

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Ferhat Abbas / Sétif 1  
Faculté des Sciences Économiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des sciences de Gestion



جامعة فرحات عباس / سطيف 1  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير  
تخصص: إدارة أعمال المؤسسات  
بعنوان:

التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في  
المؤسسات الصناعية الجزائرية  
- دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر -

إشراف الدكتور:

العايب عبد الرحمان

إعداد الطالبة:

جعفري أسماء

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ. د. روابحي عبد الناصر
مشرفاً ومقرراً	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر قسم أ	د. العايب عبد الرحمان
مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر قسم أ	د. أوصيف لخضر
مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر قسم أ	د. سكاك مراد
مناقشا	جامعة سكيكدة	أستاذ محاضر قسم أ	د. مزياي نور الدين



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Ferhat Abbas / Sétif 1  
Faculté des Sciences Économiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des sciences de Gestion



جامعة فرحات عباس / سطيف 1  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير  
تخصص: إدارة أعمال المؤسسات  
بعنوان:

التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في  
المؤسسات الصناعية الجزائرية  
- دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر -

إشراف الدكتور:

العايب عبد الرحمان

إعداد الطالبة:

جعفري أسماء

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ. د. روابحي عبد الناصر
مشرفاً ومقرراً	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر قسم أ	د. العايب عبد الرحمان
مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر قسم أ	د. أوصيف لخضر
مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر قسم أ	د. سكاك مراد
مناقشا	جامعة سكيكدة	أستاذ محاضر قسم أ	د. مزياي نور الدين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## إهداء

أنتقد بإهداء هذا العمل...

إلى ملائكتي في الحياة، إلى معنى الحب والحنان والتفاني... إلى بسنة الحياة وسر

الوجود إلى من كان حاضراً سر نجاحي إلى أختي الحبايب أُمِّي الحبيبة.

إلى من كلله اللهم بالهيبة والوفاء... إلى سدي في الحياة والدي العزيز

حفظت اللهم وأطال في عمرك

إلى عائلتي الثانية كل باسمه

إلى زوجي وابنتي الغالية جناه فاطمة الزهراء

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه

إلى كل الأصدقاء والزملاء كل باسمه

إلى كل أساندي وإلى كل طلبتي

إلى الجميع وود استثناء... لكم أهدره

...

أسماء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر وعرفان



الشكر والحمد لله الكريم على كل النعم

أشكر بالشكر الجزيل وامتناني وتقديري إله الدكتور العايب عبد الرحمان  
الذي نفضل بقبوله الإشراف على هذه الأطروحة والذي أرى فيه صورة  
محسنة للخير والفضل ومثالاً طيباً للبر والعدل والعطاء والذي غمرني بفائض علمه  
وتوجيهاته القيمة التي كان لها الأثر الطيب في إخراج الأطروحة في صورتها  
النهائية.

وأشكر بشكري وتقديري إله الأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة  
العمل وإثرائه.

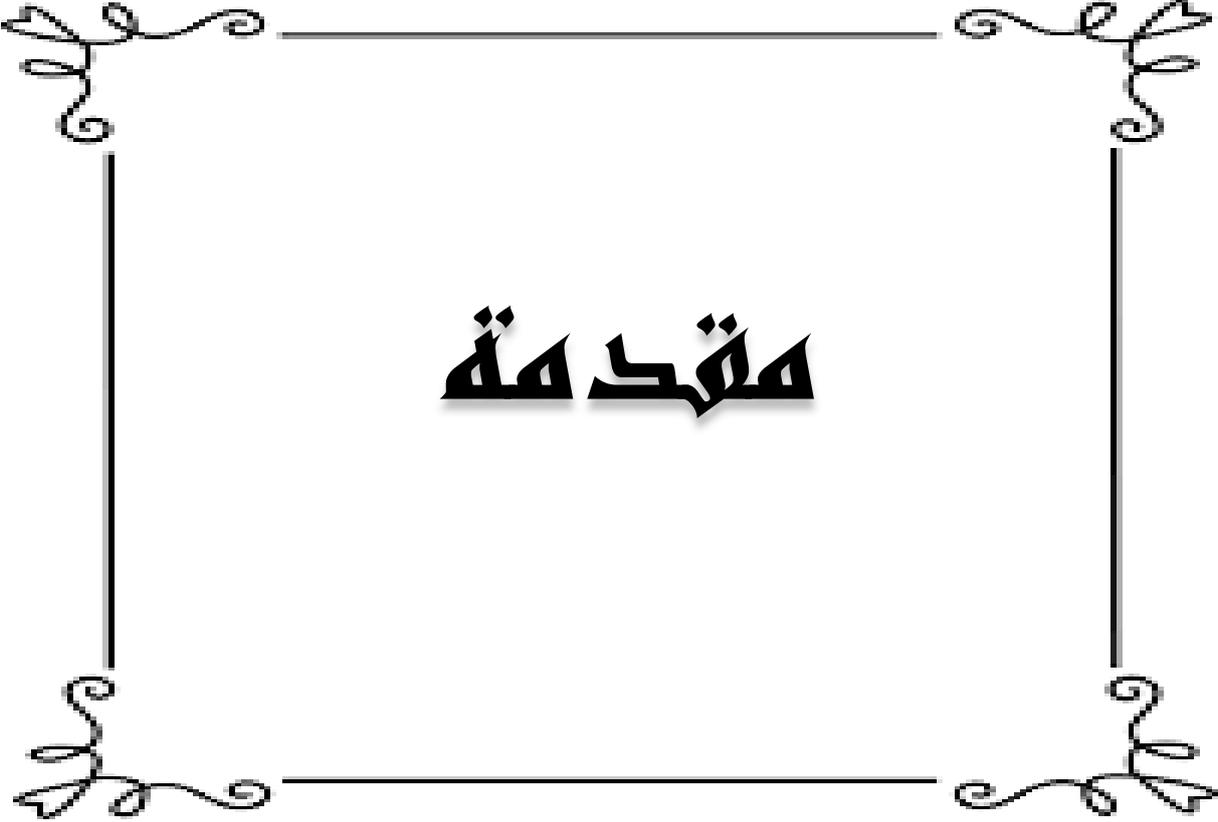
كما أشكر بالشكر الجزيل إله كل أساتذتي بجامعة فرحات عباس سطيف 1  
على ما قدموه لي من نصائح وتوجيهات طيبة مراداً لإعداد الأطروحة.

لكم جميعاً جزيل الشكر والعرفان

عبد الرحمن الله عني كل الخير

أسماء





# مقدمة

## تمهيد

مع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية، وتزايد التحديات العالمية التي تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات، وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية.

ويعد الأداء مؤشرا هاما تُبنى عليه العديد من القرارات الهامة، فهو يحدد اتجاهات سير نشاط المؤسسة سلبا وإيجابا، ويحدد مدى الاقتراب أو الابتعاد عن تحقيق الأهداف، وتنفيذ الخطط الموضوعية، وبذلك يعكس مدى نجاح المؤسسة أو إخفاقها.

ولا يمكن قياس أداء المؤسسة إلا بشرط توافر أهداف معروفة ومحددة من قبلها، وعليه أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا، لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكّنها من المحافظة على وجودها، وتساعدتها في الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد المتاحة، مما يكسبها ميزة تنافسية، غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات وقدرات، فهي لا تستطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة لنشاط المؤسسة الكبيرة.

يتم تحسين الأداء بالتركيز على الجوانب الكمية، وذلك بمقارنة ما تم تحقيقه، مع ما تم التخطيط له، واتخاذ الإجراءات والتدابير التي تسمح بتصحيح الأوضاع، حتى يمكن الوصول إلى تحقيق الأهداف، وهذا من اختصاص مراقبة التسيير. في حين لا يمكن تجاهل أن الجوانب النوعية والمتعلقة بكيفية إدارة المؤسسة، تلعب دورا كبيرا في العمل على الرقي بالأداء إلى المستويات المطلوبة، ومن ثم التحكم فيه، ذلك أن التدقيق يعمل على تقييم الأنشطة والعمليات وتصحيح الاختلالات الموجودة فيها، وذلك عندما يقوم بتوظيف مستوياته الثلاثة: المطابقة والفعالية والإداري، هذه الإجراءات عندما تستعمل كلها تسمى بالتدقيق المندمج.

في الواقع العملي، هناك عدة أساليب أو طرق لتطبيق أو ممارسة أعمال التدقيق، ومع ذلك يمكن تقسيمها إلى فئتين رئيسيتين، الممارسات الكلاسيكية القديمة، والممارسات الحديثة تدريجيا والمندمجة (المتكاملة)، حيث نجد التدقيق الكلاسيكي محدودا في نطاقه النظري، المكاني والزمني، ويسمى تدقيق المطابقة أو الانتظامية، وهو يركز على وظيفة أو عدة وظائف بالمؤسسة، ويقوم بتحليل وتقييم معلومات ماضية. أما بالنسبة للتدقيق الحديث أو تدقيق الإدارة، والذي يسمى أيضا بالتدقيق المندمج، فهو موجه في المقام الأول نحو تدقيق فعالية أو كفاءة وأداء العديد من الوظائف، مع ضمان العلاقة المتبادلة بينها، وغالبا ما تكون لديه رؤية شاملة، تسمح بتوقع التغيرات البيئية، فهم المخاطر الجديدة، ويساهم في التحسين المستمر للمؤسسة.

أما عن الواقع الجزائري، فقد بينت الكثير من الدراسات أن اللجوء إلى خدمات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محدود، حيث أن ما يميز هذه المؤسسات، أنها لا تحتوي كلها على وظيفة التدقيق الداخلي، وأنه

حتى بالنسبة للمؤسسات التي لجأت إلى تدعيم نفسها بمثل هذه الوظيفة، فإن حجم هذه الأخيرة يبقى صغيرا بالمقارنة مع وظائف القيادة الأخرى، حيث دائما ما يتولى هذه الوظيفة شخص واحد فقط، بغض النظر عن حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها. كما تمتاز هذه الوظيفة بمحدودية مجالات تدخلها، حيث يبقى التركيز الأكبر على تدقيق الوظيفة المحاسبية فقط، مثل هذه التدخلات يستعمل فيها نوع واحد من التدقيق، وهو تدقيق الانتظامية. ويمكن إرجاع هذا الوضع إلى ثلاثة أسباب رئيسية، يأتي في المرتبة الأولى غياب ما يحفز مسيري المؤسسات على ضرورة الاستعانة بخدمات التدقيق الداخلي، وهذا نظرا لتعدد المشاكل التي تعاني منها المؤسسة الاقتصادية في الظرف الراهن، كالصعوبات المالية ومشاكل التسويق والضعف التكنولوجي، فمثل هذه الأمور، جعلت من المسيرين لا يولون لهذه الوظيفة أدنى الاهتمام. ثم يأتي بعد ذلك جهل الجهات المستفيدة من خدمة التدقيق الداخلي لصالحيات الوظيفة ومهامها ومسؤولياتها. ويأتي أخيرا، غياب مدققين مهنيين وحاصلين على تكوين في الاختصاص، في هذا المجال كثيرا ما تقوم الإدارات العليا للمؤسسات بإسناد مناصب مدققين داخليين لتدعيم وظيفة التدقيق الداخلي إلى إدارات كانوا يشغلون مناصب مسؤولية في أقسام أخرى للشغل، دون سابق معرفة وخبرة بالتدقيق الداخلي. كما أن ما يميز واقع التدقيق الداخلي في الجزائر، أنه لا يزال منحصر في مهمات تخص تدقيق المطابقة فقط، فهو لم ينتقل إلى مستوى آخر.

يكون مستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية ضعيفا، كلما كان التركيز بشكل مكثف على تدقيق المطابقة فقط، ويكون مستوى اندماج التدقيق الداخلي متوسطا، كلما كان التركيز على تدقيق المطابقة وعلى تدقيق الفعالية وتدقيق الفاعلية، ويكون مستوى الاندماج عال، كلما كان التركيز على الأنواع الثلاثة للتدقيق بما فيها التدقيق الإداري.

انطلاقا مما سبق، تظهر معالم إشكالية البحث، والتي يمكن صياغتها كالتالي:

«ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر؟»

إنّ هذه الإشكالية العامة هي حوصلة لجملة من التساؤلات، التي تمس كافة جوانب هذا البحث، ولعل أهم هذه التساؤلات ما يلي:

1. ما مستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر؟
2. هل يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسات الصناعية في الجزائر؟
3. هل الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون صالحة للتطبيق مما ينعكس إيجاباً على تحسين الأداء في

المؤسسات الصناعية في الجزائر؟

## فرضيات البحث

ولكي يتم القيام بدراسة تراعى فيها الإشكالية المطروحة أعلاه، فقد تمت صياغة الفرضية العامة للدراسة على الشكل التالي: " لا يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية في الجزائر " وبغرض دراسة هذه الفرضية والحصول على إجابات واضحة، فقد تمت تجزئتها إلى ثلاثة فرضيات فرعية كإجابات محتملة ومؤقتة للتساؤلات السابقة:

1. تشمل خطط التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة؛
2. لا يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسات الصناعية في الجزائر؛
3. الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون غير صالحة للتطبيق مما ينعكس سلباً على تحسين أداء المؤسسات الصناعية في الجزائر.

## أهمية البحث

يكتسي هذا البحث أهمية بالغة وذلك كونه يتميز بما يلي:

1. يتناول بالدراسة والتحليل أحد المواضيع العامة والحديثة والمتعلقة بالتدقيق الداخلي، والذي تطورت أهدافه من الأهداف التقليدية الكلاسيكية إلى الأهداف الحديثة، في ظل الجدل السائد حول الفشل المؤسسي وفشل التدقيق، وذلك باعتبار أنّ التدقيق الداخلي هو أحد المقومات الرئيسية للبيئة الرقابية السليمة، التي تساعد في توفير نظام رقابة داخلية قوي وفعال، ويمكن المؤسسة من زيادة الكفاءة الإنتاجية، ويشجع على الالتزام بالسياسات الإدارية، من أجل خدمة الإدارة والمساهمين وجميع الفئات المهتمة بالمؤسسة.
2. قلة الدراسات التي قامت بدراسة موضوع التدقيق المندمج في الجزائر، خاصة التطبيقية منها، جعل من هذه الدراسة تكتسب أهمية بالغة، من خلال إيضاح الدور الذي يلعبه التدقيق المندمج، أو مدى مساهمة التدقيق المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية، خاصة مع التحديات الجديدة التي تواجه المؤسسات الصناعية اليوم، وسعيها لتحقيق أفضل مستويات للأداء، مقارنة بما تحقّقه غيرها من المؤسسات الصناعية الناجعة من إنجازات.
3. نتائج هذا البحث وتوصياته ستساعد المدراء والمسيرين في المؤسسات الجزائرية على تحسين أداء مؤسساتهم من خلال تطبيق التدقيق الداخلي المندمج بمستوياته الثلاثة.
4. سيساهم هذا البحث في إثراء المكتبة الجزائرية من خلال معالجته لموضوع مهم جداً، وهو التدقيق الداخلي المندمج.

**أهداف البحث**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التدقيق المندمج في تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية، واستنادا لما سبق تم تحديد أهداف البحث فيما يلي:

- معرفة فيما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تلجأ لتطبيق التدقيق الداخلي المندمج؛
- معرفة مستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر؛
- إبراز جوانب مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر.

**منهج البحث**

بالنسبة لمنهج الدراسة، ونظرا لطبيعة الموضوع والأهداف المرجوة منه، فقد تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، لتناول مشكلة الدراسة من كل جوانبها، بالاعتماد على وسائل جمع المعلومات التالية:

- الكتب العلمية بمختلف اللغات؛
- المقالات المنشورة في الجلات العلمية؛
- المداخلات في المنتقيات العلمية الدولية ذات الاختصاص؛
- مواقع الإنترنت الموثوقة.

أما في الجانب الميداني للدراسة، فتم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية في الميدان العملي لممارسات التدقيق الداخلي المندمج من خلال تصميم استبيان، لاختبار فرضيات البحث على مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكذلك بالاعتماد على المقابلة المباشرة مع بعض الإطارات المستجوبين.

**حدود البحث**

اهتمت الدراسة بكل من الأداء في المؤسسات الصناعية والتدقيق الداخلي المندمج، ومدى مساهمة هذا الأخير في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر.

شملت الدراسة مجموعة من الإطارات العاملين في المؤسسات الصناعية في الجزائر، من مدراء عامين ومدققين داخليين في عدة ولايات من التراب الوطني.

**الدراسات السابقة**

1. دراسة: علي عبد القادر الذنبيات وتوفيق حسن عبد الجليل (2006) تحت عنوان: دراسة تحليلية لآراء مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن حول التدقيق التشغيلي: الواقع والطموح، مقال منشور في مجلة دراسات: العلوم الإدارية، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة انطباعات مديري الشركات الصناعية

المساهمة العامة في الأردن عن واقع التدقيق التشغيلي، من حيث مدى قيام المدققين الداخليين بتقوم الأنشطة التشغيلية المختلفة، وكذلك التعرف على طموح المديرين لما ينبغي أن يكون عليه واقع التدقيق التشغيلي، وقد تبين من نتائج الدراسة أنه يوجد انطباع لدى مديري الشركات بأن مدى القيام بالتدقيق التشغيلي لا يزال متدنياً في أكثر المجالات، وأنه يوجد تفاوت في واقع التدقيق التشغيلي من مجال إلى آخر، وتبين أن الإدارة بشكل عام تطمح إلى رفع مستودع التطبيق لأنشطة التدقيق التشغيلي في بعض المجالات دون سواها، وتبين عدم وجود تأثيرات للمؤهلات العلمية للمديرين وتخصصاتهم وخبراتهم العملية على طموحاتهم في رفع مستوى التدقيق التشغيلي.

2. دراسة: **Soud BOUNGAB (2014)**، تحت عنوان: **L'audit intégré: Quelle approche et**

**(quelle méthodologie ?)**، مقال نشر في مجلة **(L'Audit social au service du progrès du**

**management et de la bonne gouvernance)**، هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ما هي معايير تحديد التدقيق المندمج؟

- بماذا يختلف تدقيق الأداء المندمج عن الأنواع الأخرى من التدقيق؟

- أي منهجية وأي مدخل للقيام بتدقيق مندمج؟

توصلت الدراسة إلى أن مستوى اندماج التدقيق يتأثر بحجم المؤسسة، تعقد أنشطتها، تنظيمها ونظام رقابتها، كما تتميز ممارسة التدقيق في المؤسسات المغربية بمستوى اندماج منخفض، كما توصلت إلى أن الكشف عن الغش والاحتيال يعتبر هدفاً مهماً للتدقيق الداخلي والخارجي.

3. دراسة: **Ebrahim Mohammed Al-Matari, Abdullah AL-SWIDI, Faudziah Hanim**

**(2014) Binti FADZIL** تحت عنوان: **The Effect of the Internal Audit and Firm Performance:**

**(A Proposed Research Framework)**، مقال نشر في مجلة **(International Review of Management**

**and Marketing)**، هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء إطار بحث مقترح حول أثر التدقيق الداخلي وأداء المؤسسة،

من خلال دراسة العلاقة بين مؤهلات المدقق الداخلي، مثل المؤهلات المهنية والخبرة على أداء المؤسسة. أشارت

الدراسة إلى أن كفاءة قسم التدقيق الداخلي تساعد على تطوير عمل المؤسسة، لأن التقارير المالية تعكس جودة

إدارة التدقيق الداخلي، كما يعتبر التدقيق الداخلي جزءاً مهماً من حوكمة الشركات في مؤسسة ما، حيث تغطي

حوكمة الشركات أنشطة الرقابة التي يقوم بها مجلس الإدارة ولجان التدقيق، لضمان موثوقية إعداد التقارير المالية. كان

الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو سد الفجوة بين الدراسات السابقة، التي تميزت بندرتها في معالجة العلاقة بين

خصائص التدقيق الداخلي وأداء المؤسسات، سواء من الناحية النظرية أو التجريبية. وتم تقديم توصيات لدراسة هذه

العلاقة مستقبلاً، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، نظراً لوجود نقص ملحوظ في البحوث في البلدان النامية والمتقدمة، فيما يتعلق بالربط المباشر بين وظائف التدقيق الداخلي وأداء المؤسسات.

4. دراسة (Abeer Atallah Awdat (2015) تحت عنوان: (The impact of the internal audit

مقال نشر في مجلة (Research Journal of Finance and Accounting)، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر وظيفة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية في الأردن، من خلال الكشف عن مستوى ممارسة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية العاملة في الأردن، وتحديد مستوى التحسن في أدائها المالي، وكذلك تحديد أثر وظيفة التدقيق الداخلي (المعايير المهنية، المهارات المهنية، الرقابة على جودة التدقيق، أنشطة التدقيق الإداري، تقييم وتطوير إدارة المخاطر، تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وإبلاغ النتائج) على تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية في الأردن.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود درجة عالية من التنفيذ لوظيفة التدقيق الداخلي في جودة البنوك التجارية الأردنية، مما يؤكد على أهمية التدقيق الداخلي، والتفكير في تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية الأردنية؛
- وجود درجة عالية من التطبيق لوظيفة إدارة أنشطة التدقيق الداخلي،
- أن دراسة مخاطر العمليات التشغيلية أمر مهم جداً في البنوك الأردنية، وهذا من شأنه أن يقلل من حجم المخاطر والخسائر التي قد يخسرها البنك إذا قام بتحليل دقيق لمخاطر الأعمال المصرفية؛
- تطوير وظيفة التدقيق الداخلي من الأولويات لتحسين الأداء المالي، وتحسين احتياجات الأداء المالي، للسيطرة على الإجراءات السليمة والرقابة المؤسسية السليمة داخل البنوك؛
- أن البنوك الملتزمة بتطبيق وظيفة التدقيق الداخلي بكفاءة وتأثير فعال، هي تفعيل ناجح لأدائها المالي.

5. دراسة (Subhi Ahmad M Alaswad, Mile Stanišić (2016) تحت عنوان: (Role of internal

International) مقال نشر في مجلة (Journal of Applied Research)، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير التدقيق الداخلي على أداء المؤسسات المالية في ليبيا، حيث اعتبرت الدراسة أن خصائص التدقيق الداخلي الأربعة والمتمثلة في حجم لجنة التدقيق، استقلالية لجنة التدقيق، مؤهلات المدقق الداخلي وخبرات المدققين تعتبر متغيرات مستقلة والأداء كمتغير تابع. توصلت الدراسة إلى أن العلاقة بين حجم لجنة التدقيق والأداء غير دالة إحصائياً في حين أن المتغيرات الأخرى مهمة ولها تأثير على أداء المؤسسات المالية.

6. دراسة (ALQADI, Faris Soud) (2017) تحت عنوان: (The Role of Internal Auditing in

Controlling the Performance for Jordanian Industrial Companies: Empirical Evidence)،

مقال نشر في مجلة (Business and Management)، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور التدقيق الداخلي في أداء المؤسسات الصناعية الأردنية. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية جداً بين استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وقدرته على التحكم في الأداء المالي والإداري، كما توجد علاقة ذات درجة عالية جداً بين اعتماد معايير واضحة للتدقيق الداخلي وقدرة المدقق على التحكم في الأداء الإداري والمالي. كما كشفت نتائج هذه الدراسة أن وظيفة التدقيق الداخلي هي إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسات الصناعية الأردنية.

لقد ركزت الدراسات السابقة على عدة جوانب من الموضوع، سواء في شقه الأول المتعلق بالتدقيق الداخلي المندمج، أو شقه الثاني المتعلق بالأداء، فمن الدراسات من اهتمت بدراسة واقع نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، وفي بيئات اقتصادية مختلفة، وأخرى تناولت أثر التدقيق الداخلي على الأداء، من خلال التركيز على العلاقة بين خصائص التدقيق الداخلي وأداء المؤسسة، وتطرقت أخرى لمستوى ممارسة التدقيق الداخلي وتحديد مستوى التحسن في أداء المالي للمؤسسة، كما تطرقت إحدى الدراسات لمدخل التدقيق المندمج ومنهجيته. لكن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها اهتمت بتحليل مستويات اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر، مع التركيز على دراسة مساهمة التدقيق الداخلي المندمج بمستوياته الثلاثة: تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية والفاعلية والتدقيق الإداري، في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

### خطة البحث

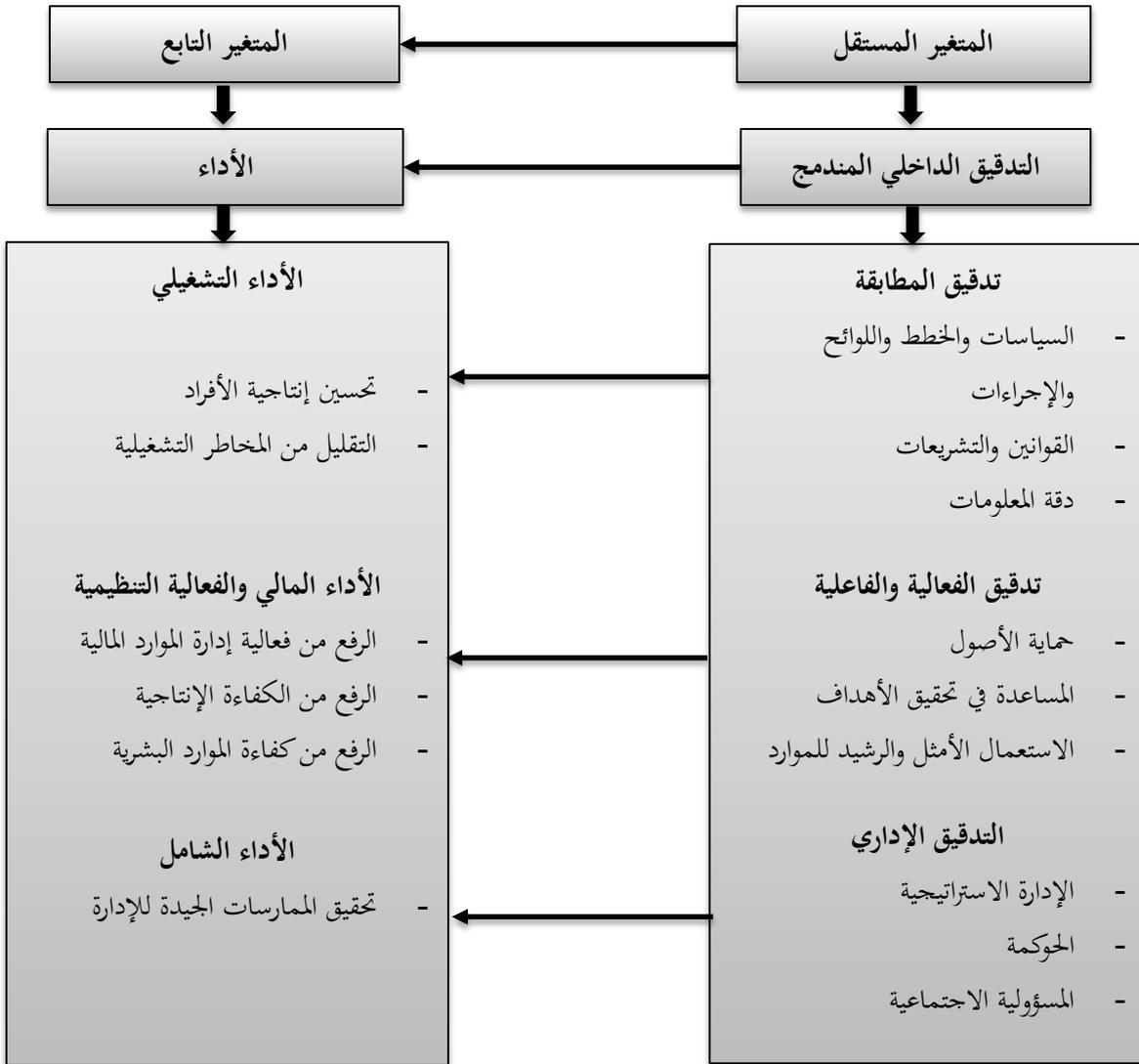
لمعالجة موضوع البحث والإمام بمتلف الجوانب المهمة فيه، تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول نظرية وفصلين تطبيقيين. تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار العام للأداء في المؤسسة، من خلال تناول ماهية الأداء، تطور النظرة للأداء من المقاربة الكلاسيكية إلى المقاربة الحديثة، وأخيراً طرق وأدوات قياس الأداء.

خصص الفصل الثاني لمراجعة أدبية للتدقيق الداخلي المندمج، من خلال التطرق لماهية التدقيق الداخلي، الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي، وأخيراً التركيز على ماهية التدقيق الداخلي المندمج ومستويات اندماج التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثالث فقد خصص لمعالجة دور التدقيق الداخلي المندمج بمستوياته الثلاثة في تحسين الأداء، من خلال دراسة دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء التشغيلي، الأداء المالي والفاعلية التنظيمية، والأداء الشامل للمؤسسة.

خصص الفصلين المتبقين للدراسة الميدانية للبحث، وهذا بالتطرق من خلال الفصل الرابع للمجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية، مع التعرّيج على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، ودراسة خصائص الإطارات المستجوبين وخصائص المؤسسات الصناعية المدروسة. وأخيرا خصص الفصل الخامس لعرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، اختبار فرضيات البحث وتقديم نتائج ومقترحات الدراسة الميدانية.

## نموذج البحث





**الفصل الأول: الأداء في  
المؤسسة الصناعية**

## تمهيد

لم يعد أداء المؤسسة واستمرارها وبقاؤها يعتمد فقط على الجانب المالي لنشاطاتها، والذي تسعى من خلاله إلى إشباع رغبات المساهمين فقط، بل توسعت مسؤولية المؤسسة ولم تبقى محدودة في المساهمين فقط، فقد أصبحت تشمل على مجموعة أخرى تستوجب الاستماع لها وأخذها بعين الاعتبار وإشباع رغباتها. من هنا عرف الأداء تطورا في مفهومه مرورا بعدة مقاربات تتضمن أبعادا اجتماعية وبيئية، يسمى هذا المفهوم الجديد بالأداء الشامل.

تم من خلال هذا الفصل:

- تخصيص المبحث الأول لدراسة ماهية الأداء، وذلك بالتطرق إلى مفهوم الأداء، تطور نظرياته ومختلف تصنيفاته؛
- تم من خلال المبحث الثاني استعراض تطور النظرة للأداء من المقاربة الكلاسيكية إلى المقاربة الحديثة؛ أي النظرة التقليدية للأداء بما فيها الأداء المالي والعملي، الفعالية التنظيمية وأخيرا الأداء المستدام، معرجين على المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بأصحاب المصالح؛
- وأخيرا في المبحث الثالث تمت الإحاطة بمختلف نماذج ومؤشرات قياس الأداء.

## المبحث الأول: ماهية الأداء

يعتبر الأداء من المفاهيم التي تعتمد عليها المؤسسات لمعرفة وضعيتها، كما أن تحسين هذا الأخير أصبح أمراً ضرورياً، خاصة في ظل تسارع التغيرات البيئية واشتداد المنافسة. ويعتبر أداء المؤسسات أحد أولويات المدراء والمساهمين، وهو ذو أهمية كبيرة للمساهمين، المدراء، المستثمرين والموظفين، وهذا هدف ينبغي تحقيقه. لهذا، ناقش العديد من الكتاب والمؤلفين أداء المؤسسة وأفضل الطرق لتحقيق الأداء الجيد وتحسينه<sup>1</sup>، كما ساهمت العديد من النظريات الاقتصادية وغير الاقتصادية في المساعدة على أحسن فهم وتفسير للأداء، وهو ما يحاول هذا المبحث الوقوف عليه من خلال دراسة ما يلي: تطور مفهوم الأداء، النظريات المفسرة للأداء ومختلف تصنيفات الأداء.

## المطلب الأول: مفهوم الأداء

قبل الإسهاب في شرح مدلول الأداء، نشير بادئ ذي بدء إلى أن الأداء لغة يقابل اللفظ اللاتيني (Performare) الذي يعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما، والذي اشتقت منه الكلمة الإنجليزية (Performance) التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه<sup>2</sup>، وهو نفس التعريف الذي جاء في قاموس (Le petit Larousse)<sup>3</sup>. فهو يعني إنجاز كل عملية أو مهمة والنتائج المتوصل إليها والنجاح الذي يمكن أن ننسبه إليها. بالمعنى الدقيق للمصطلح، يكون الأداء نتيجة مشفرة من منظور التصنيف (بالنسبة إلى الذات بتحسين أداء الشخص و/أو فيما يتعلق بالآخرين). وبالتالي، فإن تقييم الأداء يتم بناؤه بالنسبة لنظام مرجعي، وهو سلم أو مقياس للقياس<sup>4</sup>.

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً لمختلف المؤسسات، كونه البعد الأكثر أهمية لها، والذي يتمحور حول وجود المؤسسة من عدمه، فالأداء مفهوم واسع ومحتوياته متجددة بتجدد وتغير وتطور أي مكونات المؤسسة على اختلاف أنواعها.

<sup>1</sup>Eya NOUBBIGH. **Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise**, 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité sur le thème de la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, 28 au 30 mai 2008, ESSEC Paris, France, 2008, p. 02.

<sup>2</sup>عبد المليك مزهودة. الأداء بين الكفاءة والفعالية- مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2001، ص. 86.

<sup>3</sup>Le petit Larousse illustré, Paris, 2009.

<sup>4</sup>Yvon PESQUEUX. **La notion de performance globale**, Dans 5<sup>ème</sup> forum international sur la «Performance Globale de l'Entreprise»، Tunis, Tunisie, 2004, p. 06.

ينبع الاختلاف حول مفهوم الأداء من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد على دراسة الأداء وقياسه، والتي يستخدمها المدراء والمؤسسات<sup>1</sup>. كما يرجع هذا الاختلاف إلى تباين وجهات نظر المفكرين والكتاب في هذا المجال، واختلاف أهدافهم المتوخاة من صياغة تعريف محدد لهذا المصطلح، ففريق من الكتاب والباحثين اعتمد على الجوانب الكمية (أي تفضيل الوسائل التقنية في التحليل) في صياغة تعريفه للأداء، بينما ذهب فريق آخر إلى اعتبار الأداء مصطلح يتضمن أبعاداً تنظيمية واجتماعية، فضلاً عن الجوانب الاقتصادية، ومن ثم لا يجب الاقتصار على استخدام النسب والأرقام فقط في التعبير عن هذا المصطلح<sup>2</sup>. وعلى الرغم من الاختلاف في مفهوم الأداء، فإن أغلب الباحثين يعبرون عنه من خلال النجاح الذي تحققه المؤسسة في تحقيق الأهداف<sup>3</sup>. إلا أنهم لم يتوصلوا إلى مفهوم موحد لهذا المصطلح، وفي هذا السياق نورد مجموعة من التعريفات أهمها:

- "الأداء هو البحث عن تعظيم العلاقة بين النتائج والموارد، وفق أهداف محددة تعكس توجهات المؤسسة وخياراتها"<sup>4</sup>؛
- "الأداء هو تادية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة"<sup>5</sup>؛
- الأداء هو حالة من القدرة التنافسية للمؤسسة التي وصل إليها مستوى معين من الكفاءة والإنتاجية، والتي تضمن وجود سوق مستدامة، وهو تحقيق الأهداف المسطرة مع المبادئ التوجيهية للمؤسسة، وهو ليس النتيجة البسيطة نتيجة لذلك، ولكن هو نتيجة للمقارنة بين النتيجة والهدف، وهو النتيجة الممتازة لعمل ما، نتيجة عمل معين بغض النظر عما إذا كانت ممتازة أم لا، والحد الأقصى للإمكانات أو القدرات<sup>6</sup>؛
- الأداء هو النتيجة الرائعة المحققة في الإدارة، الاقتصاد والتجارة... إلخ الذي يحقق الميزات التنافسية، الفعالية والفاعلية للمؤسسة والعناصر الإجرائية والهيكلية<sup>7</sup>؛

<sup>1</sup>وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي: أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 37-38.

<sup>2</sup>الشيخ الداوي. تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 07، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010، ص 217.

<sup>3</sup>وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص 38.

<sup>4</sup>Alain FERNANDEZ. *Les nouveaux tableaux de bord des décideurs*, Edition d'organisation, Paris, 2000, p. 40.

<sup>5</sup>الشيخ الداوي. مرجع سابق، ص 218.

<sup>6</sup>Razvan-Dorin BURZ. *The concept of performance*, SEA-Practical Application of Science, Vol. 01, N° 01, 2013, p. 256.

<sup>7</sup>Idem.

- الأداء هو سجل رسمي يسجل نتيجة تحققت في زمن معين، مع الإشارة دائما إلى سياق، هدف ونتيجة متوقعة، بغض النظر عن المجال، وهو مفهوم غامض ومتعدد الأبعاد، لا يكون له معنى في الأخير إلا في السياق الذي يستخدم فيه<sup>1</sup>.

أشار (DOHOU) و(BERLAND) أيضا إلى أن مفهوم الأداء في مجال التسيير، كان دائما مفهوما غامضا، ونادرا ما يتم تعريفه بوضوح، يتم استخدامه في مراقبة التسيير فقط عن طريق نقل معناه إلى اللغة الإنجليزية، ويشير إلى الإجراء، نتائجه ونجاحه. فالأداء هو تحقيق الأهداف التنظيمية مهما كانت طبيعة هذه الأهداف وتنوعها، ويمكن فهمه بالمعنى الدقيق (النتيجة) أو بالمعنى الواسع للعملية التي تؤدي إلى النتيجة (الإجراء)<sup>2</sup>.

وأضاف (MARION) وآخرون أن الأداء في محيط المؤسسة هو كنتيجة عمل أو إجراء؛ فقياس الأداء يفهم على أنه التقييم اللاحق للنتائج التي تم الحصول عليها، ومن خلال طرق الحصول على النتائج فالأداء هو العمل المنجز من العديد من المكونات، ويمكن تعريفه كنجاح عمل أو إجراء<sup>3</sup>. وفي هذا الصدد ذكر (DOHOU) و(BERLAND) أن الأداء كنجاح لا وجود له في حد ذاته، وذلك يعتمد على تمثيل النجاح ويختلف حسب المؤسسات والجهات الفاعلة. الأداء نتيجة لإجراء لا يحتوي على حكم ذو قيمة، على عكس الأداء-النجاح. الأداء-إجراء هو عملية وليست نتيجة تظهر في نقطة معينة من الزمن، هذا الأداء يتفوق إلى حد كبير على الأداء-نتيجة. والواقع أنه يشمل النتائج وأيضا الأنشطة والمهام التي يتعين إنجازها<sup>4</sup>. ويرى باحثون آخرون أنه الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية والعمليات المرافقة لها باستخدام وسائل الإنتاج المتاحة لتوفير مستلزمات الإنتاج، وإجراء التحويلات الكمية والكيفية المناسبة لطبيعة العملية الإنتاجية عليها، ولتخزينها وتسويقها طبقا للبرنامج المسطر والأهداف المحددة خلال الفترة الزمنية المدروسة<sup>5</sup>. كما يربط الباحثون الأداء أحيانا بمدى بلوغ المؤسسة أهدافها، وأحيانا أخرى بمدى الاقتصاد في استخدام مواردها المتميزة بالندرة النسبية، وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المؤسسة<sup>6</sup>. وهذا ما أكد عليه بعض الباحثين، فقد حصروا الأداء في بعد واحد هو الكفاءة فقط. فمنهم من يرى أن الأداء هو مقدار الموارد المستخدمة لإنتاج وحدة واحدة من المخرجات. وانطلاقا من اعتبارهم أن مفهوم الكفاءة يتساوى مع مفهوم الأداء الشامل، فقد عرّفوا الأداء بأنه علاقة

<sup>1</sup>Melchior Salgado. **La performance: une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations**, HAL archives –ouverte, 2013, p. 01.

<sup>2</sup>Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND. **Mesure de la performance globale des entreprises**, Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, 2007, p. 04.

<sup>3</sup>Alain MARION et al. **Diagnostic de la performance de l'entreprise: Concepts et methods**, Edition Dunod, Paris, 2012, p. 02.

<sup>4</sup>Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND. Op. Cit., p. 04.

<sup>5</sup>عبد المليك مزهودة. مرجع سابق، ص. 86.

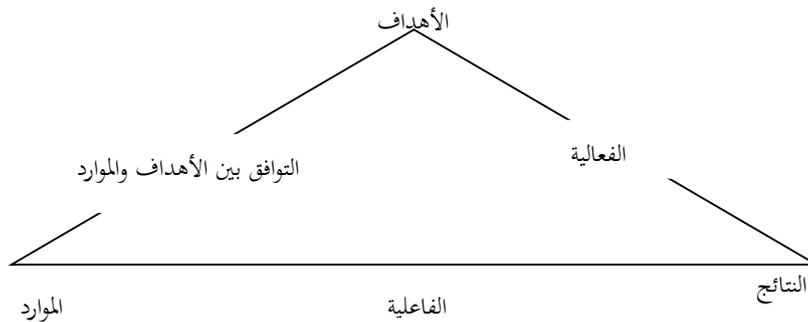
<sup>6</sup>المرجع السابق، ص. 87.

بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة. إضافة إلى أن هناك من اعتبر الكفاءة بأنها أداء داخلي، والمتمثل في استعمال الموارد لتحقيق الأهداف. كذلك ركز بعض الباحثين في تعريفهم للأداء على الفعالية لوحدها، فقد اعتبر بأنه نتيجة لتحقيق أهداف المؤسسة، وأنه يمثل مقياساً للنجاح؛ أي أنه النتيجة النهائية للنشاط، كما عُرف بأنه المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها. إضافة إلى أن هناك من اعتبر الفعالية بأنها أداء خارجي، والمتمثل في الهدف الأساسي للمؤسسة، وهو إرضاء الزبائن من حيث الجودة، الزمن والسعر...، وللإشارة، فإنه هناك من يرى العكس بين مفهومي الكفاءة والفعالية<sup>1</sup>.

يلاحظ مما سبق، أن هناك ارتباط بين الأداء وكل من مفهوم الفعالية والفاعلية، فالفعالية مصطلح يتعلق بتحقيق الأهداف والغايات (Effectiveness)، أما الفاعلية أو الكفاءة (Efficiency) فهي تعظيم كمية المنتجات أو الخدمات التي يتم الحصول عليها من كمية معينة من الموارد، حيث تعتبر المردودية (نسبة الربح إلى رأس المال المستثمر) والإنتاجية (نسبة الحجم المتحصل عليه إلى الحجم المستهلك) مثالان للكفاءة<sup>2</sup>. تمثل الفاعلية معيار الرشيد في استخدام الموارد بشقيها الملموسة وغير الملموسة، فالمؤسسة التي تهدف للنمو والتطور، لا بد أن تؤمن إمكانية استمرار تدفق مواردها لكي تعمل بشكل فاعل ومستمر<sup>3</sup>.

تسعى المؤسسة دائماً لوجود توافق ومواءمة بين كل من مفهوم الفعالية والفاعلية، يوضح الشكل التالي العلاقة بينهما:

شكل رقم 01: العلاقة بين الفعالية والفاعلية



المصدر: وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي: أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص. 48.

<sup>1</sup> إلهام مجاوي. دور الجودة في تحسين أداء المؤسسات الصناعية: دراسة ميدانية لمؤسسات الإسمنت الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2005، ص. 06.

<sup>2</sup> Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND. Op. Cit., p. 04.

<sup>3</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 46.

يتضح من الشكل أنّ الفعالية ترمز إلى التطابق الموجود بين الأهداف والنتائج. إن التوافق بين الأهداف والموارد يرمز إلى التناسق الموجود بين الأهداف المراد تحقيقها والموارد المسخرة من أجل ذلك، فهي بذلك تبين العلاقة الموجودة بين ما تم استهلاكه من موارد من أجل تحقيق الأهداف. أما الفعالية فهي تبين مدى مساهمة الموارد في تحقيق النتائج. وبالتالي، يقرأ من الشكل أن قياس فعالية المؤسسة يكون بمقارنة النتائج بالأهداف وأن قياس الفعالية يتم بمقارنة النتائج المحققة بالموارد التي ساهمت في تحقيقها، في حين أن قياس الدقة يكون بمقارنة الأهداف المحققة بالموارد التي ساهمت في تحقيقها. ويستخلص من قراءة الشكل أن المؤسسة قد تكون فعالة دون أن تتوفر فيها الفعالية والعكس صحيح<sup>1</sup>. ويمكن اعتبار أن الأداء يمثل التفاعل الذي يحدث بين كل من الأهداف والموارد والنتائج المتوقعة.

