعه، منهجيته.
- بيان العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي و تحسين الأداء في المؤسسة.
- إيضاح كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة المالية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الذي أصبح من الأدوات التي تساهم في ضمان اكتشاف مختلف طرق التضليل و يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة و القيام بالتعديلات و التصحيحات الواجبة في وقتها .

منهجية البحث:

للتأكد من صحة الفرضيات و للإجابة على التساؤلات الفرعية المطروحة اتبعنا المنهج الوصفي لتوضيح أهمية و دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و ذلك من خلال التعرف على أساسيات التدقيق الداخلي و كذلك تقييم الأداء و التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية ، و المنهج التحليلي الذي ينسجم في تحليل المعطيات المتوفرة في المؤسسات محل الدراسة.

حدود الدراسة :

- **الحدود الموضوعية:** سنتطرق إلى موضوع: أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة المالية و تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال تسليط الضوء على الأداء مع تركيز على التدقيق الداخلي أهميته و دوره الفعال في المؤسسة.
- **الحدود المكانية:** قمنا بتطبيق دراستنا في المؤسسة الاقتصادية "حضنة حليب المسيلة"
- **الحدود الزمنية:** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الممتد من مارس 2020.

الدراسات السابقة :

1. دراسة شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك) مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، تمثلت الإشكالية الرئيسية في "فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟" هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة و محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها و مدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة للمؤسسة. تطرقت هذه الدراسة إلى المراجعة الداخلية و دورها في تسيير المؤسسة.
2. دراسة بليمام ايناس، دور المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، (دراسة حالة نفضال)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص دراسة محاسبية و جباية و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، حيث كانت الإشكالية المطروحة على النحو التالي: ما مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

قد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن للمراجعتين أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة حيث تساعد المراجعتين على ضمان صحة البيانات المحاسبية و للحكم على مدى صحة الأداء و المركز المالي.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، و معالجة الموضوع حاولنا تقسيم البحث إلى فصلين نظريين و فصل لدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة حضنة حليب بالمسيلة.

بالنسبة للفصل الأول هو تحت عنوان مدخل نظري و مفاهيمي للتدقيق الداخلي و هو مقسم إلى ثلاثة مباحث، تم التطرق فيها إلى ماهية التدقيق الداخلي و أنواعه في المبحث الأول، و تنظيم عملية التدقيق الداخلي في المبحث الثاني، و في المبحث الثالث جودة التقارير التدقيق الداخلي .

بالنسبة للفصل الثاني فكان لدراسة فعالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة مقسما إلى مبحثين، و يتضمن المبحث الأول عموميات حول تحسين الأداء في المؤسسة، ثم المبحث الثاني مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة.

الفصل الأول:

مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي.

الفصل الأول:

مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي.

إن توسع المؤسسة في مجالاتها الاقتصادية و المبادلات التجارية عبر العصور ، أدى إلى كبرها و تعدد أعمالها ووظائفها سبب في ذلك اكتشاف طريقة جديدة داخل هيكلها التنظيمي قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية و المالية و تدارك كل التلاعبات و الأخطاء الناجمة وراء العمليات المتسلسلة داخل المؤسسة تتمثل هذه الطريقة في التدقيق الداخلي للمؤسسة لمراقبة و تقييم مختلف العمليات و المعلومات التي تقوم بها و السيطرة على مختلف الموارد و تحسين التسيير داخل أقسامها . ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، الذي قسم إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول:

ماهية التدقيق الداخلي.

تطور مفهوم التدقيق الداخلي وازدادت أهميته في وقتنا الحالي كما تغير دوره من التركيز فقط على الجوانب المالية ليشمل أيضا الجوانب الإدارية، ويساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول:

التطور التاريخي للتدقيق الداخلي.¹

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 كخطوة أساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين، وعام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي الأخيرة.

في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المؤسسات المختلفة وقد تميز وخاصة في المؤسسة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وبحق فان هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة مهنة جديدة.

في عام 1996 تم إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين كما تم عام 1999 صياغة دليل جديد للتعريف بالتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه "نشاط نوعي واستشاري و موضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص:

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج التقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم).

المطلب الثاني:

تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي ويعود ذلك لكون وظيفة التدقيق الداخلي قد شهدت العديد من التطورات في طبيعتها وأهدافها ، نستعرض منها ما يلي:

1. **تعريف معهد المدققين الداخليين IIA:** التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي ، ويقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.¹
2. **تعريف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية IFACI:** التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يعطي تأكيد للمؤسسة حول درجة سيطرتها على عملياتها ويقدم مشورته لتحسينها ويساهم في خلق قيمة مضافة، كما أنه يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم بواسطة نهج منظم ومنهجي، عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة الشركات، ويقدم اقتراحات لتعزيز فعاليتها.²
3. **تعريف كتاب التدقيق الداخلي :** مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة ، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها ، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.³

¹https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/definition-of_internal_auditing.asp, page consulté le : 28/03/2017 ,15 :30 .

²Institut français de l'audit et du contrôle internes, cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, édition 2013, paris,p15.

³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص: 33-34.

من التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الداخلي وظيفة يمارسها أشخاص من داخل المؤسسة مصممة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات الاستشارية والتأكيدية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة، التي تقدمها بما يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا : أهداف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي :

- التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.
- التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع.¹
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة ، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- التأكد من صحة البيانات ومدى الاعتماد عليها من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلية وتدقيق البيانات.
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير متصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.²
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها.
- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها.
- رفع الكفاية عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.³

المطلب الثالث:

أنواع التدقيق الداخلي.

يتفرع التدقيق الداخلي إلى الأنواع التالية :

أولاً : تدقيق الالتزام : يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من المؤسسة، وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء :

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة.

¹ مُجَّد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص126.

² خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص37.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 181-182.

- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.

- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.

ثانيا : التدقيق التشغيلي : هو الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية ، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات ، ويجب أن يتضمن أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

ثالثا: التدقيق المالي: يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق أهو مسبق أم لاحق ؟

رابعا : تدقيق نظم المعلومات : إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وبطريقة صحيحة، كاملة، ومفيدة.

خامسا : تدقيق الأداء : إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق بالإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية.

سادسا : التدقيق البيئي : الهدف منه قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجهه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية ، وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.¹

المبحث الثاني:

تنظيم عملية التدقيق الداخلي.

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة لصالح مؤسسات تختلف من حيث الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو من خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدا إلا أن تنظيم المهنة يعد أمرا أساسيا لنجاح أي مهمة تدقق داخلي.

¹ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 56-60، بتصرف

المطلب الأول:

الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي.

إن مبادئ أخلاقيات المهنة هي ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة، الغرض من هذه المبادئ هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، حيث تشمل هذه المبادئ عنصرين أساسيين هما:

- ✓ المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي
 - ✓ قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.¹
- وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

أولاً : مبدأ النزاهة : نزاهة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم²، وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون بها.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.³

ثانياً : مبدأ الموضوعية : يجب على المدققين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط مع مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة،⁴ وتشمل القواعد السلوكية التالية :

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف تقييم غير متحيزاً.

¹ معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009، ص 1.

² المرجع نفسه، ص 02.

³ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 53.

⁴ معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق، ص 02.

- يجب على المتقين الداخليين ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.
 - يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.¹
- ثالثا : مبدأ السرية :** على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها،² وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
 - يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.³
- رابعا : مبدأ الكفاءة :** على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي المهنية،⁴ وتشمل القواعد السلوكية التالية :

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.
- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق
- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.⁵

المطلب الثاني:

وظائف التدقيق الداخلي.

بالرجوع إلى التعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين والذي بني عليه الإطار الجديد للتدقيق الداخلي يتضح أن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الآتي:

أولاً: خدمات التأكيد: والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص54.

² معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق، ص02.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص54.

⁴ معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق، ص02.

⁵ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص55

ثانياً: خدمات استشارية: التي هي بطبيعتها توجيهات وتنفيذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل.

وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل.¹

ثالثاً : وظيفة الفحص: ويعنى مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية.
 - أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
 - اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة.
 - تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات.
- رابعاً: وظيفة التقييم: تعد وظيفة التقييم امتداداً لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة.

ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة وليس ممثلاً للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها، أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.²

المطلب الثالث:

منهجية التدقيق الداخلي.

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واعتماد المنهجية السليمة، التي تتمثل في:

أولاً: مرحلة التحضير لمهنة التدقيق الداخلي

في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة والأشخاص المعنيين بموضوع الأمر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية:

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص36.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 30-32.

1. الأمر بالمهمة: قبل البدء في مرحلة التحضير على المدقق أن يقدم للأطراف المعنية بمهمة التدقيق الوثيقة التي تسمح بانطلاق أي مهمة تدقيق، هذه الوثيقة تعتبر بمثابة تفويض من الإدارة العامة موجه إلى فريق التحقيق والذي يحمل صيغة الإعلام.¹
2. التعرف والتقارب : تعد المرحلة الأهم لأن المدقق من خلالها يمكنه التعرف على المصلحة المدققة وعملياتها من أجل فهم أعمق للمعلومات والتفسيرات التي سيتم البحث عنها، كما يمكنه أن يفهم نطاق وظيفة التدقيق من أجل إيجاد حلول ملائمة.
3. تحديد المخاطر: حسب المعيار A1.2210 الذي يتضمن تطبيق هذه المرحلة حيث يلزم المدقق الداخلي بإجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم، ومن أجل تحديد أمثل لهذه المخاطر يستخدم المدقق جدول المخاطر، وكمثال لهذا الجدول التالي:
جدول رقم (01): جدول تحديد المخاطر

العملية	الأهداف	المخاطر	التقييم	نظام الرقابة الداخلية	الملاحظة
استقبال البضائع	الأمن	الضياع، التلف	متوسط، ضعيف	معايير الاستلام والتخزين	بدون

Source : Jacques Renard , theorie et pratique de l'audit Interne , 7^{eme}

edition , edition d'organisation , Paris . 2010. P239.

4. تحديد الأهداف: يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، حيث يقوم المدقق الداخلي بتحديد أسس تحقق مهمته ونطاقها، كما يعرض الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ويعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن هذا التقرير مقترح المدقق لمجالات تدخله من حيث مجال العمل الوظيفي والعمل الجغرافي، وهو قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب لها.
ثانيا : مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي:

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من عملية التحضير للمهمة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة،² وتمثل هذه الخطوات في المراحل الآتية :

¹Madelin cidre , audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise-, école supérieure d'assurance, 2012, p :32.

²عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص ص: 67-68، مذكرة غير منشورة.

- (1) اجتماع الافتتاح : يتم عقد الاجتماع في المكان الذي ستم فيه مهمة التدقيق بين المدقق والمسؤولين عن النشاط محل التدقيق، ويكون بهدف شرح طبيعة المهمة، أسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.¹
- (2) برنامج التدقيق: وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي يضم تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، لتنظيم تنقلات الأعضاء، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، كما يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة، ويعتبر مرجعا مهما للمهام المستقبلية.²
- (3) العمل الميداني: في هذه المرحلة يقوم فريق التدقيق بإجراء الاختبارات اللازمة بمساعدة أدوات خاصة نذكر منها:

- ✓ الملاحظة الشاملة: التي تسمح بفهم مختلف طرق العمل وإبراز الوضعيات غير المتوقعة مع ملاحظة مواطن الأخطار المحددة في المراحل السابقة من أجل ضمان نوعية النتائج.
- ✓ ورقة إبراز وتحليل المشاكل FRAP: تعتبر الوثيقة الأكثر استخداما فهي موجهة إلى أقسام النشاطات المدققة من أجل إخبارهم المشاكل الملاحظة وطريقة حلها ، حيث تنقسم إلى خمسة أجزاء (المشاكل، الإثباتات، الأسباب، النتائج، التوصيات) ، وهي ضرورية عند تحرير التقرير.
- ✓ التأشير على التوصيات : بعد إعداد وتصنيف أوراق إبراز وتحليل المشاكل يقوم فريق التدقيق من التأكد من اتساق الملاحظات قبل تأشيرها، والتأكد من أن المشاكل التي تم تحديدها هي حقيقية ويمكن أن تضر بالمصلحة المتفقة أو المؤسسة ثم التأكد من أن المخاطر المحددة سيتم تصحيحها كليا ونوعيا من أجل تفادي المفاجئات غير السارة ، ليقوم بعدها فريق التحقيق بالتأشير على التوصيات.³

ثالثا : التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي

تعد المرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق مهمة التدقيق حيث ينتهي حضور فريق التدقيق في ميدان المهمة وهي الأخرى تضم المراحل التالية:

- 1- التقرير الأولي للتدقيق : يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق ، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفها المدققين أثناء تنفيذهم للمهمة ، وهذا التقرير يعتبر أساس التقرير النهائي .

¹Madeline cidre ,op_cit, p38.

²عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سابق، ص68.

³Madeline cidre ,op_cit, p :41-44.

- 2- **الاجتماع الختامي** : المشاركون في هذا الاجتماع هم أنفسهم المشاركون في الاجتماع الافتتاحي ، حيث يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعومة بالأدلة المؤيدة لها ، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها ، بعدها يتدخل الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات ، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها.
- 3- **التقرير النهائي** : بعد انتهاء التدخل يتم إعداد التقرير في صورته النهائية ، ويتم إرساله إلى أهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق ، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي تكتشفت خلال عملية التدقيق ، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء ، ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.¹
- 4- **متابعة تنفيذ التوصيات**: المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي أن يود المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقترحوها خصوصا من أجل إثراء ملفاتهم عند عمليات الشقيق المقبلة.²

المبحث الثالث:

جودة تقارير التدقيق الداخلي خدماته و أدواته

المطلب الأول:

أدوات التدقيق الداخلي.

إضافة إلى التقنيات السابقة يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الأدوات، والتي تعتبر بمثابة طرق منطقية تساعد في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها، وتستعمل هذه الأدوات عادة بصفة متفاوتة حسب الضرورة، ويمكن تصنيفها إلى:

أولا : أدوات الاستفسار : وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل:³

أ . **السبر الإحصائي**: هو أداة تسمح انطلاقا من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع. ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

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

¹ عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سابق، ص 69.

² Madeline cidre ,op_cit, p50.

³ فاطمة بعوج، " دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 36.

- 1) تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي ترغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.
 - 2) تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
 - 3) تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.
- ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السير تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

- اختبار العينة: نميز بين نوعين من العينات:

- 1) العينة الإحصائية: وتستخدم في هذه الحالة:
 - ❖ العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع الإمكانية انتمائها إلى العينة.
 - ❖ طريقة السير الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلا 25، 35، 45، 55، 65.... الخ
 - 2) العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:
 - ❖ الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على مؤهلاته وخبرته.
 - 3) استغلال نتائج المدقق: يتم استغلال نتائج المدقق بنوعين من التحليل: تحليل كمي للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض و الأهداف المسطرة، تحليل نوعي للأخطاء و الانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا، كذلك إذا كانت إرادية - متعمدة. أم لا. وفي النهاية على المدقق اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.
- ب. ملاحظة ملفات الكمبيوتر: يعتبر هذا الأسلوب من استخدامات تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث يركز المدقق على نظام المعلومات المعمول به داخل المؤسسة، حيث يسمح هذا الإجراء بريح الوقت والتقليل من تكاليف المهام والحصول على معلومات أكثر دلالة على سير العمليات.

ثانيا: أدوات الوصف

- أ. الدراسة الوصفية: تتمثل الدراسة الوصفية من السرد و الوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق، والآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق (المدقق)، فالأول يكون شفهيًا أما ثاني فهو كتابي والنوع الأول هو الأكثر إثراء لأنه يعطينا أكبر كم من المعلومات، بينما الثاني فما هو إلا تنظيم الأفكار ومعارف المدقق.¹
- أ- الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق: عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكنا ويكتفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات، فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، ولكن بشكل تلقائي وهو يمثل أول احتكاك بين المدقق والأشخاص الخاضعين للتدقيق.

¹ محمد بودين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر الثالثة، 2008، ص 93.

ب- الوصف من المدقق: ويتمثل في كتابة المدقق لأهم ملاحظته من محادثته ، إضافة إلى ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة.

(2) شبكة تحليل الوظائف: تدعى أيضا جدول تحليل الأعمال ويستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص ، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها . ويقسم الجدول إلى:

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

(3) مسار التدقيق: هي طريقة تحليلية يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر. وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر، وتكون له رخصة للتدقيق و الفحص.

(4) خرائط التدقيق : تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ، ومراكز المسؤولية ، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي ، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها . وتهدف هذه الخرائط اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.¹

المطلب الثاني:

الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وأهميته

أولا : الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلية

تتمثل في ما يلي:

1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:

تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و أنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

2- قابلية المعلومات للاعتماد عليها:

يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة الإدارة دقيقة و كاملة و مفيدة، و أن تكون قدمت في الوقت المناسب، حق يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

¹فاطمة بوعج، مرجع سبق ذكره، ص 39.

3- حماية الأصول:

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة البحث في الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق، و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة لذلك فان الرقابة التشغيلية الجيدة لمنع سوء استخدام الأصول و حمايتها من المخاطر المحتملة و ذلك من خلال التأمين عليها.

4- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:

يتحقق التدقيق الداخلي بقيام موظفي المنشأة بما هو مطلوب منهم من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و التعليمات و في حالة عدم التزام المولدين بالك على المدقق تحديد أسباب ذلك و تحديد التكلفة الناتجة و المخاطر عن عدم الالتزام و ما هي الطريقة التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة.

5- الوصول إلى الأهداف والغايات:

يتم وضع الأهداف و الغايات و إجراءات الوقاية من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، و على المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

6- تحديد مواطن الخطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق و يتم تحديد أماكن الخطر من خبرة المنفق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مأخوذة من مصادر أخرى أو من مشاكل موجودة في شركاته ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق و معرفة العامة.

7- منع و اكتشاف الغش والاحتيال:

تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص و تقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال و قدرته على التحقيق في ذلك أو المشاركة مع جهات أخرى.

8- الشك المهني:

يجب على المدقق الداخلي إن يخطط و ينقد أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني ، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الحاسمة للتدقيق كما ليس له التراس الأمانة للجهات الحاسمة للتدقيق كما ليس له افتراض

الأمانة المطلقة و بدلا من ذلك على المدقق تقييم فرايين القليل بموضوعية و عليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلا باس عليه أخذ الحيطة و الحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

المطلب الثالث:

جودة تقارير التدقيق الداخلي.

أولا : مفهوم جودة التدقيق الداخلي :

- **تعريف (De Angelo):** "جودة التدقيق في قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودا ، والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه".¹
- **تعريف (Copley and Doucet):** "جودة التدقيق هي مدى التزام المدقق الداخلي بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ، ومعايير إعداد التقارير ".
- **تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين:** "جودة التدقيق تعني تطبيق المعايير المهنية للتدقيق وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني ، فالالتزام بالمعايير يعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية ، أما قواعد السلوك المهني فتمثل المستويات المقبولة لجودة سلوك المدقق".²
- **جودة التدقيق:** " تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية التي ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح المساهمين".³
- **جودة التدقيق:** "تعني تخفيض الخطر الكلي العملية التدقيق". حيث يشكل الخطر الكلي لعملية التدقيق في محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.
- **جودة التدقيق الداخلي:** " تعني الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية ، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الكفاءة والفعالية المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر من الشركة، لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول".⁴

يرى أهل الاختصاص في مجال التدقيق الداخلي أن أفضل تعريف لجودة التدقيق الداخلي هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على أنها تمثل التزام المدقق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي ، فتعريف جودة التدقيق على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية ، يركز على إحدى نتائج الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، أما تعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها تخفيض

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جود المراجعة الخارجية في الجهة اليمنية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أسيوط، أسيوط، 2008، ص 04.