من التعاريف السابقة وتحليلها نجد أن الأداء مفهوم غامض من جهة وواسع من جهة أخرى، يختلف مدلوله باختلاف الجهة التي تستخدمه، وهو مفهوم شامل لكل من أداء الأفراد، الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة، والمؤسسة ككل في إطار بيئتها الداخلية والخارجية.

### المطلب الثاني: تطور نظريات الأداء

لقد تم تناول موضوع الأداء منذ القدم، إذ يعتبر من المفاهيم التي نالت النصيب الأوفر من الاهتمام والتحليل في بحوث ودراسات التسيير بشكل عام، ومواضيع الموارد البشرية بشكل خاص، وذلك بالنظر إلى أهمية الموضوع على مستوى الفرد والمؤسسة من جهة، وتداخله مع العلوم والاتجاهات الفكرية من جهة أخرى. لذلك جاء مفهوم الأداء لتحديد الجوانب والعلاقات المعبرة عن وجهات النظر التي تختلف حسب المدارس والنظريات السائدة في كل مرحلة من المراحل التاريخية لتطور الفكر التنظيمي<sup>2</sup>. حيث نجد:

#### 1. النظريات الإدارية والإدارة العلمية

من بين أهم رواد نظريات النظم الفرنسي (FAYOL) والأمريكي (TAYLOR). يعتبر كلاهما مؤسسي ما يسمى "المدرسة الكلاسيكية للإدارة". اهتم (FAYOL) أساساً بمشاكل الإدارة للمؤسسة ووضع أسس النظرية الإدارية، وفي الوقت نفسه ركز (TAYLOR) أكثر على تنظيم ورشات الإنتاج.

<sup>1</sup> العايب عبد الرحمان. التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010، ص. 144.

<sup>2</sup> إلهام بجاوي. مرجع سابق، ص. 03.

وفقا ل: (FAYOL)، يمكن تصنيف أنشطة المؤسسة إلى ست فئات من الأنشطة هي: التقنية، التجارية، المالية، المحاسبة، الأمن وأخيرا الأنشطة الإدارية. وهي تشمل: التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق والرقابة. وقد نص (FAYOL) على أربعة عشر مبدأ، بحيث يشترط في الأداء السليم للمؤسسة مراقبة وملاحظة هذه المبادئ<sup>1</sup>. وأن الأداء الفعال لن يكون إلا بتوفير إدارة رشيدة، تقوم على أسس علمية تساعد المؤسسة على التحكم في تسيير مواردها خاصة البشرية منها<sup>2</sup>. وفي الوقت نفسه، ساهم كل من: (GULICK و URWICK و FOLLETT) في الولايات المتحدة و (WEBER) في ألمانيا في تطوير النظرية<sup>3</sup>.

لقد ارتبطت الإدارة العلمية ومفاهيمها بشكل كبير بالإنتاجية وأساليب تحسين الأداء في المؤسسات<sup>4</sup>. حيث يتمثل الأساس الآخر من مدرسة الإدارة الكلاسيكية في (TAYLOR)، "أبو الإدارة العلمية"، الذي رأى أن التخصص وتقسيم العمل وحده غير كاف لرفع الأداء، بل لابد من مراقبة أداء العامل أثناء قيامه بالعمل لتحسين الأداء ورفع الإنتاجية<sup>5</sup>. فقد أعطى مفهوما دقيقا للأداء، واهتم بقياسه، وهذا من خلال الدراسة الدقيقة للحركة التي كان يؤديها العمال وتوقيت كل منها من أجل الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها، أي في إطار ما يعرف بدراسة "الحركة والزمن"<sup>6</sup>.

كما دافع عن نظرية الإدارة العلمية للعمل كل من (GILBRETH و GANTT و BABBAGE)، فبالنسبة لهم يتطلب تحسين الإنتاجية تحسين أداء العامل في العمل، مما يؤدي إلى تطوير أساليب تستند إلى تحليل علمي للمهام التي يقوم بها المتخصصون. ويفترض أن يكون لدى الموظفين القدرة والدافع للقيام بذلك، لأن التحسن في أدائهم لا يؤدي إلى زيادة في راتبهم، وهو مصلحتهم الوحيدة<sup>7</sup>. وقد وجهت العديد من الانتقادات للنظريات الإدارية والعلمية للعمل؛ منها ما يتعلق بحدود النظريات المتعلقة بطابعها المعياري، وهناك انتقاد آخر مفاده عدم الأخذ بعين الاعتبار التفاعلات بين الأفراد والمؤسسة، سواء كانت نظرية إدارية أو النظرية العلمية للعمل، وعلاوة على ذلك، فإن هذه النظريات، تعتمد نظرة ميكانيكية وآلية جدا للأفراد، بغض النظر عن العوامل البشرية، وأخيرا يأتي الانتقاد الموجه إلى هذه النظريات من حقيقة أنها تتجاهل العلاقات المتبادلة بين المؤسسة وبيئتها، ولا تأخذ

<sup>1</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. **Les théories des organisations**. L'Encyclopédie de gestion, Paris, 1992, p. 05.

<sup>2</sup>إلهام بجياوي. مرجع سابق، ص. 03.

<sup>3</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., p. 05.

<sup>4</sup>وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 32.

<sup>5</sup>إلهام بجياوي. مرجع سابق، ص. 03.

<sup>6</sup>الشيخ الداوي. مرجع سابق، ص. 221.

<sup>7</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., p. 05.

بعين الاعتبار خصوصيات القطاع، كما تظهر مشاكل المرونة والقدرة على التكيف مع القيود المفروضة على البيئة، لاسيما من خلال هيكلها، وتبدو المؤسسة على أنها نظام مغلق، تعمل وفقا للقواعد المحددة مسبقاً<sup>1</sup>.

## 2. مدرسة العلاقات الإنسانية (L'École des Relations Humaines)

رغم أهمية مساهمات النظريات الإدارية والعلمية للعمل في المؤسسة، إلا أنها تجاهلت عنصراً أساسياً وهو الإنسان؛ فكانت تقتصر على دراسة التنظيم الفني والتقني للعمل. جاءت مدرسة العلاقات الإنسانية كرد فعل ضد هذا التوجه، ومع ظهور المفاهيم الجديدة مثل توسيع العمل وإثرائه، تغيرت النظرة للأداء من أداء سيتم مكافأته إلى الأداء هو المكافأة، وأصبح العاملون قادرين على النظر إلى الرضا والإشباع لحاجاتهم ليس فقط من خلال العمل، وإنما من خلال الأداء العالي فيه<sup>2</sup>. ترى هذه المدرسة أن الفرد كائن اجتماعي يتفاعل مع البيئة الاجتماعية، ويتأثر بأفرادها سلوكاً، وأن شعور الفرد وإحساسه بانتمائه لهذه المجموعة، هو الأساس الذي يدفعه ويحفزه للعمل والعطاء، حيث ركزت على سلوك الإنسان، وحاجاته النفسية والاجتماعية، واهتمت بالعلاقات الإنسانية داخل التنظيم أو المؤسسة، وبالتنظيم غير الرسمي للمؤسسات<sup>3</sup>.

تستند مدرسة العلاقات الإنسانية إلى العمل الذي قام به (MAYO)، مبرزاً أهمية العوامل البشرية في الإنتاجية. وكنتيجة للمناداة بتحسين ظروف العمل والأجور وظهور أفكار مدرسة العلاقات الإنسانية، ركز (MAYO) على العوامل الاجتماعية والإنسانية وظروف العمل المادية لتحسين الأداء ورفع الإنتاجية كإيجاد تنظيمات غير رسمية<sup>4</sup>. فقد أجريت التجربة الأكثر إقناعاً من قبل (MAYO) وفريقه من الباحثين في مصنع هوثورن (HAWTHORNE) لشركة ووسترن إلكترونيك (WESTERNELECTRIC)<sup>5</sup>، والتي تعتبر امتداداً لتجارب (TAYLOR)، حيث ركزت على العوامل المادية والطبيعية التي تتعلق بالإجهاد، الأجور والظروف المحيطة بمكان العمل وأثرها على الإنتاج<sup>6</sup>؛ أين تمت مقارنة أداء مجموعة من العمال تعمل في إضاءة مستمرة، مع مجموعة أخرى تم إجراء تغييرات في شدة الضوء أثناء عملها. حيث لوحظت فروق في الإنتاجية بين المجموعتين؛ خاصة المجموعة التي تعرضت للتغيرات زادت إنتاجيتها مع زيادة شدة الإضاءة، لكنها استمرت في زيادة الإنتاجية حتى عندما تضاءلت شدة الإضاءة، وحتى العمل في الضوء الخافت، لذلك يمكن استنتاج أن ظروف العمل لا يمكن اعتبارها العامل التفسيري الوحيد للإنتاجية.

<sup>1</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., pp. 05-06.

<sup>2</sup>سواء عبد الكريم الخناق. مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، المؤتمر الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات الحكومية، جامعة ورقلة، يومي 08-09 مارس، 2005، ص. 35.

<sup>3</sup>نعيم إبراهيم الظاهر. الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص. 79.

<sup>4</sup>إلهام يحيوي. مرجع سابق، ص. 03.

<sup>5</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., p. 06.

<sup>6</sup>محمد قاسم القريوتي. نظرية المنظمة والتنظيم، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2008، ص. 08.

وأجريت تجارب تكميلية بعد ذلك في ورشة عمل نسائية، حيث تم قياس ظروف العمل والكميات التي تنتجها كل منها، وتم إجراء تغييرات على عدة عوامل مثل ساعات العمل وفترات الراحة ونظام الأجور...، في كل مرة تم عرض الشروط الجديدة ومناقشتها مع المجموعة التي قبلت جميع التغييرات، وكانت النتائج متسقة ومتوافقة مع نتائج التجربة السابقة؛ فقد استمر الإنتاج في الزيادة حتى عند العودة إلى ظروف العمل الأولية. فاستنتج من هذه التجارب أن الظروف الاجتماعية التي تؤثر على الإنتاجية هي أكثر من ظروف العمل المادية، وأن الأجر ليس هو الدافع الوحيد والشكل الوحيد للتحفيز، وأن المشاركة في المناقشة داخل الفريق العامل لها دور حاسم في التأثير على السلوك. كما أن مساهمة (LEWIN) في النظريات النفسية للمؤسسات مهمة جدا، وخاصة بفضل دراساته حول الظواهر الجماعية. وله أيضا مصطلح ديناميكيات المجموعات "Dynamique de groupe". كان عمله على ردود فعل الجماعات على أنماط القيادة المختلفة<sup>1</sup>. أجريت التجربة على مجموعات من الأطفال المسؤولين عن صنع الأقنعة وإحضارهم لثلاثة أنماط مختلفة من القيادة: الديمقراطية ومتسلطة ودعه يعمل (دون تدخل)؛ كل من هذه الأساليب أدت إلى مواقف قيادة محددة بدقة. استنتج (LEWIN) تفوق النمط الديمقراطي من حيث الأداء والرضا الوظيفي. وقد مكن عمله أيضا من تسليط الأضواء على المجموعات غير الرسمية، التي تتجاوز المجموعات الرسمية، والتي ترتبط معا بنفس الأهداف، شريطة تطوير العلاقات بين أعضاء المجموعة<sup>2</sup>. تم تمديد أعمال مايو ولوين في وقت لاحق من قبل (ARGYRIS و McGREGOR، LIKERT).

لقد وجهت انتقادات لمدرسة العلاقات الإنسانية، بعضها ذات طابع منهجي، تتعلق إما بالتجارب التي أجريت، خاصة في قياس المتغيرات التي تمثل الرضا ونمط القيادة، وما إلى ذلك، أو حقيقة أن معظم المقترحات غير قابلة للاختبار، خصوصا عندما تفترض طابعا أخلاقيا واضحا. وهناك انتقادات أخرى هي أنه لا توجد أبدا دراسة للصراعات داخل المؤسسات، وأن أهمية العوامل الخارجية كتفسير للسلوك الفردي داخل المؤسسات محجوبة.

### 3. المدخل الوظيفي للمؤسسات (L'École Fonctionnaliste)

يعود أصل المدرسة الوظيفية (أو النظامية) إلى التقليد الاجتماعي، وهي رد فعل لمدرسة العلاقات الإنسانية، التي لديها امتيازات مفرطة في دراسة الأفراد على حساب تحليل الهياكل التنظيمية. من بين روادها الرئيسيين: (LITTERER، SCOTT، BLAU، MERTON، ETZIONI، PARSONS، SELZNICK). وعلى الرغم من أن كل من هؤلاء الرواد ركزوا على جوانب مختلفة من المؤسسات، فهناك شيوع غالب في تحليلاتهم، مع التركيز على خصائص الهياكل التنظيمية، وبشكل أكثر تحديدا على العمليات الرسمية للمؤسسات. يدرس المدخل

<sup>1</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., pp. 06- 07.

<sup>2</sup>Ibid., p. 12.

الوظيفي العلاقة بين الهيكل والإجراءات داخل المؤسسات والمجتمع الذي تعمل فيه. بالنسبة (PARSONS) في محاولته لبناء نظرية عامة للمؤسسات، تكمن المشكلة في دمج مستويات مختلفة من التحليل: الأفراد، الجماعات والمؤسسات مع المجتمع. والمشكلة الرئيسية هي بقاء النظم الاجتماعية، والأسئلة الأكثر إثارة للاهتمام هي تلك التي تتعلق بالطرق التي تسمح للنظم الاجتماعية بالبقاء والاستمرار. والمشكلة التي استخدمها الوظيفيون هي الاستخدام على نطاق واسع لنظرية النظم الفيزيائية والبيولوجية لشرح تكيف النظم الاجتماعية للصدمات الداخلية أو الخارجية والعودة إلى التوازن. ومع ذلك، يتم انتقاد هذا المدخل خاصة بالنظر للمؤسسات باعتبارها أفراداً من المفترض أن تكون لها احتياجاتها وأهدافها. بالإضافة إلى ذلك، يفضل الوظيفيون دراسة التوازن والتوافق وإهمال مفهوم الصراع الاجتماعي<sup>1</sup>.

#### 4. النظرية الموقفية (La Théorie Contingente)

خلافاً للنظريات الإدارية والعلمية للعمل ومدرسة العلاقات الإنسانية، تؤكد النظرية الموقفية على تأثير المتغيرات البيئية على سلوك المؤسسات. وتتلخص الفكرة الأساسية في هذه النظريات بأنه ليس هناك تنظيم مثالي أو نظرية إدارية تتناسب مع جميع الظروف، فهناك عوامل وظروف تؤثر على العمل، وتقتضي التكيف معه. فالتنظيم الإداري لتنظيم ما يتوقف على مجموعة من العوامل والمحددات منها طبيعة المهمة، طبيعة كفاءة العاملين، نمط شخصية المدير ونقاط القوة والضعف عنده، طبيعة الظروف التي يعمل فيها التنظيم ومدى وضوحها، وإمكانية التنبؤ بالتغيرات المستقبلية فيها<sup>2</sup>. تتمثل الأعمال الأولى التي تعترف بهذا التأثير في أعمال (BLAUNER) ومدرسة (TAVISTOCK INSTITUTE) مع معهد (EMERY و TRIST)، الذين يؤكدون على دور التكنولوجيا في تحديد السلوك التنظيمي. كما أثبتت (WOODWARD) تجريبياً دور التكنولوجيا، وتوضح هذه الأعمال أن المؤسسة التي تقوم ببناء نماذج أو تصنيع سلع في سلسلة صغيرة لا تتطلب نفس الهيكل التنظيمي كمؤسسة واسعة النطاق. وهي تحدد ثلاثة أنواع من تكنولوجيات الإنتاج: وحدوية أو سلسلة صغيرة أو سلسلة كبيرة والإنتاج المستمر، ووفقاً لنتائجها، فإن نوع الإنتاج يؤثر على عدد المستويات الهرمية ودرجة إضفاء الطابع الرسمي على الإجراءات أو العمليات. على سبيل المثال، يلاحظ وجود تسلسل هرمي أقل تطوراً للإنتاج الموحد أو في سلسلة صغيرة؛ وأن هناك تعاون وثيق بين الموظفين في المجموعات الصغيرة من العمال المتخصصين والمشرفين عليهم، وهناك إجراءات رقابية رسمية أقل مما هي عليه في حالة الإنتاج الضخم؛ وأيضاً ترك مبادرة أكبر للعمال. كما تؤكد على الأهمية النسبية

<sup>1</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., p. 12.

<sup>2</sup>محمد قاسم القريوبي. مرجع سابق، ص. 88.

لمختلف الوظائف في الشركة وفقا لنوع التكنولوجيا. وبالتالي، وظيفة الإنتاج التي لها الأسبقية على السلسلة الكبيرة، التسويق للإنتاج المستمر والتنمية للإنتاج الوحدوي<sup>1</sup>.

تتناول مساهمة (STALKER و BURNS) العلاقة بين نوع الهيكل وطبيعة البيئة، وهي تميز خمسة أنواع بيئية، من الأكثر استقرارا إلى الأكثر غموضا. يتم تفسير الطابع المستقر أو الأقل استقرارا من خلال التغيرات في التكنولوجيا وتطورات السوق التي تنشأ فيها المؤسسة. إن مراقبة وملاحظة سلوك المؤسسات تقودهم إلى تحديد نظامين تنظيميين متعارضين؛ فمن ناحية، النظام الميكانيكي الذي هو مناسب لبيئة مستقرة، ويتميز بدرجة عالية نسبيا من التخصص، هيكل هرمي قوي، اتخاذ القرارات المركزية، وإجراءات صارمة. ومن ناحية أخرى، النظام العضوي في حالة بيئة غير مؤكدة، يتطلب التكيف المستمر وتنظيما أقل بكثير فيما يتعلق بتعريف المهام وتوزيعها، طرق التنسيق، الاتصال، الرقابة وزيادة اللامركزية. وبعد ذلك، أكملت (LORSCH و LAWRENCE) العمل السابق بطريقة مرتبطة بنفس الموضوع، فقد بينت أن البيئات المختلفة ينبغي أن تتوافق مع هياكل تنظيمية مختلفة، مثلا يمكن اعتبار أن نفس المؤسسة مع العديد من الأنشطة، سوف تضطر إلى تكيف هيكل كل من أنشطتها مع بيئتها الخاصة. يمكن أن يقسم النظام بدوره إلى نظم فرعية أو إدارات، مثلا التسويق، الإنتاج...، كل واحد منها يمكن أن يواجه بيئة فرعية تحت ظروف معينة، وبالتالي يتطلب لكل من النظم الفرعية، شكل من أشكال التنظيم نفسه، مثلا اللامركزية على مستوى التسويق، المركزية على مستوى الإنتاج. كما أجروا دراسة لثلاث مجموعات من المؤسسات تنتمي لثلاثة قطاعات مختلفة: الكيماويات، التعبئة والتغليف والغذاء، مع وجود اختلافات كبيرة في الاستقرار والقدرة على التنبؤ بالبيئة. تم تقسيم كل مؤسسة إلى ثلاثة أنظمة فرعية: التسويق، إدارة الإنتاج والبحث، وتحليل الاختلافات التنظيمية لكل نظام فرعي. وبالتالي، في ظل بيئة فرعية مماثلة، لا ينبغي للمرء أن يرى أي اختلاف في التنظيم بين النظم الفرعية والعكس بالعكس. وبعد قياس درجة عدم التأكد التي يواجهها كل نظام فرعي لكل مؤسسة والهياكل التنظيمية الملحوظة، تمكنت (LORSCH و LAWRENCE) من تبيان أن المؤسسات الأفضل أداء هي تلك التي يكون فيها لكل نظام فرعي منظمة متسقة ومطابقة لمتطلبات بيئتها الخاصة؛ وهذا يعني أن استقرارا أكبر يتوافق مع تنظيم أكثر رسمية، وتوجه أكبر في المدى القصير، والمهام المحددة جدا والعكس بالعكس. بالإضافة إلى ذلك، سلطوا الضوء أيضا على أن أفضل المؤسسات أداء ونجاحا، كانت تلك التي أنشأت آليات تنسيق بين النظم الفرعية، مما يتيح ويسمح بمزيد من التكامل<sup>2</sup>. وقد ألقت النظريات الموقفية ضوءا جديدا على نظريات المنظمات من خلال السعي إلى فهم أسباب المراسلات بين نوع البيئة وشكل الهيكل والارتباط بالأداء. فيما يتعلق بالنقطة الأخيرة،

<sup>1</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., p. 12.

<sup>2</sup>Ibid., pp. 13-14.

يكون لها طابع معياري واضح. وتتعلق الانتقادات الموجهة إليهم بعدم مراعاة سلوك الأفراد الذين يشكلون المؤسسة، خاصة علم النفس لدى القادة وأسلوبهم القيادي. ويمكن القول أيضا أن الحكم البيئي هو مسألة تصور، وأن البيئة نفسها، مع تصورات مختلفة، سوف تتوافق مع المؤسسات والمنظمات المختلفة، مما يفسر لماذا تمثل الشركات المختلفة العاملة في نفس القطاعات أشكالاً مختلفة من التنظيم<sup>1</sup>.

##### 5. نظرية أصحاب المصالح (Théorie des Parties Prenantes) لـ: (FREEMAN)

ظهرت بداية نشأة النظرية عندما كان مفهوم أصحاب المصالح يقتصر على المالكين من حملة الأسهم، حيث يطلق على العلاقة بين حملة الأسهم والمسيرين مشكلة الوكالة، وهي احتمال نشوء صراع مصلحة بين الإدارة والمالكين حملة الأسهم نظراً لاختلاف أهدافهم. وقد وضعت النظرية نموذجاً للمؤسسة، يشارك بموجبه كل الأفراد والجماعات من ذوي المصالح المشروعة فيها من أجل الحصول على المنافع، ولا توجد أولوية لمجموعة معينة من المصالح والمنافع على مجموعة أخرى. فالنظرية رفضت فكرة "أن المؤسسة وجدت لتعظيم ثروة المالكين". ومن ذلك يتضح أن النظرية تستند على فكرة وجود المؤسسة لخدمة كل من لديه مصلحة بها، أو أنه يتأثر بطريقة أو بأخرى بنشاطات المؤسسة وأعمالها، وهي بذلك تحاول تجاوز مشكلة الوكالة. إذن تستند النظرية على فكرة وجود المؤسسة لخدمة العديد من أصحاب المصالح، ممن لديهم اهتمامات بها، والذين ينتفعون، أو يتضررون منها بطريقة معينة أو بأخرى<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى هذه النظريات، قد نجد نظريات أخرى يمكن أن تساهم في أفضل فهم لسلوك وأداء المؤسسات مثل نظرية حقوق الملكية (Théorie des Droits de Propriété)، والتي تبدو مساهمتها في فهم هيكل وأداء المؤسسات محدودة بقدر ما يكون جوهر التحليل هو العلاقات بين المالكين والمديرين، كما أن مساهمتها ضعيفة في فهم الأداء الداخلي للمؤسسات<sup>3</sup>، أيضا نجد نظرية الوكالة (Théorie de L'Agence) التي عرّفت أداء المؤسسات كثمرة للخيارات التنظيمية<sup>4</sup>، ونظرية تكاليف المعاملات\* (Théorie des Coûts des Transactions)، وذلك من خلال مساهمة (WILLIAMSON) الذي ميّز بين اثنين من الأشكال التنظيمية الرئيسية: شكل موحد وشكل متعدد الأقسام، ما جعل من السهل الحكم على أداء كل من الأقسام المختلفة من خلال تنظيم كل منها كمركز ربح، وتعتبر مساهمته مهمة من عدة نواحي، فهو يركز على مفهوم الأداء النسبي لمختلف أنواع المؤسسات، ويسلط الضوء على مختلف المعايير التنظيمية الرئيسية، مثل تقاسم الأرباح، تحديد العقود، مشكلة الأهداف وفصل القرارات

<sup>1</sup>Gérard CHARREAU, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., p. 14-15.

<sup>2</sup>سعد العنزي. محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2007، ص. 12.

<sup>3</sup>Gérard CHARREAU, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., pp. 24-25.

<sup>4</sup>Eya NOUBBIGH. Op. Cit., p. 02.

\* سيتم التطرق لكل من نظرية الوكالة ونظرية تكاليف المعاملات بالتفصيل في الفصل الثاني، نظراً لمساهمتها الكبيرة في إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي.

الاستراتيجية والتشغيلية<sup>1</sup>. بالإضافة إلى ذلك، فقد اهتم آدم سميث (A. SMITH) بالأداء، ورأى أن تحقيق الفعالية في الأداء مرتبط بمدى تقسيم الوظائف، لكن الإفراط في هذا التقسيم حوّل العامل إلى مجرد آلة، مما انعكس سلباً على الأداء، أما ماكس فيبر (M. WEBER) فقد نظر إليه من خلال المعيارية والنمطية، وذلك في إطار المدرسة البيروقراطية<sup>2</sup>. واقتباساً من نظرية النظم، يمكن تعريف الأداء بأنه<sup>3</sup>: القدرة على تحويل سلع المدخلات التنظيمية (مواد أولية، منتجات نصف مصنعة، آلات...) إلى مخرجات سلع أو خدمات بمواصفات فنية وبمعدلات محددة، وهو استجابة يمكن تحديدها بأنها أفعال، أو ردود أفعال، تكون في مجموعها عملية في إطار نظام تفاعلي اجتماعي.

### المطلب الثالث: تصنيفات الأداء

يختلف مفهوم الأداء، كما تمت الإشارة إليه سابقاً، باختلاف الجهة التي تستخدمه، فلم يتمكن الكتاب والباحثون من تحديد مفهوم موحد له، حيث اختلفت تعاريفهم حسب الزاوية التي ينظر منها إليه. لذلك نجد تصنيفات عديدة له وفقاً لعدة معايير، كل معيار يقدم عدة أنواع للأداء أهمها:

#### 1. حسب معيار البيئة أو المصدر: نميز هنا بين الأداء الداخلي (الكفاءة) والأداء الخارجي (الفعالية)<sup>4</sup>.

- **الأداء الداخلي:** هو الأداء الذي يرتبط بالكفاءة (الفاعلية)، أي استغلال الموارد لتحقيق الأهداف، بمعنى قياس الأهداف التي تحققت من خلال توفير الموارد.

- **الأداء الخارجي:** هو الأداء الذي يرتبط بالفعالية، أي تحقيق الأهداف التي تقوم على إرضاء الزبائن بغض النظر عن طبيعتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها...، ويرتبط الأداء الخارجي بمفهوم الناتج الوسيط أو غير المباشر أو إلى النتيجة، أي أن الأداء الخارجي يشمل أيضاً أنواعاً أخرى من الآثار لكل من المورد والمستخدم. يوضح الشكل التالي كل من الأداء الداخلي والخارجي للمؤسسة:

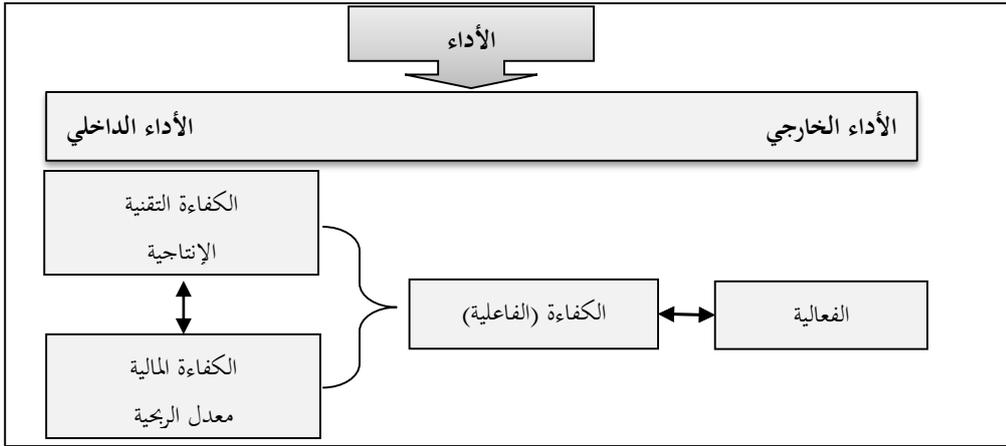
<sup>1</sup>Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. Op. Cit., p. 22- 23.

<sup>2</sup>إلهام مجايوي. مرجع سابق، ص. 03.

<sup>3</sup>عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين: تقييم الأداء-إدارة الأداء-تحسين الأداء، الجزء الأول، مكتبة ابن سينا، القاهرة، مصر، 1999، ص. 05.

<sup>4</sup>Jivan ALEXANDRU, Toth MARIA. **Specific Approaches of Productivity in Services. Values of Several Comparative Indicators**, Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Vol. 01, N° 01, 2013, p. 468.

شكل رقم 02: الأداء الداخلي والخارجي



المصدر:

Jivan ALEXANDRU, Toth MARIA. **Specific Approaches of Productivity in Services. Values of Several Comparative Indicators**, Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Vol. 01, N° 01, 2013, p. 468.

يتضح من الشكل أعلاه أن هناك نوعان من الكفاءة: الكفاءة التقنية (الإنتاجية المعبر عنها كنسبة حجم المخرجات وحجم المدخلات) والكفاءة المالية (معبر عنها من خلال معدل الربحية).

2. حسب معيار الزمن: يصنف الأداء إلى أداء قصير الأجل، أداء متوسط الأجل وأداء طويل الأجل<sup>1</sup>.

- أداء قصير الأجل: هو الأداء الذي يشمل فترة زمنية لا تتعدى السنة.

- أداء في المدى المتوسط: هو الأداء الذي يشمل فترة زمنية محصورة بين السنة وخمس سنوات.

- أداء في المدى الطويل: هو الأداء الذي يشمل فترة زمنية تتعدى خمس سنوات.

3. حسب معيار الشمولية: وفقا لمعيار الشمولية نجد أداء كليا وأداء جزئيا في المؤسسة كما يلي:

- الأداء الكلي: هو الأداء الذي يتجسد بالإجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية

للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر. في إطار هذا النوع من

الأداء، يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح،

النمو...<sup>2</sup>؛

- الأداء الجزئي: هو الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة<sup>3</sup>، وهو بدوره يشمل أنواع

الأداء الأخرى التي تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة.

<sup>1</sup> إلهام بجاوي. مرجع سابق، ص. 11.

<sup>2</sup> عبد المليك مزهودة. مرجع سابق، ص. 89.

<sup>3</sup> المرجع نفسه.

4. **حسب المعيار الوظيفي:** يمكن تقسيم الأداء حسب هذا المعيار إلى أداء كل من الوظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة التسويق ووظيفة الموارد البشرية... كما يلي:

- **أداء الوظيفة المالية:** يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة<sup>1</sup>.

- **أداء الوظيفة الإنتاجية:** هو مدى كفاءة وفعالية وظيفة الإنتاج، أي مدى بلوغها لأهدافها (زيادة الإنتاج كمية وجودة، تخفيض مدة وتكاليف الإنتاج)، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها الإنتاجية<sup>2</sup>.

- **أداء الوظيفة التسويقية:** يعرف على أنه المخرجات أو النتائج التسويقية التي تسعى وظيفة التسويق إلى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة<sup>3</sup>. وهو مدى قدرة المؤسسة على إشباع حاجات ورغبات المستهلكين، وتحقيق الرضا والولاء بالنسبة لمنتجات المؤسسة، وتحسين صورة وسمعة المؤسسة، فيتجلى من خلال زيادة المبيعات والحصة السوقية للمؤسسة، عمليات التحسين المستمر، جودة منتجاتها، المحافظة على زبائنها وتحسين العلاقة مع الزبائن لكسب عملاء جدد، وهذا لتقييم قيمة للعملاء من خلال الخصائص التالية<sup>4</sup>: خصائص المنتجات/الخدمات، العلاقة مع العميل، الصورة والسمعة.

- **أداء وظيفة الموارد البشرية:** يتجلى الأداء البشري من خلال قدرة الأفراد على إنجاز المهام الموكلة إليهم. غير أن وظيفة الموارد البشرية تعتبر من أهم وأصعب الوظائف في تحديد مفهوم الأداء، إذ أن العنصر البشري عنصر متغير، يصعب تحديد كفاءته وفعالته بشكل واضح، وقد يستعين القائمون على تحديد أداء العنصر البشري بمؤشرات المستوى العلمي والمهارة الفنية، إلا أنها تبقى جد قاصرة عن إعطاء التقييم الكامل، فالجانب النفسي كالعامل تحت الضغط والتوتر عوامل لا يمكن إخضاعها للدراسة أو الوصف الذي يمكن معه تحديد الأسباب بشكل دقيق<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> قريشي العيد. علاقة التكامل العمودي كخيار استراتيجي للنمو بأداء المؤسسة-دراسة حالة مجمع سوناطراك، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص. 131. نقلا عن: محمد إبراهيم. الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص. 150.

<sup>2</sup> بجاوي إلهام. الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 05، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2007، ص. 46.

<sup>3</sup> علاء الغرابوي. التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص. 269.

<sup>4</sup> بوجان عادل. تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الكوابل - فرع جنرال كابل-بسكرة، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، 2014، ص. 53.

<sup>5</sup> قريشي العيد. مرجع سابق، ص. 132.

5. حسب معيار طبيعة المؤسسة: وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم الأداء إلى أداء صناعي وأداء خدمي<sup>1</sup>.

- أداء صناعي: هو الأداء الذي يخص المؤسسة الصناعية، والتي تهدف إلى تقديم منتجات ذات جودة بالكمية المطلوبة وفي الوقت المناسب.

- أداء خدمي: هو الأداء الذي يخص المؤسسة الخدمية، والتي تهدف إلى توفير الخدمة تلبية لمتطلبات الزبائن.

### المبحث الثاني: تطور النظرة للأداء من المقاربة الكلاسيكية إلى المقاربة الحديثة

يعتبر الأداء من المفاهيم التي تتسم بالديناميكية في محتواها المعرفي، حيث عرف تطورا منذ بداية استعمالاته الأولى إلى وقتنا الحالي، وهذا بفعل التطورات الاقتصادية وغيرها التي ميزت حركية المجتمعات البشرية، والتي كانت بدورها دافعا قويا لبروز إسهامات الباحثين في هذا الحقل من المعرفة. سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى تطور النظرة للأداء من الأداء المالي والعملي إلى الفعالية التنظيمية، وصولا للأداء الشامل، مع التركيز على إسهامات كل من المسؤولية الاجتماعية وأصحاب المصالح في تعزيز مفهوم الأداء الشامل المستدام.

### المطلب الأول: الأداء المالي والأداء العملي

تاريخيا، يعتمد النهج التقليدي للأداء بشكل رئيسي على المعايير الكمية (المالية) المتعلقة بالربح. تهتم نماذج إدارة الأعمال التقليدية باختراق الأسواق، ووضع استراتيجية لمواجهة خطر المنافسة وتحقيق الأرباح. وقد كانت دائما مسألة ما إذا كانت المؤسسة قد أنشأت أو يمكن أن تخلق لفترة معينة من الزمن قيمة أكبر لمساهميها من منافسيها. ويستند هذا النهج على النظريات الكلاسيكية والنيوكلاسيكية للاقتصاد والمالية التي تفترض أن الأسواق في منافسة كاملة، وأن صناعات القرار يضعون في اعتبارهم باستمرار مصالح المساهمين الذين يعتبرون المالكين وأصحاب المصلحة الوحيدين في المؤسسة<sup>2</sup>.

#### 1. الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات، حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، وهو الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، يساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة التي تسمح بتلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> يجاوي إلهام. دور الجودة في تحسين أداء المؤسسات الصناعية: دراسة ميدانية لمؤسسات الاسمنت الجزائرية، مرجع سابق، ص. 11.

<sup>2</sup> Annie BARTOLI et al. *Les défis éthiques de la recherche académique: le cas de la France et des États-Unis*, Revue française d'administration publique, N° 4, 2011, p. 662.

<sup>3</sup> طاهر منصور، حسين شحاتة. استراتيجية التنوع والأداء المالي: دراسة ميدانية في منشأة عراقية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 30، العدد 2، جامعة الأردن، 2003، ص. 296.

ويعد استخدام الأداء المالي القاسم المشترك بين الكتاب والباحثين، سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية والنظرية في عمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العملي في مختلف منظمات الأعمال، حيث يرى الباحثون أن الأداء المالي سيبقى المجال المحدد لمدى نجاح المنظمات<sup>1</sup>. ويعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية<sup>2</sup>:

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛
  - أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
  - مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح؛
  - مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة. وهذا ما يؤدي بنا إلى ضرورة تحليل المردودية الاقتصادية، المردودية المالية وأثر الرافعة المالية، كإحدى أهم المعايير المستخدمة في قياس الأداء المالي.
- تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء المؤسسات من عدة زوايا، وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة، لتحديد جوانب القوة والضعف فيها والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين<sup>3</sup>. وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها، وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب، من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية، مع ترشيد الاستخدامات الهامة للمؤسسات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للمؤسسة، والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة. فعدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب، يعرض وجودها واستمرارها للخطر. ويذهب بعض الكتاب والباحثين إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي، وذلك باعتباره الهدف الأهم للمؤسسة، فالأداء المالي المتفوق يعتبر الهدف الأساسي للمؤسسات، وأن الأهداف الثانوية يمكن تحقيقها ضمينا من خلال تحقيقه<sup>4</sup>.

وبالنسبة لقياس الأداء المالي، فهو يشكل أيضا واحدة من أهم الوظائف الإدارية. وقد تم في كثير من الأحيان انتقاد قياس الأداء التقليدي، استنادا إلى المعلومات المالية وحدها، بسبب اقتصره على المدى القصير، دون المستوى الأمثل، تجاهل تنفيذ الاستراتيجية وغيرها من أوجه القصور الملحوظة. وقد ارتبط الاهتمام الكبير في قياس الأداء، ليس فقط مع عدم الرضا العام المعبر عن أنظمة قياس الأداء التقليدية القائمة على أساس المعلومات المحاسبية

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 42.

<sup>2</sup> دادان عبد الغني. قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 4، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006، ص ص. 41، 42.

<sup>3</sup> محمد محمود الخطيب. الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص. 46-47.

<sup>4</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 42.

التاريخية، بل أدت أيضا إلى تطوير أطر قياس أداء متوازنة أو متعددة الأبعاد، أدت هذه التغييرات إلى مفهوم العلامة التجارية الجديدة لقياس الأداء. والسبب الرئيسي لهذه التحولات في هذا المجال هو التحول من الأصول المادية إلى الاقتصاد القائم على المعرفة. لذلك، من أجل تجنب عملية متحجرة وقديمة، يجب أن يعكس قياس الأداء الاحتياجات المتغيرة لأصحاب المصلحة في المؤسسة (العملاء، الموردين، المستثمرين، الموظفين والمنظمين... إلخ)<sup>1</sup>. يعتمد قياس الأداء التقليدي على النسب المالية المستخرجة من البيانات المالية التي تهدف إلى توفير معلومات مهمة ومعبرة عن السيولة، الربحية، النشاط، الرفع المالي والتوزيعات، حيث يهتم أصحاب الديون بنسب السيولة التي تبين قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات، كما يهتمون أيضا بنسب المديونية لمعرفة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي هذا من ناحية، أما الناحية الأخرى فإن حاملي الأسهم والمستثمرين يهتمون بنسب الربحية، كما يهتمون بنسب التوزيعات لمعرفة سياسة المؤسسة في توزيع الأرباح، أما إدارة المؤسسة فتهتم بأنشطة المؤسسة<sup>2</sup>. تتلخص أهمية النسب المالية في الجوانب التالية<sup>3</sup>:

- تحديد مدى قدرة المؤسسة على مواجهة الالتزامات الجارية؛
  - قياس درجة نمو المؤسسة والكشف عن مواطن الضعف والقوة؛
  - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات وإعداد الميزانيات التقديرية؛
  - قياس الفعالية الكلية للمؤسسة ومستوى أدائها؛
  - قياس الفعالية التي تحصل عليها المؤسسة باستغلالها لمختلف موجوداتها لتحقيق الربحية.
- كما توجد بعض نقاط القصور في النسب المالية، يمكن أن تفقد هذه النسب قوتها في التحليل<sup>4</sup>:
- أن النسب المالية تعتمد على مدى سلامة الأرقام الواردة في القوائم المالية والتقارير المالية؛
  - صعوبة تحديد الأسس التي يتم عليها مقارنة النسب المالية؛
  - اختلاف التعريفات الخاصة بنود الميزانية العمومية وقائمة الدخل من مؤسسة إلى أخرى، مما يجعل تفسيرات النسب المالية في كثير من الحالات غير واضحة؛
  - أن النسب المالية تحسب من بيانات مالية سابقة، ما يجعلها ليست ذات دلالة في المستقبل؛

<sup>1</sup>Rolandas RUPŠYS, Vytautas BOGUSLAUSKAS. **Measuring performance of internal auditing: Empirical evidence**, Engineering Economics, Vol. 55, N° 5, 2007, p. 09.

<sup>2</sup>محمد محمود الخطيب. مرجع سابق، ص. 54.

<sup>3</sup>المرجع السابق، ص. 54-55.

<sup>4</sup>أنور عبد الخالق صديق. الإدارة المالية واتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، 1987، ص. 167، نقلا عن محمد

محمد الخطيب. مرجع سابق، ص. 57.

- أن إعداد القوائم المالية يتم على أساس القيمة التاريخية للأصول، وهذا الأساس يكون في التحليل مضللاً في كثير من الحالات.

كما أن هناك عوامل أخرى غير ملموسة تؤثر على الحالة المالية للمؤسسة، مثل كفاءة الإدارة والمشاكل الفنية والتسويقية التي لا تظهرها القوائم المالية. وعليه تم تطوير مؤشرات حديثة لقياس الأداء المالي، نجد أهمها مدخل القيمة الاقتصادية المضافة.

يرى العديد من الباحثين أنه حتى تكون للمؤسسة القدرة على خلق ثروة يجب أن تحقق أرباحاً أعلى من تكلفة رأس المال، وقد تم تقديم هذا المفهوم تحت مسميات مختلفة، بما في ذلك الربح المتبقي، الذي يعتبر مؤشراً داخلياً للأداء، وجاء بعدها (STEWART) وشركاؤه ليقدموا بديلاً لمؤشر الربح المتبقي هو مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)\*، والذي يمثل حسب رأيهم أفضل مقياس للأداء مقارنة بالمؤشرات المحاسبية التقليدية التي تعتبر مقياس مضلل للأداء، فمقياس القيمة الاقتصادية المضافة يمثل أحسن مؤشر لتحديد مدى قدرة المؤسسة على خلق ثروة للمساهمين<sup>1</sup>.

يمكن تعريف مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة على أنه<sup>2</sup>: "الفرق بين ما يستثمره أصحاب رأس المال في الوحدة الاقتصادية، وما يحصلون عليه من عملية البيع بالأسعار الحالية السائدة في سوق الأوراق المالية". وتعرف أيضاً على أنها معيار لقياس الأداء من خلال تحديد الأساليب التي تساهم في رفع قيمة المؤسسة أو القضاء عليها، وهي تسمح بتحديد الأرباح المتبقية بعد طرح التكاليف الرأسمالية، وتقييم تكلفة الفرصة البديلة للمساهمين، والقيمة الاقتصادية المضافة تساوي بالضبط المبالغ التي تم الحصول عليها من خلال التدفقات النقدية المخصومة أو صافي القيمة الحالية، كما أنها تمثل الصورة الحقيقية لخلق الثروة للمساهمين، وتساعد المديرين على اتخاذ قرارات الاستثمار وتحديد الفرص المتاحة، وبعبارة أخرى القيمة الاقتصادية المضافة هي معيار فعال يدل على نوعية السياسات الإدارية ومؤشر موثوق به فيما يتعلق بتحديد طريقة نمو القيمة، لكونها تعتمد على مبادئ أساسيين في صنع القرار وهما<sup>3</sup>:

- يجب أن يكون الهدف الأساسي لكل مؤسسة مالية هو تعظيم ثروة المساهمين والقيمة؛
- قيمة كل مؤسسة تعتمد على حقيقة أن الأرباح المتوقعة في المستقبل ستكون أقل من تكلفة رأس المال.

\*EVA : Economic Value Added

<sup>1</sup>نوال بن عمارة، حسنية صيفي. قياس الأداء المالي باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة: دراسة حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال الفترة (2008-2013)، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 15، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص. 181.

<sup>2</sup>أحمد محمد خليل وآخرون. استخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في تقويم نتائج ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على شركة آسيا سيل للاتصالات)، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 04، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق، 2017، ص. 17.

<sup>3</sup>نوال بن عمارة، حسنية صيفي. مرجع سابق، ص. 181.