² أحمد مجّد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 09.

³ المرجع نفسه، ص 10.

⁴ حسين القاضي، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، ط 1، دمشق، 2008، ص 103.

الخطر الكلي للتدقيق ينقصه الدقة إلى حد ما ، لأن مفهوم خطر التدقيق يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المدقق.¹

يرى الباحث أنه يمكن تعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها مدى التزام المدقق الداخلي بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي للوفاء بمتطلبات وتوقعات مختلف الأطراف التي هي بحاجة إلى خدمات ذات جودة عالية من وظيفة التدقيق الداخلي.

ثانيا : الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة

لتوضيح الفرق بين جودة التدقيق الداخلي و التدقيق الداخلي للجودة، لابد من سرد مجموعة من التعاريف الخاصة بالتدقيق الداخلي للجودة ، والتي نذكر منها :

- **التدقيق الداخلي للجودة:** " هو فحص منتظم و مستقل يهدف إلى تحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بما تتسق، وتتفق مع المعايير المخططة ، وما إذا كانت هذه المعايير يتم تطبيقها بفاعلية وأنها ملائمة لتحقيق أهدافها " ، كما يمكن القول بأن تدقيق الجودة عملية تقييم تستهدف تحديد درجة ومدى اتساق نظام إدارة الجودة مع النماذج والمعايير.²
- **التدقيق الداخلي للجودة :** " هو فحص مستقل ومنهجي لتحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بما تتفق مع ترتيبات مخططة ، وما إذا كانت هذه الترتيبات يتم تنفيذها بفاعلية وأنها مناسبة لتحقيق الأهداف".³
- **التدقيق الداخلي للجودة:** " هو عملية منهجية مستقلة وموثقة، تجرى للحصول على دليل للتدقيق وتقييمه بطريقة موضوعية لتحديد مدى استيفاء معيار التدقيق".⁴

مما سبق يمكن توضيح الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة في الجدول التالي:

¹ أحمد مُجد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 10- 11.

² مُجد هادي العدناني، مدخل مقترح لتدقيق الجودة كأحد أنواع الفحص لأغراض خاصة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد45، السلیمانية، 2007، ص 237.

³ فتحي عبد الرحيم أحمد عيد، التدقيق الداخلي للجودة في ظل المواصفات الدولية الموحدة (ISO 9000)، شركة حياذ للاستشارات وأنظمة الجودة، القاهرة، 1999.

⁴ المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة الدولية (ISO 19011:2002) : إرشادات لتدقيق نظم إدارة الجودة و/ أو نظم الإدارة البيئية، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2002، ص 02.

الجدول رقم (02): الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة

التدقيق الداخلي للجودة	جودة التدقيق الداخلي	المفهوم
هي التوجهات والاتجاه العام للشركة فيما يتعلق بتدقيق الجودة.	توجهات إدارة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بجودة أعمال التدقيق الداخلي.	سياسة الجودة Quality Policy
هو ما تنشده أو تهدف إليه الشركة من خلال التدقيق الداخلي لجودة المنتج و/ أو الخدمة.	ما تنشده أو تهدف إليه إدارة التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بالجودة في أعمالها (الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني).	اهداف الجودة Quality Objectives
هو جزء من إدارة الجودة يركز على وضع أهداف لعملية تدقيق الجودة وتوصيف عمليات التشغيل الضرورية والموارد المطلوبة لها لتحقيق أهداف تدقيق الجودة.	وضع أهداف لتحقيق الجودة ضمن أعمال التدقيق الداخلي، وتخصيص الموارد وتوظيف الامكانيات اللازمة لذلك.	تخطيط الجودة Quality Planning
هو جزء من إدارة الجودة الذي يركز على تلبية متطلبات الجودة من خلال الاستعانة بنشاط التدقيق الداخلي لتدقيق الجودة في حد ذاتها.	تلبية متطلبات جميع الأطراف، التي تحتاج إلى مخرجات ذات جودة عالية لأعمال نشاط التدقيق الداخلي.	ضبط الجودة Quality Control
هو جزء من إدارة الجودة يركز على إعطاء الثقة بأن متطلبات الجودة سيتم تليتها، من خلال تدقيق الجودة ذاتها.	إعطاء الثقة لجميع الأطراف المهتمة بنشاط التدقيق الداخلي، بأن متطلبات جودة التدقيق الداخلي سيتم تليتها.	تأكيد الجودة Quality Assurance
هو جزء من إدارة الجودة يركز على زيادة القدرة على تلبية متطلبات الجودة من خلال التدقيق المستمر للجودة.	زيادة القدرة على تلبية متطلبات جودة نشاط التدقيق الداخلي	تحسين الجودة Quality Improvement
أنشطة متكررة لتدقيق الجودة، تسمح بزيادة القدرة على تلبية المتطلبات الخاصة بجودة المنتج و/ أو الخدمة.	أنشطة متكررة لزيادة قدرة إدارة التدقيق الداخلي على تلبية متطلبات جودة نشاط التدقيق الداخلي وتحسين خدماته.	التحسين المستمر Continual Improvement

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على: المنظمة الدولية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000): نظم إدارة الجودة " مبادئ أساسية ومصطلحات" ، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2000 ، ص.ص. 10- 11. بتصرف

إن أهم ما يميز مصطلح جودة التدقيق الداخلي عن مصطلح التدقيق الداخلي للجودة ، أن الأول يركز على مدى الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي التي تضمن تحقيق الجودة في أعمال وخدمات نشاط التدقيق الداخلي، أما الثاني فيركز ويستخدم لتحديد مدى تحقيق تطلعات الشركة وتلبية متطلبات الزبائن، ومدى الاعتماد على نتائج التدقيق الداخلي حول تقييم وتدقيق فاعلية الجودة وتحقيق الأداء المطلوب.

بالرغم من الاختلاف الموجود بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة العجين في الجدول السابق، إلا أننا نلاحظ بأن هناك تكامل بين الجودة والتدقيق الداخلي، فالجودة تطبق على جميع المنتجات والخامات والأنشطة والأقسام داخل الشركة ، ممن يحسن من أدائها ومخرجاتها، والتدقيق الداخلي المستمر للجودة يساهم في تحسين القدرة على الوفاء بمتطلبات المنتجات و/ أو الخدمات.

ثالثاً: أهمية جودة التدقيق الداخلي.

تتمثل أهمية جودة التدقيق الداخلي، فيما يلي:¹

■ تفهم المتطلبات والوفاء بها:

من خلال تفهم متطلبات التدقيق الداخلي والوفاء بالخدمات التي تحتاج إليها مختلف الأطراف، وحتى التوقعات التي ينتظرها زمان التدقيق الداخلي.

■ الحاجة إلى اعتبار العملية من منظور القيمة المضافة:

من خلال اعتبار العمليات التي يقوم ها نشاط التدقيق الداخلي، والقيمة المضافة المنتظر تحقيقها للشركة ولجميع الأطراف المستفيدة من خدماتها.

■ الحصول على نتائج عن أداء وفاعلية العمليات:

يقصد بها تحقيق النتائج المنتظرة من جميع الأطراف، من خلال الأداء الجيد وفاعلية عمليات وظيفة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام التي تقع على عاتقها.

¹ المنظمة العراقية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9001 :2008)، مرجع سبق ذكره، ص ص06- 07.

■ التحسين المستمر للعمليات على أساس القياسي الموضوعي:

يقصد بها سلسلة الجهود المتواصلة التي يبذلها نشاط التدقيق الداخلي لتحسين جودة الخدمات التي تؤديها من جهة، والتنظيم الموضوعي لأنشطة ووظائف الشركة من جهة أخرى.

خاتمة الفصل:

التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية ومن أهم الوظائف التنظيمية في المؤسسة تعمل على فحص و تقييم العمليات و القيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، حيث يساعد هذه الأخيرة في تحقيق أهدافها المسطرة من خلال تقديمه لتأكيدات معقولة تم مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، وكباقي الوظائف تقوم مهنة التدقيق الداخلي على إطار ممنهج ومنظم للمهنة يتمثل في الميثاق الأخلاقي لممارسة المهنة، لذا يمكننا القول التدقيق الداخلي هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف أنشطة المؤسسة، وضمانا لسير الجيد بسياسات منها وزيادة فعاليتها للوصول إلى الأهداف المرغوب فيها.

الفصل الثاني:

فعالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة.

الفصل الثاني:

فعالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة.

يعتبر تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين أدائها من أهم أهداف إدارة المؤسسة بحيث أن تحقيق الأهداف المسطرة سوف يؤدي إلى تحقيق طموحات أصحاب المصالح المرتبطين بالمؤسسة ويحقق الرضا على أدائها ، ونظرا للتطور الذي حققته وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث تعتبر بأنها نشاط مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة وذلك من خلال الوظائف التي حددها تعريف المراجعة الداخلية وهي مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام منهج منظم لتقييم وتطوير وتحسين فعاليتها . وعليه تعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوسيلة للوقوف على ضعف و قوة الأنظمة والعمليات والإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها وبالتالي تحسين أدائها، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل بدراسة الأداء من مختلف جوانبه وكيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تحسينه.

المبحث الأول:

مفاهيم حول الأداء.

تمهيد:

يعتبر تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين أدائها من أهم أهداف إدارة المؤسسة بحيث أن تحقيق الأهداف المسطرة سوف يؤدي إلى تحقيق طموحات أصحاب المصالح المرتبطين بالمؤسسة يحقق الرضا على أدائها ونظرا للتطور الذي حققته وظيفة المراجعة الداخلية، حيث تعتبر بأنها نشاط مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة وذلك من خلال الوظائف التي حددها تعريف المراجعة الداخلية وهي مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام منهج منظم لتقييم وتسطير وتحسين فعاليتها.

المطلب الأول:

مفهوم الأداء و مكوناته.