- تتمتع القيمة الاقتصادية المضافة بنقاط قوة، وذلك كما يلي<sup>1</sup>:
- تقيس العوائد الاقتصادية الحقيقية لإجمالي رأس المال المستثمر؛
  - تعترف بصورة صريحة بتكلفة رأس المال سواء المملوك أو المقترض؛
  - ترتبط بشكل وثيق بالقيمة وثروة حملة الأسهم، وتوجه نظر إدارة المؤسسة إلى الأداء الذي يؤدي إلى زيادة العائد لحملة الأسهم؛
  - تعمل على تخفيض مشاكل الوكالة من خلال تحفيز المسيرين وتشجيعهم على التصرف كأنهم ملاك المؤسسة؛
  - تؤدي إلى تطابق أهداف المسيرين مع أهداف حملة الأسهم والمؤسسة ككل، حيث أن أي اقتراح استثماري يحقق قيمة اقتصادية مضافة موجبة يحقق مصلحة القسم والمؤسسة أيضا. بينما الاقتراحات الاستثمارية ذات القيمة الاقتصادية المضافة السالبة، فهي غير مرغوبة سواء على مستوى القسم أو المؤسسة ككل. وذلك على العكس من بعض المقاييس المالية الأخرى كالعائد على الاستثمارات، والذي قد يؤدي إلى خلق نوع من التعارض بين مصلحة القسم والمؤسسة ككل.
  - كما توجد إيجابيات أخرى تتمثل أساسا في قدرة القيمة الاقتصادية المضافة كمؤشر لخلق القيمة على الربط بين الجانب الاستراتيجي والمالي، مما يسهل على المسيرين على المستوى التشغيلي تحمل المسؤولية أكثر. يمكن تلخيص أهم الانتقادات وأوجه القصور المرتبطة بالقيمة الاقتصادية المضافة فيما يلي<sup>2</sup>:
  - يتمثل الانتقاد الأساسي الموجه للقيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة كمؤشرات لخلق القيمة في أنهما لا يمثلان سوى طريقة القيمة الحالية الصافية، إذ لم يحملا أي إضافة عليها، وما هي إلا إعادة تحوير بسيط لها؛
  - تلقى القيمة الاقتصادية المضافة محدودية في كونها تحفز المسيرين على رعاية مصالح الملاك، وذلك في مجال الحساب، وبشكل أساسي فيما يتعلق برأس المال الموضوع تحت تصرف المؤسسة في شكل استثمارات، نظرا لحجمه المعتبر والتعديلات المحاسبية المتعلقة به، والتي تحد من الاستعمال الجيد لهذا المؤشر، لذلك تدعو بعض مكاتب الاستشارة إلى إجراء توحيد دولي حول طريقة حساب المؤشر والتعديلات المحاسبية المرتبطة به؛

<sup>1</sup> هواري سويسي. دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 07، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2009، ص. 63.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص. 63-64.

- من العيوب الجوهرية التي توجه إلى مقياس القيمة الاقتصادية المضافة - كغيرها من المقاييس المالية - أنها تركز على الأداء لسنة مالية واحدة، أي الأداء قصير الأجل، مما ينجر عنه ما يعرف بخطر الأجل القصير، ذلك أن المؤسسة تحتاج إلى مقاييس طويلة الأجل، خاصة عند تقييم المشاريع الاستثمارية؛

- باعتبار أن مقياس القيمة الاقتصادية المضافة كغيره من المقاييس المالية يتم حسابه من البيانات المالية المعدة في نهاية الفترة - في أغلب الأحوال -، فهو بذلك لا يساعد المسيرين على تحديد الأسباب الحقيقية لعدم الكفاءة في النواحي التشغيلية، كما أنه يوفر معلومات قد تكون محدودة لأولئك الذين يتحملون مسؤولية إدارة عمليات المؤسسة، بينما يهتم مديرو عمليات التشغيل والمهندسون بصورة أكبر بالمقاييس غير المالية، ويركزون على المحركات الأساسية لهذه المقاييس، ويعتبر ذلك توجهها نحو العمليات، أي التركيز على المقاييس غير المالية بصورة أكبر من المقاييس المالية.

## 2. الأداء العملي

لقد تطور مفهوم الأداء في المؤسسات، فبدلاً من التركيز على الجوانب المالية فقط في الأداء، أصبح هذا المفهوم اليوم يشمل الأداء التشغيلي أو العملي أيضاً. يمثل الأداء العملي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات، فبالإضافة إلى المحاور المالية، يجري الاعتماد على محاور تشغيلية في الأداء كالحصة السوقية، تقديم منتجات جديدة، جودة المنتج/الخدمة المقدمة، فعالية العملية التسويقية، الإنتاجية وغيرها من المحاور التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة. إن تضمين الأداء لمحاور تشغيلية يظهر للإدارة الصورة الخفية للأداء الذي لا تستطيع المحاور المالية الكشف عنه<sup>1</sup>. كما أن الاعتماد على المحاور المالية فقط في تقييم الأداء، يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة، لذا من الضروري تعزيز هذا الأسلوب في التقييم بمحاور أداء غير مالية لبناء نظام أداء فعال في المؤسسة. ومن أنواع الأداء العملي نجد الإنتاجية، رضا الزبون والميزة التنافسية...

### - الإنتاجية

يستخدم البعض من الباحثين مصطلح الكفاءة الإنتاجية أو الكفاية الإنتاجية للتعبير عن مفهوم الإنتاجية، فالمفهومان متطابقان والاختلاف شكلي، ومصطلح الإنتاجية أكثر شيوعاً واستخداماً في معظم اللغات الأجنبية، حيث يطلق عليه في الإنجليزية مثلاً (Productivity) وفي الفرنسية (Productivité)، لهذا نميل إلى استخدام مصطلح الإنتاجية والتي يقصد بها<sup>2</sup>: "كمية الإنتاج منسوبة لعنصر أو أكثر من عناصر الإنتاج؛" أي ناتج استخدام عناصر الإنتاج خلال فترة زمنية محددة. يمكن استخدام معيار الإنتاجية في قياس درجة حسن استغلال الموارد

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص 44-45.

<sup>2</sup> محمد الكرخي. تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص. 33.

الإنتاجية، وعلى هذا الأساس يمكننا تحديد وتقييم درجة الاستفادة من توجيه الموارد وصولاً إلى الناتج النهائي المستهدف<sup>1</sup>. وتعرّف على أنّها<sup>2</sup>: "تحسن مستمر في كفاءة التنظيم الناتج عن الاستعمال الكفء للموارد والعمالة والآلات المتاحة". كما تعرّف على أنّها الكيفية التي يتم بها إنتاج المنتجات والخدمات بكفاءة وفعالية، كثيراً ما تعرّف الإنتاجية على أنّها علاقة بين الإنتاج الذي ينتج عن نظام وكميات من عوامل المدخلات التي يستخدمها النظام لإنتاج هذا المنتج. وترتبط الإنتاجية ارتباطاً وثيقاً باستخدام الموارد وتوافرها، فضلاً عن خلق القيمة. وهذا يعني أن إنتاجية المؤسسة تقل إذا لم تستخدم مواردها بشكل صحيح، أو إذا كان هناك نقص في الموارد. ومن ناحية أخرى، تتحقق الإنتاجية العالية عندما تضيف الأنشطة والموارد المستخدمة في العملية قيمة إلى السلع المنتجة<sup>3</sup>. وينظر إليها كونهما درجة المهارة في استخدام الموارد أو المدخلات خلال فترة زمنية معينة، بما يؤدي إلى زيادة المخرجات، مع ثبات حجم المدخلات أو زيادة المدخلات مع تحقيق مخرجات بنسبة أعلى من زيادة المدخلات، أو يقلل المدخلات مع ثبات أو زيادة المخرجات<sup>4</sup>.

وبالتالي يمكن القول أنّ الإنتاجية ما هي إلا مقياس الكفاءة التي تتمتع بها الإدارة في عملية تحويل المدخلات المختلفة من عمل ومستلزمات إنتاج وغيرها إلى مخرجات تأخذ شكل سلع وخدمات. وعند الحصول على مخرجات بنفس الكمية، ولكن بمدخلات أقل، نكون قد حققنا زيادة في الإنتاجية. تكمن أهمية الإنتاجية بالنسبة للمؤسسة فيما يلي<sup>5</sup>:

- من خلال محاولة الإدارة التوفيق بين جميع الأطراف، حيث تواجه الإدارة قوى ضاغطة في المطالبة المستمرة للعملاء بتخفيض أسعار السلع وتحسين جودتها في نفس الوقت، وفي مطالبة العمال بتحسين الأجور وتخفيض ساعات العمل، وتحسين ظروف وأحوال العمل، بالإضافة إلى اهتمام أصحاب رأسمال بزيادة الأرباح، ولا يمكن العمل على إرضاء جميع هذه الأطراف إلا عن طريق الزيادة في الإنتاجية، لأنها الوسيلة التي تمكن من زيادة الإنتاج مع خفض التكلفة، مع زيادة أجر العامل وتخفيض أسعار السلع وتحسين جودتها؛

<sup>1</sup> مجيد الكرخي. مرجع سابق، ص. 33.

<sup>2</sup> هزرشي طارق. دراسة لعوامل ضعف إنتاجية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وسبل تحسينها: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016، ص. 33.

<sup>3</sup> Aki PEKURI et al. **Productivity and performance management—managerial practices in the Construction Industry**, International Journal of Performance Measurement, Vol. 1, N° 1, 2011, pp. 41-42.

<sup>4</sup> مجيد الكرخي. مرجع سابق، ص. 33.

<sup>5</sup> هزرشي طارق. مرجع سابق، ص. 29-30.

• كما تظهر أهمية الإنتاجية على مستوى المؤسسة من حيث أنها مؤشر على مدى الاستعمال الفعال للموارد المتوفرة، ووسيلة هامة لرسم سياسة الأجور وتخفيض التكاليف ومراقبة الإنتاج، وهي بذلك تعتبر ذات دلالة كبيرة في تسيير المؤسسة.

أما بالنسبة لقياس الإنتاجية فهو عملية فنية، تحتاج من القائمين عليها إلى خبرة ودراية واسعة بالإنتاج والعناصر المنتجة، وتنظيم العمليات الإنتاجية. وتكمن أهمية قياس الإنتاجية في<sup>1</sup>:

- تحديد كفاءة الأداء بشكل عام؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد، والتعرف على المعوقات ونقاط الاختلاف في عملية الإنتاج؛
- تحديد الطرق الرئيسية والوسائل والأساليب الممكنة لتحسين العملية الإنتاجية؛
- التنبؤ والتخطيط سواء فيما يتعلق باستخدام الموارد، أو فيما يتعلق بتعظيم المخرجات كما ونوعا؛
- رسم سياسة الأجور ومنح الحوافز والمكافآت.

#### - رضا الزبون

تعتمد معظم المؤسسات في الوقت الحاضر على وضع متطلبات وحاجات زبائنها في قلب استراتيجيتها، لما يشكله هذا الجانب من أهمية كبيرة تنعكس في نجاح المؤسسة في المنافسة وبقائها واستمرارية نشاطها في سوق المنافسة، والذي يتحقق من خلال مقدرة المؤسسة على تقديم منتجات (سلع أو خدمات) بجودة عالية وأسعار معقولة<sup>2</sup>. فتحقيق رضا الزبون وتعزيز ولائه من أهم الأهداف الرئيسية للمؤسسات الحديثة التي تبحث عن التفوق والتميز.

يعتبر مفهوم رضا الزبون من المفاهيم التسويقية الهامة التي تحتل العديد من التعاريف، فمن الباحثين ما يعرفه بأنه<sup>3</sup>: استجابة الزبون للخدمة؛ أي الحكم والتقييم الذي يصدره الزبون للخدمة أو منتج معين، وهو إدراك الزبون بأن حاجاته ورجباته وتوقعاته حيال المنتج أو الخدمة قد تم إشباعها. كما يعرف بأنه توافق بين مخرجات الخدمة والتوقعات منها. ويعرف أيضا بأنه: حالة نفسية وعقلية تتولد لدى الزبون بعد عملية استهلاك، وهي ناتجة عن المقارنة بين مستوى الأداء المدرك بعد الاستخدام مع مستوى الأداء المتوقع قبل الاستخدام. يقوم الرضا الوظيفي على مقارنة الأداء المتصور للخدمة مع معيار محدد مسبقا، وهو الاستجابة الصحيحة لتوقعات الزبائن<sup>4</sup>. وبالتالي

<sup>1</sup> هزرشي طارق. مرجع سابق، ص. 82.

<sup>2</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 189.

<sup>3</sup> نظام موسى سويدان. تقييم تأثير إدارة الجودة الشاملة في تحقيق رضا الزبون والمحافظة عليه، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 13، العدد 1، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011، ص. 633.

<sup>4</sup> Christian BARBARAY. Satisfaction, fidélité et expérience client: Etre à l'écoute de ses client pour une entreprise performante, Edition Dunod, Paris, 2016, p. 05.

يعتبر رضا الزبون المصطلح التسويقي الذي يقيس كيف تلي منتجات المؤسسة أو الخدمات التي تقدمها توقعات الزبائن. وهو مفهوم مهم جدا يعطي الإدارات المختلفة للمؤسسة المؤشرات الرئيسية التي تولد التمايز، أفضل إدارة والتحسين المستمر.

يعتبر قياس رضا الزبون من أهم العمليات التي تتيح للمؤسسة معرفة نجاح استراتيجيتها التسويقية والتجارية في تكوين قاعدة عريضة من الزبائن الراضين، المستعدين للولاء للمؤسسة ومنتجاتها وخدماتها، وتسعى عملية قياس مستوى رضا الزبون إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية أهمها<sup>1</sup>:

- استكشاف مختلف آراء وتوجهات الزبائن حول منتجات وخدمات المؤسسة، إضافة إلى تحديد نظرتهم وفكرتهم عن علامتها وسمعتها في السوق؛
- قياس الجودة المدركة من طرف الزبون بطريقة دقيقة وموضوعية، تسمح للمؤسسة ببناء استراتيجيات فاعلة في الحفاظ على الزبائن الحاليين واستقطاب زبائن محتملين؛
- قياس وتحديد مدى تطور أذواق ورغبات الزبائن لتوجيه أداء المؤسسة؛
- توطيد العلاقة مع كل أصناف الزبائن، والاستماع لهم، والاقتراب منهم، بما يعزز ثقتهم بالمؤسسة ويحسن سمعتها مقارنة بمنافسيها؛
- تحفيز عمال المؤسسة على تحسين أدائهم، بما يتفق مع رغبات وتطلعات الزبائن.

#### - الميزة التنافسية

حضي مفهوم الميزة التنافسية بأهمية كبيرة في الأدبيات المعاصرة، والسبب يعود إلى أن المؤسسات تعيش في بيئات تتصف بالتغير السريع والتعقيد، وتتصف بظواهر مختلفة مثل العولمة والأسواق غير المنتظمة، وطلبات الزبون المتغيرة، والمنافسة المتزايدة على المنتج/ السوق، إضافة إلى ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحرير التجارة العالمية<sup>2</sup>.

نقول عن مؤسسة أنها تملك ميزة تنافسية عندما تكون نسبة ربحها أعلى من المعدل العام لنسبة الربح في الصناعة التي تعمل فيها، وتملك ميزة تنافسية مدعمة وقوية، عندما تكون قادرة على المحافظة على نسبة الربح المذكورة على مدى عدد من السنين<sup>3</sup>.

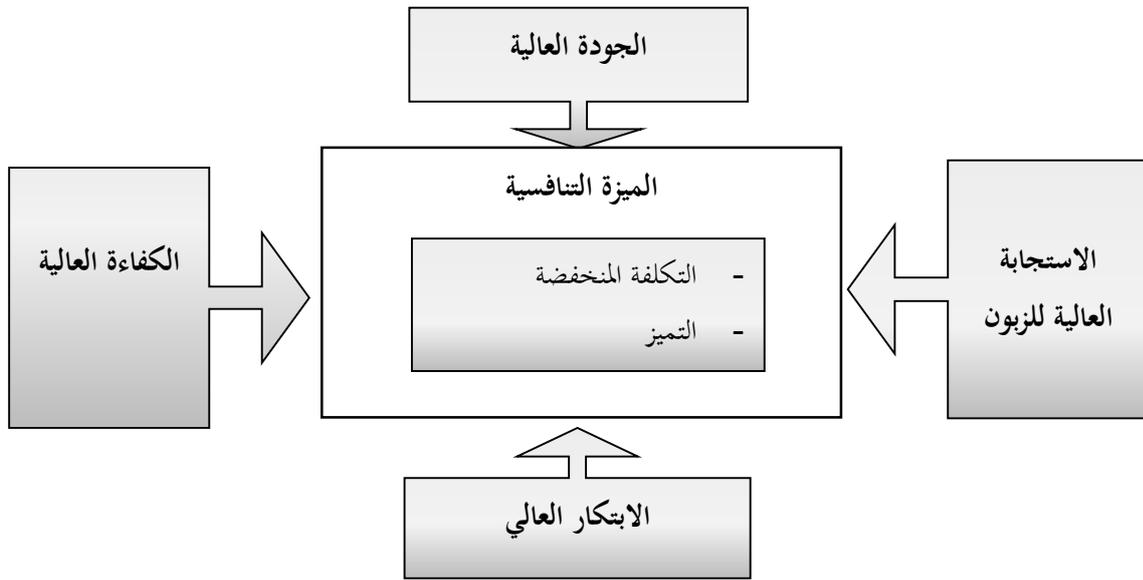
<sup>1</sup>عرقوب وعلي. دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015، ص. 72.

<sup>2</sup>محمود علي الروسان. العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي: دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الأردني، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 63، جامعة إربد الأهلية، عمان، الأردن، 2007، ص. 140.

<sup>3</sup>شارلزهل، جارديث جونز. الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2001، ص. 31.

هناك أربعة عوامل لبناء الميزة التنافسية هي<sup>1</sup>: الكفاءة، الجودة، الابتكار والاستجابة للزبون، وهي وحدات بناء شاملة للميزة التنافسية، والتي يمكن أن تتبناها أي مؤسسة بغض النظر عن الصناعة التي تعمل فيها، أو منتجاتها أو خدماتها التي تقدمها للزبائن. وتمثل هذه الوحدات عناصر مهمة للحصول على الميزة التنافسية، فالكفاءة العالية تساعد المؤسسة على تخفيض تكلفة إنتاجها، والجودة العالية تسمح للمؤسسة بزيادة سعر منتجاتها وتخفيض تكلفتها، وأن الاستجابة العالية للزبون تسمح لها بوضع أسعار عالية أو تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة. ويمثل الشكل التالي وحدات البناء الشاملة للميزة التنافسية.

شكل رقم 03: وحدات البناء الشاملة للميزة التنافسية



المصدر: فاضل حمد القيسي، علي حسون الطائي. الإدارة الاستراتيجية: نظريات، مداخل، أمثلة وقضايا معاصرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. 189.

نلاحظ أن هذه الوحدات متشابكة، وتعتمد على بعضها البعض، فعلى سبيل المثال يمكن أن تقود النوعية العالية إلى كفاءة عالية، في حين يمكن أن يقوي الابتكار من الكفاءة والنوعية والاستجابة للزبون. وعن أهمية الميزة التنافسية بالنسبة للمؤسسات، فهي شيء ضروري من أجل تحقيق التفوق على المؤسسات الأخرى في نفس قطاع الصناعة، إذ أن تحقيق الميزة التنافسية يقود المؤسسة إلى الاستخدام الأمثل للموارد، بحيث تميزها عن بقية المؤسسات الأخرى. والميزة التنافسية تعمل على تطوير أنشطة البحوث وتطوير عمليات المؤسسة

<sup>1</sup> فاضل حمد القيسي، علي حسون الطائي. الإدارة الاستراتيجية: نظريات، مداخل، أمثلة وقضايا معاصرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. 188.

- بصورة مستمرة، من أجل ضمان استمرارية وديمومة المزايا التنافسية. كما تضمن الميزة التنافسية البيع بأسعار أعلى من المنافسين، والتي تسهم في تحقيق عوائد أعلى للمنظمة. وتبرز أهمية الميزة التنافسية من خلال<sup>1</sup>:
- إعطائها مؤشر قوي للمؤسسات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق أكبر من منافسيها؛
  - تعتبر الميزة التنافسية سلاحاً قوياً تعتمد عليه المؤسسة لمواجهة تحديات المنافسة؛
  - تعتبر الميزة التنافسية معياراً مهماً لنجاح المؤسسات، تميزها عن غيرها من المؤسسات الأخرى، من حيث إيجاد نماذج مميزة جديدة يصعب على المنافسين تقليدها؛
  - أكثر المؤسسات الحديثة تعتمد على التكنولوجيا لتحقيق المزايا التنافسية من أجل البقاء والاستمرار.

### المطلب الثاني: الفعالية التنظيمية

تمثل الفعالية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل للأداء الذي يدخل في طياته كل من الأداء المالي والعملي. فمن المناسب الاعتماد على الفعالية التنظيمية بمفاهيمها ومحاورها عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية، نظراً لما تتطلبه الطبيعة المتشابكة للأهداف التنظيمية وحاجات الأطراف المرتبطة بها من اهتمام. إذ يغطي ميدان الفعالية التنظيمية أهداف أصحاب المصالح في المؤسسة، ويعمل على قياس هذه الأهداف لمختلف الأطراف<sup>2</sup>.

#### 1. تعريف الفعالية التنظيمية

إن تعدد الأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها وتعارضها في بعض الأحيان، قد يلقي بظلاله على أهمية وقدرة مفهوم الفعالية التنظيمية في تقييم أداء المؤسسات، إذ أن الخلافات حول تحديد مفهوم الفعالية تنشأ من حقيقة أن المؤسسات والأفراد القائمين على إدارتها والمرتبطين بها بشكل أو بآخر، تكون لهم في الغالب أهداف متعددة ومتعارضة، وتعريف الأهداف التنظيمية يمكن أن يكون مجالاً لوجهات نظر متباينة<sup>3</sup>.

يعتبر تعريف الفعالية التنظيمية أمراً في غاية الأهمية، لأنه معيار مهم في تحديد نجاح التنظيم أو فشله، ويقدر أهمية تحديد هذا المفهوم بقدر ما هناك صعوبة في الاتفاق على تعريف واضح ومقبول له. تختلف التعريفات لهذا المفهوم باختلاف عدد الباحثين، حيث يعطي كل منهم التعريف الخاص به. ويتراوح مفهوم الفعالية ما بين معدل إنتاجية العامل، تكلفة العامل، تكلفة تقديم الخدمة، نسبة التطور في أعمال التنظيم، معدل الربح ومعدل العائد على رأس المال المستثمر<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> مروان محمد نجيب. دور المزيج التسويقي في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية، دار الكتب القانونية، مصر، 2011، ص ص. 67-68.

<sup>2</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 45.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص ص. 45-46.

<sup>4</sup> محمد قاسم القريوتي. مرجع سابق، ص. 111.

ومن الباحثين من يرى أن تعاريف الفعالية التنظيمية يتعدد بتعدد مداخل دراستها، والتي اختلفت فيها آراء ووجهات نظر الباحثين تبعاً للجانب التنظيمي الذي ركز عليه كل اتجاه، حيث يرى بعض الباحثين أن فعالية المؤسسات تتحدد بمدى قدرتها على تحقيق أهدافها<sup>1</sup>. كما ركز بعض الباحثين في تعريفهم على البيئة، فبقدر تكيف المؤسسة مع ظروفها الداخلية والخارجية بقدر ما تبقى المؤسسة فعالة<sup>2</sup>.

هناك من الباحثين من عرّف الفعالية التنظيمية من خلال الأنشطة والممارسات الداخلية في المؤسسة، كسهولة أداء الوظائف، مدى الاستفادة من طاقات الأفراد...<sup>3</sup>. وهناك من يرى أن الفعالية التنظيمية تمثل في جوهرها نتائج للأنشطة التنظيمية في المؤسسة<sup>4</sup>.

يمكن النظر إلى الفعالية التنظيمية على أساس أنها المحصلة النهائية لأداء المؤسسة، ومدى ارتباطها بالإدارة العليا، وتعكس كذلك مستوى التفاعل بين أجزاء المؤسسة ومدى قدرتها على التكيف مع البيئة الخارجية. ولعل من أهم تعريفات الفعالية التنظيمية أنها<sup>5</sup>: "قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها".

وتفسر الفعالية التنظيمية في غالب الأحيان على أساس مجموعة الخصائص التي يجب أن تتوفر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، المتمثلة في نطاق الإشراف وعدد المستويات التنظيمية والمركزية واللامركزية ودرجة الرسمية... إلخ، بحيث يجب أن تتفاعل هذه الخصائص بشكل جيد مع ضمان الانسجام بينها، لكي يتحقق مستوى فعالية مقبول. كما ترتبط الفعالية التنظيمية أكثر بالمتغيرات النوعية ذات العلاقة المباشرة بالعنصر البشري، ومنه بأنظمة القيم السائدة في المؤسسة. هذا يعني أن الفعالية التنظيمية هي مفهوم اجتماعي النشأة والبناء، ومنه سيطرة الجوانب غير الموضوعية أكثر من الجوانب الموضوعية<sup>6</sup>.

يتبين من خلال العرض السابق الاختلاف الواضح لتعاريف الفعالية التنظيمية، حيث ركز كل باحث على اتجاه معين أو جانب معين، فمنهم من ربطها بنجاح المؤسسة أو فشلها، ومنهم من عرّفها من خلال مداخل دراستها من حيث تحقيق أهدافها وتكيفها مع بيئتها، ومنهم من ربطها بالأنشطة التي تمارسها المؤسسة في بيئتها الداخلية.

<sup>1</sup> بلقاسم سلاطينة وآخرون. الفعالية التنظيمية في المؤسسة: مدخل سوسولوجي، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2013، ص. 18.

<sup>2</sup> خليل محمد حسن الشماع، خيضر كاظم حمود. نظرية المنظمة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000، ص. 327.

<sup>3</sup> بلقاسم سلاطينة وآخرون. مرجع سابق، ص. 19.

<sup>4</sup> Jean-Francois HENRI. Performance measurement and organizational effectiveness: Bridging the gap, Managerial Finance, Emerald Group Publishing, Vol. 30, N° 6, 2004, p. 99.

<sup>5</sup> سنوني علي. تقييم مستوى الفعالية التنظيمية في المستشفيات الجزائرية: دراسة تطبيقية على المستشفيات العمومية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة حسبية بن بوعلوي الشلف، الجزائر، 2015، ص. 293.

<sup>6</sup> عبد الوهاب سويسي. الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص. 221.

## 2. نماذج الفعالية التنظيمية

لقد تم تطوير العديد من النماذج لبناء فعالية التنظيمية. ويمكن تفسير هذه التعددية بطبيعة بناء الفعالية، وتحديدًا حدودها غير المحددة، وكذلك من خلال التصورات المختلفة للمؤسسات التي تنتج نماذج مختلفة من الفعالية.

### - نموذج الهدف (Goal model)

يعتبر نموذج الهدف من أولى المداخل التي اهتمت بدراسة فعالية التنظيم، ويرى أصحاب هذا المدخل أن فعالية التنظيم تتحدد وفقا للقدرة على تحقيق الأهداف<sup>1</sup>. يعتمد هذا النموذج التقليدي على رؤية المؤسسة كمجموعة عقلانية من الترتيبات الموجهة نحو تحقيق الأهداف، وتقاس الفعالية من حيث إنجاز وتحقيق النتائج، وينصب التركيز فقط على الغايات: تحقيق الأهداف والغايات... الخ<sup>2</sup>.

لقياس الفعالية التنظيمية وفقا لهذا النموذج، تبرز لدينا عدة مشاكل أهمها الافتراض بأن هناك أهدافا واضحة يمكن قياسها، وأن من يقوم بتحديد هذه الأهداف هي الإدارة العليا مثل المدراء ونوابهم، لكن من المعروف أن هناك أطرافا كثيرة تشارك في صياغة الأهداف التنظيمية، حيث لا يقتصر الأمر في هذا المجال على الإداريين فقط في مستويات الإدارة العليا، وبالتالي تكمن الصعوبة في كيفية شمول كل هؤلاء في التحقق من طبيعة تحقيق الأهداف كما يرونها جميعا. كما أن وجود عدة مستويات من الأهداف (الاستراتيجية متوسطة وقصيرة المدى) قد يشكل مشكلة أخرى في قياس الفعالية التنظيمية<sup>3</sup>. كما أن معظم المؤسسات تسعى عموما لتحقيق عدة أهداف مختلفة في نفس الوقت، وتحقيق أحد هذه الأهداف في كثير من الأحيان قد يمنع تحقيق آخر. على سبيل المثال، يمكن تحقيق إنتاجية عالية على حساب معنويات الموظفين العالية أو انخفاض التلوث البيئي. لذلك، فإن نموذج الهدف للفعالية يعزز احتمال أن المؤسسة حقا لا يمكن أن تكون فعالة إذا كان ذلك يعني تحقيق كل أو حتى معظم أهدافها<sup>4</sup>.

### - نموذج النظام (System model)

يعتمد مفهوم المؤسسة على مدخل النظام المفتوح، حيث تعتبر المدخلات وعملية التحويل والمخرجات جزءا من مجموعة متكاملة، وليست مكونات مستقلة<sup>5</sup>. ويتكون النظام من عدة عناصر أهمها<sup>6</sup>:

- المدخلات؛

<sup>1</sup> بلقاسم سلاطية وآخرون. مرجع سابق، ص. 24.

<sup>2</sup> Jean-Francois HENRI. Op. Cit., pp. 101-102.

<sup>3</sup> محمد قاسم القريوبي. مرجع سابق، ص. 116.

<sup>4</sup> Bernard C REIMANN. **Organizational effectiveness and management's public values: A canonical analysis**, Academy of Management Journal, Vol. 18, N° 2, 1975, p. 225.

<sup>5</sup> Jean-Francois HENRI. Op. Cit., p. 102.

<sup>6</sup> محمد قاسم القريوبي. مرجع سابق، ص. 117.

- العمليات: الأنشطة التي يتم من خلالها تشغيل المدخلات وإدارتها (التحويل)؛
  - المخرجات: وهي العنصر الثالث المتمثل في السلع والخدمات التي يتم إنتاجها وتقديمها؛
  - المؤثرات البيئية الداخلية والخارجية على التنظيم؛
  - التغذية العكسية التي يتم من خلالها رصد آراء المنتفعين من الخدمات والسلع المنتجة وكافة المتأثرين بها، مما يشكل سببا للتعديل والتغيير في المدخلات، بما ينسجم مع المعلومات التي توفرها التغذية العكسية.
- تحدد الفعالية التنظيمية وفقا لهذا النموذج عندما تستطيع المؤسسة تأمين الموارد الضرورية للإنتاج مثل: المواد الخام، القوى العاملة، رأس المال، الخبرة الإدارية والفنية...، كما يهتم هذا النموذج بمدى نجاح المؤسسة في التعامل مع البيئة الخارجية للحصول على هذه الموارد<sup>1</sup>. كما يؤكد نموذج النظام على الوسائل أو الموارد اللازمة والضرورية لتحقيق غايات محددة من حيث المدخلات، واقتناء الموارد والعمليات، مع عدم إهماله لأهمية الغايات<sup>2</sup>.

### - نموذج القدرة على إرضاء الجهات الاستراتيجية المؤثرة على المؤسسة (Strategic-constituencies model)

يوسع هذا النموذج نطاق النموذجين السابقين بإضافة توقعات مجموعات المصالح القوية المختلفة التي تنجذب حول المؤسسة. وهكذا، ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الجهات الداخلية والخارجية التي تتفاوض على مجموعة معقدة من القيود والأهداف والمراجع. أي أن المالكين، الموظفين، العملاء، الموردين، الدائنين، المجتمع والحكومة يمثلون مجموعات المصالح أو الجهات الاستراتيجية التي يجب الوفاء وتلبية مطالبها، من أجل ضمان الفعالية التنظيمية وبقاء المؤسسة<sup>3</sup>.

يفترض أصحاب هذا النموذج في قياس الفعالية التنظيمية أن المؤسسات منابر سياسية يتنافس عليها أصحاب المصالح المختلفة للحصول على الموارد، وأن الفعالية التنظيمية تأتي محصلة للقدرة على إرضاء تلك الجهات صاحبة التأثير، والتي يعتمد بقاء المؤسسة واستمرارها عليها. وأن المشكلة الرئيسية في هذا الاتجاه هي أن للأطراف المؤثرة مصالح وأهداف متعارضة أيضا، مما يجعل إمكانية تحقيقها دون تعارض أمر في غاية الأهمية. ولذا فإن فعالية المؤسسة تتمثل هنا في المهارة والقدرة على إدارة التناقضات والخروج بأكبر ربح وأقل الخسائر، ويوجب ذلك على المديرين الاهتمام بتحديد الأطراف والقوة النسبية لكل طرف، والاستراتيجيات المختلفة للتعامل معهم<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> بلقاسم سلاطية وآخرون. مرجع سابق، ص. 28.

<sup>2</sup> Jean-Francois HENRI. Op. Cit., p. 102.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> محمد قاسم القريوبي. مرجع سابق، ص. 121.

### - نموذج القيم المتنافسة (Competing-values model)

يشكل نموذج القيم المتنافسة توليفاً وتمديداً للنماذج السابقة. وهي تنظر إلى تقييم الفعالية التنظيمية باعتبارها ممارسة تستند على القيم. وباستخدام القيم التنظيمية كنقطة انطلاق، تتضافر ثلاث مجموعات من القيم المتنافسة لتشكيل تعاريف مختلفة للفعالية. تشمل هذه المجموعات من القيم جوانباً مختلفة من النماذج السابقة<sup>1</sup>:

- الوسائل - الغايات: تشير المشكلة إلى الهدف ونموذج النظام؛
- تشير مشكلة التركيز الداخلية والخارجية إلى احتياجات مختلف أصحاب المصلحة؛
- مشكلة الرقابة والمرونة: تستلزم المرونة إعطاء أهمية كبيرة للإبداع والتكيف والتغيير، بينما تستلزم الرقابة الثبات والاستقرار والقدرة على التنبؤ.
- استناداً إلى هذه القيم المتنافسة، تم تحديد أربعة نماذج للفعالية<sup>2</sup>:
- الهدف العقلاني: وهو نموذج يؤكد على تحقيق الأهداف من خلال التركيز على التنظيم والاستقرار والقدرة على التنبؤ؛
- النظام المفتوح: الذي يؤكد على المرونة والمؤسسية؛
- العلاقات الإنسانية: فالاهتمام بالمرونة وبالعاملين يعكس فلسفة إدارية تقوم على العلاقات الإنسانية؛
- العملية الداخلية.

### - نموذج عدم الفعالية (Ineffectiveness model)

من خلال التركيز على العوامل التي تمنع الأداء التنظيمي الناجح، يبرز هذا النموذج وجهة نظر مختلفة من خلال تصور المؤسسة على أنها مجموعة من المشاكل والأخطاء أو العيوب. ويتمثل افتراضها الأساسي في أنه من الأسهل والأكثر دقة والأكثر توافقاً والأكثر فائدة لتحديد المشاكل والعيوب (عدم الفعالية) من معايير الكفاءات (الفعالية). ومنه تعرف الفعالية التنظيمية بأنها غياب عوامل عدم الفعالية<sup>3</sup>. ويلخص الجدول التالي مختلف نماذج الفعالية التنظيمية.

<sup>1</sup>Jean-Francois HENRI. Op. Cit., pp. 102-103.

<sup>2</sup>محمد قاسم القريوبي. مرجع سابق، ص. 125.

<sup>3</sup>Jean-Francois HENRI. Op. Cit., p. 103.

جدول رقم 01: نماذج الفعالية التنظيمية

النموذج	تصور المؤسسة	التركيز على
نموذج الهدف	المؤسسة كمجموعة عقلانية من الترتيبات الموجهة نحو تحقيق الأهداف.	تحقيق النتائج (الغايات).
نموذج النظام	المؤسسة نظام مفتوح (المدخلات، تحويل، المخرجات).	المدخلات، اقتناء الموارد والعمليات الداخلية (الوسائل).
نموذج القدرة على إرضاء الجهات الاستراتيجية المؤثرة على المؤسسة	المؤسسة كدوائر داخلية وخارجية تتفاوض على مجموعة معقدة من القيود، الأهداف والمرجعيات.	الاستجابة لتوقعات مجموعات المصالح القوية التي تنجذب حول المؤسسة.
نموذج القيم المتنافسة	المؤسسة كمجموعة قيم متنافسة تخلق أهدافا متضاربة ومتعددة.	ثلاثة أبعاد من القيم المتنافسة: 1- التركيز الداخلي والخارجي؛ 2- مشكل الرقابة والمرونة؛ 3- الغايات مقابل الوسائل.
نموذج عدم الفعالية	المؤسسة كمجموعة من المشاكل والأخطاء والعيوب	العوامل التي تمنع نجاح الأداء التنظيمي.

المصدر:

Jean-Francois HENRI. **Performance measurement and organizational effectiveness: Bridging the gap**, Managerial Finance, Vol. 30, N° 6, 2004, p. 99.

نلاحظ أن كل نموذج من النماذج الخمسة التي تمت مناقشتها في الجدول السابق، يضيف شيئا إلى النموذج السابق له من أجل زيادة دقة الصورة بأكملها. على سبيل المثال، يعرف نموذج النظام بأنه يشمل الغاية من التركيز على نموذج الهدف إلى جانب الوسائل والجهات الفاعلة البيئية. وإن نموذج القدرة على إرضاء الجهات الاستراتيجية المؤثرة على المؤسسة، على عكس النموذج السابق، يوصف على أنه يركز فقط على الجهات التي يمكن أن تهدد بقاء المؤسسة. وأخيرا، يقدم نموذج القيم المتنافسة كإطار تكاملي للنماذج السابقة.

أما فيما يخص قياس وتقييم الفعالية التنظيمية للمؤسسة في بيئتها الداخلية والخارجية، فنجد أنها تقيّم ضمن البيئة الداخلية على أساس درجة تحقيق المؤسسة للأهداف المتعلقة بحجم المبيعات، الحصة السوقية والأرباح، أما ضمن البيئة الخارجية، فتقاس الفعالية التنظيمية على أساس قوتها التنافسية المستندة على درجة قبول منتجاتها

وخدماتها، ودرجة استيعابها للتطور والإبداع التكنولوجي، ومدى تحسسها للتقلبات الاقتصادية، وقدرتها على اتخاذ ردود أفعال اتجاهها<sup>1</sup>.

يمكن القول أنّ الفعالية التنظيمية تأخذ صوراً مختلفة أهمها<sup>2</sup>:

- الفعالية التنظيمية قد ترتبط بالأهداف في شكل تعظيم للأرباح أو زيادة الحصة السوقية. كما يمكن الحديث عن فعالية تنظيمية متميزة حسب الأطراف. هذا الطرح يقدم صورة مختزلة تأخذ الترجمة المالية؛
- أو ترتبط الفعالية التنظيمية بالقدرة على البقاء في البيئة، وتظهر في شكل حصول المؤسسة على مختلف مستلزماتها وتحويلها، أو بمعنى آخر استغلال البيئة الخارجية. هذا التصور يطرح مشكلة طبيعة العلاقة بين البيئة والمؤسسة وطريقة معالجة مختلف المدخلات، ومنه تقييم الفعالية التنظيمية يركز بشكل كبير على القدرة على التكيف ودرجة المرونة التي تميز الهيكل التنظيمي، ليستجيب لمختلف التغيرات التي تحدث على مستوى البيئة الخارجية؛
- كما قد ترتبط الفعالية التنظيمية بمجودة العمليات الداخلية، وذلك بالتركيز على السلوكيات الداخلية كالقيادة، الاتصال، المشاركة، إدارة الصراعات وطبيعة المناخ التنظيمي. يواجه هذا الطرح صعوبات ترتبط بالبعد غير الموضوعي، خاصة فيما يتعلق بتفسير السلوكيات التنظيمية.

### المطلب الثالث: النظرة الحديثة للأداء (الأداء المستدام)

لم يعد الأداء المالي كافياً لتقييم أداء المؤسسات خلال القرن العشرين، فقد تم توسيع نطاق الأداء ليأخذ في الاعتبار "المسؤولية الاجتماعية" أو "المسؤولية المجتمعية" للمؤسسة تجاه أصحاب المصالح. فقد ظهر مفهوم الأداء المستدام في أوروبا مع ظهور التنمية المستدامة، ولكن بداياتها موجودة في مفاهيم قديمة مثل المسؤولية الاجتماعية (التي ظهر مفهومها لأول مرة في الولايات المتحدة ثم في أوروبا<sup>3</sup>). وقبل النظر في ظهور الأداء الشامل، من المثير للاهتمام أن نذكر أصول وتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية من أجل إظهار مناهجها المختلفة.

#### 1. المسؤولية الاجتماعية

بدأ مفهوم المسؤولية الاجتماعية بالظهور عندما بدأت تتعالى الأصوات المطالبة بضرورة تبني المؤسسة لدور اجتماعي تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، كونها تستخدم موارد وإمكانات ذلك المجتمع، وتحقق الربح على حساب

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 46.

<sup>2</sup> عبد الوهاب سويسي. مرجع سابق، ص. 220.

<sup>3</sup>Corinne GENDRON, Bernard GIRARD. *Repenser la responsabilité sociale de l'entreprise*, l'école de Montréal, Armand Colin, Paris, 2013, p. 50

الإضرار بالبيئة، واستغلال طاقات وقدرات الأفراد، الأمر الذي يتطلب منها أن تسهم في معالجة الكثير من المشاكل التي يعاني منها المجتمع.

تعددت التعاريف الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية، والتي قدرت بأكثر من 37 تعريفاً مقدما من طرف 27 باحثا في الفترة بين 1980 إلى 2003، بالإضافة إلى استمرار اقتراح عدة تعاريف جديدة بعد هذه الفترة. ومن بين هذه التعاريف نجد تعريف نجم عبود نجم الذي يعرفها من خلال عدة جوانب؛ بأنها قيام المؤسسة بالبرامج والأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق أهداف اجتماعية تتكامل مع الأهداف الاقتصادية فيها، وهي التزام رجال وشركات الأعمال بالمصلحة الذاتية التي تهتم بمصالح الأطراف الأخرى من غير حملة الأسهم<sup>1</sup>. وعرفها أيضا على أنها مجموعة الالتزامات الطوعية (الاستجابة الاجتماعية)، أو غير الطوعية (المفروضة بالقانون)، التي تسجم مع قواعد ومتطلبات البيئة والأطراف المؤثرة فيها، كما تعرّف المسؤولية الاجتماعية على أنها الحد الأدنى الأخلاقي المطلوب الالتزام به لضمان امتثال المؤسسات للقانون والمعايير والقيم الاجتماعية<sup>2</sup>. وعرفها الخالدي بأنها<sup>3</sup>: "الالتزام نحو الجمهور العام والمجموعات ذات الاهتمامات المميزة بعمل المؤسسة كالعمال، المساهمين، الموردين والموزعين وغيرهم، بما يحقق توقعاتهم من وجود المؤسسة". كما عرفتها جمعية المحاسبين القانونيين بأنها<sup>4</sup>: ذلك السلوك الأخلاقي الذي يرتبط بقضايا التلوث البيئي، البطالة، التضخم، وزيادة الفقر لدى بعض الأقليات الاجتماعية، وتنشأ المسؤولية الاجتماعية في هذا الجانب من عدم قيام المؤسسات بتنفيذ واجباتها تجاه المجتمع. ويعرفها الاتحاد الأوربي ( **La Commission Européenne** ) على أنها: "الإدماج الإرادي والحر للانفعالات الاجتماعية والبيئية للمؤسسات في أنشطتها التجارية وعلاقتها مع أصحاب المصلحة"<sup>5</sup>. وهو ما يعني أنه يجب على المؤسسة عدم الاهتمام بنموها فقط، ولكن أيضا الاهتمام بالآثار البيئية والاجتماعية الحالية والمستقبلية. كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها: التزام المؤسسة بالمساهمة في التنمية الاقتصادية، مع الحفاظ على البيئة والعمل مع العمال وعائلاتهم، والمجتمع المحلي، والمجتمع بشكل عام، بهدف تحسين جودة الحياة لجميع الأطراف<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> نجم عبود نجم. أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، مصر، 2014، ص. 126.

<sup>2</sup> نجم عبود نجم. أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص. 201.

<sup>3</sup> الخالدي إبراهيم بدر شهاب. المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية لمنظمات الأعمال المعاصرة، دار الأعلام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص. 77.

<sup>4</sup> ناصر جرادات، عزام أبو الحمام. المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمنظمات، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص. 29.