أولا: تعريف الأداء

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء، وتصدر الإشارة بداية إلى أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية to perform واشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية performer و الذي يعني: تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.¹

أما اصطلاحا يمكننا تقديم مجموعة من التعريف بما يقي بالغرض من الدراسة:

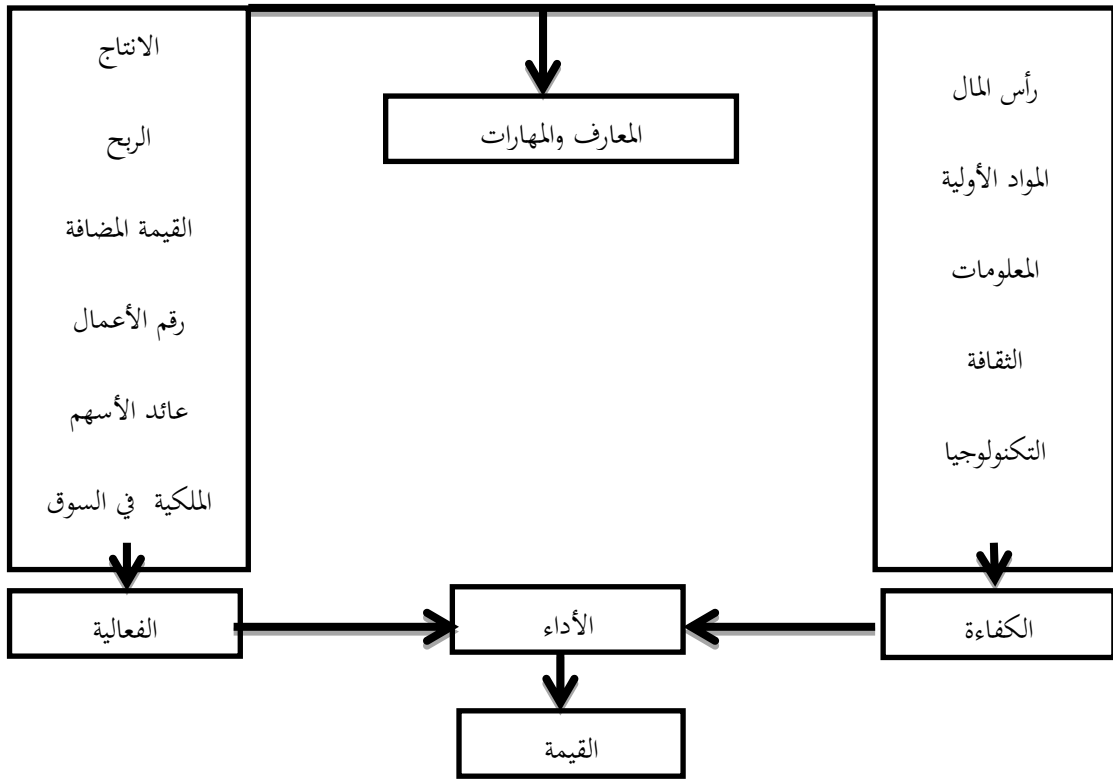
- عرف عبد الحليم عبادة بأنه "يعبر عن النشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس و معايير معينة تضعها بناء على أهداف طويلة الأجل".
- أما حسب (A-khERAKHE) من وجهة نظر هذا الكتاب فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.²
- ويرى (H-Boislandelle): يبقى مفهوم الأداء قضية إدراك تبعا لاستعماله، أي أنه ينتقل بين عدة معاني حسب المستعملين.³

¹ محمد الكرخي، " موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة العمل"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص141.

² مجلة الباحث، دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد السابع، 2010، ص218.

³ فلاح حسن عداي الحسني، " الإدارة الاستراتيجية"، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 2000، ص231.

- أما حسب (wit-meyer) فالأداء هو: المستوى الذي تتمتع به مخرجات المنظمة بعد إجراء العمليات على مدخلاتها، فالأداء هو مخرجات الأنشطة و الحملات التي تشكل داخل المنظمة¹.
- أما حسب J-judith: يعرف الأداء على أنه مجموع الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المادية و غير المادية المنشأة من الأطراف المكونة للمؤسسة و المتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على إنتاج هذا الرضا بشكل دائم في المؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزات الاستثمار الدائم لربائنها، لعمالها، لمنتجاتها و لمهامها².
- تعريف الأداء حسب (ANGELLIER): عرف بأنه يتجسد في قدرة المؤسسة على تنفيذ استراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية، أي قدرة المؤسسة في الاستمرار بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة وهذا ما يتطلب في آن واحد الكفاءة و الفعالية³. كما هو موضح في الشكل التالي:



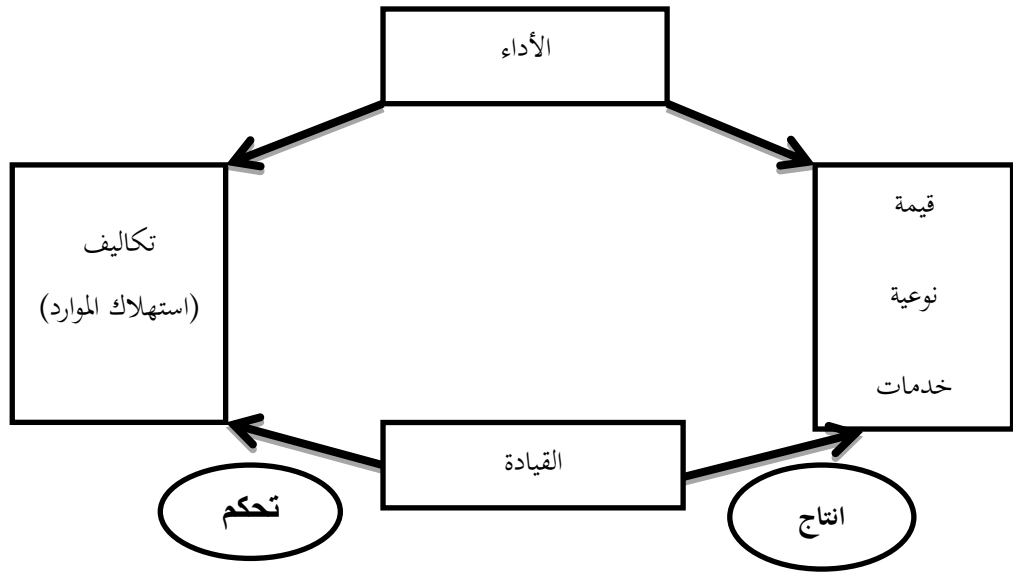
الشكل رقم 01: الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية.

¹ فلاح حسيني، " إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة والتسيير"، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص310.

² عريف عبد الرزاق، "أهمية التحليل المالي في تقسيم المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007، ص23.

³ عبد المليك مزهودة، " الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتسيير"، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص87.

ومما سبق نستنتج بأن الأداء مفهوم واسع و يشتمل في مضامنه على العديد من المفاهيم المتعلقة بالنجاح أو الفشل، وهو القدرة على تحقيق الأهداف المخططة بأقل تكلفة من الموارد المتاحة و المستهلكة و بذلك نجد أن الأداء مركبين أساسيين يتفاعلان مع بعضهما و هما : فعالية المقترنة بتحقيق الأهداف و الكفاءة المقترنة بتدنيه التكاليف و مطابقة المقاييس و في ضوء التحليل نصل إلى أحسن مفهوم يمكن إطلاقه على الأداء و المتميز الذي تستهدفه المؤسسة وهو ذلك اداء القادر على إيجاد La création قيمة مقدمة للسوق بأقل تكلفة ممكنة.



الشكل رقم 02: مفهوم الأداء

ثانيا: مكوناته و العوامل المؤثرة عليه

1- مكوناته:

يتكون الأداء من ثلاث مكونات أساسية هي الفعالية و الكفاءة و الإنتاجية، أي انا المؤسسة التي تتميز بأداء أفضل هي التي تجمع بين هذه العوامل و تسيرها بشكل جيد ، وعليه سنتطرق لمفهوم هذه العوامل :

(1) تعريف الفعالية حسب **vincent-plauchet** : ينظر الكاتب الى فعالية تحقيقها على انها القدرة على

تحقيق النشاط المرتقب و الوصول الى النتائج المرتقبة¹.

¹ الشيخ الداوي، " تحليل أسس النظرية لمفهوم الأداء "، مجلة الباحث، العدد السابع، الجزائر، 2009، ص218.

تعريف آخر : يقصد بالفعالية مدى المؤسسة على تحقيق أهدافها.¹

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن الفعالية تعبر عن درجة بلوغ المؤسسة لأهدافها المسطرة، مما يدل على المقارنة بين عنصرين وهما الأهداف المخططة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها و الأهداف المنجزة فعليا و تقاس بالنسبة التالية :

$$\text{RM /RM}$$

حيث: **RM**: هي قيمة مخرجات الفعلية.

RP: قيمة المخرجات المتوقعة.²

(2) **الكفاءة**: تعرف الكفاءة حسب plauchet-vincent تعني القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات و الكفاء و هو النشاط الأقل تكلفة .

كما تعرف الكفاءة على أنها الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل تكلفة ممكنة.

و من خلال التعريفين السابقين يتضح لنا أن الكفاءة تعني كيفية استخدام المؤسسة لمداخلاتهم من الموارد مقارنة بمخرجاتهم.

ويتمثل جوهر الكفاءة في تعظيم الناتج و تندية التكاليف و تقاس بالعلاقة التالية:

$$\text{الكفاءة} = \text{Mr/Rm}$$

حيث: **RM**: المخرجات.

Mr : المدخلات.

(3) **الإنتاجية**: تعرف بأنها استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات و هي تستعمل لتباين مدى نجاعة المؤسسة في استخدام عناصر الانتاج المختلفة³.

¹ غلهم يحيوي، " الجودة كمدخل لتحسين الأداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية"، دراسة حالة شركة الإسمنت، باتنة، مجلة الباحث، العدد الخامس، ورقة، 2007، ص46.

² الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص219.

³ بدر الواحد وناصر دادي عدون، "مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية(المؤسسة العمومية الجزائرية)"، دار المحمدية الجزائرية، ص16.