<sup>5</sup> Gérald NARO, Florence NOGUERA. L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise: enjeux et perspectives des «Sustainability Balanced Scorecards», Revue de l'organisation responsable, Vol. 3, N° 1, 2008, p. 27.

<sup>6</sup> حباية عبد الله. المؤسسات الصغيرة والمتوسطة آلية لتحقيق التنمية المستدامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2013، ص. 75.

تتكون المسؤولية الاجتماعية من أربعة أبعاد أساسية هي<sup>1</sup>:

- **البعد الاقتصادي:** يستند هذا البعد إلى مبادئ المنافسة والتطور التكنولوجي، حيث يشتمل على مجموعة كبيرة من عناصر المسؤولية الاجتماعية التي يجب أن تؤخذ في إطار احترام قواعد المنافسة العادلة والحرّة، والاستفادة التامة من التطور التكنولوجي، وبما لا يلحق ضرراً بالمجتمع والبيئة؛
  - **البعد القانوني:** يقوم هذا البعد على أساس مبادئ حماية البيئة والسلامة المهنية والعدالة وقوانين حماية المستهلك، ويحتوي مجموعة كبيرة من العناصر يفترض أن تحترم من قبل المؤسسات، وبالشكل الذي يعزز ويساهم في الارتقاء بالعلاقة مع المستهلك ومع العاملين بمختلف أجناسهم وأديانهم، وكذلك منع الإضرار بالبيئة، من خلال الاستخدام التعسفي للموارد أو التلوث الحاصل في الماء والهواء والتربة؛
  - **البعد الأخلاقي:** يستند إلى مبادئ ومعايير أخلاقية، وكذلك إلى أعراف وقيم اجتماعية، لذا يفترض على إدارة المؤسسات أن تستوعب الجوانب القيمة والسلوكية والمعتقدات في المجتمعات التي تعمل فيها؛
  - **البعد الخيري:** يرتبط بمبدأ تطوير نوعية الحياة بشكل عام، وما يتفرع عن ذلك من عناصر ترتبط بالدوق العام ونوعية ما يتمتع به الفرد من غذاء وملابس ونقل وغيرها من جوانب أخرى.
- تختلف أهداف برامج المسؤولية الاجتماعية ودوافعها، سواء من وجهة نظر المؤسسات أو من وجهة نظر المجتمع الذي تعمل فيه، الأمر الذي يعكس أهمية المسؤولية الاجتماعية بالنسبة لكل من: المؤسسة، المجتمع والدولة<sup>2</sup>.
- **بالنسبة للمؤسسة:** تحسين صورة المؤسسة في المجتمع، وخاصة لدى العملاء والعمال، ومن شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين مختلف الأطراف، كما تمثل المسؤولية الاجتماعية تحاوبا فعالا مع التغيرات الحاصلة في حاجات المجتمع؛
  - **بالنسبة للمجتمع:** نجد من فوائدها أن الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوفر نوع من العدالة وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص، وهو جوهر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع، ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين المؤسسات ومختلف الفئات ذات المصلحة، وأيضا الارتقاء بالتنمية انطلاقا من زيادة التثقيف والوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد؛

<sup>1</sup> طاهر محسن الغالي، صالح العامري. المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص. 51.

<sup>2</sup> خبابة عبد الله. مرجع سابق، ص ص. 76-77.

- بالنسبة للدولة: يؤدي الالتزام بالمسؤولية البيئية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي المؤسسات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية، والمساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها، وكذلك تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهامها الصحية، الثقافية والاجتماعية.

## 2. علاقة المسؤولية الاجتماعية بأصحاب المصالح وتصنيف أصحاب المصالح

يتكون مصطلح أصحاب المصالح (Stakeholders) من مقطعين الأول (Stake) والثاني (Holders)، فالمقطع الأول، كما أشير إليه في معجم إدارة الأعمال، بأنه استثمار مالي، وعندما يملك الشخص (stake) فيعني أنه يكتسبه أو يحصل عليه من خلال عمل. وقد قدم قاموس (Advanced Learner's Dictionary of Current English) توضيحاً مميزاً بشأن مقطع (Stake)، وقال عنه بأنه مبلغ من المال المجازف به في عمل معين كحصة في نصيب الربح والخسارة، أو هو تعويض مقدم للإيفاء بوعده في شأن دفع مبلغ من المال. من هنا جاء الانطلاق لتوضيح المقطع الثاني (Holder) بدججه مع المقطع الأول كمصطلح واحد (Stakeholder) ليكون ذلك الشخص الذي يمتلك عهدة أو أمانة بصفة ضمان، أو مغامرة، أو رهان (Charge of stake)، حتى يأمل أن يحقق ربحاً منها، لكن قد يأتي المستقبل بما لا يشتهي فيخسر<sup>1</sup>. يعرف أصحاب المصالح بأنهم أفراد أو جماعات لهم مصالح أو نصيب لدى المؤسسات، يعطيهم الحق في السؤال عن طبيعة كيفية أدائها، وهم مجموعة الأفراد والجماعات والمؤسسات التي تؤثر وتتأثر بالأفعال التي تتخذها المؤسسة<sup>2</sup>. ومن الباحثين من أعطى تفصيلاً أكثر للمصطلح، فعرف أصحاب المصالح بأنهم كل الأفراد أو الجماعات أو المؤسسات التي تتأثر مباشرة بسلوكيات المؤسسة، حيث تشعر هذه الأطراف بأن لها حصة أو منفعة من أداء المؤسسة، وتمارس المؤسسات مسؤوليتها الاجتماعية تجاه هذه الأطراف بمستويات متنوعة<sup>3</sup>. كما عرفهم فريمان (1984 FREEMAN) بأنهم<sup>4</sup>: "أي مجموعة أو فرد، يمكن أن يؤثر أو يتأثر بتحقيق أهداف المؤسسة"، ويؤكد على ضرورة أن تلي المؤسسة مصالحها، وتعزز أدائها ليس فقط اقتصادياً ومالياً، بل أيضاً اجتماعياً. أما بالنسبة لميرسييه (1999 MERCIER)، فهو يجمع بين جميع الوكلاء الذين تمثل التنمية والصحة الجيدة للمؤسسة حصصاً رئيسية<sup>5</sup>. ويعرفهم جونز وويكس (1999 jones و WICKS) بأنهم:

<sup>1</sup> سعد العنزي. مرجع سابق، ص. 02.

<sup>2</sup> قاسمي السعيد أحمد وآخرون. إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة، الجزء الأول، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. 27.

<sup>3</sup> ناصر جرادات، عزام أبو الحمام. مرجع سابق، ص. 36.

<sup>4</sup> Morad MOUSLI. *Mesure et pilotage de la performance de la RSE par un système de contrôle différencié: Le cas du Balanced Scorecard*, Revue de l'organisation responsable, Vol. 9, N° 1, 2014, p. 58.

<sup>5</sup> Yvon PESQUEUX, Salma DAMAK-AYADI. *Stakeholder theory in perspective. Corporate Governance*, The international journal of business in society, Vol. 5, N° 2, 2005, p. 09.

"مصالح جميع أصحاب المصلحة لها قيمة جوهرية، أي مجموعة من المصالح من المفترض أن تسيطر على الآخرين".  
وبالنسبة إلى كارول (1991 KAROL)، مفهوم أصحاب المصلحة هو<sup>1</sup>: "اللعب على الكلمات فيما يتعلق بفكرة المساهمين، ويشير إلى الأفراد أو مجموعات الأفراد الذين لديهم مصلحة أو طلب أو مصلحة في أنشطة وقرارات المؤسسة". ويجب ألا ننسى الجانب البيئي لستاريك (1995 STARIK)، الذي يقترح تعريفاً أوسع لأصحاب المصلحة: "أي كيان طبيعي يؤثر أو يتأثر بنشاط المؤسسة". فلم تعد تعتبر البيئة فقط لما تجلبه للإنسان، بل أصبحت عنصراً في حد ذاته، ويجب أيضاً الحفاظ عليه واحترامه. فالمؤسسة التي ترغب في تبني التنمية المستدامة لا تهدف إلى كسب ثروة لصالح مساهميها وحدهم، بل تهدف إلى إقامة توازن معقول بين المصالح المتنافسة وغير المتجانسة والمتناقضة أحياناً لجميع الأطراف المعنية. في هذا المدخل، يكمن سبب وجود المؤسسة في قدرتها على تلبية تطلعات أصحاب المصلحة، وينبغي أن تتمثل مهمتها في إيجاد حلول للمشاكل الرئيسية للمجتمع<sup>2</sup>.

من خلال التعريفات المقدمة، يتضح أنه يتم النظر إلى أصحاب المصالح من وجهات نظر مختلفة ومتعددة، ومما سبق، يمكن اقتراح تعريف موجز لهم مفاده أن أصحاب المصالح هم كل فرد أو مجموعة من الأفراد من داخل أو من خارج المؤسسة، يمتلكون علاقة تفاعلية معها، يؤثرون ويتأثرون بنشاطها، وتربطهم مصلحة مشتركة بها.

وبالاطلاع على الفكر الإداري الاستراتيجي الذي تناول موضوع أصحاب المصالح، يتم تكوين تصور شامل يتعلق بوجود مشكلة قائمة في إطار تصنيفات أصحاب المصالح، لهذا فقد تكونت في هذا الصدد رؤية تقتضي إجمال مجموعة المفاهيم المشتركة ضمن مجاميع محددة، كأدلة إرشادية لتسهيل فهم أصحاب المصالح من مجاميع التصنيفات التي أشار إليها المفكرون والباحثون المهتمون بذلك<sup>3</sup>. فقد تعددت هذه التصنيفات وفقاً لوجهات نظرهم المختلفة، فمنهم من يصنفهم حسب أهميتهم بالنسبة للمؤسسة إلى أصحاب مصالح أساسيين وأصحاب مصالح ثانويين أو مكملين. يعتبر أصحاب مصالح أساسيين من لديهم اهتمامات ترتبط بشكل مباشر بثروات المؤسسة وهم: المساهمون، المستثمرون، العاملون، الزبائن، الموردون والأفراد المقيمون في المجتمعات التي تعمل بها المؤسسة، أما أصحاب المصالح الثانويين فهم من يملكون تأثيراً غير مباشر على المؤسسة<sup>4</sup>. ومن الباحثين من يصنفهم حسب انتمائهم للمؤسسة إلى نوعين، النوع الأول هم الأطراف الداخلية ذات المصلحة، والذين يتكونون من حملة الأسهم، العاملون، المديرون وأعضاء مجلس الإدارة، أما النوع الثاني فهم الأطراف الخارجية ذات المصلحة، والذين يتكونون

<sup>1</sup>Yvon PESQUEUX, Salma DAMAK-AYADI. Op. Cit., p. 09.

<sup>2</sup>Isabelle ALLEMAND, Bénédicte BRULLEBAUT. **Développement durable: un état des lieux du secteur bancaire**, Cahiers du CEREN, Vol. 21, 2007, p. 36.

<sup>3</sup>سعد العنزي. مرجع سابق، ص. 03.

<sup>4</sup>المرجع السابق، ص. 08.

من: العملاء، الموردون، الحكومة، النقابات والاتحادات، المؤسسات المحلية والجمهور العام<sup>1</sup>. أما فريمان (FREEMAN) فقد أورد قائمة بأصحاب المصالح، تضمنت في الأصل المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين، المقرضين والمجتمع<sup>2</sup>.

وباعتبار أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي مراعاة الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في تسييرها، وفي نشاطاتها، وفي إدارة علاقاتها مع أصحاب المصالح، وذلك بهدف إشباع رغباتهم، وأن جوهر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هو أن تكون مسؤولة بشكل فعلي عن مدى تأثير أنشطتها على كل أصحاب المصالح وهم المساهمون، العمال، العملاء، الموردون، البيئة الطبيعية، المجتمع المحلي والمجتمع بصفة عامة<sup>3</sup>. تمارس المؤسسات مسؤوليتها الاجتماعية تجاه أصحاب المصالح بمستويات متنوعة، فمثلا فيما يتعلق بالعملاء، تمارس المؤسسة مسؤوليتها الاجتماعية عن طريق تزويدهم بالسلع والخدمات التي تلي حاجاتهم طوال الوقت وبشكل واسع، وتشمل المسؤولية الاجتماعية للعمال أو الموظفين تحقيق المؤسسة للمتطلبات الأساسية، وتأمين الحوافز المادية وغير المادية لهم، وبالنسبة للمجتمع المحلي، تبرز المسؤولية الاجتماعية من خلال الاهتمام بالمساهمات الخيرية ودعم البيئة المحلية، في حين تمارس المؤسسة مسؤوليتها الاجتماعية من خلال دفعها للضرائب؛ الأمر الذي من شأنه المساهمة في دعم القطاعات الحكومية المتعددة بما فيها القطاع الصحي، والتي تسهم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، أما ما يتعلق بالموردين، فمسؤولية المؤسسة تجاههم تكمن في كيفية تعاملها معهم من حيث الاهتمام بالمواعيد، وتوزيع أعمالها عليهم دون تفرقة وتحقيق حاجياتهم<sup>4</sup>.

### 3. أداء المؤسسة في ظل المسؤولية الاجتماعية

نتيجة للتحويل الذي حدث في التمثيل المالي للأداء، والذي أصبح نهجا أكثر شمولية، يشمل الأبعاد الاجتماعية والبيئية، وظهور جهات فاعلة أخرى سميت بأصحاب المصالح التي حددت فكرة الأداء، لم تعد استدامة المؤسسات واستمراريتها تعتمد فقط على الجانب المالي لأنشطتها، بل أيضا على الطريقة التي تنشط بها. ونتيجة لذلك، اتسعت مسؤولية المؤسسات، ولم تعد تقتصر فقط على المساهمين، بل تدمج مختلف الأطراف الآخرين ذات المصلحة (الجمعيات، المؤسسات غير الحكومية، النقابات العمالية، العملاء والموردون،... إلخ)، هؤلاء الفاعلين الجدد يتطلب أن يستمع لهم، وهذا الاستماع يصبح هدفا حيويا لأداء المؤسسات واستدامتها. وبالتالي فإن مفهوم المسؤولية

<sup>1</sup>ناصر جرادات، عزام أبو الحمام. مرجع سابق، ص. 36.

<sup>2</sup>R. Edward FREEMAN, David L. REED. **Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance**, California management review, Vol. 25, N° 3, 1983, p. 89.

<sup>3</sup>العايب عبد الرحمان. مرجع سابق، ص. 95.

<sup>4</sup>ناصر جرادات، عزام أبو الحمام. مرجع سابق، ص. 36-37.

الاجتماعية للشركات يعزز فكرة الأداء الشامل والمتعدد الأبعاد، وليس فقط الأداء الاقتصادي والمالي، مما يشكل طلبا نوعيا للإدارة المستدامة للمؤسسة التي تعيد تحديد معاييرها وقيمتها<sup>1</sup>. وفي هذا السياق ظهر مفهوم الأداء الشامل أو الأداء المستدام.

يعرف (2006 BARET) الأداء الشامل بأنه<sup>2</sup>: "تجميع كل من الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي". ويعرفه (2003 REYNAUD) باعتباره اجتماع للأداء المالي والأداء الاجتماعي والأداء المجتمعي. وهو مفهوم متعدد الأبعاد، هذا التصور للأداء هو الذي تدعمه نظرية أصحاب المصالح. والواقع أن مصطلح الأداء الشامل قد برز ليأخذ في الاعتبار استراتيجيات التنمية المستدامة الموضوعية من طرف المؤسسة، وكذلك المسؤوليات الاجتماعية والمجتمعية لمختلف أصحاب المصالح<sup>3</sup>. ويشير الأداء الشامل للمؤسسات إلى أنه مفهوم شامل يسعى لعرض تكامل الأداء في مقارنة تركيبية...، قد يدل هذا التكامل على ترابط بين الأبعاد الثلاثة مع نماذج سببية تربط بين عوامل مختلفة من أبعاد مختلفة<sup>4</sup>. وعليه يمكن تعريف الأداء الشامل بأنه تجميع لكل من الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. والشكل الموالي يوضح مكونات الأداء الشامل للمؤسسة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>Gérard HIRIGOYEN, Thierry POULAIN-REHM. **Les relations de causalité entre responsabilité sociétale des entreprises et performance financière: approche internationale**. Gestion 2000, Vol. 31, N° 1, 2014, p. 155.

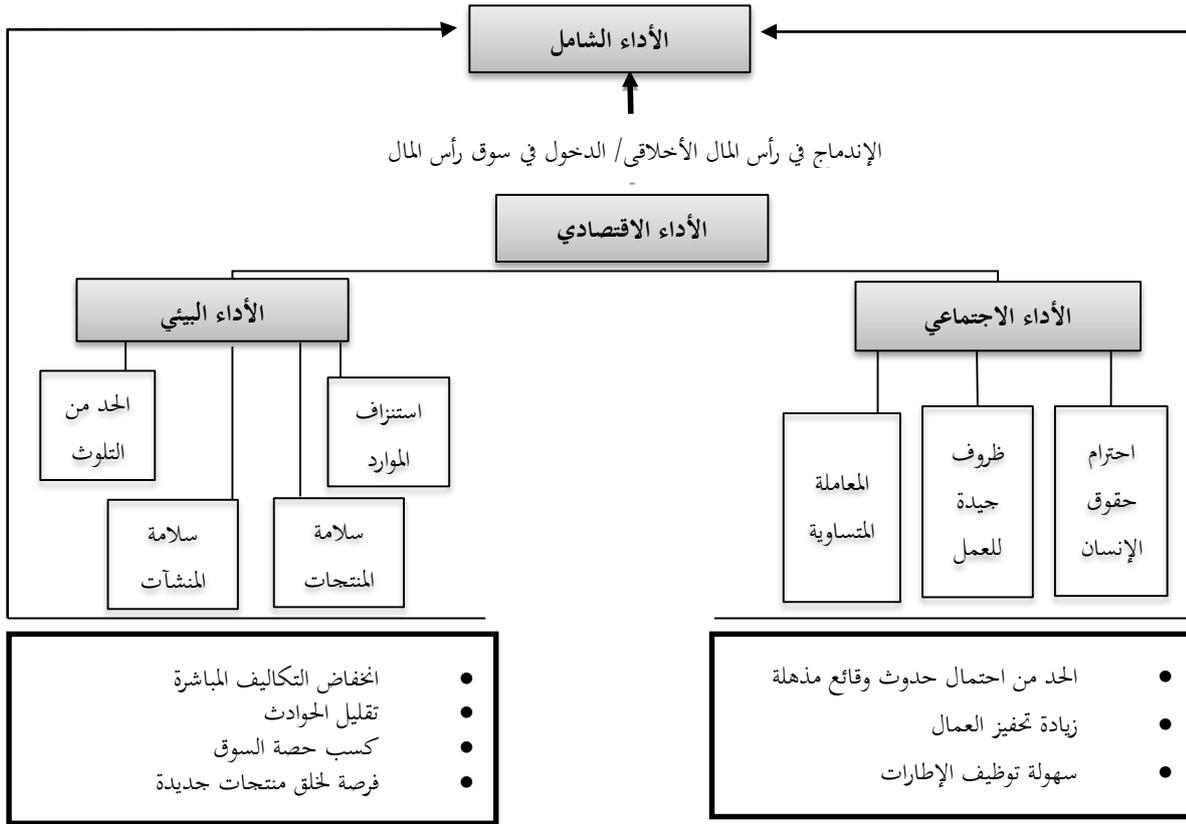
<sup>2</sup>Pierre BARET. Chapitre 6. **L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises: une méthode pour fonder un management socialement responsable?**. In : Responsabilité sociale de l'entreprise. De Boeck Supérieur, 2006. p. 137.

<sup>3</sup>Christophe MAUREL, Mouloud TENSAOUT. Op. Cit., p. 73.

<sup>4</sup>Michel CAPRON, Françoise QUAIREL. **Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale**, Revue de l'organisation responsable, Vol. 1, N° 1, 2006, p. 06.

<sup>5</sup>Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND. Op. Cit., p. 11.

شكل رقم 04: مكونات الأداء الشامل للمؤسسة



المصدر:

Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND. **Mesure de la performance globale des entreprises**. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, 2007, p. 11.

يظل مفهوم الأداء الشامل غامضاً جداً رغم مراعاة الأبعاد الثلاثة التي يشملها، وهي الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. حيث يمثل الأداء الشامل مساهمة المؤسسة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وهو جزء من سيطرة المسؤولية الاجتماعية للشركات، ما يعني تضاعف مناطق السيطرة والتوسع في محيطها، وهو ينطوي على التكامل والتوازن بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية<sup>1</sup>.

تشير هذه الرؤية الموسعة للأداء الجامعة بين الأبعاد الاجتماعية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية إلى مفهوم الأداء الشامل، الذي يهدف إلى تجاوز التعريف الجزئياً للأداء الاقتصادي والاجتماعي في المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق فوائد اجتماعية وبيئية.

<sup>1</sup>Morad MOUSLI. Op. Cit., p. 59.

### المبحث الثالث: نماذج ومؤشرات قياس الأداء

غالباً ما كان أداء المؤسسة يقاس من خلال ما حققته من نتائج مالية ومحاسبية، أين كان الهدف الأساسي للمؤسسة هو الربح، وأنّ المؤسسة التي تحقق أكبر ربح لديها أحسن أداء، إلا أن تطور البيئة التي تنشط فيها المؤسسة، أدى إلى البحث عن طرق وأدوات حديثة لقياس الأداء، تعكس أداء المؤسسة بصورة دقيقة.

#### المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء

منذ أكثر من قرن، كتب لورد كيلفين\* قائلاً: "عندما تستطيع قياس ما تتحدث عنه وتعبّر عنه في صورة أعداد وأرقام، فإن ذلك يعني أنك تعرف شيئاً عنه، ولكنك عندما تعجز عن قياسه أو التعبير عنه في صورة عددية، يكون معنى ذلك أن معرفتك به ضئيلة أو غير مرضية"<sup>1</sup>.

إن المنشورات الإدارية، وحتى بعض المصادر الخاصة لأدبيات قياس الأداء، مليئة بعدد من المصطلحات المختلفة (مثل مقاييس الأداء وعوامل النجاح الأساسية أو الحاسمة، ومؤشرات الأداء ومؤشرات الأداء الرئيسية، وما إلى ذلك) التي يتم استخدامها للتعبير عن فكرة مفهوم قياس الأداء. حيث يعتبر قياس الأداء ومقاييس الأداء ونظام قياس الأداء هي الأكثر شيوعاً<sup>2</sup>.

بالنسبة لـ: (LEBAS 1995) لا يوجد أداء إلا إذا أمكن قياسه، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقتصر هذا القياس على معرفة النتيجة، حتى يتم تقييم النتائج التي تم الحصول عليها، من خلال مقارنتها مع النتائج المرجوة أو النتائج القياسية<sup>3</sup>.

من الباحثين من يرى أنّ مفهوم الأداء وقياسه انتقل من مجرد قياسه بمؤشرات كمية كالإنتاجية والمردودية الاقتصادية، وزيادة الإنتاج والتحكم في التكاليف إلى الاستعانة بمعايير أخرى كالجودة، واحترام المواصفات بجميع أنواعها، واحترام الآجال، بحيث أن هذه المعايير تنطبق على الأبعاد الشاملة للمؤسسة<sup>4</sup>.

يعرف قياس الأداء على أنه عملية اكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المؤسسة، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المؤسسة في الماضي والمستقبل، بهدف تقييم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها

\* عالم فيزياء اسمه "وليام تومسون"، لُقّب مؤخرًا بـ: "السيد كيلفين"، صرح بهذا التعليق في إحدى المحاضرات التي ألقاها في معهد الهندسة المدنية سنة 1883، والذي يعتبر من أكثر الاستشهادات المقتبسة في مجالات القياس.

<sup>1</sup> برنارد مار. الإدارة الاستراتيجية لمستويات الأداء: تطوير عوامل تحسين القيم المعنوية وقياسها، ترجمة: خالد العامري، دار الفاروق للاستشارات الثقافية، القاهرة، مصر، 2009، ص. 106.

<sup>2</sup> Rolandas RUPŠYS, Vytautas BOGUSLAUSKAS. Op. Cit., p. 10.

<sup>3</sup> Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND, Op. Cit., p. 04.

<sup>4</sup> العايب عبد الرحمان. مرجع سابق، ص. 142.

المحددة في الوقت الحاضر، وهو طريقة منظمة لتقييم المدخلات والمخرجات والعمليات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية وغير الصناعية<sup>1</sup>. كما يعرف على أنه المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المؤسسة وتوثيقها، لاسيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا. وعادة ما تكون الجهة التي تقوم بإجراء عملية قياس الأداء هي الإدارة المسؤولة عن مفردات عناصر برامج المؤسسة<sup>2</sup>. ويفهم قياس الأداء كتقييم لاحق للنتائج المتحصل عليها<sup>3</sup>، حيث تسعى مقاييس الأداء إلى جمع المعلومات المتعلقة بالأداء الفعلي في مدة زمنية معينة، ومقارنتها بما هو مخطط لها<sup>4</sup>.

من أهم المميزات التي تتحقق للمؤسسات عندما تقوم بقياس الأداء ما يلي<sup>5</sup>:

- يساعد قياس الأداء في تحديد ما إذا كانت المؤسسة تحقق احتياجات العميل أو لا. هل نحن على علم بنوعية المنتجات والخدمات التي يحتاجها العميل؟
- يساعد قياس الأداء المؤسسة في فهم العمليات التي تقوم بها. فهو يؤكد ما تعرفه المؤسسة، ويوضح ما لا تعرفه. هل نحن نعرف المشكلات التي تواجه المؤسسة؟
- التأكد من أن القرارات التي يتم اتخاذها تكون على أساس الحقائق، وليس على العواطف أو الآراء الشخصية. هل قراراتنا تتخذ بناء على المستندات والوثائق أم على الحدس والتخمين والتحيز الشخصي؟
- توضيح أي الأماكن أو القطاعات في المؤسسة تحتاج إلى إجراء التحسين والتطوير. ما هي الأماكن التي تعمل بكفاءة في المؤسسة؟ وكيف نستطيع إجراء التحسين والتطوير في الأماكن التي تحتاج إلى ذلك؟
- يساهم قياس الأداء في التأكد من أن التحسين والتطوير الذي تم التخطيط للقيام به قد حدث بالفعل. هل لدينا صورة واضحة عن التحسينات التي تم تنفيذها في المؤسسة؟
- يساعد قياس الأداء في تحديد المشكلات التي تظهر في نتيجة التحيز الشخصي، والاعتماد على العاطفة. فلو تم القيام بالأعمال لفترات طويلة دون القيام بقياس الأداء لهذه الأعمال، على افتراض أنها تتم بشكل جيد، فربما تكون النتائج صحيحة أو غير صحيحة، ولكن بدون قياس الأداء، ليست هناك وسيلة تحدّد هل الأعمال التي يتم تنفيذها تتم بطريقة صحيحة أم لا؟

<sup>1</sup>عبد الرحيم محمد. قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والأهمية، ندوة قياس الأداء في المنظمات الحكومية-مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009، ص. 193.

<sup>2</sup>وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. مرجع سابق، ص. 69.

<sup>3</sup>Alain MARION et al, Op. Cit., p. 13.

<sup>4</sup>حسين صديق. تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد 01، جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص. 221.

<sup>5</sup>عبد الرحيم محمد. مرجع سابق، ص. 194-195.

- يوضح قياس الأداء مدى تلبية الموردين لمتطلبات المؤسسة. هل الموردون على علم بالمتطلبات التي تحقق أهداف المؤسسة؟

واجهت عمليات تطبيق قياس الأداء مجموعة من الصعوبات في التنفيذ، يمكن إيجاز أهمها في<sup>1</sup>:

- وجود فجوة بين القيم الموضوعية والقيم الفعلية؛

- تعدد وتعارض الأهداف والأولويات؛

- تداخل المشكلات؛

- صعوبة قياس أداء العناصر الملموسة.

تبريرا لصعوبة قياس الأداء، يقول أحد الباحثين: "الأداء مفهوم مجرد اجتماعيا، مكون في أذهان باحثي ومنظري التنظيمات"؛ مما جعل إسقاطه على واقع المؤسسات وتحويله إلى مفهوم ملموس أمرا صعبا، خاصة إذا تعلق الأمر بقياسه، ونشير هنا إلى أن قياس الأداء تعرض لنفس إشكالية قياس الإنتاجية من حيث قصره على الموارد البشرية فقط، أو تعميمه على باقي عوامل الإنتاج، الإشكالية التي نتجت أصلا عن مفهوم الأداء في حد ذاته، وذلك من حيث اعتبار مصطلح الأداء يشمل كامل المؤسسة، أو يخص مواردها البشرية فقط، فإن عملية تقييم الأداء لا تعدو إلا أن تكون قياسا لإنجازات عنصر العمل فقط دون باقي العناصر. وبالإضافة إلى هذه الإشكاليات، هناك من يطرح أيضا إشكالية المفاضلة بين التقييم النقدي والتقييم العيني، لأن الاعتماد على الأول وحده لا يسمح بالتعبير حقيقة عن تغيرات الأداء، خاصة الظواهر النوعية أو غير النوعية أو غير القابلة للتقييم النقدي، أما الاعتماد على الثاني فيطرح إشكالية عدم تجانس المدخلات والمخرجات فيما بينها، مما يجعل الجمع بينهما ككميات نوعية أمرا غير منطقي وغير ممكن، وفي الحقيقة لا يمكن اعتبار التقييمين بديلين عن بعضهما البعض، بل يكمل أحدهما الآخر<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: نماذج قياس الأداء

لتفادي صعوبات قياس الأداء، وللحصول على معظم فوائد قياس الأداء، توجد مداخل عديدة استخدمت في

مجال قياس الأداء، منها ما هو تقليدي وما هو حديث، وتتمثل أهم هذه المداخل في:

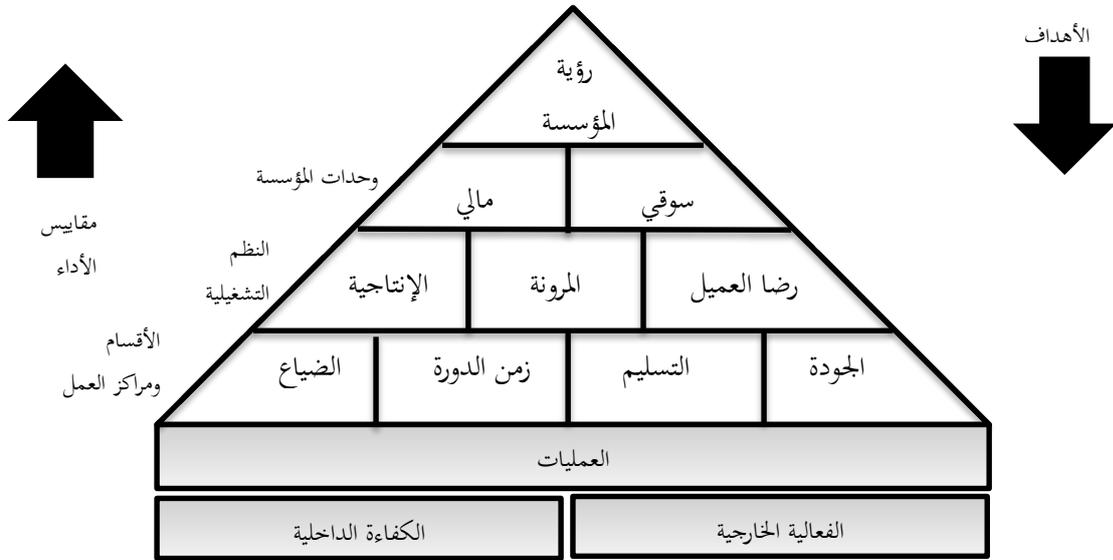
<sup>1</sup>رحاب محمد عبد الرحمان. أثر الإدارة بالقيم على الأداء المتوازن، نشر مشترك بين: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، والدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص. 161.

<sup>2</sup>عبد المليك مزهودة. مرجع سابق، ص. 98.

## 1. نموذج هرم الأداء

يعتمد على دمج المؤشرات الاستراتيجية والتشغيلية، وكذلك المؤشرات المالية وغير المالية في النموذج نفسه، بالنظر إلى الترابط بين هذين العنصرين. لهذا الغرض، تم تطوير الرؤية على مستوى الإدارة العليا، وبالتالي فهي في قمة الهرم؛ بالنسبة لمؤشرات المرونة فهي تستند أساساً إلى تحليل المؤشرات المالية الداخلية، وتلك الخاصة بالسوق، كما هو موضح في الهرم التالي<sup>1</sup>:

شكل رقم 05: هرم الأداء



المصدر:

Nicolas BERLAND. **Mesurer et piloter la performance**, Editions de la performance, Paris, 2004, p. 137.

تترجم أهداف المؤسسة من أعلى الهرم إلى أسفله، أما مقاييس الأداء، فتترجم من أسفل الهرم إلى الأعلى. وتستند عملية تحديد الأهداف على رؤية المؤسسة الاستراتيجية، ثم تترجم إلى أهداف تسويقية ومالية، ثم يتم بعد ذلك ترجمة الأهداف إلى مقاييس للمستوى التشغيلي كالإنتاجية، المرونة ورضا العميل، وذلك بالتركيز على أربعة أقسام ومراكز عمل وهي: الضياع، زمن الدورة، التسليم والجودة.

## 2. مصفوفة المحددات والنتائج

تتكون مصفوفة المحددات والنتائج من ستة مؤشرات أساسية، منها مؤشرين عبارة عن نتائج، أما الباقي فيمثل المحددات. يفصل الجدول الموالي هذه المؤشرات<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>Nicolas BERLAND. **Mesurer et piloter la performance**, Editions de la performance, Paris, 2004, p. 137.

<sup>2</sup>T. J. BRIGNALL et al. **Performance measurement in service businesses**, Management Accounting, Vol. 69, N° 10, 1991, p. 36.

جدول رقم 02: مصفوفة المحددات والنتائج

المؤشرات الفرعية	المؤشرات الأساسية	
حصة المؤسسة في السوق	التنافسية	النتائج
نمو المبيعات		
مقاييس رضا العملاء		
المردودية	الأداء المالي	
النسب المالية ونسب التسيير		
السيولة		
العائد على الاستثمار		
الثقة	جودة الخدمة	المحددات
الإصغاء وتحسين الحاجات		
المظهر		
الأمن		
الاتصال		
الجمالة		
إمكانية الوصول والسهولة	المرونة	
في حجم الإنتاج		
في وقت الإنتاج		
في القدرة على تغيير الخصائص	الموارد المستخدمة	
الإنتاجية		
الكفاءة	التطور	
أداء عمليات التطوير		
أداء التطوير على مستوى الأفراد		

المصدر:

T. J. BRIGNALL et al. **Performance measurement in service businesses**. Management Accounting, Vol. 69, N° 10, 1991, p. 36.

تشمل مؤشرات النتائج الأساسية كلا من مؤشرات الأداء المالي ومؤشرات التنافسية، أما مؤشرات المحددات الأساسية، فتشمل جودة الخدمة، المرونة، الموارد المستخدمة والتطور. تشترك هذه المصفوفة مع النموذج السابق لتقييم الأداء في مشكلة عدم وجود مؤشرات واضحة ودقيقة، لتبقى التفاصيل مرهونة بقدرة المؤسسة على ترجمة مقاييس عامة إلى أخرى أكثر دقة حسب الحاجة.

### 3. نموذج أصحاب المصالح

يعتمد هذا النموذج على نظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory)، بحيث يفترض أن لكل مؤسسة أهدافاً أساسية وأخرى ثانوية، تربط بينها علاقة المؤثر والمتأثر؛ فلا يمكن تحقيق الأهداف الأساسية إلا إذا تحققت الأهداف الثانوية. يوضح الجدول التالي نموذج أصحاب المصالح:

جدول رقم 03: نموذج أصحاب المصالح

أهداف الثانوية	الأهداف الأساسية	أصحاب المصالح
- نمو العائدات	- العائد على الاستثمارات	المساهمون
- نمو النفقات	- المساهمون	
- الإنتاجية		
- نسب السيولة		
- النسب المتعلقة بهيكل رأس المال		
- جميع الدراسات المتعلقة بالسوق والمنتجات	- إشباع حاجات العملاء وجودة الخدمات المقدمة	العملاء
- القيام بسر الآراء للمستخدمين	- التزام المستخدمين	المستخدمون
- مؤشرات الجودة التي يقدمها المستخدمون	- إنتاجية المستخدمين	
- المؤشرات المالية المتعلقة بالتكاليف حسب صنف الأجرور	- كفاءة المستخدمين	
- جميع الدراسات الخارجية	- الصورة العامة	المجتمع

المصدر:

Anthony A. ATKINSON et al. **A stakeholder approach to strategic performance measurement.** Sloan management review, Vol. 38, N° 3, 1997, p. 25.

4. نموذج الفعالية التنظيمية

في نهاية الدراسة التي أجراها (MORIN) سنة 1989، تم اختيار 46 من مؤشرا للأداء، استخدمت بعد ذلك لوصف أربعة عناصر للفعالية التنظيمية: يتعلق المكون الأول بالموظفين، ويشير إلى جودة الموارد البشرية، مع التركيز بشكل خاص على تطوير الموظف. يغطي المكون الثاني الكفاءة الفنية والاقتصادية للمؤسسة، خاصة في مجالات الربحية والإنتاجية. يمثل المكون الثالث استقرار المؤسسة ونموها، والتي تم تأمينها من خلال حماية الموارد المالية، ومن خلال جودة السلع والخدمات. وأخيراً، يصف المكون الرابع موقع المؤسسة في سوقها، بناءً على تقييم المجموعات الخارجية مثل المستثمرين والمستهلكين، أو بالمقارنة مع مواقف منافسيها<sup>1</sup>. يوضح الجدول التالي المكونات الأربعة لنموذج الفعالية التنظيمية:

<sup>1</sup>Estelle M MORIN. **Organizational effectiveness and the meaning of work.** In T C. Pauchant and associates (ED.) In Search of Meaning. Managing for the Health of our Organizations, our Communities, and the Natural World, 1995, p. 33.

جدول رقم 04: نموذج الفعالية التنظيمية

الكفاءة التقنية والاقتصادية	جودة الموارد البشرية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الاقتصاد في الموارد (معدل دوران المخزون، النسبة المئوية للحد من الخطأ، من الرفض والنفايات، مقارنة الربحية مع المنافسين)؛</li> <li>- الإنتاجية (مقارنة تكاليف الإنتاج مع تكاليف المنافسين والسنوات السابقة، مقارنة النفقات الفعلية مقابل التوقعات، نسبة حجم أو كمية الإنتاج إلى عدد ساعات العمل).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تعبئة الموظفين (معرفة الأهداف التنظيمية، معدل دوران العمال، المكافأة)؛</li> <li>- معنويات الموظفين (معدل دوران العمال، مناخ العمل)؛</li> <li>- إنتاجية الموظف (معرفة نتائج الإنتاج المتوقعة، السيطرة على جودة العمل، أداء الموظفين، معرفة الأهداف التنظيمية، المكافأة)؛</li> <li>- تطور الموظفين (تنقل الموظفين).</li> </ul>
استقرار ونمو المؤسسة	دعم المجموعات الخارجية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- جودة المنتجات (تحسين جودة المنتج، عدد العوائد، عدد الشكاوى من العملاء، آليات الكشف عن إشارات البيئة)؛</li> <li>- الأداء المالي (زيادة معدل الدوران السنوي والربحية بالمقارنة مع نتائج السنوات الماضية).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- رضا المساهمين (ربح السهم)</li> <li>- رضا العملاء (مراقبة الجودة، وقت التسليم، جودة خدمة العملاء، ولاء العملاء، عدد الشكاوى من العملاء)؛</li> <li>- القدرة التنافسية التنظيمية (مقارنة تكاليف الإنتاج مع تكاليف المنافسين، مقارنة الربحية مع منافسيها، القدرة التنافسية للمنتجات، وآليات الكشف عن الإشارات من البيئة).</li> </ul>

المصدر:

Estelle M MORIN. **Organizational effectiveness and the meaning of work**. In T C. Pauchant and associates (ED.) In Search of Meaning. Managing for the Health of our Organizations, our Communities, and the Natural World, 1995, p. 33.

5. نموذج قياس الأداء المتوازن

في بداية الثمانينيات من القرن العشرين، شهدت المقاييس المالية انتقاداً واسعاً، تفسيره أن الحصول على المعلومات المالية فقط يوجه طاقة المدراء إلى تحسين النتائج المالية قصيرة الأجل، حتى لو كان ذلك على حساب الأهداف الطويلة والمتوسطة الأجل للمؤسسة. فقد حدث تحول في الفترة الأخيرة في مقاييس الأداء، لكي تتضمن المعايير غير المالية، ومن هذه المقاييس مدخل قياس الأداء المتوازن<sup>1</sup>.

تم تطوير نموذج قياس الأداء المتوازن بهدف التعبير عن مهنة المؤسسة واستراتيجيتها من خلال تطبيق مجموعة شاملة من مؤشرات الأداء<sup>2</sup>. فقد تم تقديم قياس الأداء المتوازن لأول مرة كمفهوم لقياس الأداء المتوازن عن طريق

<sup>1</sup>عبد الرحيم محمد. مدخل قياس الأداء المتوازن المحاور والمميزات، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2008، ص. 520.

<sup>2</sup>Hugues POISSONNIER, Dominique DRILLON. **Le développement de la gestion durable des ressources humaines: un éclairage par les outils de pilotage des performances**, Vie & sciences de l'entreprise, N° 179-180, 2008, p. 30.

(NORTON و KAPLAN) سنة 1992، من خلال مقال تم نشره في مجلة (Harvard Business Review)<sup>1</sup>، وكان الهدف من تقديم هذا النموذج، هو التغلب على القصور الذي يواجه استخدام المقاييس المالية. فالمقاييس المالية تركز على النتائج، وتستخدم مؤشرات لاحقة، لكنها غير مرتبطة بمحركات الأداء التي تتعلق بمؤشرات خلق قيمة جديدة من خلال الاستثمار في العملاء والموردين والعاملين والتكنولوجيا والابتكار<sup>2</sup>. من السمات الأصلية التي تميز قياس الأداء المتوازن هو اقتراح، وبطريقة منظمة، مؤشرات غير مالية جنباً إلى جنب مع المؤشرات المالية التقليدية للأداء<sup>3</sup>.

يتضمن نموذج قياس الأداء المتوازن أربعة أبعاد رئيسية: البعد الأول "البعد المالي"، كيف ننظر إلى المساهمين؟ البعد الثاني "بعد العملاء"، كيف ينظر إلينا العملاء؟ البعد الثالث "بعد العمليات الداخلية"، ما الذي يجب أن نتفوق به؟ والبعد الرابع "بعد النمو والتعلم"، هل يمكن أن نتسمر في التحسين وخلق القيم؟<sup>4</sup> ويوضح الشكل التالي هذه الأبعاد:

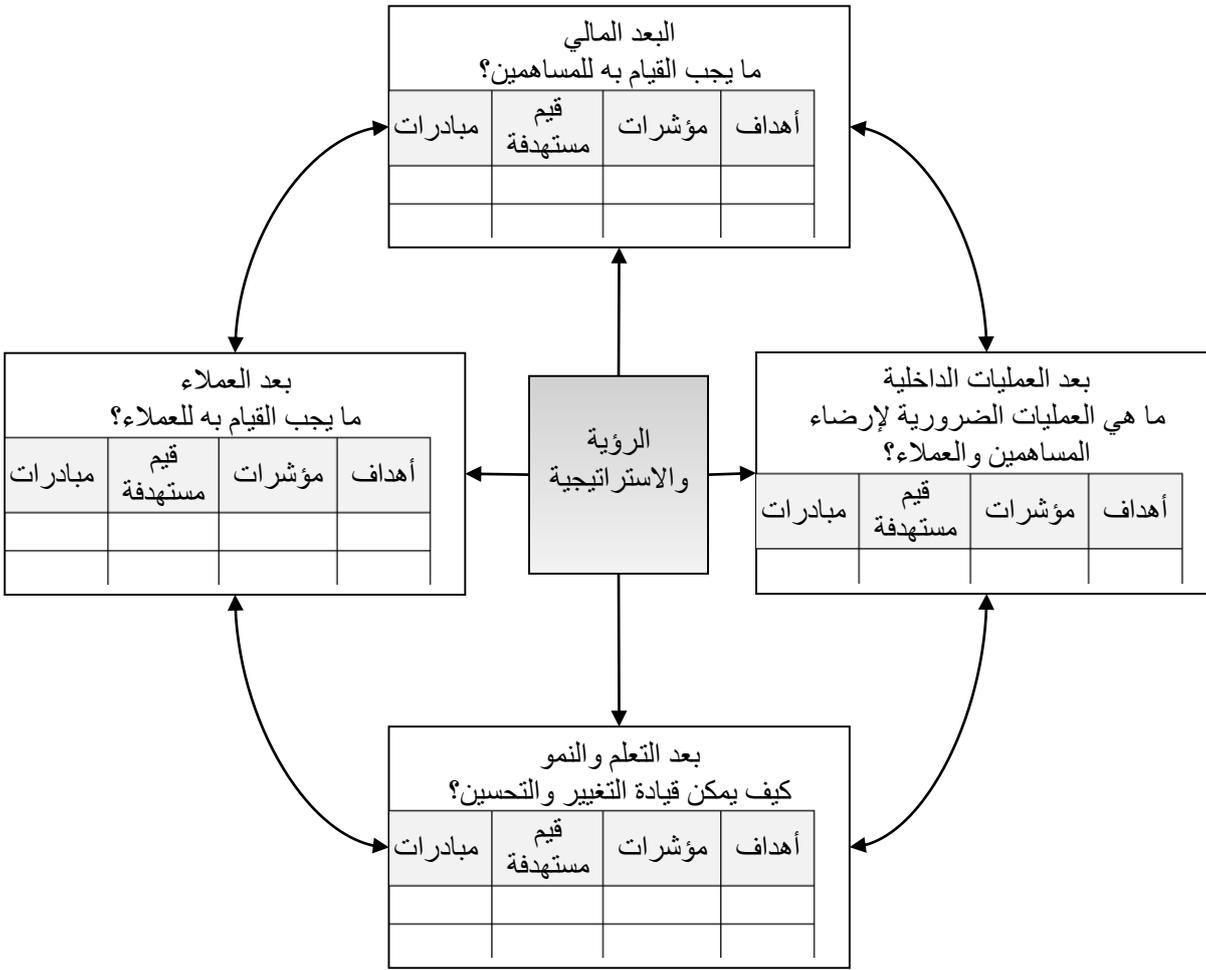
<sup>1</sup>Hélène LÖNING et al. **Contrôle de gestion: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles**. Edition Dunod, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 2013, p. 142.

<sup>2</sup>عبد الرحيم محمد. مرجع سابق، ص. 521.

<sup>3</sup>Hugues POISSONNIER, Dominique DRILLON. Op. Cit., p. 30.

<sup>4</sup>عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو. دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية: دراسة حالة مؤسسة نفطال-مقاطعة الوفود حاسي مسعود (2011-2015) -، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص.

شكل رقم 06: أبعاد نموذج قياس الأداء المتوازن



المصدر:

Hélène LÖNING et al. **Contrôle de gestion: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles**. Edition Dunod, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 2013, p. 145.

إن وجود مؤشرات تتعلق بكل من الأبعاد الأربعة لنموذج قياس الأداء المتوازن يضمن الجودة النهائية له، حيث يقترح النموذج تنظيم المؤشرات في أربع فئات<sup>1</sup>:

- مؤشرات الأداء المالي: تعكس ما يتوقعه المساهمون من المؤسسة، وهي تتوافق مع المؤشرات التقليدية لقياس الأداء، ولكن يوصي الباحثون باختيار يتفق مع بعض الخصائص الخاصة بالمؤسسة؛
- مؤشرات رضا العملاء: هي تتوافق مع وجهة نظر مختلفة، حيث أنها مسألة قياس الأداء للعملاء وليس للمساهمين. ومع ذلك، يرى كابلان ونورتون أن هناك علاقة سببية بين مؤشرات هذه الفئة، وتلك الموجودة في الفئة المالية، مع اعتبار رضا العملاء عاملاً محددًا للأداء المالي؛

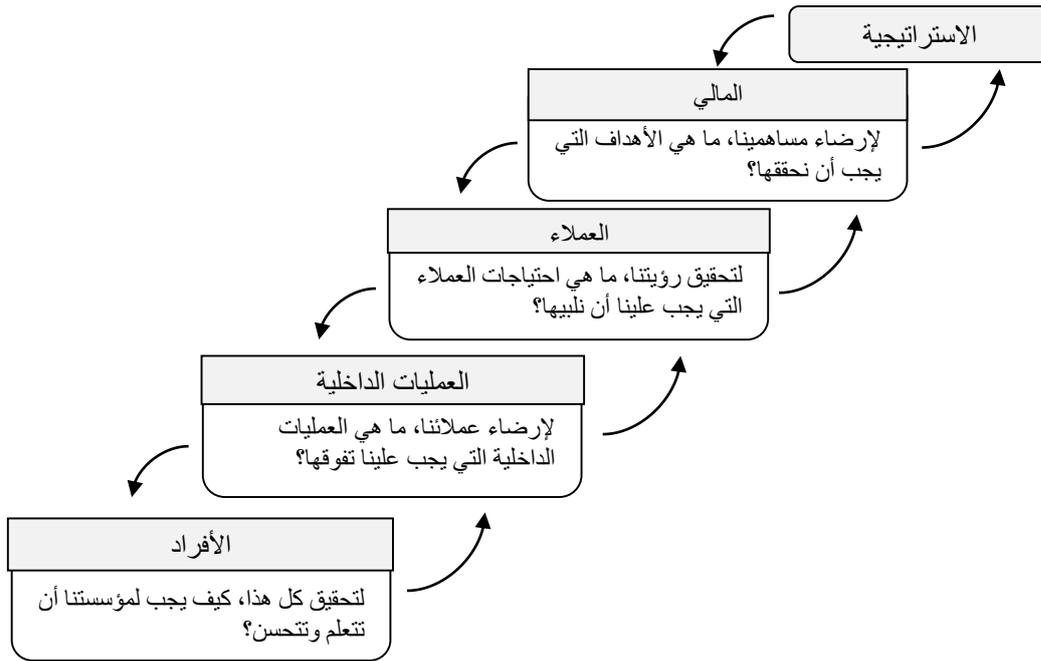
<sup>1</sup>Françoise GIRAUD et al. **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, Eddition Gualino, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2004, p. 100.

- المؤشرات المرتبطة بالعمليات الداخلية التي تسمح للمؤسسة بإدارة جودة عملياتها الرئيسية: تعطي أهمية خاصة لعمليات الإنتاج والابتكار وما بعد البيع. هذه الفئة هي نفسها تعتبر محددًا لرضا العملاء؛
- وأخيرا، مؤشرات التعلم: التي تتعلق بكفاءة وتحفيز الموظفين، وأداء نظم المعلومات، وهي تشكل الأساس لجميع الفئات الأخرى.

تخلق بطاقة الأداء المتوازن تسلسلا هرميا بين الأبعاد الأربعة، وهو ما يطلق عليه بالعلاقة السببية، حيث تتبع الأبعاد الثلاثة الأخرى للبعد المالي. وتبقى الأهداف المالية هي الهدف النهائي الذي يجب قياسه في الأخير، أما رأس مال العملاء، العمليات والتطور التنظيمي، ما هي إلا وسائل لتحقيق الأهداف المالية. كما يسمح تناسب الأبعاد الأربعة في تسلسل هرمي للكفاءات البشرية، بالتطور التنظيمي وتحسين العمليات، والتي لها دور مساهم في رضا العملاء، وتلبي في النهاية الأهداف المالية للمؤسسة.

يوضح الشكل التالي الأبعاد الأربعة لنموذج قياس الأداء المتوازن وعلاقتها<sup>1</sup>:

شكل رقم 07: الأبعاد الأربعة لنموذج قياس الأداء المتوازن وعلاقتها السببية



المصدر:

Hélène LÖNING et al. **Contrôle de gestion: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles**. Edition Dunod, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 2013, p. 146.

<sup>1</sup>Hélène LÖNING et al. Op. Cit., p. 145.

يتمثل دور بطاقة الأداء المتوازن في تحذير القادة أو المدراء من الخيارات والقرارات غير المثلى التي يمكنهم اتخاذها إذا لم يأخذوا في الاعتبار جميع الظروف التشغيلية والمالية للأداء<sup>1</sup>. كما تعتبر فوائد بطاقة الأداء المتوازن تنظيمية، لأنها تسمح بالحوار الهرمي المكثف، فهي أداة اتصال نظراً<sup>2</sup>:

- الوضوح والتوافق في الآراء بشأن الاستراتيجية؛
- التقارب بين الأهداف الفردية والتنظيمية؛
- ربط الأهداف الاستراتيجية بالأهداف طويلة الأجل والميزانيات؛
- تحديد وتقارب المبادرات الاستراتيجية؛
- الحصول على رجوع المعلومات لتنظيم التعلم الاستراتيجي.
- تسمح بالإبلاغ الجيد للاستراتيجية لفرق العمل والموظفين؛
- تسمح بترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف وتدبير للفرق العمل والموظفين؛
- تسمح بخلق روابط بين الأداء والأجور.

#### 6. نموذج قياس الأداء المستدام

إن المتطلبات التنظيمية الجديدة التي تعبر عنها المؤسسات من حيث التنمية المستدامة أو المسؤولية الاجتماعية، وكذلك التغيرات في توقعات العملاء والمساهمين المسؤولين اجتماعياً، تفترض أكثر من التغيرات التي أحدثتها بطاقة الأداء المتوازن. وفي الآونة الأخيرة، ظهرت أدوات جديدة لإدارة الأداء<sup>3</sup>. فبالإضافة إلى وجود صعوبات في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، أهمها وجود التعقيد في النظام والمدة الزمنية التي يتطلبها لتطويرها، فقد لاقى هذا النموذج انتقادات شديدة، منها تجاهله للبعدين الاجتماعي والبيئي في قياس الأداء. ونتيجة لذلك تم البدء في إدخال تعديلات على هذا النموذج سنة 2001، حيث أنه بالإضافة إلى الأبعاد الأربعة التي اقترحها (KAPLAN وNORTON)، تم إدماج بعد خامس هو البعد المجتمعي، وأصبح النموذج يسمى ببساطة الأداء المتوازن المستدام (Sustainability Balanced Score Card) SBSC<sup>4</sup>.

#### المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء

خلال التسعينيات من القرن الماضي، سعت المؤسسات إلى تحسين قياس أدائها، وذلك إما باستخدام أدوات جديدة لقياس الأداء المالي، أو عن طريق توسيع نطاق الأداء إلى مقاييس غير مالية.

<sup>1</sup>Hugues POISSONNIER, Dominique DRILLON. Op. Cit., p. 30.

<sup>2</sup>Nicolas BERLAND. Op. Cit., pp. 132-133.

<sup>3</sup>Hugues POISSONNIER, Dominique DRILLON. Op. Cit., p. 30.

<sup>4</sup>العايب عبد الرحمان. مرجع سابق، ص. 197.

تاريخيا، وعلى الأقل في الولايات المتحدة، تم قياس الأداء منذ فترة طويلة من خلال المؤشرات المالية (العائد على الاستثمار، رقم الأعمال، الأرباح... إلخ)، والهدف من ذلك هو إعطاء صورة للمؤسسة التي تعكس ثروة المساهمين. وبالتالي تعتبر البيانات المالية والمحاسبية مؤشرا رئيسيا لأداء السوق. لكن هذه المؤشرات التقليدية كانت موضوع العديد من الانتقادات التي أدت إلى اقتراح مزدوج للتحسين<sup>1</sup>:

- تحديد المؤشرات المالية الأكثر تمثيلا لقيمة المؤسسة (القيمة الاقتصادية المضافة، التدفقات النقدية والعائد على الاستثمار...);

- استخدام المؤشرات غير المالية كمؤشرات على الأداء غير الملموس.

يعتبر مؤشر الأداء أداة قياس تسمح بتقييم حالة، عملية، أو نظام... إلخ، وهو بيان كمي يقيس فعالية و/أو كفاءة عملية أو نظام مقارنة مع معيار أو هدف محدد في إطار استراتيجية المؤسسة. ويمكن أن تكون للمؤشرات وظيفة مزدوجة، لأنها تستخدم إما لتقييم الأهداف التي تحققت بالفعل، أو لتحديد الأهداف التي يجب التوصل إليها في المستقبل<sup>2</sup>.

إن اختيار المؤشرات المناسبة مهم جدا، لأنه عندما لا يمكننا القياس، لا يمكننا أن نحسن، وبالتالي يجب أن تستوفي مؤشرات الأداء الخصائص التالية<sup>3</sup>:

- ذات الصلة: يجب أن يلبى أهداف القياس، وينبغي أن تكون المعلومات التي يقدمها مفيدة في قياس أداء النظام؛

- دقيقة: يجب أن تكون المعلومات المنبثقة من المؤشر واضحة ولا لبس فيها؛

- يمكن الوصول إليها: متاحة ومتوفرة في وقت الحاجة، وسهلة المعالجة والتعامل معها؛

- التواصل: يجب أن يكون تفسيرها مفهوما من طرف مختلف أصحاب المصلحة، وإلا فإن القرارات المتخذة قد تكون متحيزة.

لقد بحث العديد من الباحثين مسألة مؤشرات الأداء، واتفقوا على أن استخدام مقياس أداء واحد لتقييم نظام أو منتج أو عملية أو خدمة غير كاف. كما يجب أن يكون للمؤشر الجيد عدد من الصفات والخصائص أهمها<sup>4</sup>:

- الموضوعية: بمعنى عدم الاعتماد على تفسير المدير أو أداة القياس، حيث تعتمد بعض المؤشرات بطبيعتها على أداة القياس؛

<sup>1</sup>Nicolas BERLAND. Op. Cit., pp. 119-120.

<sup>2</sup>Rajat BHAGWAT, Milind Kumar SHARMA. **Performance measurement of supply chain management: A balanced scorecard approach**, Computers & Industrial Engineering, Vol. 53, N° 1, 2007, pp. 43-62.

<sup>3</sup>Sakina BRAHIM-DJELLOUL. **Impact de l'utilisation de la technologie RFID sur la performance d'une Supply Chain intégrant le transport**, Thèse de doctorat, Ecole Centrale Paris, Paris, 2014, p. 40.

<sup>4</sup>Nicolas BERLAND. Op. Cit., p. 131.

- قابليتها للقياس الكمي: فأى حكم بشأن حالة يفترض مسبقاً قياسها مطلقاً أو نسبياً، وحتى الحالات النوعية جداً بطبيعتها مثل الموارد البشرية يمكن قياسها؛
- الثبات: يجب أن يعطي المؤشر دائماً نفس الإجابة عندما تكون الحالات المقاسة متطابقة تماماً. هذه النوعية غالباً ما تعتمد على دقة تعريف العناصر المكونة للمؤشر (ما هو "الغياب"، ما هو "العيب"؟)، وصرامة إجراءات حجز المعلومات ومعالجتها؛
- البساطة وسهولة فهمها: من الضروري أن تكون طريقة حساب المؤشر مفهومة ومقبولة لدى من يستعمل المؤشر لقياس إجراء معين. إن الغموض في حساب أو التعقيد الكبير يمكن أن يجعلها غير فعالة؛
- الحساسية أو سرعة التأثير: يجب أن يكون المؤشر متفاعلاً مع الظاهرة التي يفترض قياسها.

### 1. المؤشرات المالية

إن استخدام النسب والمؤشرات المالية لأغراض قياس أداء المؤسسات وتقييمه قد أصبح من الأمور واسعة الانتشار، إلى درجة يمكن معها القول بأنه قد لا يتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات ومراكزها المالية بدون استخدام النسب المالية بصورة أو بأخرى. وتعد النسب والمؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل المالي شيوعاً واستخداماً في قياس الوضع المالي للمؤسسة وتقييمه خلال فترة زمنية معينة، من خلال إجراء مقارنات بين النسب والمؤشرات المالية للمؤسسة والنسب والمؤشرات المالية لمؤسسات مماثلة، كما تمكن النسب والمؤشرات المالية من مقارنة أداء المؤسسة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة، بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء لديها<sup>1</sup>.

يمكن تقسيم النسب والمؤشرات المالية إلى ستة أنواع هي:

- نسب السيولة: تهدف إلى تقييم القدرة المالية للمؤسسة على المدى القصير، وذلك من خلال قياس قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها القصيرة الأجل عند استحقاقها، من خلال تدفقاتها النقدية العادية الناتجة عن المبيعات وتحصيل الذمم بالدرجة الأولى. تحسب من خلال المقارنة بين مجموع موجوداتها قصيرة الأجل ومجموع التزاماتها قصيرة الأجل<sup>2</sup>.
- نسب النشاط (نسب معدل الدوران): تستعمل لقياس سرعة تحول بعض الحسابات في المؤسسة إلى مبيعات أو نقد، وتعتبر مكملة لنسب السيولة، من حيث أنها تقيس سيولة المؤسسة وكفاءتها في إدارة ذممها المدينة وإدارة مخزونها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي. مرجع سابق، ص. 178.

<sup>2</sup> مفلح عقل. مقدمة في الإدارة المالية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2009، ص. 211.

<sup>3</sup> فايز سليم حداد. الإدارة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2008، ص. 69.

- نسب الرافعة المالية: تشير إلى استخدام أموال الديون من قبل المنظمة<sup>1</sup>.
- نسب الربحية: تقيس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في تحقيق الربح على المبيعات وعلى الأصول وعلى حقوق المالكين<sup>2</sup>.

- نسب التقييم: تشير إلى كيفية تقييم أسهم المؤسسة في سوق المال<sup>3</sup>.
- نسب النمو: هي المؤشرات التي تقيس مدى نمو المؤسسة في إطار نمو الاقتصاد الوطني متمثلاً بنمو الدخل القومي، أو نمو القطاع الذي تعمل فيه المؤسسات، ومن هذه المؤشرات نمو المبيعات، نمو الدخل الصافي، القيمة المضافة<sup>4</sup>.

## 2. المؤشرات النوعية (غير المالية)

بما أن المؤشرات المالية عرضة للكثير من الانتقادات، اقترح عدد كبير من الكتاب استبدالها أو استكمالها بمؤشرات غير مالية، تعتبر أكثر انسجاماً مع واقع المنافسة الحالية. تم إحياء الانعكاسات حول مكانة المؤشرات غير المالية، خاصة مع ظهور بطاقة الأداء المتوازن (BSC). يعتبر الانتقال من الأداء المالي إلى الأداء غير المالي تطوراً من أداء مقياس للمساهمين إلى أداء مقياس لأصحاب المصلحة. وتفسر ثلاث مجموعات من الأسباب ارتفاع وتزايد المؤشرات غير المالية<sup>5</sup>:

- حدود المؤشرات المحاسبية والمالية:
  - أنها تاريخية جداً، وتحفز على إدارة متطابقة؛
  - أنها لا تسمح بفهم الأداء المستقبلي بشكل صحيح؛
  - أنها تكافئ السلوك على المدى القصير؛
  - فهي ليست قابلة للتنفيذ، لأنه لا توفر معلومات عن أسباب الظواهر؛
  - أنها لا تبليغ عن التغييرات الجوهرية الرئيسية؛
  - أنها مجمعة جداً لمساعدة المديرين؛
  - أنها تعكس الوظائف أكثر من العمليات؛
  - أنها لا تسمح بتقييم العناصر المعنوية (غير الملموسة).

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي. مرجع سابق، ص. 179.

<sup>2</sup> مفلح عقل. مرجع سابق، ص. 230.

<sup>3</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي. مرجع سابق، ص. 182.

<sup>4</sup> المرجع نفسه.

<sup>5</sup>Nicolas BERLAND. Op. Cit., p. 122.

- الضغط التنافسي: نظرا لزيادة حالة عدم التأكد وعدم الاستقرار في البيئة، كما أن عروض المؤسسات أصبحت معقدة ومتطورة بشكل متزايد، وبالتالي الحاجة إلى توسيع نطاق قياس الأداء.
  - تطوير أنظمة المنافسة: إدارة الجودة الشاملة (TQM)\*، إدارة علاقات العملاء (CRM)\*\*، إدارة سلسلة التوريد (SCM)\*\*\*، كلها أنظمة أدت إلى مقاييس الأداء المتنافسة للنظام المحاسبي.
- إن المؤشرات المالية والمحاسبية هي مؤشرات نتائج (مؤشرات متخلفة)، في حين يمكن اعتبار المؤشرات غير المالية مؤشرات رائدة، والتي وجدت مكانا للتعبير عن نفسها في السنوات الأخيرة من خلال بطاقة الأداء المتوازن.

\*TQM: Total quality management.

\*\*CRM: Customer relationship management.

\*\*\*SCM: Supply chain management.

## خلاصة الفصل

يتضح من خلال دراسة هذا الفصل أنّ الأداء مفهوم غامض من جهة، وواسع من جهة أخرى، يختلف مدلوله باختلاف الجهة التي تستخدمه، تم تناوله منذ القدم، إذ يعتبر الأداء من المفاهيم التي نالت النصيب الأوفر من الاهتمام والتحليل في بحوث ودراسات التسيير، فقد جاء مفهوم الأداء لتحديد الجوانب والعلاقات المعبرة عن وجهات النظر التي تختلف حسب المدارس والنظريات السائدة في كل مرحلة من المراحل التاريخية لتطور الفكر التنظيمي. كذلك نجد تصنيفات عديدة للأداء وفقا لعدة معايير: الأداء الداخلي (الكفاءة) والأداء الخارجي (الفعالية) وفقا لمعيار المصدر، أداء قصير، أداء متوسط وأداء طويل الأجل وفقا لمعيار الزمن، أداء كلي وأداء جزئي وفقا لمعيار الشمولية، أداء كل من الوظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق ووظيفة الموارد البشرية... وفقا للمعيار الوظيفي، وأخيرا أداء صناعي وأداء خدمي، وذلك وفقا لطبيعة المؤسسة.

اتضح أيضا وجود نهج تقليدي ونهج حديث، ينعكس في تطور النظرة للأداء من الأداء المالي والعملياني إلى الفعالية التنظيمية، وصولا للأداء الشامل، حيث يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات، يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، والذي تطور بعد ذلك في المؤسسات، فبدلا من التركيز على الجوانب المالية فقط، أصبح هذا المفهوم يشمل الأداء التشغيلي أو العملياني أيضا، والذي يمثل الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات، فبالإضافة إلى المحاور المالية، يجري الاعتماد على محاور تشغيلية في الأداء كالحصة السوقية، تقديم منتجات جديدة، جودة المنتج/الخدمة المقدمة، فعالية العملية التسويقية، الإنتاجية وغيرها من المحاور التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة، ثم نجد الفعالية التنظيمية كمفهوم أوسع وأشمل للأداء الذي يدخل في طياته كل من الأداء المالي والعملياني. ثم تم توسيع نطاق الأداء ليأخذ في الاعتبار "المسؤولية الاجتماعية" أو "المسؤولية المجتمعية" للمؤسسة تجاه أصحاب المصالح. وبالتالي أصبح نهجا أكثر شمولية، يشمل الأبعاد الاجتماعية والبيئية. ونتيجة لذلك، اتسعت مسؤولية المؤسسات ولم تعد تقتصر فقط على المساهمين، بل تدمج مختلف الأطراف ذات المصلحة الآخرين الذين يتطلب أن يستمع لهم، وهذا الاستماع يصبح هدفا حيويا لأداء واستدامة المؤسسات.

بعد ما تم الإمام بكافة جوانب الأداء في المؤسسة الذي تسعى دائما لتحسينه من خلال عدة مداخل، والتي من أهمها التدقيق الداخلي المندمج، سيتم من خلال الفصل الثاني الإمام أيضا بكافة جوانب التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي المندمج بشكل خاص، حتى يتسنى لنا في الفصل الثالث دراسة كيفية مساهمته في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية.





الفصل الثاني: مراجعة أدبية  
للتدقيق الداخلي المندمج

## تمهيد

أصبح التدقيق الداخلي عنصراً مهماً جداً في المؤسسة، فقد أدت عمولة الاقتصاد، والأزمات التي شهدتها السنوات الأخيرة إلى اعتبار التدقيق الداخلي كوظيفة استراتيجية داخل المؤسسة.

كما عرفت وظيفة التدقيق الداخلي تغيرات وتطورات كبيرة خلال القرن الماضي، حيث تطور الهدف الرئيسي لها من الكشف عن الغش إلى المساعدة في اتخاذ القرارات انطلاقاً من تقييم المخاطر، كما تطور مفهوم التدقيق الداخلي من المطابقة والانتظامية، إلى تدقيق الاقتصاد، الفعالية والفاعلية، ثم إلى التدقيق المندمج.

لتسليط الضوء على هذه المفاهيم، تم تقسيم الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث:

يتناول المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي من خلال التطرق إلى التطور التاريخي للتدقيق الداخلي، التعريف الحديث للتدقيق الداخلي، أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه وأهم النظريات المفسرة لإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة؛

يخصص المبحث الثاني لدراسة إطار ممارسة نشاط التدقيق الداخلي من خلال التطرق إلى رسالة التدقيق

الداخلي، مبادئ ومعايير ممارسته، وكذلك مدونة أخلاقيات ممارسة نشاط التدقيق الداخلي؛

أما المبحث الثالث فنتعرض من خلاله لماهية التدقيق الداخلي المندمج، نطاقه ومستويات اندماجه.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

لقد عرف التدقيق الداخلي عدة تطورات مسّت كلا من مفهومه، أهدافه، أنواعه، كما ساهمت العديد من النظريات في تفسير إنشاء أقسام التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، وقد تم استعراض ذلك من خلال هذا المبحث.

## المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي ليس بالمفهوم الجديد، فقد عُرف منذ فترة زمنية طويلة، ومر بمراحل تطور عديدة، بعد أن كان رقابة مالية مستمرة، هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء.

### 1. التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

يرجع أصل كلمة تدقيق للكلمة اللاتينية (Audire) وتعني الاستماع (Écouter)<sup>1</sup>، وأيضا الفعل (To audit) يحمل معنى خاصا بالتأكد، الرقابة والفحص<sup>2</sup>.

إن المتتبع لتاريخ تطور التدقيق، يلاحظ تعدد وتنوع أشكال ومجالات التدقيق، فقد انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وضاق نطاقه في العمليات المالية، ليصبح أعم وأوسع، لإجراء وسائل إيصال النتائج<sup>3</sup>. إلا أن بداية الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ترجع إلى ارتباطها لحد كبير بأزمة الكساد التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929، أين كانت المؤسسات الأمريكية الكبرى خلال هذه الفترة، تستعين بخدمات مكاتب التدقيق الخارجي، حيث كانت هذه المكاتب تقوم بعدة أعمال روتينية، الجرد بجميع أنواعه، تحليل الحسابات...، ولتخفيف عبء هذه الأخيرة، اقترحت هذه المؤسسات على موظفيها القيام ببعض هذه الأعمال، حيث وافقت مكاتب التدقيق الخارجي على ذلك، لكن تحت إشرافها<sup>4</sup>. فمن الأحداث الرئيسية الأولى في التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، هو إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)\* سنة 1887.

<sup>1</sup>Elisabeth BERTIN. **Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international**, Edition d'Organisation, Paris, France, 2007, p. 17.

<sup>2</sup>Alain MIKOL. **Forme d'audit : L'audit interne «encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, Edition Economica, Paris, 2000, p. 733.

<sup>3</sup>خلف عبد الله الوردات. **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق: وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص. 30.**

<sup>4</sup>Jacques RENARD. **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2010, pp. 35-36.

\*AICPA: American Institute of Certified Public Accountants.

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: تأسس سنة 1887، وهو منظمة وطنية مهنية للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية.

حوالي سنة 1900 كان التدقيق الداخلي يقتصر على أداء بعض العمليات المحاسبية كخدمة لإدارة المحاسبة<sup>1</sup>. ثم تطورت مهنة التدقيق الداخلي بشكل كبير، حيث اكتسب المدققون الداخليون اعترافاً كبيراً لوظيفتهم، ونتيجة لذلك، تم إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA)\* في 17 نوفمبر 1941 بنيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، الذي يهدف إلى توفير مدققين داخليين مع فرصة لمشاركة مصالحهم واهتماماتهم المشتركة<sup>2</sup>. وقد بدأ الاهتمام بالكتابة عن التدقيق الداخلي عالمياً سنة 1944، عندما صدر أول عدد من مجلة المدقق الداخلي، التي أصدرها معهد المدققين الداخليين<sup>3</sup>.

لعب التدقيق الداخلي في السنوات الأولى بعد تأسيس المعهد الدولي للتدقيق الداخلي دوراً بسيطاً داخل المؤسسة، حيث اقتصر على الجوانب المحاسبية والمالية فقط، وفي الغالب كان يقدم مساعدات للمدققين الخارجيين، شملت فحص القوائم المالية، أو إجراء أعمال متعلقة بالمحاسبة مثل: المقاربات البنكية.

خلال سنوات الأربعينيات، انتقل مدخل التدقيق الداخلي إلى تقديم ضمانات حول نظم الرقابة المحاسبية الداخلية، على أساس أن ضمان التدقيق الداخلي عن طريق الأداء لم يعد ممكناً عندما أصبحت العمليات أكثر تعقيداً، وأصبح حجم المعاملات أكبر من ذلك بكثير. وكان هذا التداخل مع هذا التحول والانتقال بمثابة تغيير في التدقيق الداخلي، والذي يسمح بتوفير ضمان حول جميع العمليات التشغيلية، وليس العمليات المحاسبية فقط<sup>4</sup>. حيث قامت لجنة البحوث لمعهد المدققين الداخليين سنة 1947 بتحضير بيان المسؤوليات للمدققين الداخليين، هدفة الإعداد لمجموعة الإرشادات التي تعرّف الدور السليم والمسؤوليات للمدققين الداخليين<sup>5</sup>. وأشار البيان إلى أن التدقيق الداخلي يتناول المسائل المحاسبية والمالية، غير أن بيان مسؤوليات المدقق الداخلي الذي أصدر بعد عقد من الزمن، قد وسّع نطاق مهام التدقيق الداخلي التي شملت في ذلك الوقت<sup>6</sup>:

- مراجعة وتقييم مدى ملاءمة وتطبيق الضوابط المحاسبية والمالية والتشغيلية؛
- التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات المتبعة؛

<sup>1</sup>Andrew D. CHAMBERS, Marjan ODAR. A new vision for internal audit, Managerial Auditing Journal, Vol. 30, N° 01, 2015, p. 35.

\*IIA: The Institute of Internal Auditors.

<sup>2</sup>داوود يوسف صبح. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، 2010، ص ص. 43-44.

<sup>3</sup>عبد القادر الذنبيات، توفيق حسن عبد الجليل. دراسة تحليلية لآراء مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن حول التدقيق التشغيلي: الواقع والطموح، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 44، العدد 01، جامعة الأردن، عمان، الأردن، 2006، ص. 96.

<sup>4</sup>Andrew D. CHAMBERS, Marjan ODAR. Op. Cit., p. 35.

<sup>5</sup>داوود يوسف صبح. مرجع سابق، ص ص. 44-45.

<sup>6</sup>Romas STAČIOKAS, Rolandas RUPŠYS. Application of Internal Audit in Enterprise Risk Management, Economics of engineering decisions, Vol. 42, N° 02, 2005, p. 21.

- التأكد من مدى محاسبة أصول المؤسسة وحمايتها من الخسائر بكافة أنواعها؛
  - التأكد من موثوقية البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات التي يتم تطويرها داخل المؤسسة؛
  - تقييم جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المسندة إليه.
- في عام 1963، عرف التدقيق الداخلي تطورا آخر يتعلق بأهدافه، فقد أظهرت الدراسة التي أجراها مجلس المؤتمر الصناعي الوطني حول برنامج التدقيق الداخلي خمسة أهداف أساسية للتدقيق الداخلي هي<sup>1</sup>:
- تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية؛
  - التحقق من مدى مطابقة السياسات والإجراءات التنظيمية؛
  - التحقق من وجود الأصول، والتأكد من أن الضمانات المناسبة للحفاظ على الأصول قد تم اتخاذها من أجل منع أو اكتشاف الغش؛
  - التأكد من موثوقية النظام المحاسبي والتقارير؛
  - تقديم النتائج للإدارة واقتراح الإجراءات التصحيحية إن لزم الأمر.
- وفي عام 1978، وافق المعهد على معايير للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وقد انتقل التدقيق الداخلي في تلك الفترة خطوة بخطوة نحو مستويات أعلى من الإدارة، وكان هذا التحول مرتبطا بالجهود المبذولة لتنفيذ الضمانات المكتسبة من المدققين الداخليين<sup>2</sup>.
- وفي سنوات الثمانينيات، شهد التدقيق الداخلي تطوير مدخل جديد قائم على المخاطر، وذلك على أساس أن موارد التدقيق الداخلي محدودة، وأن العمليات التجارية أكثر تعقيدا وخطورة من أي وقت مضى، ومن المهم التركيز على تقديم ضمان موثوق وموضوعي حول العمليات التي تخفف من المخاطر الرئيسية للمؤسسة<sup>3</sup>.
- في العصر الحالي، أصبح التدقيق الداخلي إحدى المهن الأسرع نموا في النصف الثاني من القرن العشرين، مواكبة للتغيرات في بيئات العمل، حيث توسعت وتطورت نشاطاته لتشمل تقديم الاستشارات للإدارة، وتطوير هدفه الرئيسي من الكشف عن الغش إلى المساعدة في اتخاذ القرارات، انطلاقا من تقييم المخاطر. فقد أشارت الأدبيات الحديثة إلى أن دور التدقيق الداخلي قد تغير استجابة للتحولات في الممارسات التجارية العالمية، وقد أتاحت هذه التغيرات فرصا للتدقيق الداخلي لتقديم خدمات استشارية للإدارة، ومساعدة مجلس الإدارة على إدارة المخاطر<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>Abdelhak ZIANI. *Le rôle de L'audit Interne dans L'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise: Cas Entreprises Algériennes*, Thèse de doctorat en Sciences Economiques (non publiée), Université de Tlemcen, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Algérie, 2013, p. 14.

<sup>2</sup>Romas STAČIOKAS, Rolandas RUPŠYS. Op. Cit., p. 21.

<sup>3</sup>Andrew D. CHAMBERS, Marjan ODAR. Op. Cit., p. 35.

<sup>4</sup>Rainer LENZ, Ulrich HAHN. *A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities*, Managerial Auditing Journal, Vol. 30, N°. 1, 2015, p. 6.

فالتدقيق الداخلي وظيفة متكاملة في مساعدة المؤسسات على تحقيق أهدافها وحماية أصولها، فضلا عن زيادة الوعي بدور القيمة المضافة للتدقيق الداخلي، الذي يمكن أن يلعبه في المؤسسات الحديثة، والتي تقدمها إدارات التدقيق الداخلي من خلال<sup>1</sup>:

- تحسين العمليات التنظيمية وإدارة المخاطر؛
- منع واكتشاف الأخطاء والاحتيايل وحماية الأصول.

## 2. التعريف الحديث للتدقيق الداخلي

لقد قدمت تعريفات عديدة للتدقيق الداخلي، منها ما صدر عن كتاب وباحثين أكاديميين متخصصين كل حسب وجهة نظره، ومنها ما صدر عن الهيئات الدولية، غير أن تعريف معهد المدققين الداخليين IIA في شهر جوان من سنة 1999 يبقى هو التعريف الأحدث الذي يتلاءم مع الدور الحالي للتدقيق الداخلي، حيث عرّفه على أنه<sup>2</sup>: "نشاط مستقل وموضوعي، والذي يعطي للمؤسسة ضمانا حول درجة التحكم في عملياتها، يقدم لها نصائح وإرشادات من أجل تحسينها، ويساهم في خلق القيمة المضافة لها، وبالتالي يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقييم منهجي ونظامي، لعمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات، وذلك بتقديم اقتراحات تساعد على تقوية ورفع من فعاليتها"، حيث صادق المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI)\* على هذا التعريف في مارس سنة 2000<sup>3</sup>.

أشار (2004 GOODWIN) إلى أن التعريف الجديد للتدقيق الداخلي قد ركز على وظيفة التدقيق الداخلي، الذي أدى إلى إضافة قيمة للمؤسسات من خلال تقييم العمليات واقتراح التحسينات على عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة في المؤسسة، لذلك فإن التعريف الجديد يعني أن التدقيق الداخلي كوظيفة إضافة قيمة تقدم أيضا خدمات استشارية للإدارة<sup>4</sup>.

بالنسبة لـ: (2010 RENARD) فقد أشار إلى أن هذا التعريف الجديد كان موضوع العديد من التعليقات، كما أكد على النقاط الإيجابية التالية<sup>5</sup>:

<sup>1</sup>Wahid Omar ABUZZA et al. **The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises**, Managerial Auditing Journal, Vol. 30, N° 6/7, 2015, p. 562.

<sup>2</sup>Louis VAURS. **L'audit interne: une profession au service des organisations**, Actes de la journée d'étude. Cour des comptes-chambres régionales des comptes «L'évaluation du contrôle interne», Politiques et management public, Vol. 20 N° 3, 2002, p. 144.

\*IFACI: Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.

<sup>3</sup>Pierre SCHICK. **Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission**, Edition Dunod, Paris, 2007, p. 05.

<sup>4</sup>Jenny GOODWIN. **A comparison of internal audit in the private and public sectors**, Managerial Auditing Journal, Vol. 19, N°. 05, 2004, p. 640.

<sup>5</sup>Jacques RENARD. Op. Cit., pp. 73-74.

- أكد هذا التعريف بقوة على فكرة الاستقلال، وهذا ما يتناسب ويتوافق تماما مع المعايير (بالنظر لفقرة " بكل استقلالية")، وأن الاتساق كامل بين مختلف القوانين التي تنظم الوظيفة؛

- وسّع التعريف دور المدقق الداخلي مؤكدا على وظيفته الاستشارية، وذلك بجلب الكفاءات التي ساعدت في تقديم مثل هذه الخدمات، وقد بدأ هذا التوسع بالظهور فعلا حول الرقابة الداخلية، كما ذهب التعريف إلى أبعد من ذلك، من خلال اقتراح مساهمة المدقق في حوكمة الشركات، وكذا جميع حالات مخاطر المؤسسة التي ينتمي إليها، وتقدير المفاهيم الجديدة للقيمة المضافة.

وبالإضافة إلى هذه الجوانب الإيجابية عموما، أشار (RENARD 2010) إلى بعض التحفظات في التعريف تمثلت فيما يلي<sup>1</sup>:

- خلافا للتعريف السابق، لم يعد يعني أن "التدقيق الداخلي يتم داخل مؤسسة"؛ فيرى البعض أن الأمر يتعلق بفسح المجال أمام مكاتب التدقيق الخارجي، باستثناء كلمة "داخلية" المرتبطة بكلمة "التدقيق".

- يأسف أيضا لكلمة "نشاط" لتأهيل التدقيق الداخلي بدلا من "الوظيفة"؛ النشاط هو ابتدائي أو عنصري أكثر من الوظيفة، وبالتالي يضع مسؤولياته في موقف أو وضعية أكثر تبعية. لذلك نقول نحن في تناقض مع الإرادة المعبر عنها في أماكن أخرى لتوسيع وتعزيز الوظيفة، وربما يجب أن نرى تعبيرا جديدا عن الباب المفتوح للإخراج (L'externalisation)...، ولكن الرغبة في الشيء ونقيضه، يقود حتما إلى غموض جديلي.

بالنسبة ل: محمد السيد سريرا وآخرون (2013)، فقد اتضح من خلال التعريف أن نشاط التدقيق الداخلي ينشأ داخل المؤسسة، وهو ما يعني أن نشاط التدقيق الداخلي نشاط رسمي في المؤسسات الحديثة، يقدم خدمة للمؤسسة، يشمل نطاقه المؤسسة ككل، وكافة العاملين بها، ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق<sup>2</sup>.

وكذلك بالنسبة ل: (ABUAZZA وآخرون؛ 2015)، فقد أشار التعريف إلى أنه يجب أن يلعب المدققون الداخليون دورا هاما في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة. كما يقدم كلا من أنشطة التأكيد والاستشارة كمكونات رئيسية لوظيفة التدقيق الداخلي<sup>3</sup>. ويعني هذا التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم خدمات لمجموعة واسعة من أصحاب المصالح، بما فيهم مجلس الإدارة، الإدارة العليا، الجهة الخاضعة للتدقيق، المدققون الخارجيون وعمال المؤسسة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>Jacques RENARD. Op., Cit, p. 74.

<sup>2</sup>محمد السيد سريرا وآخرون. الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص. 122.

<sup>3</sup>Wahid Omar ABUZZA et al. Op. Cit., p. 561.

<sup>4</sup>Ibid., p. 562.

نلاحظ أن هذا التعريف الحديث أكد على مبدأ الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي، ووسّع عمل هذا الأخير ليشمل الخدمات الاستشارية، تقديم النصائح والاقتراحات والمساعدة في حل المشاكل، وكذا المساهمة في حوكمة الشركات، مع الإشارة إلى مخاطر المؤسسة التي ينتمي إليها، وكذا تقديم رأي موضوعي ومستقل حول مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أيضاً، فهو بذلك يشمل على وظيفتين، وهما التأكيد والاستشارة، على عكس التعريفات السابقة الكلاسيكية للتدقيق الداخلي التي اقتصر على الفحص والمطابقة، بمعنى فحص ومطابقة ما تم القيام به للقواعد والإجراءات.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

نستعرض من خلال هذا المطلب أهمية نشاط التدقيق الداخلي وأهدافه.

### 1. أهمية التدقيق الداخلي

نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة إليه، للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل، وحاجتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات، من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية.

لقد تبوّأت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة، بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها. وكنشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية. وكنشاط إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال وضع برامج التدقيق. ثم تطور ليصبح نشاطاً تأكيدياً لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، ونشاط استشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات. وكنشاط مستقل بارتباطه بأعلى مستوى إداري. ونشاط موضوعي بأداء الأعمال الموكلة إليه. جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف الغش، وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما من شأنه تحسين العمل والأداء<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خلف عبد الوردات. مرجع سابق، ص. 63.

تكمُن أهمية التدقيق الداخلي في كونه يمثل رقابة فعالة، تساعد المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكاتها وأصولها، إضافة إلى أنه يعتبر عين وأذن المدقق الخارجي، وأهم آليات الحوكمة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وازدادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي<sup>1</sup>:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين؛
- ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها، وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة؛
- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات، وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها؛
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير، وللتأكد من ذلك، لابد من سلامة نظام التدقيق الداخلي. فمسؤولية حماية أموال المؤسسة ومنع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على عاتق الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية، عليها توفير نظام سليم للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها، وكذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها، وحتى لا تتراكم آثارها؛
- انتهاج أسلوب اللامركزية واضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات للإدارات الفرعية بالمؤسسة. تزايدت أهمية مهنة التدقيق الداخلي في القرن الواحد والعشرين على ضوء الاهتمام بالفضائح المالية لمنظمات الأعمال الأمريكية، والرغبة في الحفاظ على القيمة الاقتصادية لهم، والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح فيها، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال اليوم، أصبحت وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة ولجنة التدقيق، مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وكل أصحاب المصلحة إذا تم تصميمها وتنفيذها بالشكل الصحيح.