تعريف آخر: تعتبر الإنتاجية مقياس للكفاءة التي تسمح بها المؤسسة في عملية تحويل المدخلات الى مخرجات و بالتالي هي تعبر عن كمية الإنتاج المنسوبة لعنصر أو عدة عناصر من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة.¹

2- العوامل المؤثرة على الأداء:

تأثر الأداء بالعديد من العوامل المختلفة منها ما هو ذو طبيعة داخلية يمكن التحكم فيها، و منها صادر عن المحيط الخارجي يصعب التحكم فيه و بالتالي على المؤسسة التكيف معها، ونفصل كل من العوامل الداخلية و الخارجية ما يلي²:

- ❖ **العوامل الخارجية:** تتمثل في مجموعة من متغيرات و القيود التي تخرج عن نطاق التحكم في المؤسسة و عليه فإن آثارها قد تكون في شكل فرص كما تصنف هذه العوامل إلى:
- ❖ **العوامل الاقتصادية:** تؤثر بشكل كبير على المؤسسة الاقتصادية، خاصة الصناعية منها و نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة من جهة و من جهة ثانية لكون البيئة الاقتصادية هي مصدر لمختلف موارد المؤسسة و المستقبل لمختلف منتجاتها، و تنعكس آثارها على أداء المؤسسة في المدى القصير.
- ❖ **العوامل الاجتماعية و الثقافية:** تتضمن نماذج الحياة و القيم الأخلاقية و الفنية و الفكرية للمجتمع التي تتواجد فيها المؤسسة، و قد تشكل هذه العوامل عائقا أمام تحسين أدائها.
- ❖ **العوامل السياسية و القانونية:** تظهر هذه العوامل عموما في الاستقرار السياسي و الأمني للدولة مثل طبيعة النظام السياسي للدولة، العلاقات مع العالم الخارجي القوانين... الخ، و تشكل هذه العوامل فرص تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها كما يتأثر أداء المؤسسة بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة و العلاقات الدولية و نوعيتها.
- ❖ **العوامل التكنولوجية:** تتمثل هذه العوامل في التغيرات و التطورات التي تحدتها التكنولوجيا كإيجاد طرق الإنتاج و كسب الوقت.
- ❖ **العوامل الداخلية:** تنتج هذه العوامل عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية للمؤسسة لذا فهي خاضعة لحكم المؤسسة و تشمل مختلف المتغيرات التي تؤثر على أداء المؤسسة سواء سلبا أو إيجابا و تصنف إلى عدة عناصر منها:
- **العنصر البشري:** يشكل أهم مورد في المؤسسة فنمو تنافسية و تطور المؤسسة مرهون بمدى استقطابها لعناصر بشرية متميزة في مهاراتها و معارفها و قدراتها على الانسجام في الجماعة، و مدى تعاونها كما تعمل على بذل جهد أكبر و تحقيق أداء أفضل.

¹ محمد الكرخي، "تقويم الأداء بمدخله المالية"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص32.

² زهير ثابت، "كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين، دار النهضة العربية، مصر، 2001، ص14.

- **التنظيم:** يشمل التنظيم توزيع و تحديد المهام و المسؤوليات وفقا للتخصصات على العمال داخل المؤسسة اي تقسيم العمل عليهم وفق مهاراتهم و امكانياتهم الخاصة، كما أن درجة التنظيم تؤثر على أداء المؤسسة ،لذا وجب تكون لأي مؤسسة مرونة ديناميكية في أي تنظيم بشكل تجعله قابلا للتغير وفق المستجدات الحالية.
- **بيئة العمل:** تشير الى مدى أهمية العناصر المحيطة بالفرد أثناء تأديته لوظيفته و إن عدم انتظام العمل و الانسجام و الغيابات يعد سببا رئيسيا في سلبية بيئة العمل.
- **طبيعة العمل:** تشير الى اهمية الوظيفة و المنصب الذي يشغله الفرد و مدى مقدار فرص النمو و الترقية المتاحة أمامه ، حيث كلما زادت درجة توافق الفرد ووظيفته أدى الى زيادة دافعية و حبه للعمل وولائه للمؤسسة.

المطلب الثاني:

أنواع الأداء ومجالاته.

إن الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية يطرح اشكالية الدقيق و العلمي وفي ذاته يمكن الاعتماد عليه لتحديد هذه الأنواع و رغم هذه الصعوبة إلا أننا اعتمدنا على المعايير التالية باعتبارها المعايير المناسبة:

(1) **معايير الشمولية:** وتنقسم الى¹:

أ- **الأداء الكلي:** وهو عبارة عن تفاعل مجموع الأداء الجزئية أي أنه يتجسد في الإنجازات التي ساهمت في جميع العناصر و الوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها، ومن أهم مؤشرات، فعالية الكفاءة التقدم في العمل.

ب- **الأداء الجزئي:** ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة النوعية للمؤسسة و الوظائف الأساسية، و الأداء الجزئي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الجزئية و هو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل و التسلسل بين الأهداف في المؤسسة.

(2) **معايير الطبيعة:**

يمكن تقسيم أداء المؤسسات حسب هذا المعيار تبعا للأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها و التي تنقسم الى:²

أ- **الأداء الاجتماعي:** و يتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى الى تقديم الخدمات للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة و الوفاء بالتزاماتها اتجاهه و اداء مستوياتها، ويرى البعض أن الفعالية المؤسسة تكمن في قدرتها على تحقيق درجة من الرضا لدى الفئات المطلوبة دعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية او الخارجية.

¹عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص75.

² حفصي رشيد، " تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص20.

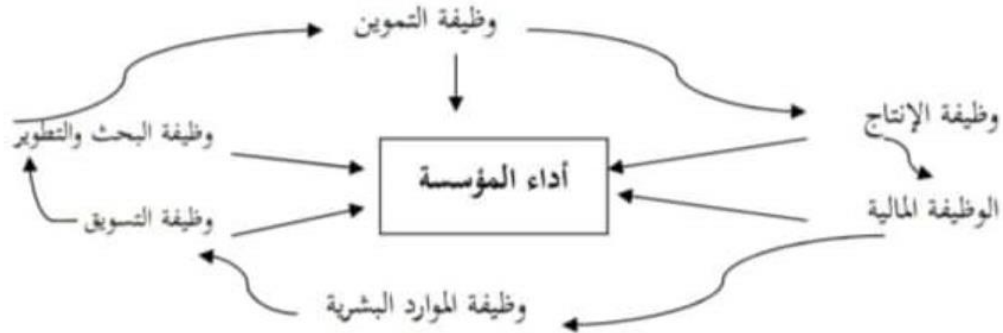
- ب- الأداء الاقتصادي:** إن الدور التنموي للمؤسسات يعتبر من المؤشرات الاقتصادية الرئيسية لمستوى أداء هذه المؤسسات العمومية التي تساهم في تحريك المصادر المالية من أجل التنمية الشاملة.
- ت- الأداء السياسي:** تسعى بعض المنظمات لتسطير الأهداف السياسية كتمويل المحلات الإنتاجية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى حكم مناصب سياسية لاستغلالهم لصالح المؤسسة و التي لها البقاء و النمو في نفس الوقت.
- ث- الأداء التكنولوجي:** يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي معين و في اغلب الأحيان تكون هذه الأهداف التي ترسمها المؤسسة استراتيجية نظرا الأهمية التكنولوجية.

(3) معايير الوظيفة:

يقسم الأداء حسب هذا تبعا للتنظيم المعتمد في المؤسسة (الهيكل التنظيمي) وتبعاً لهذا تم تقسيم الأداء الى ما يلي¹:

- أ- أداء وظيفة التمويل:** يتمثل حسب هذه الوظيفة في قدرة المؤسسة على الحصول على المواد بجودة عالية في الآجال المحددة، و بأقل التكاليف من خلال قيام المؤسسة بالتفاوض على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء و الاستغلال لكفؤ و الجيد لأماكن التخزين.
- ب) أداء وظيفة الإنتاج:** ويقصد به تمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة من الإنتاجية مقارنة بنظيرتها من المؤسسات المنتمة لنفس القطاع أو المنطقة الجغرافية، من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة و تفادي التأخر في الطلبات من خلال الاستغلال الكفؤ لتجهيزات الانتاج و صيانتها.
- ت) أداء وظيفة المالية:** يتمثل في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية، الرأسمالية أو الاستثنائية، و تحقيق الفوائض المالية من خلال الابتعاد عن العسر المالي و ظاهرة الإفلاس بواسطة توفير السيولة و تحقيق معدل المردودية الجيد بتكاليف منخفضة، و البحث عن المصادر المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها بأقل تكاليف و الاستخدام الكفؤ لهذه الموارد المتاحة.
- ث) أداء وظيفة الموارد البشرية:** يتجلى في قدرة الفرد على القيام بالأنشطة و المهام المختلفة التي يكون منها عمله تبعاً لما يناسب قدراته و طبيعة عمله، فضمن استخدام موارد المؤسسة بكفاءة و فعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد، وهو ما يعطي أهمية كبيرة للدور الذي يلعبه المورد البشري في المؤسسة، ومن ثم يجب على هذه الأخيرة أن تقوم بجلب و استخدام الموارد البشرية ذات الكفاءة و المهارة العالية و أن تقوم بتسيير تسييرا فعالاً.
- ج) أداء وظيفة التسويق:** يتجسد هذا الأداء في قدرة المؤسسة على الاستحواذ على حصص سوقية كبيرة من خلال إرضاء العملاء بالمنتجات ذات الجودة و تسليمها لهم في الأوقات المتفق عليها، و كذا السمعة الجيدة التي تكتسبها المؤسسة في السوق من خلال مردودية كل منتج و جودته و الحرص على تطويره و دخول أسواق جديدة.
- ح) أداء وظيفة البحث و التطوير:** يقصد بما قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة و مدى مواظبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة مع استخدامها في الإنتاج و التسويق و كذا جو ملائم للاختراع، الابتكار و الإبداع من خلال تحفيز العاملين على التجديد و خلق جو المنافسة بينهم في هذا المجال.