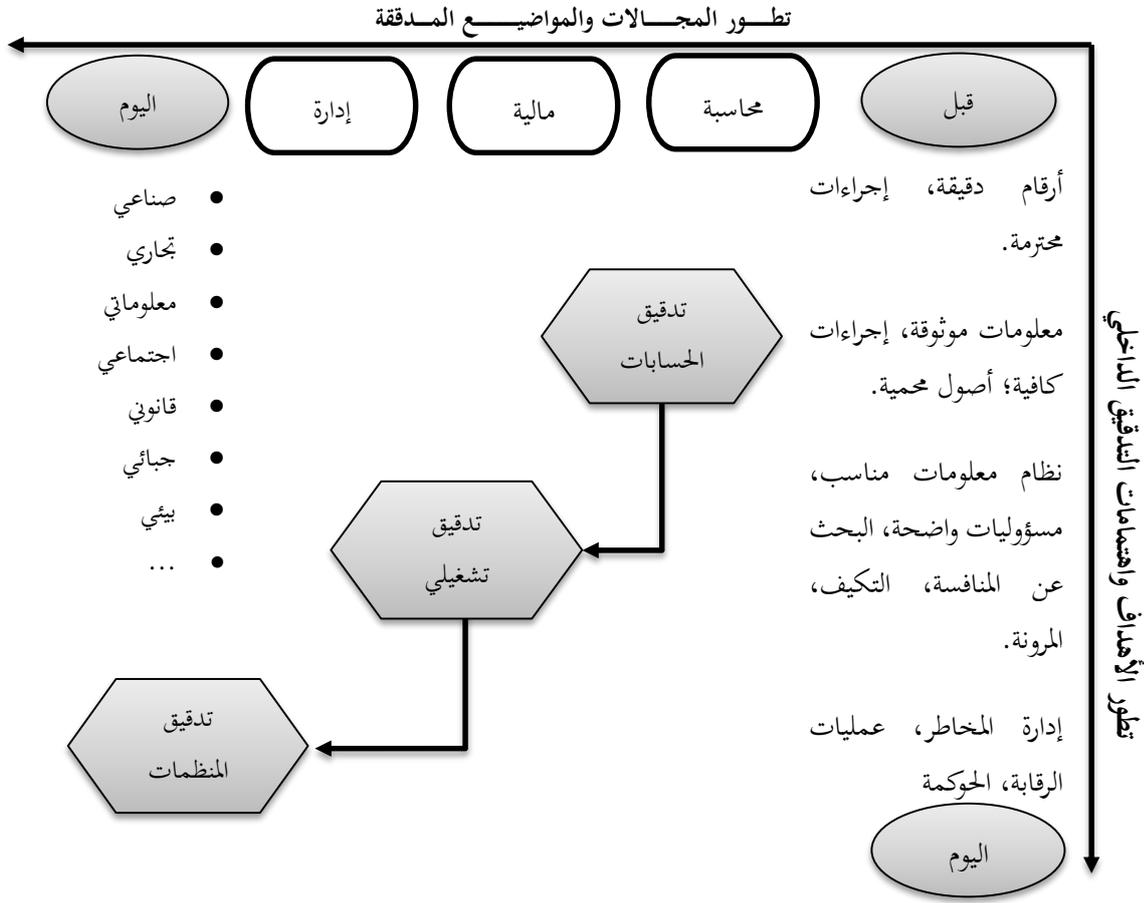
## 2. أهداف التدقيق الداخلي

قبل الإشارة إلى أهداف التدقيق الداخلي بالتفصيل حسب ما حددها الباحثون في هذا المجال، لا بد أن نشير أولاً إلى أن أهداف التدقيق الداخلي تطورت مع التطور التاريخي الذي مر به، هذا الأخير الذي أصبح يحمل مفهوماً واسعاً وغنياً، ويولي المتطلبات المتزايدة للتسيير، وخاصة الأكثر تعقيداً، كما أصبح يتدخل اليوم في كل مجالات

<sup>1</sup> آدم حديدي. دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية-دراسة ميدانية-، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016، ص. 05.

المؤسسة، فكل كيان، نشاط، وظيفة وعملية هي معنية بإجراءات التدقيق الداخلي. يوضح الشكل التالي تطور أهداف التدقيق الداخلي مع التطور التاريخي له<sup>1</sup>:

شكل رقم 08: تطور أهداف التدقيق الداخلي



المصدر:

Pierre SCHICK et al. **Audit interne et référentiels de risques: vers la maitrise des risques et la performance de l'audit**, Edition Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2014, p. 31.

يتضح من خلال الشكل أعلاه، أن أهداف التدقيق الداخلي تطورت بتطور التدقيق في حد ذاته، بمعنى أن تطور التدقيق الداخلي من تدقيق حسابات يقتصر على الجانب المالي فقط، إلى تدقيق داخلي للمؤسسة والمخاطر، صاحبه تطور أيضا على مستوى الأهداف، من التأكد من دقة الحسابات واحترام الإجراءات، إلى تقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وكذلك حوكمة الشركات.

<sup>1</sup>Pierre SCHICK et al. **Audit interne et référentiels de risques: vers la maitrise des risques et la performance de l'audit**, Edition Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2014, p. 31.

يمكن أن يهدف التدقيق الداخلي إلى<sup>1</sup>:

- ضمان أن الحسابات السنوية أو الموحدة تعطي صورة حقيقة للمؤسسة؛
  - تحسين أداء الجهة الخاضعة للتدقيق؛
  - إعطاء حكم حول جودة التسيير؛
  - فحص ودراسة كل أو جزء من الحسابات السنوية أو الموحدة.
- وللتفصيل أكثر، يمكن القول أنّ أهداف التدقيق الداخلي تشتمل في الوقت الحالي ما يلي<sup>2</sup>:
- تحديد ما إذا كانت الرقابة على البيانات المالية والتشغيلية تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن البيانات المالية والتشغيلية دقيقة وذات مصداقية؛
  - تحديد ما إذا كانت الرقابة على الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط والقوانين والتشريعات تزود الإدارة بتأكيد معقول بالالتزام الفعلي بهذه الأمور؛
  - تحديد ما إذا كانت الرقابة على الأصول تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن الأصول موجودة ومحفوظة من الخسائر التي قد تتعرض لها من سرقة وحريق وسوء استخدام؛
  - تحديد ما إذا كانت الرقابة على العمليات تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن الموارد الاقتصادية تستخدم باقتصاد وكفاءة؛
  - تحديد ما إذا كانت الرقابة على العمليات والبرامج تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن العمليات والبرامج تمت كما هو مخطط لها، وأن نتائج العمليات تتطابق مع المعايير والأهداف المرسومة.
- بالإضافة لذلك، يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي<sup>3</sup>:
- التأكد من مدى ملاءمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها؛
  - التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة؛
  - اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات؛

<sup>1</sup>Alain MIKOL. Op. Cit., p. 735.

<sup>2</sup>Mark R. SIMMONS. Internal Audit Objectives. A Comparison of the Standards with the Integrated Framework for Internal Control, disponible sur le site: [http://www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/publication/foreign\\_mass\\_media\\_articles/simmons2/](http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/simmons2/), (consulté le 28/07/2016).

<sup>3</sup>خلف عبد الله الوردات. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. 37.

- التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد عليها، من خلال مراجعة وفحص العمليات، ودراسة الضبط الداخلي، وتقييم إدارة المخاطر وتدقيق البيانات المالية؛
  - مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر؛
  - مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر؛
  - التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
  - إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق، ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.
- وفي الأخير، يمكن حصر أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:
- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
  - تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية؛
  - تقييم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي؛
  - المساهمة في خلق قيمة مضافة للمؤسسة، والذي يعتبر هدفا أساسيا.

### المطلب الثالث: مشروعية نشاط التدقيق الداخلي على ضوء نظريات النظم

ساهمت العديد من التيارات النظرية في تفسير إنشاء أقسام التدقيق الداخلي، أهمها نظرية تكاليف المعاملات ونظرية الوكالة.

#### 1. نظرية تكاليف المعاملات (La théorie des coûts de transaction)

انبثقت هذه النظرية من النموذج الليبرالي، وهي نظرية أساسها اقتصادي بحت، ترجع لمنظرين اثنين وهما: الأول (Renald COAS) الذي كتب مقالة أساسية عام 1937 بعنوان طبيعة المؤسسة، ركز فيها على أنه للذهاب إلى السوق، يجب الموافقة على التكاليف وهذا ما يسمى بتكاليف المعاملات، وأنه في حالة عدم وجود تكاليف المعاملات، سيتم تحقيق كل المكاسب المحتملة من التجارة بفعالية، من خلال مفاوضات خاصة بين الوكلاء<sup>1</sup>. أما الكاتب الثاني فهو (Olivier WILLIAMSON)، حيث عمل على تطوير هذه النظرية محددًا الطبيعة التعاقدية\* للمؤسسة، حيث قام بكتابة سنة 1975، ثم 1985 كتب مرجعية شكلت نقاط الربط النظرية والتي أصبحت ضرورية اليوم من أجل فهم الشركة من وجهة نظر تعاقدية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>Stéphane SAUSSIER, Anne YVRANDE-BILLON. *Économie des coûts de transaction*, La Découverte, Paris, 2007, p. 81.

\*Pour plus de détails consultez : Magali CHAUDEY. *L'Approche Contractuelle de la Firme*, article disponible sur le site: <http://ses.ens-lyon.fr/articles/1-1-approche-contractuelle-de-la-firme-137671>, (consulté le 29/12/2016).

<sup>2</sup>Pierre-Yves GOMEZ, EM LYON. *La théorie des coûts de transaction*, p. 01, disponible sur le site: <http://www.grh.hec.ulg.ac.be/cours/supports/COSE/transactions.pdf>, (consulté le 28/12/2016).

يرى منظري هذه النظرية (COAS سنة 1937 و WILLIAMSON سنة 1985) أن المؤسسة على عكس السوق، تنظيم يسمح بتحقيق وفورات واقتصاد في تكاليف المعاملات، فما يميز المؤسسات عن السوق في الواقع، هو قدرتها على استيعاب بعض المعاملات، وتحقيقها بأقل تكلفة، مما لو أجريت في السوق<sup>1</sup>.

وعلى وجه التحديد، يشير (WILLIAMSON) إلى أن التدقيق الداخلي يزود المديرين (Les managers) بالمعلومات الأكثر فائدة، من أجل اقتصاد التكاليف عن المعلومات المحاسبية المالية التي يقدمها التدقيق الخارجي للمالكين والدائنين. ويستند في بناء حجته، على افتراض أن التدقيق الداخلي يمكن أن يتبع ويبحث في المعلومات التشغيلية، وليس فقط في المعلومات المحاسبية المالية<sup>2</sup>.

لتوفير منظور شامل للاقتصاد، تُصور اقتصاديات تكاليف المعاملات الإنتاج داخل المؤسسة كسلسلة من الأنشطة المرتبطة بالمعاملات، حيث يمثل النشاط الإنتاج الجزئي للسلعة أو الخدمة، في حين أن الصفقة أو المعاملة هي تلك المرحلة في سلسلة النشاط، حيث ينتهي نشاط واحد ويبدأ آخر. وبشكل أكثر تحديداً، ضمن المعاملات المباشرة لمديري المؤسسة، يتم توجيه المعاملات حسب السعر في السوق، ويحدث المزيج عندما تنقل السلع أو الخدمات بين الأقسام؛ وهنا يتم استخدام سعر التحويل.

عندما يتم استبعاد السوق لتفضيل الإنتاج الداخلي، يجب تطوير التنظيم الداخلي ليحل محل قوى السوق. ويتكون التنظيم الداخلي من توجيه آليات التعاقد، التخطيط، التنسيق ووضع معايير لإنجاز الأنشطة. وبالمثل، هناك آليات رقابة معنية بالإبلاغ عن الأداء الفعلي، مقابل الأداء المتوقع. وتوفر التغذية العكسية (Feedback) من الرقابة فهما للأنشطة، مما يُسهل تكييف التنظيم الداخلي مع الظروف المتغيرة. وعند الجمع، تشكل آليات التوجيه والمتابعة نظاما للرقابة الداخلية لإدارة الإنتاج الداخلي ولخفض تكاليف الأنشطة. ويمكن تحقيق آليات التوجيه والمتابعة مع الإنتاج الداخلي بسبب مراقبة والتحكم في تخصيص الموارد، والحصول على معلومات أفضل عن التكاليف<sup>3</sup>.

لفهم الإطار النظري الذي يمكن أن توفره اقتصاديات تكاليف المعاملات لأغراض التدقيق الداخلي، فإن الافتراضات الكامنة وراء اقتصاديات تكاليف المعاملات، يجب أن توضح العقلانية المحدودة والانتهازية:

- العقلانية المحدودة (Bounded rationality): يُعتبر (SIMON 1947) هو من طوّر مفهوم العقلانية المحدودة، بمعنى عدم القدرة على الحصول على كل المعلومات، فهمها وتوقع ردود أفعال الموظفين، الموردين، العملاء والمنافسين<sup>4</sup>. وأكد (SIMON 1961) على أن الفاعلين الاقتصاديين "عقلانيون مقصودون، ولكن بشكل محدود فقط". فعند قبول العقلانية المحدودة، وحدود القدرة البشرية على معالجة المعلومات، يستبعد التعاقد الشامل. يجب

<sup>1</sup>Eustach EBONDO, Benoit PIGÉ. L'arbitrage entreprise/marché: le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction, Comptabilité- Contrôle- Audit, Vol. 08, N° 02, 2002, p. 53.

<sup>2</sup>Gary SPRAAKMAN. Transaction cost economics: a theory for internal audit?, Managerial Auditing Journal, Vol. 12, N° 7, 1997, p. 324.

<sup>3</sup>Ibid., p. 324.

<sup>4</sup>Michel GHERTMAN. Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction, Revue française de gestion, N° 1, 2003, p. 194.

أن يكون التعاقد غير تام، والتدخلات داخل النشاط ممكنة ومرغوبة. وفي هذا الصدد، تهتم اقتصاديات تكاليف المعاملات في المقام الأول بتصميم آليات داخلية تقلل من العقلانية المحدودة<sup>1</sup>.

- الانتهازية (Opportunism): هي سعي أو إرادة الأفراد لتحقيق مصلحتهم الذاتية، من خلال تظليل الآخرين بطريقة طوعية<sup>2</sup>. ويشير هذا الافتراض إلى الكشف غير الكامل أو المشوه للمعلومات من طرف الوكلاء، خاصة الجهود المحسوبة لتضليل أو تشويه أو تمويه أو تشويش أو الخلط بين ذلك. وهكذا، فإن الانتهازية الوكيل، مسؤولة عن الظروف الحقيقية أو المفترضة من عدم تماثل المعلومات. ومع ذلك، يمكن أن تكون مقيدة بآليات داخلية تمنع السلوك غير الملائم، وتقدم تقارير عن مدى تلبية الأداء للتوقعات<sup>3</sup>.

بالإضافة إلى ذلك، تقدم اقتصاديات تكاليف المعاملات ثلاثة شروط، حيث يكون الإنتاج الداخلي أقل تكلفة للمعاملات من الإنتاج العام للسوق. وتشجع هذه الظروف نفسها على استخدام التدقيق الداخلي. يصف (WILLIAMSON) هذه الظروف كأبعاد لحالة الإنتاج، وهي: خصوصية الأصول، عدم التأكد، وتكرار المعاملة.

- خصوصية الأصول (Asset specificity): تعتبر خصوصية الأصول سمة أساسية للمعاملة (الصفقة)،

حيث يقال عن أصل أنه خاص، عندما تكون قيمته في الاستعمالات البديلة ضعيفة أو أقل ضعفا من قيمة استعماله الحالي<sup>4</sup>. كما يكون الأصل ذو خصوصية عندما يستثمره الوكيل الاقتصادي، بحيث يخدم فقط معاملة أو صفقة وحيدة بشكل لا يسمح بإعادة استخدامه في معاملات أخرى دون تحمل تكاليف عالية<sup>5</sup>. بمعنى لا يمكن إعادة استخدامه في إبرام عقود أخرى بتكلفة أقل من الاستثمار في أصول جديدة. وعلاوة على ذلك، فإن التخصيص يقيد الأصول إلى تضييق نطاق التطبيقات، مما يمنع ويثبط عمليات إعادة التوزيع السهلة وغير المكلفة. ويقيد ذلك أيضا الأصول المخصصة في الإنتاج الداخلي، حيث لا يمكن التحقق من الانتهازية أو سوء التكيف، إلا من خلال التنظيم الداخلي، الذي يشكل التدقيق الداخلي جزءا هاما منه<sup>6</sup>.

- عدم التأكد أو عدم الاستقرار البيئي (Uncertainty): يمثل البعد الثاني لاقتصاد تكاليف المعاملة؛ يُعَدُّ وجوده عملية كتابة العقود وتنفيذها، لأن البيئة تتغير بطرق غير متوقعة. والمشكلة الأساسية في ظل وضع السوق هو أنه حتى أفضل العقود غير مكتملة، فالإنتاج الداخلي أكثر قدرة على التكيف، لأن التنظيم الداخلي يمكن أن يتكيف حسب الحاجة دون مراجعة الاتفاقات الرسمية. وبالتالي من المحتمل أن يزداد الإنتاج الداخلي والتدقيق الداخلي مع عدم التأكد أو عدم الاستقرار البيئي<sup>7</sup>. كما أن المفهوم الذي يهمننا أكثر، هو عدم التأكد السلوكي،

<sup>1</sup>Gary SPRAAKMAN. Op. Cit., p. 324.

<sup>2</sup>Michel GHERTMAN. Op. Cit., p. 194.

<sup>3</sup>Gary SPRAAKMAN. Op. Cit., p. 324.

<sup>4</sup>Eustach EBONDO, Benoit PIGÉ. L'arbitrage entreprise / marche: le rôle du contrôle interne, 22<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, May 2001, France, p. 02.

<sup>5</sup>Michel GHERTMAN. Op. Cit., p. 195.

<sup>6</sup>Gary SPRAAKMAN. Op. Cit., p. 325.

<sup>7</sup>Idem.

بمعنى عدم التأكد المتعلق بالسلوك المستقبلي للوكلاء في المعاملة، لمواجهة الأحداث التي لا يمكن النظر فيها أثناء الإعداد للمعاملة<sup>1</sup>.

- تكرار المعاملة (Frequency): البعد الأخير هو ما يسميه (WILLIAMSON) التكرار. يمكن أن يسمى الإنتاج على نطاق واسع، ويكون فقط عندما يكون الطلب المحتمل كبيراً، فيجدر الاستثمار في الأصول المتخصصة والتنظيم الداخلي. وإذا كانت الأسواق صغيرة، فإن هذه الاستثمارات لن تكون جديرة بالاهتمام. ومن ثم، فإن الإنتاج الداخلي والتدقيق الداخلي سيرتبطان بالإنتاج واسع النطاق. ترتبط جميع هذه الأبعاد ارتباطاً إيجابياً بالإنتاج الداخلي، والحاجة إلى معلومات عملية، والغرض من التدقيق الداخلي في إطار اقتصاديات تكلفة المعاملة، هو توفير المعلومات عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى المحاسبة المالية والرقابة التشغيلية، أولاً بالنسبة للمحاسبة المالية؛ يقوم التدقيق الداخلي بفحص الرقابة الداخلية التي تدعم صحة البيانات المالية. أما بالنسبة للرقابة التشغيلية والأهم من ذلك، يفحص التدقيق الداخلي الرقابة التي تدعم النظم التشغيلية، أي ضمان تسيير العمليات الخاصة ومراقبتها باعتبارها الإدارة العليا. ويمكن أن يجمع التدقيق الداخلي معلومات غير متاحة للمدققين الخارجيين، الذين يميلون إلى الاقتصار على الرقابة الداخلية للمحاسبة المالية في إبداء الرأي حول القوائم المالية. يدعم (WILLIAMSON) هذه الحجة من خلال الدعوة إلى ميزتين متميزتين؛ أن التدقيق الداخلي لديه في جمع المعلومات المهمة: أولاً، يمكن للمدققين الداخليين فحص جميع العمليات والنظم، والبحث عن وسائل رسمية وغير رسمية لجمع المعلومات الهامة عن المؤسسة وأنشطتها. ثانياً، يمكن للمدققين الداخليين كموظفين وأعضاء في المؤسسة، الحصول بسهولة أكثر على تعاون أعضاء آخرين في المؤسسة. فهم يتمتعون بعلاقات طويلة الأمد مع موظفي المؤسسة، ولا ينظر إليهم على أنهم خارجيين، كما هو الحال بالنسبة للمدققين الخارجيين. ونتيجة لذلك، يمكن للمدقق الداخلي أن يحصل على إفصاحات مهمة غير متاحة للمدقق الخارجي. وبفضل هذه المزايا، يمكن للتدقيق الداخلي الحصول على معلومات هامة عن ممارسات اقتصاد التكاليف التي تتبعها المؤسسة، وكذلك الحصول على إجابات عن أسئلة مثل: ما هي أفضل الصفقات التي يتم الحصول عليها في شراء الموارد؟ هل تستخدم الموارد بكفاءة؟ هل العمليات التي تستخدم تلك الموارد فعالة؟

يحصل المسيرون على ميزتين من النتائج التشغيلية للتدقيق الداخلي: الأول هو تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية؛ والثاني هو وصف نظام الرقابة الداخلية. وهي تشمل المعلومات التي تمكن المسيرين من فهم العملية وإحداث تغييرات لتوفير ميزة في التكاليف. والمعلومات عن فعالية نظام الرقابة الداخلية هي بديل عن مدى فعالية العمليات نفسها. إن فحص الرقابة الداخلية المقيد على المحاسبة المالية، هو أيضاً بديل للعملية، ولكنه أكثر تجرّداً

<sup>1</sup>Eustach EBONDO, Benoit PIGÉ. *L'arbitrage entreprise / marche : le rôle du contrôle interne*, Op. Cit., p. 02.

<sup>2</sup>Gary SPRAAKMAN. Op. Cit., p. 325.

من فحص الرقابة الداخلية للعملية في حد ذاتها. والسبب في ذلك هو أن المحاسبة المالية تستند إلى المعاملات المالية التي تحددها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وعلى الرغم من أن المعاملات المالية دقيقة وموضوعية، فهي تاريخية وتفيد في مضمونها الإعلامي. توفر المحاسبة المالية معلومات أقل عن العمليات مقارنة بالمعلومات التشغيلية الأقل تجريداً. فعلى سبيل المثال، ستسجل المحاسبة المالية النفقات التي تكبدتها في الماضي. ويمكن للمعلومات التشغيلية أن تنظر في معلومات أكثر دقة مثل كفاءة تلك النفقات. ومن ثم، فإن نتائج التدقيق الداخلي حول العمليات ستكون أكثر فائدة للمسيرين، فيما يتعلق باقتصاد التكاليف مقارنة بمعلومات المحاسبة المالية للتدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

هناك شرط في إطار اقتصاديات تكلفة المعاملة، يجب أن تكون نتائج التدقيق الداخلي موضوعية؛ ولا يحدث ذلك إلا عندما تبلغ وحدة التدقيق الداخلية مستوى عال بما فيه الكفاية في المؤسسة. إذا كان الإبلاغ (Reporting) إلى مستوى منخفض في التسلسل الهرمي، سيكون هناك ميل إلى أن تكون النتائج متحيزة من خلال السلوك الانتهازي للمسير المشرف على وحدة التدقيق الداخلي. على سبيل المثال، قد يكون المدقق الداخلي أقل احتمالاً للإبلاغ عن النتائج السلبية عن رئيسه / رئيسها عن مسير آخر. ومع ذلك، فإن رفع التقارير إلى الرئيس التنفيذي و/أو لجنة التدقيق، سوف يؤدي إلى عدد أقل من التحيزات والنتائج الأكثر موضوعية<sup>2</sup>.

لكل هذه الأسباب نقل مدراء المؤسسات الكبيرة أولاً، ثم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أهم أعمال التدقيق القانوني الخاصة بهم، واستيعابها داخلياً، من خلال إنشاء أقسام تدقيق داخلي، حيث كان هدف المدراء ومحافظي الحسابات من تحويل ونقل مهام الفحص ورقابة المطابقة للمدققين الداخليين واضحا؛ والذي تمثل في تخفيض الأعباء المدفوعة للمدققين القانونيين. فقد قدمت نظرية تكاليف المعاملات أيضاً تفسيرات مناسبة لإنشاء أقسام تدقيق داخلي في المؤسسة.

كما قدمت النظرية الاقتصادية للتحويلات الداخلية (La théorie économique des cessions internes) نفس التفسير، حيث يتم اللجوء لأسعار تحويل داخلية، تبرر أن ما يكلف المؤسسة حقيقة هو تلبية احتياجاتها من خلال حل داخلي. وحسب (BOUQUIN)، فإنه عندما يكون للمؤسسة حرية الشراء أو البيع من داخل أو خارج المؤسسة، فإن للسعر الداخلي يلعب دوراً أساسياً في الحصول على الموارد واستعمالها، ومع ذلك يميّز (BOUQUIN) التأثير الذي يمكن أن يكون للفوترة الداخلية (La facturation interne) على تخصيص الموارد، والأثر الأكثر إشكالا الذي يمكن أن يكون على تحسين أداء التكاليف، حيث تعتبر الفوترة الداخلية كجهاز لتقوية الإدارة بالعمليات. لكن عندما يتعلق الأمر بتسعير التحويلات بين منشآت المؤسسة الواحدة، لا يكون هناك تأثير على

<sup>1</sup>Gary SPRAAKMAN. Op. Cit., p. 325.

<sup>2</sup>Ibid., p. 326.

الحسابات الاجتماعية. من جهة أخرى، في حالة ما إذا كانت أسعار التحويل بين فروع مجموعة قانونية مختلفة، يكون أثر التحويلات على حسابات كل فرع من الفروع واضحاً، خاصة من الناحية الجبائية<sup>1</sup>.

## 2. نظرية الوكالة وحوكمة الشركات

تعتبر نظرية الوكالة جزءاً من مجموعة النظريات الإيجابية المستمدة من أدبيات الاقتصاد المالي، والتي تفترض أن المؤسسة تتكون من علاقة عقود بين مالكي الموارد الاقتصادية (**The principals**) والمسيرين (الوكلاء **The agents**) المكلفين باستخدام ومراقبة تلك الموارد<sup>2</sup>.

تُعرف الوكالة حسب المقال الشهير لكل من الكاتبين (**JENSON** و **MECKLING**) سنة 1976، على أنها العقد الذي يتفاعل من خلاله شخص أو عدة أشخاص (**Principal**) مع شخص آخر (**Agent**) للقيام نيابة عنه بأي مهمة، تتطلب تفويض بعض سلطة اتخاذ القرار للوكيل<sup>3</sup>. وبالتالي يعتقد كل من الكاتبين من خلال مقالاتهم الأساسية، أن سير وعمل المؤسسات يتميز بعلاقات تعاقدية، حيث نتحدث عن علاقة الوكالة عندما يسند الفرد أو المؤسسة تسيير مصالحهم الخاصة لطرف ثالث.

تقوم النظرية على أساس أن للوكلاء معلومات أكثر من الملاك، وأن هذا التباين في المعلومات، أي عدم تماثل المعلومات، يؤثر سلباً على قدرة الملاك على مراقبة وبفعالية ما إذا كانت مصالحهم تُسيّر بشكل صحيح من طرف الوكلاء، وتفترض أيضاً أن المدراء والوكلاء يتصرفون بعقلانية، وأنها تستعمل عملية التعاقد لتعظيم ثروتهم؛ وهذا يعني أنه نظراً لأن الوكلاء يسعون لتحقيق دوافع ذاتية، فمن المرجح أن يغتنموا هذه الفرصة للعمل ضد مصالح أصحاب المؤسسة، وذلك من خلال الامتيازات على سبيل المثال، حيث تعتبر هذه المشكلة مشكلة "خطر أخلاقي". وهناك نوع آخر من المشاكل التي تنشأ عن الوكالة هو "سوء الاختيار" (**Adverse selection**)، الذي يحدث عندما لا يتمكن المالك من الوصول لكل المعلومات المتاحة أثناء اتخاذ قرار من طرف المسير، وبالتالي فهو غير قادر على تحديد ما إذا كانت إجراءات المسير (**The manager**) في مصلحة المؤسسة. وفي حالة الكفاءة أو باريثو الأمثل\* (**Pareto optimality**) الموجودة في علاقة التعاقد بين الرئيس/ المالك والوكيل/المسير، عندما لا يستطيع أي من الطرفين أن يحسن ويعزز ثروته على حساب الآخر. ولضمان باريثو الأمثل (**Pareto optimality**) في عملية التعاقد، يتحمل كل من الملاك والوكلاء تكاليف التعاقد، على سبيل المثال: لتقليل خطر التهرب (**Risk of**

<sup>1</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 23-24.

<sup>2</sup>Michael B. ADAMS. **Agency Theory and the Internal Audit**, Managerial Auditing Journal, Vol. 9, N° 8, 1994, p. 09.

<sup>3</sup>Michael C. JENSEN, William H. MECKLING. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure**, Journal of Financial Economics, Vol. 3, N° 4, 1976, p. 308.

\*باريثو الأمثل: هو أسلوب إحصائي، يتم استخدامه لاختيار عدد محدود من المهام التي ينتج عنها تأثير عام على قدر من الأهمية، وهو عبارة عن الفكرة المتمثلة في أنه من خلال القيام بنسبة 20% من العمل، يمكن أن نحصل على نسبة 80% من فائدة القيام بالعمل كله.

(shirking) إلى أدنى حد من طرف الوكلاء، يتحمل الملاك تكاليف الرقابة مثل إسناد القوائم المالية لفحص المدقق الخارجي، من جهة أخرى يتحمل الوكلاء تكاليف الترابط (Bonding costs)\*، على سبيل المثال: تكلفة التدقيق الداخلي من أجل الإشارة إلى المالكين أنهم يتصرفون بمسؤولية بما يتناسب مع عقد العمل، يساعد هذا الإجراء المسيرين أيضا على تأمين موقعهم في المؤسسة، وحماية مستويات أجورهم. كما أن نفقات الرئيس/ المالك على رقابة إجراءات (عمل) الوكيل، تنعكس في الأجر المدفوع للوكيل، لذلك من مصلحة الوكلاء المطالبة بخدمات الرقابة مثل التدقيق الداخلي، للحد من خطر قيام الرئيس/ المالك بإجراء تعديلات سلبية على تعويضات المدراء التنفيذيين<sup>1</sup>.

ونظرا لأن نظرية الوكالة تقوم على العلاقة رئيس-وكيل (Principal-Agent) المطبقة في تحليل المؤسسة، إذ تصف العلاقة التعاقدية بين أصحاب رأس المال وهم المساهمون (الملاك) والمسيريون (الوكلاء)، فإن لهؤلاء الوكلاء مصالح متضاربة، حيث يسعى المساهمون لتعظيم قيمة المؤسسة وتعظيم ثروتهم، وتحقيق مصالحهم الذاتية، بينما يسعى الوكلاء لتعظيم دخلهم، وكذلك عدم بذل الجهد، ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين، وبالتالي تسمح نظرية الوكالة بشرح استراتيجيات المؤسسة وفقا لسيطرة أو رقابة الرئيس أو الوكيل للمؤسسة<sup>2</sup>.

بالنسبة لـ: (MECKLING و JENSON)، فإن النزاعات أو تضارب المصالح على مستوى المؤسسة يمثل عوامل تكلفة، حيث يمكن لهذه الصراعات أن تتفاقم عندما يبتعد المدراء أو المسيريون جغرافيا عن المساهمين، ويمكن أن يستفيد مدراء الفروع من الحرية التي يمنحها لهم البعد الجغرافي لتبني سلوك يتعارض مع مصالح المجموعة، وبالتالي يظهر التدقيق الخارجي في هذا الإطار كآلية رقابة وإشراف لسلوك الوكيل البعيد (أي مدير الفرع)، أكثر ميلا لتحميل المؤسسة الأم لتكاليف الوكالة، وإلى عدم احترام كل هذه الالتزامات التعاقدية<sup>3</sup>. في دراسة عن دور المدقق الداخلي في الشركات الأمريكية في التدقيق القانوني السنوي أي التدقيق الخارجي، استنتج (NEWMAN و OLIVERIO)

\* من أمثلة تكاليف الترابط (Bonding costs) النفقات على لجان التدقيق، المدراء التنفيذيين والمدققين الداخليين. فدور التدقيق الداخلي باعتباره وظيفة ترابط (Bonding function) في عملية التعاقد للمؤسسة، هو أيضا معترف به من طرف كتاب آخريين فمثلا يرى (Kent و Sherer) أن التدقيق الداخلي تكلفة ربط يتحملها كبار المسيرين لتلبية مطالب المساءلة (Accountability) التي يقدمها المساهمون (المشاركون) الخارجيون، خاصة المساهمون (Shareholders)، كما يرون أيضا أن التدقيق الداخلي هو مساعد ومكمل للوظيفة التي يقوم بها المدققون الخارجيون، والفرق هو أنه يتم تحمل تكلفة التدقيق الداخلي مباشرة من طرف المسيرين، وأن الوكيل/المسير لديه حافز لتحمل تكاليف التدقيق الداخلي إذا كان مجموع تكاليف عملية التدقيق الداخلي والخارجي أقل من التكلفة المتوقعة للتدقيق الخارجي لوحده. مثلا: قد تنشأ وفورات (اقتصاد) في التكاليف نتيجة للمعرفة الخاصة بالمدققين الداخليين في القطاع الخاص، والخبرة في نظم وعمليات التدقيق. علاوة على ذلك يعتقد (Kent و Sherer) أن التدقيق الداخلي هو آلية تغذية عكسية (Feedback)، مع نتيجة أن للإدارة القدرة على معالجة أي نقطة ضعف في الإجراءات قبل أن يكون لها تأثير كبير على نظام الرقابة الداخلية ككل، والوضع المالي للمؤسسة. ويمكن اعتبار تكلفة التدقيق الداخلي نفقات رقابة يتحملها الرئيس/ المالك لحماية مصالحه الخاصة.

<sup>1</sup>Michael B. ADAMS. Op. Cit., pp. 8-12.

<sup>2</sup>لمزيد من التفصيل عن تضارب المصالح، يرجى العودة لـ: بتول محمد نوري وعلي خلف سليمان. حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 14، جامعة الأردن، الأردن، 2014، ص. 24.

<sup>3</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 24.

أن هناك مساهمة كبيرة في عمليات التدقيق الخارجي من خلال المدققين الداخليين، لكن ما يقارب ثلث المستجوبين يأملون في علاقة مختلفة، ولسوء الحظ لا يفسر الكتاب لماذا يساهم المدققون الداخليون في وظيفة التدقيق الخارجي في مؤسسات معينة، ولا سبب شعور بعض المدققين الداخليين في الدراسة بعدم رضاهم عن دورهم المخصص في التدقيق الخارجي. يمكن لمنظري الوكالة تفسير توظيف وعمل المدققين الداخليين في التدقيق القانوني، كحيلة من جانب المسيرين لتقليل تكاليف الرقابة الخاصة بالتدقيق القانوني الخارجي، ولكن في الوقت نفسه إشارة للمالكين بأن تكاليف التدقيق غير منخفضة. بالإضافة إلى ذلك، قد يكون الهدف من القرار التنفيذي بإشراك المدقق الداخلي في مهام التدقيق الخارجي هو المصلحة الذاتية، على سبيل المثال: قد يرغب المسيرون في سحب المدقق الداخلي بعيدا عن القيام بالمهام التشغيلية إذا كان هناك احتمال وجود أدلة عن عدم الفعالية الإدارية و/أو عدم الكفاءة سيتم الكشف عنها، بالمقابل قد لا يرغب المدققون الداخليون في تغيير المهمة، ولا يرضون بدورهم الثانوي في التدقيق القانوني<sup>1</sup>.

ومن أهم المسائل التي لها علاقة بمهنة التدقيق الداخلي هي الإخراج لخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسات، فقد أشار (BARR و CHANG) إلى فوائد تعاقد المدققين الداخليين المتعاقد معهم والتي تشمل قدرا أكبر من الاستقلالية، المرونة، وفورات في التكاليف وتحسين للجودة. ويعتبر الكتاب أن من عيوب الإخراج فقدان الولاء ومعارف المؤسسة، وفقدان أرض تدريب قيّمة<sup>2</sup>.

تفترض نظرية الوكالة أن هناك نظرية عدم تماثل المعلومات في المؤسسة، مما يعيق الملاك على الرقابة الفعالة للسلوك الانتهازي للوكلاء. في القطاعات مثل قطاع التأمين أين تكون الأنشطة التي يجب مراقبتها محددة ومعقدة، قد يكون توظيف المدققين الداخليين ذوي المعرفة في القطاع آلية تعاقدية أكثر فعالية من حيث التكلفة، يمكن من خلالها للملاك مراقبة والتحكم في تهرب وتحايل الوكلاء وللإشارة إلى الوكلاء بأنهم يتصرفون بطريقة مسؤولة. وبالتالي قد تتنبأ نظرية الوكالة بأن المؤسسات التي تعمل في بيئات أعمال أكثر تعقيدا، هي أقل احتمالا للتعاقد خارج وظيفة التدقيق الداخلي من المؤسسات التي تعمل في بيئات أعمال أقل تعقيدا<sup>3</sup>.

تؤكد نظرية الوكالة أن التدقيق الداخلي مشترك مع آليات تدخّل أخرى مثل التقارير المالية، التدقيق الخارجي، حيث يساعد على الحفاظ على التعاقد الفعّال من حيث التكلفة بين المالكين والمسيرين، كما قد لا تساعد نظرية

<sup>1</sup>Mary Elen OLIVERIO, Bernard H. NEWMANN. **Internal Auditor Participation in External Audits ,Internal Auditing**, Winter 1991, pp. 57-67.

<sup>2</sup>Robert H. BARR, Stanly Y CHANG. **Outsourcing Internal Audits :A Boon or Bane**, Managerial Auditing Journal ,Vol. 08, N°. 01, 1993, pp. 14-17.

<sup>3</sup>Michael B. ADAMS. Op. Cit., p. 11.

الوكالة فقط في شرح وجود التدقيق الداخلي في المؤسسات، ولكن يمكن أيضا أن تساعد على شرح بعض خصائص قسم التدقيق الداخلي كحجمه، نطاق نشاطه مثل التدقيق المالي مقابل التدقيق التشغيلي<sup>1</sup>.

لم يعتبر التدقيق الداخلي المنبثق عن الإدارة العامة من خلال نظرية الوكالة كآلية رقابة وإشراف ضمن علاقة الوكالة، ولكن منذ عدة سنوات، نتج عن نظرية الوكالة تطورات عديدة في مجال حوكمة الشركات\*، التي تميل لدمج التدقيق الداخلي كآلية حوكمة شركات أيضا، كما ركّز المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات<sup>2</sup>. ففي أعقاب فضائح الشركات والأزمة المالية العالمية، حظيت حوكمة الشركات باهتمام كبير من الجهات التنظيمية والجمهور، وقد ركزت الاستجابات التنظيمية على زيادة متطلبات الإفصاح المتعلقة بحوكمة الشركات بدوره زيادة الوعي والطلب على التأكيد والضمان الداخلي في عملية حوكمة الشركات، بما في ذلك الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، ونظرا لموقعها الفريد داخل المؤسسة، فإن وظيفة التدقيق الداخلي في وضع جيد لتقديم هذا الضمان، وهي جزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات. ومع ذلك يشير العديد من الباحثين إلى أن هذه الوظيفة لا تكون فعالة دائما، وقد يكون هذا هو الحال بوجه الخصوص في البلدان النامية، فقد لا تعترف المؤسسة بقيمة مفاهيم وممارسات التدقيق الداخلي الدولية للرقابة كما هو مطبق في المجتمعات الغربية<sup>3</sup>.

في الواقع، من بين الصراعات أو النزاعات التي قد تنشأ بين المدراء والمساهمين، المدخل الحالي لحوكمة الشركات، يفضل حل الصراع الناتج عن عدم التوازن المعلوماتي (عدم تماثل المعلومة) بين الوكيل والموكل. وللتدقيق الداخلي المرتبط بلجنة التدقيق (إن وجدت) دور أساسي في حوكمة الشركات، مثل التدقيق الخارجي أو القانوني، وذلك من خلال<sup>4</sup>:

- جلب أفضل الممارسات للرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر للجنة التدقيق؛
- تقديم معلومات حول كل أنشطة الغش والمخالفات؛
- إجراء عمليات التدقيق السنوية والإبلاغ عن النتائج للجنة التدقيق؛

<sup>1</sup>Michael B. ADAMS. Op. Cit., p. 12.

\*تعود جذور حوكمة الشركات إلى (Berle & Means) الذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة، وذلك في عام 1932. وتأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي المؤسسة، جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة. عرفها المعهد الدولي للتدقيق الداخلي بأنها: "مزيج من العمليات والهياكل المنفذة من طرف مجلس الإدارة، وذلك من أجل إعلام، توجيه ورقابة أنشطة المؤسسة لتحقيق أهدافها".

<sup>2</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 25.

<sup>3</sup>Wahid Omar ABUZZA et al. Op. Cit., p. 562.

<sup>4</sup>Theofanis KARABIORGOS et al, **Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance**, Journal of Business Management, Vol. 2, N° 1, 2010, p. 19.

- تشجيع لجنة التدقيق لإجراء فحص دوري لأنشطتها وتطبيقها مقارنة مع أفضل الممارسات الحالية لضمان أن أنشطتها من الممارسات الرائدة.

بالنسبة لـ: (GRAMLING وآخرون)، تتكون حوكمة الشركات من أربعة مكونات: المدقق الخارجي، لجنة التدقيق، الإدارة ووظيفة التدقيق الداخلي، حيث يمكن تقدير مساهمة التدقيق الداخلي باعتباره وظيفة مساهمة في الحوكمة من خلال علاقته بالمثلث الثلاثة الآخرين المسؤولين عن الحوكمة، فوظيفة التدقيق الداخلي تظهر كوظيفة موارد، غير أن الباحثين يدركون أن طبيعة وقيمة التدقيق الداخلي كوظيفة موارد تتوقف على جودة وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تدعم حوكمة الشركات استقلالية المدقق الداخلي.

يمكن أن نقدر دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات على مستويين: الحد من تباين أو تضارب المعلومات وإدارة المخاطر<sup>1</sup>.

- الحد من عدم تطابق المعلومات: فيما يخص هذا المستوى، من المعترف به بالنسبة للمساهمين أنه بالإضافة للمعلومة المحاسبية والمالية، فقد كان المدير يملك معلومة كاملة ناجمة عن محاسبة التسيير وتقرير المدقق الداخلي، والذي كان هو المستفيد الوحيد منها؛ فوجود لجنة تدقيق مستلمة لتقرير المدقق الداخلي، تظهر كقناة نقل بين المدققين، ليس فقط الخارجيين، ولكن أيضا المدققين الداخليين ومجلس الإدارة، وبفضل هذا الارتباط، يمكن للمدقق الداخلي أن يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومة في حوكمة الشركات.

- إدارة المخاطر: يلعب التدقيق الداخلي دورا رئيسيا على مستوى إدارة المخاطر في المؤسسة، وخاصة في عملية إعداد تقرير حول الرقابة الداخلية الملزم بموجب قانون الحماية المالية (LSF)\* للشركات المدرجة. فالتدقيق الداخلي مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبذلك فهو الأفضل لتزويد مجلس الإدارة بالمعلومات حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية أو مناطق الخطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق الأهداف الاستراتيجية، التشغيلية، المعلوماتية والمطابقة.

أبرز كل من (GRAMLING و MYERS) أن الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، فالتدقيق الداخلي وفقا لكلا الباحثين يمارس تأثيرا على خمسة من مكوناته: يعطي ضمانا معقولاً لعمليات إدارة المخاطر، تقييم المخاطر بشكل صحيح، عمليات إدارة المخاطر مقيمة جيدا، إعداد التقرير حول المخاطر الرئيسية الكبيرة بشكل جيد وتقرير حول إدارة المخاطر الرئيسية المجمع.

<sup>1</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 25.

\*LSF : Loi sur la Sécurité Financière.

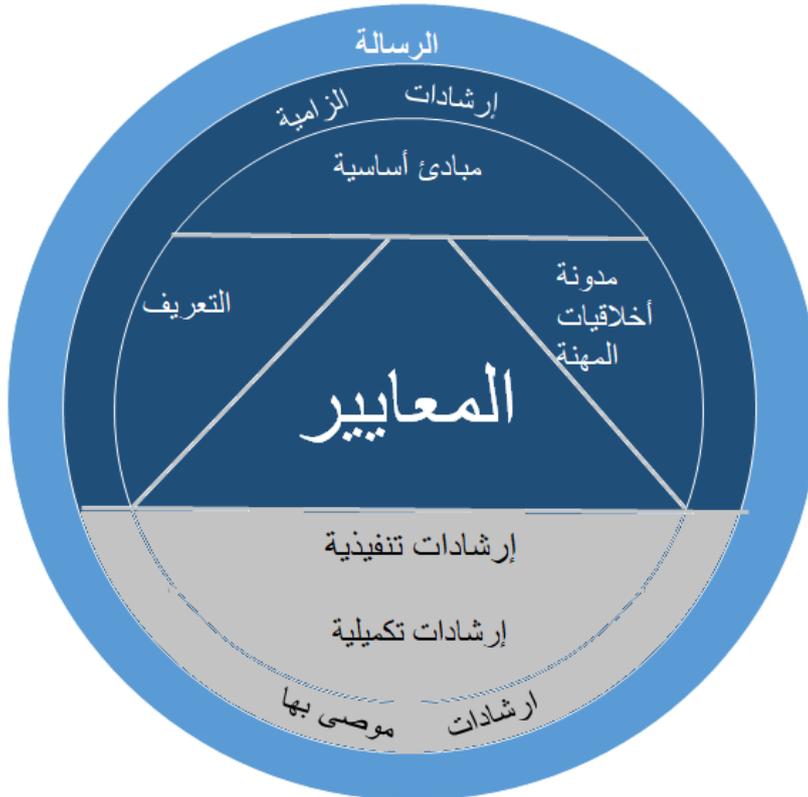
## المبحث الثاني: الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي

يعتبر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية (IPPF)\* النموذج المثالي الذي يضم أفضل الممارسات المطلوبة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، ويعزز الثقافة الأخلاقية فيها، ويشكل أداة لقياس أداء ممارسي المهنة. فهو يمثل الإطار المفاهيمي الذي ينظم التوجيهات الموثوقة التي أصدرها المعهد. وهو هيئة جديرة بالثقة، عالمية، وذات توجيهات، توفر للمهنيين الداخليين في مجال التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم توجيهات موثوقة تنظم في الاتحاد الدولي لتنظيم الأسرة، بوصفها إرشادات إلزامية وتوجيهات موصى بها.