¹حفصي رشيد، مرجع سبق ذكره، صص. 17، 18.



الشكل رقم 03: أداء المؤسسة حسب معايير الوظيفة.

(4) حسب معيار المصدر¹:

ينقسم الأداء لهذا المعيار الى نوعين و هما الأداء الداخلي و الأداء الخارجي:

(أ) الأداء الداخلي:

وهو أداء الناتج عن كل من الموارد البشرية و المالية و التقنية الضرورية لتسيير نشاط المؤسسة و يشمل هذا

الأخير ما يلي:

❖ الأداء البشري: وهو أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة، وتحقيق الأفضلية باستخدام مهاراتهم و خبراتهم.

❖ الأداء التقني: و يمثل قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل عادي.

❖ أداء المالي: و يمكن الأداء المالي في فعالية تعبئة و استخدام الوسائل المالية المتاحة.

(ب) الأداء الخارجي:

هو الأداء الناتج عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة ، وهناك عدة متغيرات تنعكس على الأداء المؤسسة ، فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه و لكن المحيط الخارجي هو الذي يولده فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو الخروج أحد المنافسين ، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد و اللوازم و الخدمات فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب او بالسلب .

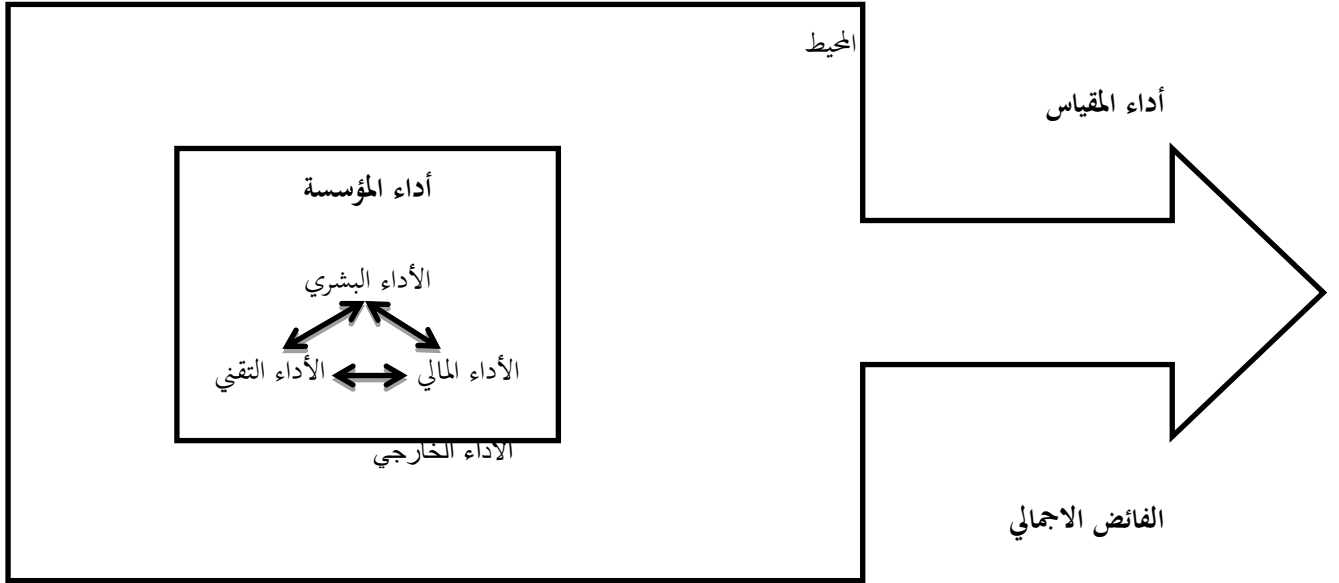
إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجه و هذا سهل اذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين

يمكن قياسها و تحديد اثرها و لعل من اهم طرق تحليل الظواهر طريقة الإحلال المتسلسل .

و يمكن توضيح النوعين السابقين في شكل التالي²:

¹ عادل عشي، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2002، ص6.

² شكل المصدر، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2002، ص6.



الشكل رقم 04 : الأداء الداخلي والخارجي للمؤسسة.

المطلب الثالث:

مستويات الأداء ومقاييسه.

إن المؤسسة في مجملها عبارة عن مجموعة من الموارد المادية والبشرية والمالية، فكل مؤسسة بمهدف عن طريق هذه الموارد الوصول الى أفضل مستويات الأداء، إلا أن ذلك لا يتم بصورة بسيطة و إنما يجب أن يكون هناك تقييم فعال للأفراد و إعطائهما لمتابعة و الاهتمام الكافيين، لأن أداء المؤسسة ككل يعتمد على أداء الفرد، فإذا كان أداء هذا الأخير جيد أو ضعيف فإن أداء المؤسسة يكون بالمثل، وبما أن المؤسسات وحدات جزئية من النظام الكلي (الدولة)، فإن الأداء العام يرتبط بأداء المؤسسة.

أولاً: مستويات الأداء

توجد ثلاثة مستويات للأداء هي كما يلي¹:

(1) تقييم الأداء العام:

يهدف تقييم الأداء العامل للدولة أو أي قطاع من قطاعات الإنتاج الأخرى إلى تقييم خطط التنمية الاجتماعية والاقتصادية للدولة لمعرفة ما لها و ما عليها وبالتالي الوقوف على نقاط القوة والضعف والقصور لديها وهذا بمهدف تحليلها ما يسمح لها بوضع اقتراحات تساعد فيوضع الخطة القادمة في أي قطاع من القطاعات المكونة للدولة.

¹ مُجّد الطعمانة، " معايير قياس الأداء الحكومي وطرق استنباطها: دراسة تطبيقية على وحدات الحكم المحلي"، دون تاريخ، ص31.

2) تقييم الأداء المؤسسي:

ويتضمن تقييم أداء المؤسسة بشكل عام أو أي وحدة تنظيمية ضمن هيكلها التنظيمي بحيث تتم عملية التقييم من خلال مجموعة من مؤشرات الأداء التي تسمح بقياس مستوى الإنجاز الفعلي في ضوء مستويات محددة للأداء المرغوب¹.

ويعتمد التحدث عن الأداء المؤسسي، فهناك مستويات عديدة للأداء تقيد بالتعرف على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه وهي كالاتي²:

الأداء الاستثنائي: وهو بين تفوق المؤسسة ضمن الصناعة أي تفوق المؤسسة في أدائها مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وذلك من خلال امتلاكها لاستثمارات ناجحة، وكفاءات بشرية غير سهلة التقليد [رأسمال فكري] وكذلك ازدهار وضعها المالي.

الأداء المبارز: ويكون بامتلاك المؤسسة الإطارات وكفاءات ذات تحفيز مالي وكذلك الوضع للمؤسسة مزدهر أي المؤسسة لا تعاني نقص في مواردها المالية، إضافة إلى حصول المؤسسة على عقود عمل كبيرة [استثمارات والتوسع في نشاط] وبامتلاكها قطاعات بشرية مؤهلة سيمكنها ذلك من تأدية مهامها و بكفاءة وفعالية، أي أداء المؤسسة بارز مقارنة بالمؤسسة الأخرى.

الأداء الجيد جدا: وهذا المستوى يتحقق بامتلاك المؤسسة لإطارات كثيرة وتوفر الدلائل المستقبلية التمتع بوضع مالي جيد.

الأداء الجيد: ما يميز أداء المؤسسة هو وجود توازن بين نقاط القوة ونقاط الضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، بالإضافة إلى امتلاك المؤسسة لوضع مالي، غير مستقر وهو ما يميز الأداء الجيد من الأداء الجيد جدا. **الأداء المعتدل:** وهذا المستوى بين أن أداء المؤسسة دون المعدل (أداء المؤسسة أقل من المستوى المرغوب) ويكون ذلك عندما تتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء والكوادر البشرية كما أن المؤسسة تعاني أيضا صعوبة في الحصول على أموال اللازمة لتمويل نشاطها وذلك البقاء والنمو.

الأداء الضعيف: وما يميزه هو مواجهة المؤسسة لمشاكل خطيرة في العواقب المالية، وكذلك وجود صعوبات استطلاع في الأفراد المؤهلين يمكن القول بأنه أداء متدني أو دون المعدل بكثير، ففي هذه المستوى من الأداء تتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المؤسسة.

¹ مُجَّد الطعمانة، المرجع سابق ذكره، ص32.

² خالد مُجَّد بن حمدان، وائل مُجَّد صبحي إدريس، " الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي"، منهج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، ص385.

الأداء المتأزم: أداء غير كفؤ تماما، نتيجة لعدم كفاءة الأفراد وكذلك وجود الانحرافات أو وجود فحوة بين ما تم التخطيط له بين الانجاز الفعلي، كما أن هذا الوضع قد يسبب مشاكل في جميع مجالات عمل المؤسسة.

المستوى الثالث: تقييم الأداء الفردي

ويتضمن تقييم الأداء لكل فرد من العاملين بامتياز المورد البشري، هو من أهم موارد المؤسسة، ويتم التقييم من استعمال جملة من المعايير (المؤشرات) وذلك لمعرفة مستوى أداء الأفراد على مستوى كل وظيفة.

تتأثر المستويات السالفة الذكر ببعضها وتؤثر فيما بينها، و هذا نظرا لطبيعة العلاقة بين هذه المستويات فالفرد جزء من المؤسسة و المؤسسة جزء من القطاع العام فكلها تشارك في أهداف العامة لعملية التقييم، ونقاط الضعف لأداء الأفراد والمؤسسة أو القطاع العام، ومن ثم يمكن إيجاد الإجراءات التصحيحية أو التعزيزية وبما أنها عمليات تكاملية فإن تقييم أداء الدولة يتطلب تقييم الأداء مؤسساتها، وتقييم أداء المؤسسات يتطلب تقييم أفرادها ولكن نقطة الاختلاف بين هذه المستويات في أن لكل منها مجالات ومؤشرات أداء خاصة به ولتدعيم ما سبق قوله فإنه من المستحيل أن تنجح المؤسسة في تحقيق أهدافها دون أن يتوفر لها أفراد أكفاء قادرين على انجاز وظائفهم بدرجة عالية.