شهد الإطار العديد من التطورات والتحسينات من خلال إجراء تعديلات جوهرية في مضمونه وهيكلته، وقد تم عرض الإطار الجديد في جويلية 2015، وتمت مراجعته في أكتوبر 2016.

يوضح الشكل التالي مكونات الإطار الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (IPPF):

### شكل رقم 09: الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF)



المصدر:

The Institute of Internal Auditors. **Standards & Guidance - International Professional Practices Framework (IPPF)**, article disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>, (consulté le 15/11/2016).

\*IPPF: International Professional Practices Framework.

يتضح من خلال الشكل أعلاه، أن الإطار الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (IPPF) يتكون من رسالة التدقيق الداخلي التي تشمل كل من الإرشادات الإلزامية والإرشادات الموصى بها.

يتم وضع الإرشادات الإلزامية بعد عملية بذل العناية الواجبة، والتي تتضمن فترة من العرض العام لمساهمات أصحاب المصالح، حيث تتمثل العناصر الإلزامية للإطار الدولي لممارسة التدقيق الداخلي في<sup>1</sup>:

- المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛

- تعريف التدقيق الداخلي؛

- مدونة أخلاقيات المهنة؛

- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

تتم الموافقة على الإرشادات الموصى بها من طرف معهد المدققين الداخليين من خلال عملية الموافقة الرسمية، وهي تصف ممارسات التنفيذ الفعال للمبادئ الأساسية لمعهد المدققين الداخليين، تعريف التدقيق الداخلي، مدونة أخلاقيات المهنة والمعايير.

تتمثل العناصر الموصى بها في الإطار الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (IPPF) في:

- إرشادات تنفيذية: تساعد أدلة التنفيذ المدققين الداخليين في تطبيق المعايير، وهي تتعامل بشكل جماعي مع نهج التدقيق الداخلي، منهجياته، والنظر فيه، ولكنها لا تتضمن عمليات أو إجراءات تفصيلية. وقد تم تحديث جميع الأدلة التي تأثرت بتعديلات عام 2017 للمعايير. تتوفر باللغات التالية: الإنجليزية، الفرنسية، الروسية والإسبانية.

- إرشادات تكميلية: توفر الإرشادات التكميلية إرشادات مفصلة لإجراء أنشطة التدقيق الداخلي. وتشمل هذه المجالات والقضايا الخاصة بكل قطاع، فضلا عن العمليات والإجراءات والأدوات والتقنيات والبرامج والنهج التدريجية وأمثلة عن النتائج. وبدءا من إطلاق الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في جويلية 2015، تصبح جميع أدلة الممارسات والأدلة الشاملة لتدقيق التكنولوجيا (GTAGs)\* وأدلة تقييم مخاطر تكنولوجيا المعلومات (GAIT)\*\* جزءا من طبقة الإرشادات التكميلية الموصى بها.

<sup>1</sup>The Institute of Internal Auditors. **Standards & Guidance - International Professional Practices Framework (IPPF)**, article disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>, (consulté le 15/11/2016).

\*GTAGs: Global Technology Audit Guides.

\*\*GAIT: Guides to the Assessment of IT Risks.

## المطلب الأول: رسالة ومبادئ التدقيق الداخلي

### 1. رسالة التدقيق الداخلي

تحدد رسالة التدقيق الداخلي ما يسعى التدقيق الداخلي إلى إنجازه داخل المؤسسة. مكانها في الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي متعمدا، موضحا كيف ينبغي للممارسين الاستفادة من الإطار بأكمله لتسهيل قدرتهم على تحقيق المهمة.

تمت صياغة رسالة التدقيق الداخلي كما يلي<sup>1</sup>:

"تحسين وحماية قيمة المؤسسة من خلال تقديم وبكل موضوعية الضمان، النصائح والمشورة ووجهات نظر قائمة على أساس المخاطر، لأصحاب المصلحة".

### 2. المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تحدد وتوضح المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في مجملها العناصر الرئيسية التي تصف فعالية نشاط التدقيق الداخلي. ولكي تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي فعالة، يجب أن تكون جميع المبادئ موجودة وتعمل بفعالية. كيف أن المدقق الداخلي بالإضافة إلى نشاط التدقيق الداخلي، يوضح أن تحقيق المبادئ الأساسية قد يكون مختلفا تماما من مؤسسة إلى أخرى، ولكن الإخفاق والفشل في احترام أو تحقيق أي من المبادئ يعني أن نشاط التدقيق الداخلي لن يكون فعالا.

تمثل المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في<sup>2</sup>:

- إثبات النزاهة؛
- إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة؛
- أن يكون موضوعيا ومتحررا من أي تأثيرات (الاستقلالية)؛
- أن يكون متوافقا مع استراتيجيات، أهداف ومخاطر المؤسسة؛
- أن يتموقع في المركز الوظيفي المناسب، وأن يمتلك الموارد الملائمة والكافية؛
- إثبات جودة التدقيق الداخلي وتحسينه المستمر؛
- الاتصال والتواصل بشكل فعال؛
- تقديم تأكيد مبني على أساس المخاطر؛

<sup>1</sup>The Institute of Internal Auditors, **Mission of Internal Audit**, article disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>, (consulté le 15/11/2016).

<sup>2</sup>The Institute of Internal Auditors, **Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing**, article disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (consulté le 15/11/2016)

- أن يكون ذو بصيرة، مبادر وذو نظرة مستقبلية (النباهة واستباق الأحداث والتركيز على المستقبل)؛
- يدعم تطوير وتحسين المؤسسة (تدعيم وتشجيع التحسين داخل المؤسسة).

### المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

لم ينشر المعهد الدولي للمدققين الداخليين المجموعة الأولى من معايير التدقيق الداخلي حتى سنة 1987، وقد ثبت أنه من الصعب تحديثها حتى صدور المعايير الجديدة في جانفي 2002، التي تم إدخال العديد من التعديلات عليها في وقت لاحق.

تكمن أهمية المعايير في أنها عالمية، مما يعكس تنظيم مهنة التدقيق الداخلي تحت مظلة دولية للمعهد الدولي للمدققين الداخليين، وتكمن أوجه ضعفها في عدم الاعتراف بها، ومحدودية فرص احترامها والمدى المتغير لتطبيقها جغرافيا من معيار إلى معيار، ويتجلى الضعف الأول في عدم وجود أية إشارة للمعهد الدولي للمدققين الداخليين أو المعايير في معايير التدقيق الخارجي الجديدة بشأن استخدام عمل المدققين الداخليين<sup>1</sup>.

تم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية 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 حدة، فإن التقييد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكلّ أمرا أساسيا لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم<sup>2</sup>.

يتمثل الغرض من المعايير في<sup>3</sup>:

- توجيه تطبيق العناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية؛
- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة لنشاطات التدقيق الداخلي؛
- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي؛
- تعزيز تحسين عمليات ومسارات المؤسسة.

تستند المعايير على مجموعة مبادئ ومتطلبات إلزامية تتكوّن من<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>Andrew D. CHAMBERS, Marjan ODAR. Op. Cit., pp. 35-36.

<sup>2</sup>The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Florida, Octobre 2016, (PDF), p. 01, disponible sur le site :

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, (consulté le 15/11/2016).

<sup>3</sup>Idem.

<sup>4</sup>Idem.

- "تصريحات" تحدد المتطلبات الجوهرية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي القابلة للتطبيق، وتقييم فعالية أدائها دولياً وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛

- "تفسيرات" تُوضّح العبارات والمصطلحات الواردة في المعايير.

إن المعايير وميثاق الأخلاقيات تحتوي على جميع العناصر الإلزامية للإطار الدولي، وبناءً على ذلك، فإن التقيد بالمعايير وميثاق الأخلاقيات، يعتبر تقييداً لجميع العناصر الإلزامية للإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي.

تستخدم المعايير عبارات كما هي محدّدة في قائمة المصطلحات. ومن الضروري اعتماد التفسيرات المحدّدة في قائمة المصطلحات لفهم وتطبيق المعايير بالشكل السليم. بالإضافة إلى ذلك، تستخدم المعايير كلمة "يجب" للدلالة على مُتطلب يُتوقع الالتزام به، ما لم تكن مسألة عدم تطبيقه هي نتيجة لحكم مهني أو ظروف تبرّر الانحراف عن المعايير<sup>1</sup>.

ترشد المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي المدققين الداخليين في تحقيق مهامهم وتسيير أنشطتهم<sup>2</sup>. وهي تتألف من قسمين أساسيين هما: معايير الصفات ومعايير الأداء، بالإضافة إلى معايير التنفيذ، بحيث تطبق على جميع خدمات التدقيق الداخلي.

### 1. معايير الصفات

تحدد معايير الصفات الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي<sup>3</sup>. يلخص الجدول الموالي معايير الصفات حسب آخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في أكتوبر 2016، والسارية المفعول ابتداءً من جانفي 2017:

#### جدول رقم 05: معايير الصفات

NORMES DE QUALIFICATION	رقم المعيار	معايير الصفات
Mission, pouvoirs et responsabilités	1000	الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات
Reconnaissance des dispositions obligatoires dans la charte d'audit interne	1010	-الاعتراف بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي
Indépendance et objectivité	1100	الاستقلالية والموضوعية

<sup>1</sup>The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Op. Cit., p. 01.

<sup>2</sup>Louis VAURS. Op. Cit., p. 145.

<sup>3</sup>The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Op. Cit., p. 02.

Indépendance dans l'organisation	1110	-الاستقلال في المؤسسة
Relation directe avec le Conseil	1111	• العلاقة المباشرة مع مجلس الإدارة
Rôles du responsable de l'audit interne en dehors de l'audit interne	1112	• دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي
Objectivité individuelle	1120	-الموضوعية الفردية
Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité	1130	-التأثير على الاستقلالية والموضوعية
<b>Compétence et conscience professionnelle</b>	<b>1200</b>	<b>المهارات والعناية المهنية اللازمة</b>
Compétence	1210	-المهارة
Conscience professionnelle	1220	-العناية المهنية اللازمة
Formation professionnelle continue	1230	-التكوين المهني المستمر
<b>Programme d'assurance et d'amélioration qualité</b>	<b>1300</b>	<b>برنامج ضمان وتحسين الجودة</b>
Exigences du programme d'assurance et d'amélioration qualité	1310	- متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة
évaluations internes	1311	-التقييمات الداخلية
Evaluations externes	1312	-التقييمات الخارجية
Communication relative au programme d'assurance et d'amélioration qualité	1320	-التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة
Utilisation de la mention "conforme aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne"	1321	-استعمال عبارة "مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"
Indication de non-conformité	1322	-الإفصاح عن عدم التوافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Florida, Octobre 2016, (PDF), pp. 04-14, disponible sur le site:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, (consulté le 15/11/2016).

## 2. معايير الأداء

تتناول معايير الأداء طبيعة التدقيق الداخلي، وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة. إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وكذلك تعطي معياراً للجودة/النوعية، يمكن من خلاله قياس أداء تلك الخدمات وبصورة

عامة. كما تعطي وصفا لتطبيق المعايير في أنواع معينة من مهام التدقيق الداخلي عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدققون الداخليون<sup>1</sup>.

يلخص الجدول الموالي معايير الأداء حسب آخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في أكتوبر 2016 والسارية المفعول ابتداء من جانفي 2017:

جدول رقم 06: معايير الأداء

NORMES DE FONCTIONNEMENT	رقم المعيار	معايير الأداء
<b>Gestion de l'audit interne</b>	<b>2000</b>	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
Planification	2010	- التخطيط
Communication et approbation	2020	- التبليغ والموافقة
Gestion des ressources	2030	- إدارة الموارد
Règles et procédures	2040	- السياسات والإجراءات
Coordination et utilisation d'autres travaux	2050	- التنسيق واستعمال أعمال أخرى
Communication à la direction générale et au Conseil	2060	- رفع التقارير (الإبلاغ) للإدارة العامة ومجلس الإدارة
Responsabilité de l'organisation en cas de recours à un prestataire externe pour ses activités d'audit interne	2070	- مسؤولية المؤسسة في حالة اللجوء لمقدم خارجي لأنشطة التدقيق الداخلي
<b>Nature du travail</b>	<b>2100</b>	طبيعة العمل
Gouvernance	2110	- الحوكمة
Management des risques	2120	- إدارة المخاطر
Contrôle	2130	- الرقابة
<b>Planification de la mission</b>	<b>2200</b>	التخطيط للمهمة
Considérations relatives à la planification	2201	- اعتبارات التخطيط
Objectifs de la mission	2210	- أهداف المهمة
Périmètre d'intervention de la mission	2220	- نطاق التكليف بالمهمة (نطاق عمل المهمة)
Ressources affectées à la mission	2230	- الموارد المخصصة للمهمة
Programme de travail de la mission	2240	- برنامج عمل المهمة
<b>Réalisation de la mission</b>	<b>2300</b>	تنفيذ المهمة
Identification des informations	2310	- تحديد المعلومات

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق، ص ص. 73-74.

Analyse et évaluation	2320	- التحليل والتقييم
Documentation des informations	2330	- توثيق المعلومات
Supervision de la mission	2340	- الإشراف على المهمة
<b>Communication des résultats</b>	<b>2400</b>	<b>تبلغ النتائج</b>
Contenu de la communication	2410	- محتوى التبليغ
Qualité de la communication	2420	- جودة التبليغ
Erreurs et omissions	2421	- السهو والخطأ
Utilisation de la mention «conduit conformément aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne»	2430	- استخدام عبارة "تتم وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"
Indication de non-conformité	2431	- الإفصاح عن عدم التوافق
Diffusion des résultats	2440	- نشر النتائج
Les opinions globales	2450	- الآراء الشاملة أو العامة
<b>Surveillance des actions de progrès</b>	<b>2500</b>	<b>متابعة سير العمل</b>
<b>Communication relative à l'acceptation des risques</b>	<b>2600</b>	<b>إبلاغ قبول المخاطر</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Florida, Octobre 2016, (PDF), pp. 15-31, disponible sur le site:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, (consulté le 15/11/2016).

### 3. معايير التنفيذ

تحدد معايير التنفيذ المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمة المقدّمة، سواء كانت خدمات

تأكيد (ت) أو خدمات استشارية (إ)<sup>1</sup>:

#### - خدمات التأكيد

تشمل خدمات التأكيد تقيماً موضوعياً للأدلة من طرف المدقق الداخلي، وذلك لتقييم آراء أو استنتاجات بشأن كيان أو عملية أو وظيفة أو مسار أو نظام أو غيرها من الموضوعات. يتم تحديد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد من قبل المدقق الداخلي، وبصفة عامة تشترك ثلاثة أطراف في خدمات التأكيد:

<sup>1</sup>The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Op. Cit., pp. 02-03.

• الشخص أو المجموعة التي هي في علاقة مباشرة بالكيان أو بالعملية أو بالوظيفة أو بالمسار أو بالنظام أو غيرها من الموضوعات (مالك المسار)؛

• الشخص أو المجموعة التي تقوم بإجراء هذا التقييم (أي المدقق الداخلي)؛

• الشخص أو المجموعة التي تستخدم هذا التقييم (أي المستخدم).

#### - الخدمات الاستشارية

الخدمات الاستشارية هي خدمات إرشادية تُنفَّذ بصفة عامة بناءً على طلب محدّد من عميل المهمّة. وتخضع

طبيعة ونطاق المهمات الاستشارية للاتفاق مع عميل المهمة. تتضمن هذه الخدمات بصفة عامة طرفين هما:

• الشخص أو المجموعة التي تقدم المشورة (أي المدقق الداخلي)؛

• الشخص أو المجموعة التي تبحث عن المشورة وتلقاها (العميل).

ينبغي أن يحافظ المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية على الموضوعية، ولا يضطلع بأي مسؤولية

إدارية.

تطبق المعايير على المدققين الداخليين منفردين، وأيضاً على نشاط التدقيق الداخلي. جميع المدققين الداخليين

مسؤولون عن تطبيق المعايير المتعلقة بالموضوعية الفردية، وبالمهارات وبالعبارة المهنية اللازمة، والمعايير ذات صلة بأداء

مسؤولياتهم المهنية. الرؤساء التنفيذيين للتدقيق مسؤولون أيضاً عن التزام نشاط التدقيق الداخلي الكامل بالمعايير.

إذا تعدّر على المدققين الداخليين، أو على نشاط التدقيق الداخلي الالتزام ببعض أجزاء المعايير بسبب قانون

أو نظام، فيتعيّن التقيّد بالإجراءات الأخرى من المعايير معاً للإفصاحات المناسبة.

إذا تم استعمال المعايير بالتزامن مع متطلبات صادرة عن جهات رسمية أخرى، فيمكن للتدقيق الداخلي ذكر

استعمال هذه المتطلبات في تبيغاته. عندها، وفي حال أشار نشاط التدقيق الداخلي التقيّد "بالمعايير" والمتطلبات

الأخرى، فيجب على المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي أن يتقيّدوا "بالمعايير"، كما بإمكانهم الالتزام

بالمتطلبات الأخرى إذا كانت أكثر تقييداً. إن مراجعة وتطوير المعايير هي عملية مستمرة، ويقوم المجلس الدولي لمعايير

التدقيق الداخلي بمشاورات مستفيضة ومناقشات قبل إصدار المعايير. ويشمل هذا الطلب ملاحظات العموم في

جميع أنحاء العالم في خصوص المسودة المعروضة. يتم نشر المسودات على موقع الإنترنت للمعهد الدولي للتدقيق

الداخلي، كما يتم توزيعها على معاهد التدقيق على مستوى كل بلد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Op. Cit., p. 03.

### المطلب الثالث: مدونة أخلاقيات المهنة

يكمُن الغرض من مبادئ وقواعد جمعية المدققين الداخليين بشأن أخلاقيات المهنة في إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي.

تعتبر مبادئ وأخلاقيات المهنة ضرورة وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي، باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. من هذا المنطلق، فإن مبادئ أخلاقيات المهنة يمتد نطاقها إلى ما هو أبعد من تعريف مهنة التدقيق الداخلي، لكي تشمل أيضاً عنصرين أساسيين هما<sup>1</sup>:

- المبادئ الوثيقة الصلة بمهنة التدقيق الداخلي وممارستها؛

- قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

هذا مع العلم بأنه يقصد بـ "المدققين الداخليين" المشار إليهم في هذه القواعد، أعضاء جمعية المدققين الداخليين، وكذلك الأفراد الذين حصلوا على -أو المرشحين للحصول على- الشهادات المهنية الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين، وكذلك الأفراد الذين يقدمون خدمات التدقيق الداخلي ضمن تعريف التدقيق الداخلي.

تنطبق مبادئ أخلاقيات المهنة الواردة فيما يلي على من يقدم خدمات التدقيق الداخلي، سواء من الأفراد أو المؤسسات. ويعتبر الإخلال بهذه القواعد من طرف أعضاء جمعية المدققين الداخليين، وكذلك الأفراد الذين حصلوا على -أو المرشحين للحصول على- الشهادات المهنية الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين بمثابة سلوك غير مقبول، وسيتم تقييمه والتصرف إزاءه وفقاً للقوانين والأنظمة الإدارية الخاصة بالجمعية والتوجيهات الصادرة، مع العلم أن عدم الإشارة تحديداً في قواعد السلوك الواردة هنا إلى أن سلوكاً محدداً بالذات يعتبر مخالفاً لها، ليس من شأنه أن يحول دون اعتبار ذلك السلوك شائناً وغير مقبول، وبالتالي فإن أيّاً من الأعضاء أو حملة شهادات الجمعية أو المرشحين لها، يمكن أن يكونوا عرضة لاتخاذ إجراءات تأديبية بحقهم، في حال بدر من جانبهم مثل ذلك السلوك. من المتوقع من المدققين الداخليين أن يطبقوا المبادئ الآتية ويتمسكوا بها:

1. **الاستقامة:** استقامة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة، وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم.

<sup>1</sup>The Institute of Internal Auditors, **Code of Ethics**, p. 01, disponible sur le site:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>, (consulté le 15/11/2016).

2. **الموضوعية:** يجب على المدققين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع، تقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط، أو العمل الذي يكونون بصدد فحصه. ويجب على المدققين الداخليين مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألا يتأثروا في تكوينهم لآرائهم أو أحكامهم بمصالحهم الشخصية، أو بآراء أو تأثيرات الآخرين.

3. **السرية:** على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها، وعليهم ألا يفصحوا عن تلك المعلومات، بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات.

4. **الكفاءة:** على المدققين الداخليين:

- ألا يؤديوا سوى الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها؛
- أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي؛
- أن يعملوا باستمرار على تحسين مهاراتهم وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤديونها.

### المبحث الثالث: التدقيق الداخلي المندمج

تطورت النظرة للتدقيق الداخلي عبر مراحل مختلفة من الزمن، مواكبة مع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية للمؤسسة، وذلك على مستويات تدريجية من التكامل والاندماج، وصولاً إلى تبلور المفهوم الحديث للتدقيق المندمج.

#### المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي المندمج

قبل التطرق لمفهوم التدقيق المندمج، لا بد من الإشارة إلى تدقيق الأداء، مع توضيح أهم النقاط التي يختلف فيها تدقيق الأداء عن التدقيق المالي وتدقيق المطابقة.

يشمل تدقيق الأداء الفحص بطريقة مستقلة وموضوعية وموثوق بها، ما إذا كانت المؤسسات، الأنظمة، العمليات، البرامج، الأنشطة أو المنظمات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد، الفعالية والفاعلية، وإذا كانت التحسينات ممكنة.

أشار (JIN'E و DUNJIA) إلى أن التوجه نحو تطوير التدقيق الداخلي هو إجراء تدقيق الأداء؛ وذلك لا يعني أننا نستبعد التدقيق المالي، بل على العكس من ذلك، فإن التدقيق المالي هو الأساس لإجراء تدقيق الأداء، لأن الإدارة المالية المشوشة وغير الواضحة ستؤثر بالتأكيد على الكفاءة الاقتصادية، ومن ناحية أخرى، فإن التدقيق المالي هو في الواقع بداية لتدقيق الأداء، لأن البيانات التي تم اختبارها من طرف التدقيق المالي ترتبط عموماً بالاقتصاد والكفاءة<sup>1</sup>.

أبرز دليل تدقيق الأداء لسنة 2015 عدة نقاط، يختلف فيها تدقيق الأداء عن التدقيق المالي وتدقيق المطابقة.

تعرض الاختلافات الأساسية من خلال الجدول التالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>Yan JIN'E, Li DUNJIA. **Performance audit in the service of internal audit**, Managerial Auditing Journal, Vol. 12, N° 4/5, 1997, p. 195

<sup>2</sup>Manuel d'audit de la performance. Cour des comptes européenne, 2015, p. 12, disponible sur le site internet: [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_FR.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_FR.PDF), (consulté le 01/07/2016).

جدول رقم 07: الاختلاف بين الأداء والتدقيق المالي وتدقيق المطابقة

التدقيق المالي وتدقيق المطابقة	تدقيق الأداء	الجوانب المقترحة
		<b>الأهداف (Objectif)</b>
- تقييم ما إذا كانت العمليات المالية منفذة بطريقة قانونية ونظامية، وما إذا كانت الحسابات موثوقة.	- تقييم ما إذا كانت أموال المؤسسة مستعملة بطريقة اقتصادية، بفعالية وبنفاعلية.	
		<b>الموضوع الرئيسي (Thème central)</b>
- عمليات مالية، إجراءات محاسبية وإجراءات الرقابة الأساسية.	- السياسات، البرامج، المنظمات أو المؤسسات، أنشطة وأنظمة الإدارة.	
		<b>التدريب اللازم (Formation requise)</b>
- المحاسبة والحقوق.	- الاقتصاد، العلوم السياسية، علم الاجتماع... الخ	
		<b>الأساليب المستخدمة (Méthodes utilisées)</b>
- إطار مرجعي.	- تختلف من تدقيق لآخر.	
		<b>معايير التدقيق (Critères d'audit)</b>
- أقل احتمالاً أن تترك لتقدير المدقق؛ - المعايير موحدة، يحددها القانون واللوائح؛ - تطبق على كل عمليات التدقيق.	- من المرجح أن تترك لتقدير المدقق؛ - المعايير خاصة بكل تدقيق.	
		<b>التقرير (Rapport)</b>
- تقرير سنوي؛ - تقرير موحد.	- تقارير خاصة، منشورة في الوقت المناسب؛ - يختلف الهيكل والمحتوى حسب الأهداف.	

المصدر:

**Manuel d'audit de la performance.** Cour des comptes européenne, 2015, p. 11, disponible sur le site internet:

[http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_FR.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_FR.PDF), (consulté le 01/07/2016).

يمكن أن يشمل تدقيق الأداء جوانب متعلقة بالتدقيق المالي وتدقيق المطابقة، بما في ذلك الاعتبارات البيئية والاجتماعية في إطار التنمية المستدامة، يسمى هذا التدقيق المتعلق بهذه الجوانب التدقيق المندمج أو التدقيق المتكامل،

بحيث يرتبط اختيار نوع التدقيق المطبق (تدقيق أداء أو تدقيق مدمج) بالحكم المهني للمدقق، ويتحدد وفقا للحالة، كما يجب على المدققين أن يكونوا واعين بأن تنفيذ التدقيق يكون متركزا خاصة على الأداء هو تحد في حد ذاته، وأن تطبيق التدقيق المندمج هو مهمة متطابقة<sup>1</sup>.

يعتبر مفهوم التدقيق المندمج، والذي يسمى أيضا تدقيق الإدارة أو تدقيق الأداء، غير حديث، إذ أعطى العديد من الباحثين تعريفا دون اقتراح إطار نظري أو منهجي خاص، فقد انبثق التدقيق المندمج من الإرادة لتجاوز الأهداف الضيقة للتدقيق المحاسبي، الوظيفي والتشغيلي، حيث يتميز عن الأنواع الأخرى من التدقيق بأنه يشمل ويتجاوز أهداف التدقيق الأخرى<sup>2</sup>.

حسب (1698 BURTON) فإن التدقيق الداخلي المندمج هو تدقيق الأداء، وقد لاحظ الباحث وجود فجوة أو فراغ في تدقيق الإدارة، واقترح الأخذ بعين الاعتبار أربعة جوانب رئيسية في إعداد هذا التدقيق الجديد<sup>3</sup>:

- التركيز على هذا التدقيق؛
- تحديد معايير الأداء؛
- المشاكل المرتبطة بتنفيذ التدقيق؛
- المشاكل المرتبطة بالشكل الموجود في تقرير التدقيق.

بالنسبة لـ: (1971 MORSE)، عادة ما يتم استخدام مصطلح تدقيق الأداء أو التدقيق التشغيلي في فحص الأداء التشغيلي، أو الأداء الإداري، أو التسيير لجوانب معينة من نشاط أو مؤسسة ما، وذلك بهدف تحديد الفرص الممكنة لزيادة الكفاءة والاقتصاد، ولتحسين فعالية تنفيذ الإجراءات والعمليات، فالهدف هو التحسين مقارنة بأهداف المؤسسة<sup>4</sup>. فقد عرّف تدقيق الأداء على أنه تدقيق داخلي متكامل لكل من الاقتصاد، الفعالية والفاعلية لوظيفة أو مؤسسة، يقترح عن طريق معايير الأداء الموجودة والمحددة من طرف المؤسسة في حد ذاتها، يصدر حكم على مدى ملاءمتها إن كان ذلك ضروريا، وإحلالها بمعايير أكثر عملية<sup>5</sup>. ويمثل كل من تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية والفاعلية المستويات المختلفة للتدقيق الحديث المندمج لكافة عناصر الأنشطة الاقتصادية في المؤسسة. وقد ظهرت هذه المستويات في بداياتها في الولايات المتحدة الأمريكية عن طريق مكتب المحاسبة العام الأمريكي، والهيئات

<sup>1</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 11.

<sup>2</sup>Souad BOUNGAB. L'audit intègre: quelle Approche et Quelle Méthodologie? Étude Empirique sur une trentaine D'Entreprises Situées A Casablanca et Tanger\_ Maroc, L'Audit social au service du progrès du management et de la bonne gouvernance, Paris, 2014, p. 73.

<sup>3</sup>Idem.

<sup>4</sup>JR MORSE, H Ellsworth. Performance and operational auditing. Journal of Accountancy, Vol. 131, N° 000006, 1986, p. 41, disponible sur le site:

<https://search.proquest.com/openview/bdf1604959267ea571d0ceebf8902a0e/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41064>, (consulté le 13/02/2015)

<sup>5</sup>Souad BOUNGAB, Op. Cit., p. 73.

العلمية المتخصصة في منتصف السبعينيات من القرن العشرين (1972) بهدف تفعيل دور الممارسة العلمية لمهنة التدقيق<sup>1</sup>.

بالنسبة ل: (1974 WALLY): "التدقيق الداخلي المندمج هو تدقيق الإدارة، وهو عبارة عن تحليل نظامي وانتقادي لأداء إدارة المؤسسة، ويقترح الباحث أولاً إدخال أخلاقيات الإدارة في تطوير التدقيق، ثم الأخذ بعين الاعتبار وزن المحيط الخارجي"<sup>2</sup>. أي أنه ركز أولاً على مكون بيئة الرقابة، فيما يتعلق بالأخلاقيات ونزاهة الإدارة، ثم ركز على البيئة الخارجية، لأنه يتحدث عن تدقيق الفعالية والفاعلية، وبالتالي التدقيق المندمج.

وبالنسبة ل: (1991 RACINE): "التدقيق الداخلي المندمج هو فحص، يسمح بتحديد بطريقة موضوعية واستدلالية إلى أي مدى يمكن إدارة وتسيير الموارد المالية، البشرية، المادية باقتصاد، بفعالية وبفاعلية، وتحمل روابط وعلاقات المسؤولية بشكل معقول، وهو تدقيق يحاول دمج أبعاد المؤسسة باعتبارها نظام معقد"<sup>3</sup>.

حدّد (1993 RICHARD) مفهومين أساسيين لتدقيق الأداء، الأول يستعمل في الحكم على جودة الأداء التقني لأنظمة المعلومات، التنظيم والإدارة الموضوعية من طرف المؤسسة لتحقيق أهدافها، أما المفهوم الثاني فهو يستعمل في إصدار حكم حول أداء المؤسسة بنفسها، وكذا حول إدارتها.

عرّف (1997 DUNJIA و JIN'E) تدقيق الأداء بأنه نشاط يهدف إلى مساعدة المؤسسات على رفع الفعالية الاقتصادية، ويسمى عموماً بالتدقيق التشغيلي أو تدقيق الإدارة في بعض البلدان الأجنبية<sup>4</sup>.

أشارت (2000 MICOL) إلى أن التدقيق الإداري يهدف إما لتقديم أدلة عن عملية احتيال واختلاس، وإما إصدار حكم انتقادي حول عملية تسيير أو أداء فرد أو مجموعة أفراد، فهو يهدف إلى إصدار حكم على مدى ملاءمة العمليات وجودة المدراء<sup>5</sup>.

عرّفت (2007 BERTIN) التدقيق الإداري بأنه: "ملاحظة الخيارات والقرارات، مقارنتها وقياس أثرها، والتركيز على المخاطر والتناقضات والاختلالات..."<sup>6</sup>.

وفقاً ل (2008 BOUQUIN و BECOUR): فإن الحكم على جودة الأداء، يتم بواسطة التدقيق التشغيلي، والذي يشمل كل الإجراءات، حيث يهدف إلى الحكم على الطريقة التي أهدافها محددة ومحقة، وأيضاً أن المخاطر التي قد تؤثر على قدرة المؤسسة أو الوحدة على تحديد الأهداف المناسبة، وتحقيقها وتقدير فرصها، كما يمس كل

<sup>1</sup>محمد السيد سريا. مرجع سابق، ص ص. 149-150.

<sup>2</sup>Souad BOUNGAB, Op. Cit., p. 74.

<sup>3</sup>Ibid., p. 77.

<sup>4</sup>Yan JIN'E, Li DUNJIA. Op. Cit., p. 192.

<sup>5</sup>Alain MIKOL. Op. Cit., p. 740.

<sup>6</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 23.

وظائف المؤسسة: المشتريات، المبيعات، الصيانة، نظام المعلومات، إدارة الموارد البشرية، إدارة المخزون، إدارة المالية، الإدارة التجارية والتسويق... إلخ، حيث يسمح هذا النوع من التدقيق بإعطاء رؤية شاملة عن سير مجموعة من العمليات أو الأنشطة، كفاية الموارد للأهداف، الاستعمال الأمثل للموارد، الاقتصاد الناتج عند اقتناء الموارد وملاءمة الطرق والإجراءات وجودة الأداء<sup>1</sup>.

كما أشارت لجنة ممارسات التدقيق في بريطانيا في تعريفها للتدقيق التشغيلي سنة 1990 إلى أنه: "وظيفة تقييم داخلية مستقلة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لخدمة المؤسسة ككل، وهذه الوظيفة تفحص وتقيم بشكل موضوعي، مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاقتصاد والفعالية والفاعلية"<sup>2</sup>.

عرّف إيهاب نظمي (2009) التدقيق التشغيلي على أنه: "التدقيق الشامل للوظائف المختلفة داخل المؤسسة، للتأكد من كفاءة وفعالية وملاءمة هذه الوظائف، من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة، للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال هذه الوظائف"<sup>3</sup>، ويجب على المدققين الإداريين، تحديد ما إذا كانت العمليات الضرورية والمبادئ والخطوط التوجيهية محددة في المؤسسة، ويجب أيضا تحديد فيما إذا كان المسيرون يتصرفون وفقا للقواعد المعمول بها، وعليه فإن التدقيق الإداري هو عبارة عن إصدار حكم عن أداء كيان معين. كما يشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المؤسسة<sup>4</sup>. أشار (GRONLUND وآخرون؛ 2011) إلى أن تدقيق الأداء يهدف إلى فحص ودراسة الأداء، الاقتصاد، الفعالية وفاعلية الإدارة العامة، وهو لا يشمل العمليات المالية المحددة فقط، بل يشمل مجموعة كاملة من أنشطة الحوكمة، بما في ذلك النظم التنظيمية والإدارية<sup>5</sup>.

ولأهمية التدقيق الداخلي كأداة للرقابة الداخلية، اتجهت إدارة المؤسسات إلى تطوير هذه الأداة الرقابية، وأصبح يوجد الآن ما يعرف بالتدقيق الداخلي الحديث، والذي عرّفه محمد السيد سريرا وآخرون (2013) بأنه تدقيق داخلي متطور، يغطي نظم فرعية لتدقيق داخلي مثل: تدقيق الإنتاج، تدقيق الأداء، تدقيق الفاعلية، التدقيق البيئي والتدقيق التشغيلي<sup>6</sup>. كل هذه المجالات المتقدمة للتدقيق الحديث، تنظم بمعرفة إدارة المؤسسة ولخدمتها هي فقط،

<sup>1</sup>Jean-Charles BECOUR, Henri BOUQUIN. **Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance**, Edition Economica, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2008, p. 13.

<sup>2</sup>عبد القادر الذنبيات، توفيق حسن عبد الجليل. مرجع سابق، ص. 96.

<sup>3</sup>إيهاب نظمي إبراهيم. **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص. 23.

<sup>4</sup>المرجع نفسه.

<sup>5</sup>Anders GRONLUND et al. **Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden**, International Journal of Public Sector Management, Vol. 24, No. 2, 2011, p. 107.

<sup>6</sup>محمد السيد سريرا وآخرون. مرجع سابق، ص. 121.

ويعتبر التدقيق الداخلي وفقاً لأحدث الإصدارات المهنية، أداة للرقابة الداخلية الشاملة المالية والتنوع على كافة أقسام وعمليات المشروع.

وأشار **خلف عبد الله الوردات (2014)** إلى أنه لتدقيق العمليات تأثير كبير في تطور التدقيق من المستوى التقليدي، الذي يهتم بالتدقيق المالي، إلى المستوى الحديث الذي يركز على تدقيق البرامج وتدقيق الكفاءة، كما يمكن أن يسمى التدقيق التشغيلي بالتدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو رقابة الأداء، وهو يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة للحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها، ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً، ويقوم بذلك المدققون الداخليون للمؤسسة، حيث كان في البداية يخدم الإدارة، ولكن توسع ليخدم المؤسسة ككل<sup>1</sup>.

وبالنسبة لـ **(2014 BOUNGAB)** فإنّ التدقيق المندمج هو تدقيق الإدارة الذي يحاول فحص الأنظمة الفرعية للإدارة (التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة)، وتحديد الأداء النسبي مقارنة بمنافسيها، وذلك بدراسة كل أجزائها: الجانب الإداري، التنظيمي، التشغيلي والتسييري<sup>2</sup>.

أمّا المعهد الدولي للمدققين الداخليين **(IIA)**، والمعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية **(IFACI)**، فقد عرّفا التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي، والذي يعطي للمؤسسة ضماناً حول درجة التحكم في عملياتها، يقدم لها نصائح من أجل التحسين، ويساهم في خلق القيمة المضافة، يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقييم منهجي ونظامي، عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات مع تقديم اقتراحات لتدعيم فعاليتها"<sup>3</sup>. وبالتالي، نستنتج من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي المندمج هو تدقيق إدارة وتدقيق للأنظمة، والذي يشمل الأهداف، العمليات والمخاطر. يلخص الجدول التالي أهم التعريفات السابقة وعناصرها الأساسية:

#### جدول رقم 08: ملخص لتطور مفهوم التدقيق الداخلي المندمج

الباحث	التعريفات	العناصر الأساسية من التعريفات
<b>BURTON (1968)</b>	التدقيق المندمج = تدقيق الإدارة	- التدقيق المندمج = تدقيق الأداء = تدقيق الإدارة - تقييم أنظمة الإدارة والرقابة الداخلية
<b>MORSE (1971)</b>	التدقيق المندمج = تدقيق الأداء يشمل أنواع التدقيق الأخرى	- الحكم على الأداء الشامل: • الأداء الداخلي / الخارجي • الأداء الكمي • الأداء النوعي

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن **IIA**، مرجع سابق، ص ص. 242-243.

<sup>2</sup> Souad BOUNGAB. Op. Cit., p. 74.

<sup>3</sup> Pierre SCHICK, Jacques VERA. **Mémento d'audit interne**, Edition Dunod, Paris, France, 2009, p. 20.

<p>-دمج التدقيق التشغيلي والتدقيق الوظيفي</p>	<p>التدقيق المندمج = تدقيق يشمل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• يشمل القواعد الأخلاقية، ويعتبرها كمعيار للإدارة الجيدة</li> <li>• الأخذ بعين الاعتبار البيئة الخارجية</li> </ul>	<p><b>WALLY (1974)</b></p>
<p>-منهج انتقائي -منهج نظامي -فحص مدى تحقيق الاقتصاد، الفعالية والفاعلية في استعمال الموارد المتاحة والأنظمة</p>	<p>التدقيق المندمج = تدقيق شامل</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• منهجية مقارنة في تقييم الأداء</li> <li>• يشمل تدقيق الإدارة كل من التدقيق المحاسبي والتشغيلي</li> </ul>	<p><b>THRILL (1981)</b></p>
<p>-يقيم لكن أيضا يعطي توصيات للتحسين. -خلق قيمة مضافة.</p>	<p>التدقيق المندمج هو:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الحكم على جودة أداء مختلف الأنظمة</li> <li>• الحكم على أداء المؤسسة في مجملها</li> </ul>	<p><b>RICHARD (1993)</b></p>
	<p>التدقيق الداخلي = تدقيق الإدارة تدقيق الأنظمة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الذي يشمل الأهداف</li> <li>• الذي يشمل العمليات</li> <li>• الذي يشمل المخاطر</li> </ul>	<p><b>IIA IFACI (2004)</b></p>
	<p>التدقيق الداخلي = تدقيق الأداء</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• يضمن إدارة فعالة</li> <li>• التنبؤ بالمخاطر</li> </ul>	<p><b>RENARD (2011)</b></p>
<p>يشمل: -التدقيق المالي -تدقيق المطابقة -الاعتبارات البيئية</p>	<p>التدقيق المندمج = تدقيق الأداء</p>	<p><b>Manuel d'audit (2015)</b></p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

Souad BOUNGAB. **L'audit intègre: quelle Approche et Quelle Méthodologie? Étude Empirique sur une trentaine D'Entreprises Situées A Casablanca et Tanger\_ Maroc**, L'Audit social au service du progrès du management et de la bonne gouvernance, Paris, 2014, pp. 74-75.

انطلاقا من التطور التاريخي لمفهوم التدقيق الداخلي المندمج، وما جاء به معهد المدققين الداخليين (IIA) والمعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI)، فإن التدقيق الداخلي هو نفسه تدقيق الإدارة، وأنه يشتمل على كل من الأهداف، العمليات والمخاطر، وأن التدقيق الداخلي هو تدقيق الأداء لاشتماله على العناصر سالفة

الذكر (RENARD)، حيث يضمن تسيير فعال للأداء، ويكتشف المخاطر مسبقاً. فالمتبع للتطور التاريخي يجد أن التدقيق الداخلي المندمج هو تدقيق الإدارة، وهو تدقيق للأداء، وهو تدقيق شامل.

من خلال ما سبق، يمكن تعريف التدقيق الداخلي المندمج بأنه تدقيق للإدارة وتدقيق للأداء وتدقيق للأنظمة بما فيها الأهداف، العمليات والمخاطر، وذلك باستقلالية وموضوعية، يستند على منهج انتقائي ونظامي لفحص مدى تحقيق المطابقة الفعالية والفاعلية في استعمال الموارد والأنظمة المتاحة، من أجل تحسين الأداء الشامل للمؤسسة، عن طريق تقديم التوصيات لتحسينه وخلق قيمة مضافة.

### المطلب الثاني: نطاق التدقيق الداخلي المندمج

يحتاج المدققون لتحقيق أهدافهم، وتغطية مجال عملهم على المستوى التطبيقي إلى مدخل منهجي فعال ومناسب، يستعمل بكثرة، ويمثل بعض الحدود. في الواقع، يعتمد البعض على منهج التنقيط المفصل، ويستعمل آخرون المنهج التحليلي، والبعض يلجأ للمدخل أو المنهج القائم على المخاطر.

يمكن إعطاء نظرة عن مدخل شامل، يتجاوز حدود المناهج الكلاسيكية، ويعتمد على طريقة انتقائية فعالة، هذا المدخل الذي يمكن أن يؤهل اندماج المؤسسة حسب أهدافها في الزمن وفي المكان (المؤسسة عامل اجتماعي لبيئة معقدة).

مع مراعاة الأداء الشامل للمؤسسة، يحاول المدخل المندمج تجاوز المداخل ذات الخصائص الإحصائية أو الجزئية، كما أن المنهجية المتبعة في التدقيق انتقائية تهتم بالاقتصاد، الفعالية، وأيضاً الفاعلية المبنية على المدخل القائم على أساس المخاطر الشاملة للمؤسسة، سواء مخاطر داخلية أو خارجية.

يحدّد هذا المدخل التدقيق والمؤسسة حسب الأبعاد التالية<sup>1</sup>:

- **البعد المكاني:** هو المجال المغطى من طرف التدقيق، ويشمل وظائف المؤسسة، العمليات، الإجراءات، الأنظمة... إلخ. يمكن أن يمتد إلى العلاقات المتبادلة والتفاعلات بين مكونات النظام المدقّق.
- **بعد الهدف أو الغاية من التدقيق:** يتمثل في أهداف مهمات التدقيق، يمكن أن يهدف إلى المطابقة، الفعالية أو الأداء.

- **البعد الزمني:** يتمثل في تقييم الماضي و/أو الحاضر و/أو المستقبل، لأن المؤسسة عبارة عن ماضي، حاضر، وهي خاصة تعتبر مشروع في حد ذاتها. يقتصر بعض المدققين على الوثائق والمعلومات الموجودة في المؤسسة، والبعض من المدققين، بالإضافة لذلك، يدققون في العمليات والإجراءات أثناء سيرها وإجرائها، والآخرون على عكس ذلك،

<sup>1</sup>Souad BOUNGAB. Op. Cit., p. 76.