ثانيا: مؤشرات الأداء

- مؤشرات الأداء هو متغير كمي أو نوعي يتبع التحقيق من المتغيرات التي تنجم من تدخل إنمائي بالنسبة الى ما كان مخططا.
- هو وسيلة كمية (نسبة، معدل، مقياس) لتحديد مستوى أداء المؤسسة بالنسبة لإجراءات أو مخرجات معينة¹.

كيف يختار مؤشرات الأداء؟

يجب أن تتوفر في مؤشرات الأداء سمتان رئيسيتان هما:

- التركيز على الأهداف الاستراتيجية الأساسية: وذلك بأن تقيس نتائج العمليات الأساسية والأرقام الحساسة.
- العمل كإنداز مبكر على انحراف الأداء: بعقد المقاربات بين الأداء الحالي والأداء السابق.

¹ منظمة الصحة العالمية مشعبة خدمات الاشراف، الأداء رقم 2، مسرد مصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم آذار 2004.

جدول رقم 03: مؤشرات الأداء

نوع المؤشر	تعريفه	أمثلته
مؤشر المدخل	مقياس للموارد المستخدمة	<ul style="list-style-type: none"> المعدات اللازمة عدد الموظفين المطلوبين التمويل المستخدم
مؤشر الكمية	كمية الخدمة المقدمة	<ul style="list-style-type: none"> عدد المشاريع عدد الأفراد الذي تقدم ليم الخدمة عدد الجلسات أو الساعات
مؤشر الجودة	نوعية الخدمة المقدمة بناء على المستخدم أو المعنيين	<ul style="list-style-type: none"> الوقت المستغرق مدى رضا العملاء (الزائر)
مؤشر الكفاءة	تكلفة وحدة المخرج و الوقت المستغرق	<ul style="list-style-type: none"> تكلفة وحدة الخدمة ووصولها للمستهلك نسبة الإنجاز خلال فترة زمنية معينة
مؤشر الفعالية	مدى تحقيق الخدمة للهدف المرجو منها	<ul style="list-style-type: none"> زادة نسبة التوظيف خفض معدل الأمراض، الجريمة

المصدر: عبد الوهاب محمد جين، تقييم الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كلينتنس العالمية، سوريا، 2009، ص10.

مؤشرات الأداء والمؤشرات المساعدة:

من الخطأ قياس أداء لكل مركز من مراكز المسؤولية اعتمادا على مؤشر واحد للأداء ولكن من الأفضل مساندة المؤشرات الأساسية للأداء بمؤشرات مساعدة مثل:

- 1) المؤشرات التسويقية: نصيبا لمنظمة من السوق، درجة رضا العملاء لنسبة تسرب العملاء.
- 2) المؤشرات المالية: الإيرادات، نمو المبيعات، معدل السيولة.
- 3) المؤشرات التشغيلية: نسبة الطاقة المشغلة إلى الطاقة المعطلة، درجة الجودة.
- 4) المؤشرات البشرية: معدل دوران العمالة، ساعات التدريب لكل لموظف، نسبة طلبات التقدم للوظائف إلى التعيين.
- 5) المؤشرات البيئية: المخالفات القانونية المجلة ضد المنظمة، الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها، موقف الأطراف المحيطة بها.

(6) المؤشرات التنافسية: وتشمل جميع مؤشرات المقارنة المرجعية.

المبحث الثاني:

مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.

تمهيد :

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم و إجراءات تحسين الأداء ، و أهمية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء ، كما أننا سنتطرق إلى أهم عنصر وهو دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسات الاقتصادية و كذلك دوره في تحسين المخاطر .

المطلب الأول:

مفهوم و إجراءات تحسين الأداء.

(1) مفهوم تحسين الأداء:

إن تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات و إنتاجية العمليات و تحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى¹.
ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء هي :

- ❖ الوعي بتحقيق احتياجات و توقعات الزبون (الداخلي/الخارجي).
- ❖ إزالة الحواجز و العوائق و تشجيع مشاركة جميع العاملين.
- ❖ التركيز على النظم و العمليات.
- ❖ القياس المستمر و متابعة الأداء.

(2) إجراءات تحسين الأداء:

إن من أهم تقييم الأداء هو تحسين الأداء من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد الأسباب الرئيسية لمشاكل الأداء:

لا بد من تحديد أسباب الانحراف في أداء العاملين عن الأداء المعياري ، إذا أن تحديد الأسباب ذو أهمية لكل من الإدارة و العاملين ، فالإدارة تستفيد من ذلك عن كيفية ، تقييم الأداء و فيما العملية قد تمت بموضوعية و هل أن انخفاض الأداء للعاملين و أن ندرة المواد المتاحة لهم هي السبب الرئيسي كما أن الصراعات بين الإدارة و العاملين يمكن تقليلها من خلال تحديد الأسباب المؤدية إلى انخفاض الأداء و من هذه الأسباب الدوافع و القبلية و العوامل الموقفية

¹ عبد الحليم أحمد الحزاي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين"، مكتبة ابن سينا، القاهرة، 1999، ص11.

في بيئة العمل فالفعالية تعكس المهارات و القدرات التي يتمتع بها العاملون ، أما الدوافع فتتأثر بالعديد من المتغيرات الخارجية مثل الأجور و الحوافز إضافة إلى المتغيرات الذاتية (الحاجات) و العوامل الموقفية التي تتضمن الكثير من العوامل التنظيمية المؤثرة على الأداء سلبا و إيجابا كنوعية المواد المستخدمة و نوعية الإشراف و نوعية التدريب و ظروف العمل الخارجية أي غياب أحد العوامل قد يؤدي إلى ضعف الأداء لذلك لا بد من دراسة هذه العوامل بدقة عند تحديد أسباب الانخفاض في الأداء .

الخطوة الثانية: تطوير خطة العمل للوصول إلى الحل

تمثل خطة العمل اللازمة للتقليل من مشكلات الأداء ووضع الحلول بالتعاون بين الإدارة و العاملين من جهة و الاستشاريين من جهة في مجال تطوير و تحسين الأداء فاللقاءات المباشرة و الأداء المفتوحة و المشاركة في مناقشة المشاكل و عدم السرية في كشف الحقائق و المعلومات حول الأداء تساهم في وضع الحلول المقنعة للعاملين و تحسين أدائهم و إزالة مشكلات الأداء.

الخطوة الثالثة: الاتصالات المباشرة

إن اتصالات بين المشرفين و العاملين ذات أهمية في تحسين الأداء و لا بد من تحديد محتوى الاتصال و أسلوبه و أنماط الاتصال المناسبة ،ومن أمثلة الاتصال الفعالة في هذا المجال هو سؤال العاملين عن اسباب و انخفاض أدائهم في الفترة الأخيرة دون اللجوء الى سلوكيات غير واضحة كذلك لا بد من استشارتهم حول كيفية الوصول الى تحسين ادائهم.

الخطوة الرابعة: مراقبة و تقييم الأداء

يجب ان تكون هذه العملية مستمرة لأن بعض الأساليب و الحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء ، كما يجب أن تكون هناك مراقبة متابعة تركز على قياس التغيير الحاصل لتوفير تغذية مرجعية و مبكرة لنتيجة تلك الوسائل ،و لتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد فجوة في الأداء يجب المقارنة و بشكل مستمر مع التقييم بين الأداء الفعلي و المرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم يمكن استخدامها و الاستفادة منها في عمليات تقييم اخرى من جديد¹.

إن هدف تحسين الأداء لا يتحقق الا من خلال الدراسة الشاملة لعناصر و مستوياته و تحليل العوامل التنظيمية المؤثرة فيه ،و البحث عن الأساليب الفعالة لتحسين و تطوير تلك العوامل و فلسفة تحسين الأداء تمثل سياسة عامة تنتجها المنظمات الحديثة حيث يسود الانتفاع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المنظمة التي تؤثر على الأداء العاملين فيها².

¹ علي عباس، " الرقابة الادارية على المال و الأعمال"، مكتبة الرائد العالمية، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 51.

²علي السلمي، " السلوك في منظمات الأعمال"، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 1995، ص 287.

المطلب الثاني:

دور التدقيق الداخلي في تحقيق الفعالية الأداء في المؤسسة.

لقد كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش و الأخطاء و ضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي أي التحقيق من سلامة السجلات و البيانات و المحافظة على أصول المؤسسة بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي فهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة و عن كفاءته التنفيذ للأنشطة المختلفة و ذلك من خلال تأسيس برامح للتدقيق الداخلي من استقلاله التنظيمي لذلك ظهرت صورة جيدة للمدقق الداخلي اتجاه الأفراد الذي يراجع أعمالهم فهو ينصح ولا يأمر و يصلح بل يساعدهم في تطوير و تحسين أعمالهم و كذلك توصيل المعلومات الى الإدارة العليا و التوجيه الإرشاد بالوسائل و الأدوات المتعارف عليها .

لقد أخذت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتباطه على مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية بل كنشاط تقييمي للتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية من إنتاجية منها و ما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي تساعد على نموها و تطويرها و ازدياد أهميتها من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع وضع برامح التدقيق¹.

إن التدقيق الداخلي في جوهره يهدف الى تحقيق الأهداف المؤسسة بفعالية و كفاءة أنه يسعى الى تحسين الأداء، و ذلك في جميع مستويات سواء كانت عالية أو دنيا و ذلك من خلال التحليلات و التوصيات و المنشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين و العاملين في المؤسسة فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد و الأسس و التي يمكن تلخيصها فيما يلي²:

- تدقيق و تقويم فعالية و كفاءة و تطبيق الرقابة المالية و الرقابة على العمليات الأخرى و العمل على جعلها أكثر فعالية و بتكلفة معقولة.
- التحقيق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.
- تحسين نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها و تقديم التوعيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة و تطويرها .
- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع الخسائر.
- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.

¹ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- تقصي وتحديد أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة و تجيد الحسائر و الأضرار الناجمة عنها و اقتراح ما من شأنها معالجتها ومنع حدوث مثل ذلك في المستقبل.
- إجراء الدراسات و الاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة.

المطلب الثالث:

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.

إن للتدقيق الداخلي دور في تحسين الأداء من خلال مساهمته في اتخاذ القرار في المؤسسة

(1) مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

هناك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول الى القرارات الرشيدة و الجيدة و تتمثل في تحليل و تشخيص الموقف و تحديد البدائل، تقييم البدائل اختيار البديل الافضل تنفيذ البديل الذي تم اختياره و تقييم النتائج، كما يلعب التدقيق الداخلي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة موصفات كاملة و كافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات الجودة و فعالية، و الموازاة مع خطوات علمية اتخاذ القرارات فإن التدقيق الداخلي له دوره يكون اخره الوصول الى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية و تبدأ عملية التدقيق الداخلي بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و إعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع، و بذلك يتم تشخيص الوضع المحيط و تحديد درجة الخطر الناجم و من ثم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق و تليها وضع الخطة و من ثم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتبليتها وضع الخطة اللازمة لذلك ليبدأ المدقق لتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء و يتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي و يقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص و هكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات و تساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة عالية¹.

حيث تكشف كل التقارير التي يعدها المدقق الداخلي أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات و اقتراح التحسينات، و يعطي هذه التقارير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين و هذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار و التمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها التي تكون في صالحها، حيث أن اتخاذ الإدارة العليا لتوصيات المدقق بعين الاعتبار و على اساسها يتم اتخاذ قراراتها هذا يساهم في تحسين من أداء المؤسسة و يعطيها مركز تنافسي في السوق و يستوجب في ذلك ان يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة بالاستقلالية الكافية لقيام مهامه.

¹ عزيز لوجاني، " دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي"، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص148.

2) تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة

إن النتائج النهائية عن الانتهاء من عملية التدقيق تعتمد على نشاط الفعلي و الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة ، فهو المسؤول عن متابعة كافة العمليات و مراقبة أنشطة المؤسسة و اقسامها و من اهم مخرجاتها تقارير تقدم الى مجلس الإدارة أو لجان التدقيق يهدف التدقيق الداخلي الى مساعدة الافراد على الاداء مسؤولياتهم بكل دقة و كفاءة ذلك من خلال توفير لهم جو مناسب و تقديم لهم مختلف التحليل و التوصيات التي تتعلق بأنشطة التي سيتم تدقيقها.

يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص و تقييم فعالية الاداء و ذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط و المعايير الاهداف و السياسات الموضوعية داخل المؤسسة .

و يعتبر هذا النوع من تدقيق الاداء هو تدقيق الاجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات و الخطط اجزاء من نظام الرقابة الداخلية ، و من ناحية أخرى تستخدم مراجعة الاداء كجزء من عملية تقييم الاداء الكلي التي تقوم به الادارة و حتى يتمكن عنه ان يتسموا بالموضوعية و الاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق الداخلي و تمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الادارة دائما نظرا لان الادارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد .

ترتكز مراجعة تقارن على كفاءة و الفعالة و يتطلب القيام بها وضع أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.¹

أولاً: الخدمات الاستشارية :

تساهم مهنة التدقيق مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الاستشارية التي تضمن لها قدرة على العمل في عدة من الانشطة المتعلقة بها و تتمثل فيما يلي :

تطوير المؤسسة ووضع سياستها: فنظرا لخبرة المدقق يستطيع أن يحدد نواحي الضعف و القوة و تقديم النصح بشأن تكوين و تنظيم أي وظيفة في المؤسسة.

إدارة الانتاج: وهنا يستطيع المدقق تحديد الآثار المالية للعمليات القائمة و تخطيط الانتاج و سياسات المخزون و الرقابة عليها .

نظم المعلومات الادارية و معالجة البيانات : فنظر الى برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار الجوانب التنظيمية في النظم المعلومات الخاصة لمعالجة البيانات و الامام الكبير بالعمليات المحاسبية لان للمدقق القدرة و المعرفة في هذا المجال.

ادارة الموظفين و التعيينات: ليستطيع المدقق أن يساهم بفعالية و كفاءة في اختيار العاملين في الحسابات كما أنه يستطيع الاسهام في تطوير السياسة العامة و الخاصة بالموارد البشرية و نظام دفع الاجور و الرواتب .

¹ رعد عبد الله الطائي وعيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008، ص80.

ثانيا: مراحل خطوات الخدمات الاستشارية الادارية :

1) تحديد المشكلة :وتعتبر الخطوة الاولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية الادارة و هي

تحديد المشكلة و الهدف منها تقديم النتائج المتوقعة و العمل الذي ينبغي انجازه .

2) انجاز مهمة الخدمة الاستشارية : و الواقع يحتم اتباع المراحل التالية¹ :

• **تقصي الحقائق:** ان هذه الخطوة تحوز على جانب كبير من الاهمية و الخطورة وذلك لان المدقق يتأكد من خلالها من صحة أو خطأ البيانات الأولية و اذا التعديلات اللازمة.

• **تحليل الحقائق:** و تحتوي على تطبيق الحقائق و تحليل الأساليب و العلاقات و إجراء المقارنة بالجميع بين العناصر.

• **صياغة الحلول و الاقتراحات:** تتمثل في صياغة الحلول و طرحها على الجهة المسؤولة بأسلوب منطقي و يتطلب ايجاد الحلول البديلة و اختيار الحل المناسب ، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة لكل عميل و ابداء النصح و التوجيهات الى موظفي المؤسسة و توفير المساعدة اللازمة .

تطور مفهوم التدقيق الداخلي وازدادت أهميته في وقتنا الحالي كما تغير دوره من التركيز فقط على الجوانب المالية ليشمل أيضا الجوانب الإدارية، ويساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

خاتمة الفصل:

نستنتج أن عملية تحسين أداء و تقديمه تلعب دورا فعالا في الكشف عن بعض المشاكل والعيوب ونقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة، فقد تعود أسباب انخفاض كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسة إلى نقص أو إهمال إدارة التدقيق الداخلي لذلك على المدقق الداخلي القيام بعملية تقييم أداء المؤسسة بغية تحقيق أهدافها والحفاظ على استمراريتها، باستغلال الأمثل لإمكاناتها المادية والبشرية والعمل على تحسين وتقييم الأداء ككل، استعمال مختلف معايير التقييم وطرقه المختلفة بصفة محددة لتحقيق أداء كفاء وفعال.

¹ خلف عبد الله، الواردات، مرجع سبق ذكره، ص35.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب

1. الواردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
2. الواردات خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2014.
3. سرايا مُجّد السيد، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
4. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
5. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
6. مُجّد بودين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان مطبوعات الجامعة، الجزائر الثالثة، 2008.
7. أحمد مُجّد نور، أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007.
8. حسين القاضي، التدقيق الداخلي، منشور الجامعة، دمشق، ط1، دمشق، 2008.
9. فتحي عبد الرحيم أحمد عبد، التدقيق الداخلي للجودة في ظل المواصفات الدولية الموحدة ISO9000، شركة حياذ للاستثمارات وأنظمة الجودة، القاهرة، 1999.
10. مُجّد الكرخي، موازنة الأداء و آليات استخدامها في وضع و تقييم موازنة العمل، دار المناهج للنشر و التوزيع، الأردن، 2015.
11. فلاح حسين عداي الحسني، الإدارة الاستراتيجية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط1، عمان، 2010.
12. فلاح حسني، إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة و التمييز، دار الشروق للنشر و التوزيع، عمان، 2006.
13. بدر الواحد و ناصر داددي عدون، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية الجزائرية.
14. زهير ثابت، كيفية تقييم أداء الشركات و العاملين، دار النهضة العربية، مصر، 2001.
15. مُجّد الطعمنة، معايير قياس الأداء الحكومي وطرق استنباطها: دراسة تطبيقية على وحدات الحكم المحلي، دون تاريخ.

16. خالد مُجَّد بن حمدان، وائل مُجَّد صبحي إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، منهج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
17. منظمة الصحة العالمية متعبة خدمات الإشراف، الأداة رقم 2، مسرد مصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم، آذار 2004.
18. عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين، مكتبة ابن سينا، القاهرة، 1999.
19. علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والإعمال، مكتبة العالمية، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
20. علي السالمي، السلوك في منظمات الأعمال، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 1995.
21. رعد عبد الله الطائي و عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008.

ثانيا: المذكرات و الرسائل الجامعية

1. عبد الله سعيد عبد السلام، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
2. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
3. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجهوية اليمينية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة و مراجعة، جامعة أسيوط، 2008.
4. عريف عبد الرزاق، أهمية التحليل المالي في تقسيم المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، 2007.
5. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2002.
6. حفصي رشيد، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011.
7. عبد الوهاب مُجَّد جبن، تقييم الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية، سوريا، 2009.

ثالثا: المجالات

1. مُجَّد هادي العدناني ،مدخل مقترح لتدقيق الجودة كأحد أنواع الفحص لأغراض خاصة ،مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ،المجلد 13 ،العدد45،السليمانية ،2007.
2. نجاة الباحث ، دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،العدد السابع ،2010.
3. عبد المليك مزهودة ،الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تسيير ،مجلة العلوم الإنسانية ،العدد الأول ،جامعة مُجَّد خيضر ، بسكرة ،2010.
4. الشيخ الداوي ، تحليل أسس النظرية لمفهوم الأداء ،مجلة الباحث ،العدد السابع ، الجزائر ،2010.

رابعا: القوانين:

1. معهد المدققين الداخليين ،مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009.
2. المنظمة العالمية للتقييس ،المواصفات الدولية (iso 19011 :2002):ارشادات لتدقيق نظم إدارة الجودة ،ترجمة هيئات التقييس العربية ،جنيف ،2002.

خامسا :المراجع باللغة الأجنبية:

1. Institut français de l'audit et du contrôle internes, cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, édition 2013, paris.
2. Madelin cidre , audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise-, école supérieure d'assurance, 2012.
3. https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/definition-of_internal_auditing.asp, page consulté le : 28/03/2017 , 15 :30.