لا يقتصرون على هذه فقط، لكن يحاولون الحصول على المعلومات المتوقعة والمتعلقة بالتطور المستقبلي للمؤسسة وبيئتها وتحليل المخاطر. من جهة أخرى توقع مخططات التدقيق في الزمن كذلك يبلغ عن المجال الزمني للتدقيق.

### المطلب الثالث: مستويات اندماج التدقيق الداخلي

لتجاوز مشكل تصنيف وتقسيم التدقيق الذي يختلف حسب معايير التصنيف\* المعتمدة في الأدبيات التي تطرقت لتصنيفات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، تم اللجوء إلى المدخل المندمج، الذي يسمح بتحديد ثلاثة أنواع من التدقيق: تدقيق داخلي ضعيف الاندماج، تدقيق داخلي متوسط الاندماج وتدقيق داخلي عالي الاندماج أو تدقيق داخلي مندمج<sup>1</sup>.

1. **تدقيق بمستوى اندماج ضعيف:** يهتم التدقيق بمستوى اندماج ضعيف عموماً، بتقييم وظيفة أو عدة وظائف، دون الأخذ بعين الاعتبار التبادلات والتفاعلات بين مكونات النظام. وهو التدقيق الكلاسيكي أو الوظيفي الذي يغطي وظيفة أو وظيفتين خاصيتين للمؤسسة، مثلاً تدقيق وظيفة المحاسبة، تدقيق وظيفة الإنتاج، تدقيق وظيفة الموارد البشرية...، حيث يمكن أن نتصور العديد من التدقيقات حسب الوظائف. لكن يقتصر هذا النوع من التدقيق على الوظيفة، دون الاهتمام لا بالعلاقات التي لديها مع الوظائف الأخرى، ولا بمساهمتها في الأداء الشامل للمؤسسة. لا يهتم هذا النوع من التدقيق بالمؤسسة باعتبارها نظاماً يتكون من أنظمة فرعية (LARAQUI 1994)<sup>2</sup>:

- نظام تسيير الوظائف والهياكل وأنظمة المؤسسة؛
- نظام تسيير السلوكيات أو نظام التنسيق **Systeme d'animation**؛
- نظام الأهداف **Systeme de finalisation**؛
- نظام المعلومات؛
- نظام الحماية أو نظام الرقابة الداخلية.

\* لم تأخذ أنواع التدقيق المعروضة في الأدبيات بعين الاعتبار تنوع التدقيق، حيث توجد العديد من الأنواع بتعدد الوظائف والأنظمة، وعليه تم التمييز حسب التصنيف المعتاد للتدقيق، وحسب معايير متعددة بين التدقيقات التالية:

- حسب حالة المدقق: التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدية؛
- حسب طبيعة التدقيق: تدقيق داخلي وتدقيق خارجي؛
- حسب نوع الوظيفة المدققة: تدقيق محاسبي، تدقيق مالي، تدقيق اجتماعي، تدقيق الإنتاج، تدقيق تسويقي، تدقيق الجودة، تدقيق المشتريات...؛
- حسب هدف التدقيق: تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية، تدقيق الفاعلية.

<sup>1</sup>Souad BOUNGAB. Op. Cit., p. 76.

<sup>2</sup>Idem.

لا يشمل التدقيق الوظيفي التقليدي مختلف الأنظمة الفرعية، مثلاً يهتم التدقيق المحاسبي بالوثائق الناتجة عن وظيفة المحاسبة أو عناصر الرقابة الداخلية، التي قد تؤثر على جودة المعلومات، وليس على تنظيم الوظيفة، ولا على الرقابة المطبقة، ولا على مساهمة الوظيفة في أداء المؤسسة.

ما يميز هذا المستوى من التدقيق هو محدوديته في المكان والزمن، يهتم بالتأكد من الانتظامية والمطابقة لوظيفة أو مجموعة من الوظائف. يهدف إلى كشف الأخطاء وتحديد المسؤولين عنها. يسمح التدقيق بإعطاء مصادقية المعلومة المتاحة، لكن نادراً ما ينطبق على معلومات محتملة. يهدف التدقيق في هذا المستوى إلى الحكم على نتائج الوظيفة أو النظام الفرعي المحدد من قبل، دون دمج مقارنة مع الأهداف، ولا بالنسبة للمخططات، ولا يستغل واقعية أنظمة التسيير (La virtualité) في مجموعه، ولا نظام الرقابة الداخلية، ولا يأخذ بعين الاعتبار أداء الإدارة.

## 2. تدقيق بمستوى اندماج متوسط

لم يتوقف التدقيق عن التطور، حيث اقتصر أولاً على فحص الحسابات، الوظائف والإجراءات، اهتم تدريجياً بالتفاعلات بين الوظائف، بالطرق، بالعمليات، وبتنظيم المؤسسة.

يهتم التدقيق في هذا المستوى بفحص أنظمة المؤسسة، والمؤسسة باعتبارها نظام. يأخذ المدقق بعين الاعتبار في إطار مهمته، التفاعلات وأبعاد كل عنصر، كل عملية، كل نشاط، واعتبارها مرتبطة كلها. كما يهتم أيضاً بتناسق، انسجام وفعالية الأنظمة، الوظائف، الطرق والإجراءات الداخلية، وهو شرط ضروري لضمان السير الجيد للمؤسسة، ولكنه غير كاف. لا يمكن للمؤسسة أن تقلل من أهدافها الداخلية، وهي نظام مفتوح في حوار دائم ومستمر مع بيئتها الخارجية التي يجب أن تأخذها بعين الاعتبار<sup>1</sup>.

التدقيق في هذا المستوى هو تقييم دوري مستمر ومستقل لأنظمة المؤسسة، من أجل مساعدة المسيرين على تحسين أداء وحداتهم، من خلال التقدير الموضوعي للعمليات وصياغة التوصيات المناسبة. يشمل من جهة تحليل وتقييم أنظمة التسيير (تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة)، ومن جهة أخرى، اندماج العوامل المحددة للأداء. يهتم هذا النوع من التدقيق بتطور عمليات التسيير أكثر من تقييم الأداء، يهدف لفحص موثوقية المعلومات، فعالية الطرق أو الأساليب، الوظائف والأنظمة.

يتجاوز هذا التدقيق التدقيق الوظيفي التقليدي القائم على الماضي (معلومة استرجاعية)، ولكن يشمل أيضاً الحاضر، ويهتم بتقييم العمليات والإجراءات الحالية، كما يمكن أن يكون هذا التدقيق مرتبطاً بتدقيق للماضي وخاصة

<sup>1</sup>Souad BOUNGAB. Op. Cit., p. 77.

للحاضر. يسمح بالحكم على فعالية العمليات أو النظام خلال سيره أو أدائه الحالي، بالإضافة إلى الحكم على المعلومات الماضية<sup>1</sup>.

### 3. التدقيق المندمج

تم تطوير مفهوم التدقيق المندمج لأول مرة في كندا تحت رعاية التكوين الكندي ( **L'égide de la Formation Canadienne** ) للمراجعة المندجة، وهو فحص يسمح بتحديد بطريقة موضوعية واستدلالية إلى أي مدى يمكن إدارة وتسيير الموارد المالية، البشرية، المادية باقتصاد، بفعالية وبفاعلية، وتحمل روابط وعلاقات المسؤولية بشكل معقول، مع دمج أبعاد المؤسسة باعتبارها نظاما معقدا.

يعتمد التدقيق الداخلي المندمج على الأنواع الأخرى من التدقيق إذا كانت موجودة، لفهم وتقييم بعض الأجزاء من المؤسسة، ومع ذلك بالنسبة للمؤسسات الكبيرة، أين تكون أجزاء المؤسسة صعبة الفهم ومعقدة، يكون التدقيق المندمج انتقائي، ويركز على الأنظمة التي لها أهمية أكبر، على المراكز الأساسية وعلى الأداء الشامل.

ويرى (1983 GRUMBER) و**L'IFACI** أن استعمال المدخل الشامل في إطار مهمة تدقيق داخلي مندجة، تقوم على أساس المبدأين التاليين<sup>2</sup>:

- لا توجد عملية داخل أي مؤسسة لا يمكن أن تكون مستقلة؛
- كل عملية لها عدة جوانب.

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار كل تفاعلات وأبعاد العملية والنظام المدقق.

ويهدف التدقيق الداخلي المندمج عموما إلى تقييم أنظمة التسيير، وتحليل أداء المؤسسة، وعليه من الأحسن أن يتم فهم وتقييم عمليات التسيير أولا قبل تقدير النتائج.

• **تقييم أنظمة التسيير:** هو فحص التسيير كقرار، كعمل وأيضا كنتيجة، حيث يسمح فهم عمليات التسيير بالتعرف على المخاطر التي يجب التحكم فيها، والتي تجعل من الأداء مرضيا.

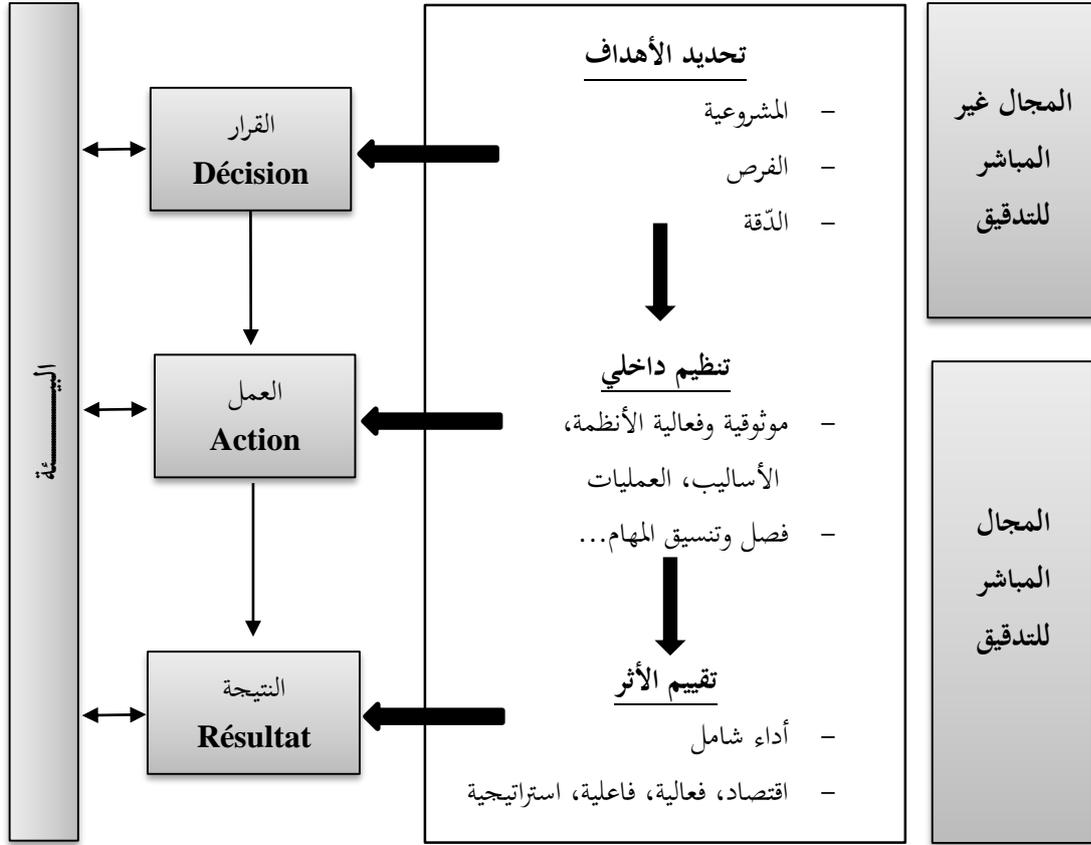
• **تقييم الأداء الداخلي والخارجي:** في حين أن التدقيقات الكلاسيكية تبدو أنها تفضل الغايات (الأهداف) الداخلية للمؤسسة (حماية الأصول، مطابقة للقواعد والإجراءات الداخلية، فعالية العمليات والقرارات...)، يأخذ التدقيق الداخلي المندمج في الحسبان الأهداف الخارجية للمؤسسة (القدرة التنافسية، الملاءة...)

يوضح الشكل التالي أهداف ومجالات تطبيق التدقيق الداخلي المندمج:

<sup>1</sup>Souad BOUNGAB. Op. Cit., p. 77.

<sup>2</sup>Idem.

شكل رقم 10: أهداف ومجالات تطبيق التدقيق المندمج



المصدر:

Souad BOUNGAB. **L'audit intègre: quelle Approche et Quelle Méthodologie? Étude Empirique sur une trentaine D'Entreprises Situées A Casablanca et Tanger\_ Maroc,** L'Audit social au service du progrès du management et de la bonne gouvernance, Paris, 2014, p. 78.

يتضح من خلال الشكل أعلاه، المجالات المباشرة والمجالات غير المباشرة للتدقيق الداخلي المندمج، حيث يقتصر المجال غير المباشر على تحديد الأهداف من ناحية المشروعية، الفرص والدقة، والتي يترتب عنها اتخاذ القرارات، أخذا بعين الاعتبار البيئة الخارجية للمؤسسة، أما المجال المباشر للتدقيق، فيشمل التنظيم الداخلي للمؤسسة، ويهدف إلى موثوقية وفعالية الأنظمة، الأساليب، العمليات، الفصل والتنسيق بين المهام، والذي ينعكس في العمل الذي يتأثر بالقرار وبيئة المؤسسة، كما يضم المجال المباشر تقييم أثر العمل الذي تترتب عنه نتائج الأداء الشامل للمؤسسة، الاقتصاد، الفعالية والفاعلية.

التدقيق الداخلي المندمج هو تقييم لأداء المؤسسة التي تعتبر كفاعل أو مسألة اجتماعية في علاقة مع بيئتها الخارجية، فلا يمكن للمؤسسة أن تستمر في البقاء، إذا كان أداؤها أقل مقارنة مع منافسيها وبصفة دائمة. وبالتالي

الأداء الخارجي هو شرط آخر للبقاء والاستمرار بالإضافة إلى الأداء الداخلي. كذلك يجب توقع اضطرابات وتهديدات البيئة الخارجية، فهم المخاطر، والمساهمة في النمو المتوافق للمؤسسة هو هدف التدقيق الداخلي المندمج. إذا كان التدقيق الداخلي ضعيف الاندماج يركّز على الماضي، والتدقيق الداخلي متوسط الاندماج يركز على الماضي والحاضر خاصة، فإن التدقيق الداخلي المندمج يشمل الماضي، الحاضر والمستقبل. ولنجاح ذلك، يجب الأخذ بعين الاعتبار فجوات الماضي، تحليلها، تصحيحها، وأيضا الاهتمام بالحاضر لضبطها وتعديلها، وفي الأخير توقع مخاطر المستقبل، مع دمج الاضطرابات أو التهديدات البيئية. إذن يصبح التدقيق حيويا، قائمة لوجهة نظر تاريخية، ممتدة لتشمل المستقبل.

بالاعتماد على نطاق التدقيق الداخلي المندمج، تم تلخيص مستويات التدقيق الداخلي المندمج وفقا لهذه الأبعاد، كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 09: مستويات التدقيق الداخلي المندمج

البعد	التدقيق الداخلي ضعيف الاندماج	التدقيق الداخلي متوسط الاندماج	التدقيق الداخلي المندمج
المكان	- يشمل وظيفة أو وظيفتين في المؤسسة؛ - لا يهتم بالعلاقات بين الوظائف والعمليات؛ - لا يعتبر المؤسسة كنظام يتكون من أنظمة فرعية.	- يشمل الوظائف، الإجراءات، الطرق والعمليات، ويهتم بالعلاقات والتفاعلات فيما بينها؛ - يهتم بفحص أنظمة المؤسسة والمؤسسة باعتبارها نظام.	- فحص موضوعي واستدلالي لمدى إدارة موارد المؤسسة باقتصاد وفعالية وفاعلية؛ - فحص المؤسسة باعتبارها نظاما معقدا.
الهدف	التأكد من المطابقة والانتظامية.	بالإضافة إلى المطابقة، يتأكد من فعالية الوحدات المدققة وفعاليتها والعمل على تحسين أدائها.	التأكد من المطابقة والانتظامية والاقتصاد والفعالية والفاعلية، وتقييم وتحليل أداء المؤسسة
الزمن	تدقيق تقليدي قائم على معلومات ماضية.	يتجاوز التدقيق التقليدي، ليشمل أيضا الحاضر.	تدقيق للماضي والحاضر والمستقبل.

المصدر: من إعداد الطالبة.

## خلاصة الفصل

يتضح من خلال دراسة هذا الفصل، التطورات التي شهدتها نشاط التدقيق الداخلي، والتي مسّت عدة جوانب منه، فقد تطورت أهدافه بتطور التدقيق في حد ذاته؛ أي أن تطور التدقيق الداخلي من تدقيق حسابات، يقتصر على الجانب المالي فقط، إلى تدقيق داخلي للمؤسسة والمخاطر، صاحبه أيضا تطور على مستوى الأهداف، وذلك من التأكد من دقة الحسابات واحترام الإجراءات، إلى تقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وكذلك حوكمة الشركات. كما يعتبر تعريف التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين أهم التعريفات وأساسها، والذي أصبح معتمدا من طرف الباحثين. كما تبين أن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، يرجع إلى مجموعة من النظريات، أهمها نظرية تكاليف المعاملات وكذلك النظرية الاقتصادية للتحويلات الداخلية ونظرية الوكالة.

وعلى اعتبار أن أنشطة التدقيق الداخلي تتم في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، داخل مؤسسات أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية مختلفة أيضا، تمارس من طرف أشخاص من داخل وخارج المؤسسة، ولضمان كفاءتها، يركز المدقق الداخلي على مجموعة من المعايير في أدائه لمهامه، حيث تتألف هذه الأخيرة من معايير الصفات، معايير الأداء ومعايير التنفيذ.

وفي الأخير، اتضح أن النظرة للتدقيق الداخلي تطورت عبر مراحل مختلفة من الزمن، مواكبة مع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية للمؤسسة، وذلك على مستويات تدرجية من التكامل والاندماج، وصولا إلى تبلور المفهوم الحديث للتدقيق المندمج. هذا الأخير الذي يختلف نطاقه حسب المكان، أي المجال المغطى من طرف التدقيق، حسب الهدف من مهمة التدقيق، وكذلك النطاق الزمني، والذي يكون تدقيق في الماضي و/أو الحاضر و/أو المستقبل، لأن المؤسسة هي ماضي، حاضر، وهي خاصة مشروع مستقبلي.

واستكمالا لهدف البحث، تم التركيز في الفصل الثالث على دور التدقيق المندمج في تحسين أداء المؤسسات الصناعية، بهدف إبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء التشغيلي، الأداء المالي والفعالية التنظيمية، وأخيرا دوره في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة.



**الفصل الثالث: دور التدقيق  
الداخلي المندمج في تحسين  
الأداء**

## تمهيد

يشكل تحسين الأداء تحدياً للمؤسسات الرائدة في قطاع نشاطها، كما يعتبر الضامن الرئيسي لاستمرار المؤسسة، وشرطاً جوهرياً لبقائها، وذلك بالتحكم والتكيف مع مختلف العوامل المؤثرة في أدائها، ولو أن هذه العوامل تبقى صعبة التحديد والضبط، كما هو الحال بالنسبة لمصطلح الأداء في حد ذاته، الذي يكتنفه الكثير من الغموض، فقد أصبح تحسين الأداء أمراً ضرورياً، خاصة في ظل التغيرات البيئية المتسارعة والمنافسة الشديدة، وذلك من خلال دفع مواردها البشرية بكافة فئاتهم ومستوياتهم التنظيمية للمشاركة في عملية التحسين وعلى رأسهم المدقق الداخلي في المؤسسة.

يتم في هذا الفصل توضيح كيفية مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين أداء المؤسسة من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- يخصص المبحث الأول لدراسة دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء التشغيلي ويتناول كل من مفهوم تدقيق المطابقة، المجالات التي يشملها تدقيق المطابقة والنتائج المنتظرة منه وعوائدها الأداء التشغيلي؛
- يخصص المبحث الثاني لدراسة دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية من خلال التطرق إلى مفهوم تدقيق الفعالية والفاعلية، المجالات التي يشملها، النتائج المنتظرة منه وعوائدها على الأداء المالي والفعالية التنظيمية؛
- أما المبحث الثالث فيتم التعرض من خلاله لدور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء الشامل، من خلال التطرق للتدقيق الإداري، المجالات التي يشملها، النتائج المنتظرة منه وعوائدها على تحسين الأداء الشامل.

## المبحث الأول: دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء التشغيلي

يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء التشغيلي من خلال اهتمامه بالمهام التي تخص تدقيق المطابقة، لذلك سيتم التركيز من خلال هذا المبحث على تدقيق المطابقة والمجالات التي يشملها داخل المؤسسة من مطابقة للإجراءات والقوانين والقواعد سارية المفعول، وكذلك النتائج المنتظرة منه وعوائدها على الأداء التشغيلي للمؤسسة.

### المطلب الأول: مفهوم تدقيق المطابقة (L'audit de conformité)

يرجع أصل التدقيق إلى إجراءات التأكد من التسجيلات المحاسبية، والذي تطور بشكل متزايد مع النمو السريع لعمليات سوق الأوراق المالية، ثم نتيجة لأزمة الكساد الكبرى لسنة 1929<sup>1</sup>؛ ولزيادة الثقة في الأسواق المالية، ظهر مفهوم الرقابة على الانتظامية (Le contrôle de régularité) مقارنة بالمعايير المحاسبية، ثم ظهرت بعد ذلك المؤسسات متعددة الجنسيات وظهر ما يسمى باللامركزية في المؤسسات، أين ظهر مصطلح جديد للرقابة؛ سمي بالرقابة على المطابقة (Le contrôle de conformité)، الذي يهدف إلى المطابقة للإجراءات المحددة من المؤسسة الأم، بالتالي بداية تبلور المستوى الأول من التدقيق الداخلي المندمج؛ أي ما يسمى بتدقيق المطابقة.

#### 1. تدقيق المطابقة

يتمثل تدقيق المطابقة في الإجراءات البسيطة والتقليدية للمدقق، والتي تهدف للتأكد من التطبيق الجيد للقواعد، الإجراءات، مواصفات منصب العمل، الهيكل التنظيمي، نظام المعلومات... الخ، أي باختصار، يقارن المدقق الداخلي بين القواعد - ما يجب أن يكون - والواقع - ما هو موجود -، فهو يعمل بالمقارنة مع مرجع، وهنا يكون عمله بسيطاً نسبياً<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>Michel WEILL. L'audit stratégique : Qualité et efficacité des organisations, Edition AFNOR, 2007, p. 37.

<sup>2</sup>Jacques RENARD. Op. Cit., p. 48.

يختص تدقيق المطابقة بالتقيد بالقواعد المعبر عنها في القوانين واللوائح المطبقة، والتمسك بالسياسات والإجراءات الداخلية<sup>1</sup>، ويحقق هذا المستوى من التدقيق بصفة عامة الرقابة المالية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة.

## 2. تدقيق الانتظامية

هناك من يسمي تدقيق المطابقة تدقيق الانتظامية، لكن في الواقع يوجد اختلاف بسيط بينهما، ففي تدقيق المطابقة نلاحظ أن المدقق الداخلي يطابق بين الأحكام القانونية والتشريعية مع الواقع، أما فيما يخص تدقيق الانتظامية، فيتعلق الأمر بالمقارنة بين القواعد الداخلية للمؤسسة والواقع، لكن في كلتا الحالتين، يتبع المدقق نفس الطريقة، وهي القيام بمقارنة الواقع مع مرجع مقترح<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: مجالات تدقيق المطابقة

يشمل تدقيق المطابقة المجالات التالية<sup>3</sup>:

- التحقق من أن العمليات المالية قد تمت كما يجب أن تكون؛
- تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات المالية والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعة قد تم الالتزام بها، والعمل على أساسها، وعدم مخالفتها أو الخروج عليها؛
- تحديد ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية قد أعدت بصورة موضوعية، وتعرض البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة؛
- التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيراً صادقا عن النتيجة الحقيقية لنشاط المشروع، وأن الميزانية العمومية تعبر تعبيراً صادقا عن المركز المالي الحقيقي للمشروع؛
- التحقق من مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي، من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

<sup>1</sup> هاري ر. رايدر، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني، بباكر الأمير بباكر. الدليل الشامل في مراجعة العمليات، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الرياض، 2000، ص ص. 39-40.

<sup>2</sup> Jacques RENARD. Op., Cit, p. 49.

<sup>3</sup> محمد السيد سريا. أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص. 151.

فهو بذلك يشمل تحديد الإجراءات والقوانين والقواعد سارية المفعول في المؤسسة، والتأكد من مدى تطبيق المؤسسة لها.

## 1. الإجراءات

تبين الإجراءات كيفية أداء نشاط أو عمل معين، فهي توضح الخطوات المتتالية لتنفيذ العمل بصورة تفصيلية. وتمثل هذه الإجراءات في الإجراءات التي تهدف إلى تحديد وتنظيم قواعد العمليات التي تقوم بها هيكل المؤسسة بكل أنواعها، وتطبق على كافة العمليات (البيع، الشراء، الخدمات...) المنفذة من طرف المؤسسة، مهما يكن الغرض منها أو استخدامها كاحتياطات متوقعة في إطار مخططاتها، تعرف هذه الإجراءات بإجراءات نظام الرقابة الداخلية والتي سيتم التفصيل فيها من خلال التطرق لتعريف نظام الرقابة الداخلية ومكوناته.

- **تعريف نظام الرقابة الداخلية:** تعددت التعاريف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية أين ركزت على بيان أهدافه، حيث عرفته لجنة المنظمات الراعية للجنة **(COSO I) Treadway**\* سنة 1992 بأنه: "عملية يتم اعتمادها وتطبيقها من طرف المسيرين، الهدف منه هو إعطاء الضمانات الكافية حول قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- تنفيذ وترشيد العمليات؛
- دقة المعلومات المالية؛
- احترام القوانين والتشريعات."

يعتبر هذا التعريف موسعا، كون التنفيذ الأمثل للعمليات يمس كل الأنشطة الموجودة في المؤسسة، وليس النشاط المحاسبي والمالي فقط، كما أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يرتبط بتحقيق أهدافها، مما يدل على أهمية هذا النظام بالنسبة لجميع المؤسسات الحكومية، حيث أصبحت هذه الأخيرة تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يلبي احتياجاتها الرقابية، كما أن التعريف يؤكد على الوصول إلى معلومات مالية دقيقة.

\***COSO I:** Committee Of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission

<sup>1</sup>Frédéric BERNARD et al. **Contrôle interne: Concepts, Aspect réglementaires, Gestion des risques, Guide d'audit de la fraude, Mise en place d'un dispositif de controle permanent, Référentiels, questionnaires, bonnes pratiques**, Edition MAXIMA, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2010, p. 23.

أما سلطة الأسواق المالية (AMF)\*، فقد عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه: "جهاز في المؤسسة، يعمل تحت مسؤوليتها، يتضمن مجموعة من الوسائل، السلوكيات، الإجراءات والأفعال المكيفة مع الخصائص الخاصة بكل مؤسسة، والتي تساهم في التحكم في أنشطتها وفعاليتها، واستخدام مواردها بفاعلية، كما تسمح لها أن تأخذ بعين الاعتبار وبطريقة ملائمة المخاطر الجوهرية سواء كانت تشغيلية، مالية أو مخاطر عدم المطابقة"<sup>1</sup>.  
بالإضافة إلى ما جاءت به المنظمات المهنية في هذا المجال، فقد عرّفته مجموعة من الخبراء المحاسبين على أنه: "مجموعة من الضمانات تساعد على التحكم في المؤسسة، تهدف من جهة إلى ضمان الحماية والحفاظ على الأصول وجودة المعلومات، ومن جهة أخرى، ضمان تطبيق تعليمات الإدارة قصد المساعدة في تحسين الأداء، ويظهر ذلك من خلال التنظيم ووضع الطرق والإجراءات لكل نشاطات المؤسسة للحفاظ على استمراريتها"<sup>2</sup>.  
- **مكونات نظام الرقابة الداخلية:** لقد أبدت عدة جهات مهنية اهتماما بأنظمة الرقابة الداخلية، وأصدرت عدة نشرات من أجل تعريف وتقييم التقرير عن مكونات نظام الرقابة الداخلية، فنجد تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة (Treadway) لهيكل الرقابة الداخلية الموحد (COSO I) ثم تقرير (COSO II) بالإضافة إلى ما جاءت به كل من معايير الرقابة (COCO)\*\*، سلطة الأوراق المالية (AMF)، و (Turnbull Guidance).

وفقا لتقرير (COSO I) تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات<sup>3</sup>: بيئة الرقابة، تقييم الخطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والقيادة، وتعتبر أن هذه العناصر يجب أن توجد في أي مؤسسة. أما بالنسبة لتقرير (COSO II) فإن عناصر الرقابة الداخلية هي نفسها التي جاء بها تقرير (COSO I)، غير أنه أستبدل عنصر تقييم المخاطر بمفهوم جديد وهو إدارة مخاطر المؤسسة (ERM)\*\*\*. وفي سنة 2013 شهد هذا التقرير تطورا ملموسا من خلال إدراجه لسبعة عشر (17) مبدأ متوزعة بشكل مدروس على العناصر الخمسة المكونة لنظام الرقابة الداخلية.

\*AMF: Autorité des Marchés Financiers.

<sup>1</sup>Pierre SCHICK. *Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission*, Edition Dunod, Paris, 2007, p. 20.

<sup>2</sup>Eustache Ebondo Wa MANDZILA. *La gouvernance d'entreprise: Une approche par l'audit et le contrôle interne*, Edition L'Harmattan, Paris, 2005, p. 89.

\*\* COCO: The Criteria of Control (CoCo) framework.

<sup>3</sup>عصام الدين السائح خرواط. إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة، مجلة الساتل، العدد 05، جامعة الجبل الغربي، ليبيا، 2008، ص. 247.

\*\*\* ERM: Enterprise Risk Management.

بالنسبة لمعيار الرقابة (COCO)، تتكون الرقابة الداخلية من أربعة معايير كبيرة مترابطة<sup>1</sup>: تلك المرتبطة بهدف المساهمة في تأكيد توجه المؤسسة، تلك المتعلقة بالالتزام تساعد على تأكيد الهوية وقيم المؤسسة؛ المعايير المرتبطة بالقدرة التي تساعد على تأكيد كفاءة المؤسسة؛ وأخيرا تلك المتعلقة بالمتابعة والتعلم تساهم في تأكيد تطور المؤسسة.

يشير (Turnbull) إلى ثلاثة عناصر لنظام الرقابة الداخلية وهي<sup>2</sup>: أنشطة الرقابة، عمليات المعلومات والاتصال، عمليات قيادة ومتابعة فعالية الرقابة الداخلية.

بالنسبة ل (AMF)، يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة جدا، وعلى الرغم من أنها قابلة للتنفيذ على جميع المؤسسات، إلا أن تنفيذها يتم بشكل مختلف وفقا لحجم المؤسسة وقطاع نشاطها. تتمثل هذه المكونات الخمسة في<sup>3</sup>: التنظيم، النشر الداخلي للمعلومات المناسبة (معلومات دائمة وموثوقة)، نظام يهدف لتحديد المخاطر الرئيسية وتحليلها، وأخيرا المراقبة الدائمة.

## 2. القوانين والقواعد سارية المفعول

يشمل تدقيق المطابقة بالإضافة للإجراءات، القوانين والقواعد سارية المفعول، بمعنى احترام كل التشريعات والتنظيمات الموضوعية من طرف كل الأجهزة الداخلية والخارجية التي تخضع لها المؤسسة.

لقد ازدادت أهمية تدقيق المطابقة تزامنا مع الإخفاقات والأخطاء الخطيرة والمتكررة في مختلف القوانين واللوائح التي لوحظت مؤخرا، والأكثر من ذلك أن الأحكام التنظيمية أصبحت أكثر إلزاما وصرامة، ونخص بالذكر كل من قانون الحماية المالية في فرنسا (LSF)\*، وقانون (SOX)\*\* في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>4</sup>.

تكمن المهمة العامة للتدقيق الداخلي في التأكد من تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، والتي من بينها المطابقة للقوانين واللوائح سارية المفعول<sup>5</sup>، ويكون ذلك من خلال تدقيق المطابقة والانتظامية؛ أي التأكد من التطبيق الجيد للقواعد، الإجراءات، مواصفات منصب العمل، المخططات، نظم المعلومات...؛ بمعنى مقارنة ما يجب أن يكون، وما هو موجود وبالتالي يضمن المدقق الداخلي أن الإجراءات المطبقة والمنفذة مطابقة للمرجع، ما يسمح بتحقيق

<sup>1</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 62.

<sup>2</sup>Idem.

<sup>3</sup>Pierre SCHICK et al. **Audit interne et référentiels de risques: Gouvernance-Management des risques-Contrôle interne**, Edition Dunod, 2010, p. 22.

\*LSF: La Loi sur La Sécurité Financière

\*\*SOX: Sarbanes-Oxley

<sup>4</sup>Jacques RENARD. Op. Cit., pp. 48- 49.

<sup>5</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 21.

الأهداف المحددة من طرف المؤسسة، وبالتالي ضمان المدقق الداخلي لتحقيق أهداف المطابقة للقوانين واللوائح سارية المفعول في المؤسسة يعكس مساهمته في تحسين أداء المؤسسة.

### المطلب الثالث: النتائج المنتظرة من تدقيق المطابقة وانعكاساتها على الأداء التشغيلي

يقوم المدقق الداخلي بإعلام المسؤولين بالاختلالات، عدم تطبيق الإجراءات، سوء تفسير الأحكام المنصوص عليها؛ فهو يحلل الأسباب والنتائج ويقدم التوصيات اللازمة حتى تصبح القواعد مطبقة<sup>1</sup>. وهو ما ينعكس إيجابيا على أداء المؤسسة من عدة جوانب أهمها الرفع من إنتاجية الأفراد والتقليل من المخاطر التشغيلية.

#### 1. الرفع من إنتاجية الأفراد

يقصد بالرفع من الإنتاجية تحقيق قدر أكبر من المخرجات بنفس القدر من الموارد<sup>2</sup>. يمكن أن يساهم تدقيق المطابقة في الرفع من إنتاجية الأفراد من خلال اشتماله أو من خلال مطابقة المدقق لكل من:

- توزيع المهام على مختلف الأفراد: حيث تشمل خطة التدقيق على المهمات التي تخص كيفية توزيع المهام من طرف الأفراد، وفقا للإجراءات والقوانين واللوائح سارية المفعول داخل المؤسسة، ويتأكد من الالتزام بالتوزيع الصحيح لها؛

- تأدية المهام من طرف الأفراد: يجب أن تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية تأدية المهام من طرف الموظفين داخل المؤسسة، وفقا للإجراءات والقوانين واللوائح سارية المفعول داخل المؤسسة، وعلى المدقق الداخلي أن يتأكد من ذلك؛

- كيفية وطرق معالجة المعلومات: يجب أن تشمل خطة التدقيق على المهمات التي تخص كيفية وطرق معالجة المعلومات داخل المؤسسة، ويتأكد من معالجتها بشكل مطابق للإجراءات والقوانين واللوائح سارية المفعول؛

- كيفية وطرق التنسيق بين مختلف الأفراد المرتبطين بتأدية المهام ومعالجة المعلومات: يجب أن تشمل خطة التدقيق على المهمات التي تخص كيفية وطرق التنسيق بين مختلف الأفراد ويتأكد من أن هذا التنسيق مطابق للإجراءات الداخلية والقوانين واللوائح سارية المفعول للمؤسسة؛

<sup>1</sup>Jacques RENARD. Op. Cit., p. 48.

<sup>2</sup>بارك نعيمة. تنمية الموارد البشرية وأهميتها في تحسين الإنتاجية وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة حسينية بن بوعلوي الشلف، الجزائر، ص. 279.

في حالة وجود اختلافات أو عدم تطابق بين الإجراءات والقوانين المنصوص عليها، فيما يخص توزيع المهام وكيفية تأديتها، طرق وكيفية معالجة المعلومات وكذلك التنسيق بين الأفراد، يقوم المدقق الداخلي بإعلام المسؤولين عن هذه الاختلافات، والبحث عن أسبابها وتحليلها وكذلك النتائج المترتبة عن ذلك، ويقدم التوصيات والحلول اللازمة لذلك، كما يعمل المدقق على التأكد من تنفيذ توصياته، من أجل الرفع من إنتاجية الأفراد.

## 2. التقليل من المخاطر التشغيلية

يقصد بالمخاطر التشغيلية بأنها: "خطر الخسارة الناتجة عن عدم كفاية أو فشل العمليات بسبب العنصر البشري، أو الأنظمة، أو الأحداث الخارجية". يمكن لتدقيق المطابقة التقليل من المخاطر التشغيلية من خلال اشتغال خطة التدقيق على العناصر التالية:

- الرقابة على كيفية تأدية المهام من طرف الأفراد: تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص الرقابة على تأدية المهام، وذلك بغرض تقويتها من أجل تفادي تأدية المهام بشكل خاطئ، وكذلك تفادي تأدية المهام بشكل يلحق الضرر بالمؤسسة (حماية الأصول)؛

- الرقابة على معالجة المعلومات: تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص الرقابة على معالجة المعلومات، من أجل ضمان الفعالية في معالجة المعلومات بطريقة صحيحة، وفي أوقاتها المحددة؛

- المهمات التي تخص الصراع التنظيمي داخل المؤسسة: تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص الصراع التنظيمي، وذلك بهدف التقليل من الصراعات بين مختلف أفراد المؤسسة، وكذلك التقليل من الصراعات بين الرؤساء والمرؤوسين.

في حالة وجود اختلافات فيما يخص الرقابة على كيفية تأدية المهام، الرقابة على معالجة المعلومات والمهام التي تخص الصراع التنظيمي للمؤسسة، يعلم المدقق الداخلي المسؤولين بذلك، ويبحث عن أسباب هذه الاختلافات ويحللها، ويقدم التوصيات والحلول اللازمة لذلك، كما يعمل المدقق على التأكد من تنفيذ توصياته، من أجل التقليل من المخاطر التشغيلية للمؤسسة ما ينعكس على أدائها.

## المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية للمؤسسة

يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية من خلال اهتمامه بالمهام التي تخص تدقيق الفعالية والفاعلية لذلك سيتم التركيز من خلال هذا المبحث على كل من مفهوم تدقيق الفعالية وتدقيق الفاعلية، المجالات التي يشملها والنتائج المنتظرة منه وعوائدها على الأداء المالي والفعالية التنظيمية في المؤسسة.

### المطلب الأول: مفهوم تدقيق الفعالية والفاعلية

مع ارتفاع حدة المنافسة بين المؤسسات، لم تلجأ المؤسسات الكبرى إلى تطبيق إجراءات محددة لكل وظيفة فقط، بل أصبح من الضروري أن تكون هذه الأخيرة فعالة، وهذا بهدف ضمان الميزة التنافسية، كما لوحظ مؤخرا (خلال سنوات الثمانينات) امتداد نطاق التدقيق الداخلي إلى وظائف جديدة: التسويق، نظام المعلومات، الجودة، التنظيم، الموارد البشرية... إلخ، بالتوازي مع ذلك، اتجه التدقيق الذي كان في البداية تدقيق مطابقة إلى مضاعفة اهتماماته بالفعالية<sup>1</sup>. ومن هنا انتقل مستوى التدقيق للفعالية والفاعلية، ولتحقيق ذلك لا بد من التمتع بمبدأ الاقتصاد في توفير الموارد الضرورية في الوقت المناسب بالكمية والنوعية المناسبة، وبالتالي من المفيد جدا التفرقة بين كل هذه المصطلحات.

#### 1. تدقيق الاقتصاد والفعالية

مع تطور أهداف التدقيق الداخلي، الذي أصبح مختصا في تشخيص وتقييم الطرق والإجراءات، تحليل المناصب، تنظيم العمل...، لم يبق دور المدقق مقتصر على إعطاء رأيه حول مدى التطبيق الجيد للقواعد والإجراءات المحددة، بل انتقل إلى تقديم رأيه حول نوعية وجودة هذه الإجراءات؛ هل هي مناسبة، غير ضرورية، مهمة، غير مفيدة، غير كاملة، غير موجودة... إلخ، كل هذه التساؤلات فرضت على المدقق تعميق تحليله تدريجيا للبحث عن الأسباب، وفقا لذلك من المهم جدا في الوظيفة المدققة أن يكون المدقق الداخلي أكثر فعالية في خبرته، معارفه بالمؤسسة وتقنياته<sup>2</sup>. ويمثل هذا المستوى من التدقيق مرحلة متقدمة ومتطورة عن تدقيق المطابقة.

<sup>1</sup>Michel WEILL. Op. Cit., p. 38.

<sup>2</sup>Jacques RENARD. Op. Cit., p. 49.

أ. تدقيق الاقتصاد (L'audit d'économie)

يعكس الاقتصاد بصورة عامة جانب تخفيض التكاليف، ويقصد به التقليل من تكلفة الموارد المستعملة لتحقيق أو إنجاز الأنشطة مع مراعاة الجودة المناسبة<sup>1</sup>. وبعبارة أخرى، يتطلب مبدأ الاقتصاد توفير الموارد المستخدمة من طرف المؤسسة لتحقيق أنشطتها في الوقت المناسب، وبالكمية والنوعية المناسبة، وبأفضل سعر<sup>2</sup>.  
يمكن لتدقيق الاقتصاد تقديم أجوبة عن الأسئلة التالية<sup>3</sup>:

- هل الوسائل أو التجهيزات المتحصل عليها - المدخلات - تمثل الاستعمال الأكثر اقتصاداً من الأموال؟
- هل يتم استخدام الموارد البشرية، المالية أو المادية بشكل اقتصادي؟
- هل تنفذ أنشطة الإدارة وفقاً لمبادئ إدارية سليمة وسياسات إدارية جيدة؟
- تنشأ قضايا أو تساؤلات الاقتصاد عندما يمكن تخفيض تكاليف مدخلات مؤسسة أو نشاط بشكل كبير لمستوى معين من المخرجات أو النتائج، وتشمل المخاطر العامة في هذا المجال ما يلي<sup>4</sup>:
- التبذير: وهذا يعني استعمال الموارد غير الضرورية للحصول على المخرجات أو النتائج المتوقعة؛
- زيادة المصاريف: وهذا يعني اقتناء الوسائل التي يتم استخدامها بتكلفة كان يمكن أن تكون أقل؛
- الإنفاق على الكماليات: وهي الحصول على مدخلات ذات جودة عالية على ما هو ضروري لتحقيق الأهداف أو النتائج المتوقعة.

لذلك يهتم تدقيق الاقتصاد بتحديد ما إذا كانت المدخلات المختارة لتحقيق الأهداف المسطرة هي الأكثر أهمية ومناسبة وتم تحصيلها بتكلفة أقل. وسيحدد ما إذا كان<sup>5</sup>:

- تكتسب الجهة الخاضعة للتدقيق الموارد المناسبة من حيث طبيعتها، نوعية وكميتها بأقل تكلفة؛
- تدير الجهة الخاضعة للتدقيق مواردها بالطريقة التي تخفض من خلالها نفقاتها الإجمالية إلى أدنى حد.
- تصميم أو تنفيذ مختلف للتدخل قد يؤدي إلى انخفاض التكاليف.

<sup>1</sup>INTOSAI Professional Standards Committee. **Performance Audit Guidelines : ISSAI 3000-3100**, Danemark, p. 15. Disponible sur le site internet : [www.intosai.org/issai.../issai-3000-standards-and-guidelines-for-pe...sao.ge/files/auditi/ISSA-3000-3100.pdf](http://www.intosai.org/issai.../issai-3000-standards-and-guidelines-for-pe...sao.ge/files/auditi/ISSA-3000-3100.pdf) (consulté le 29/07/2016).

<sup>2</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 03.

<sup>3</sup>INTOSAI Professional Standards Committee. Op. Cit., p. 15.

<sup>4</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 20.

<sup>5</sup>Idem.

على الرغم من أنه يتم تعريف الاقتصاد في التدقيق بشكل جيد وواضح، إلا أن تدقيق الاقتصاد ليس سهلاً، إذ غالباً ما تكون مهمة المدقق صعبة لتقييم ما إذا كانت المدخلات المختارة تمثل الاستخدام الأكثر اقتصاداً من الأموال، وما إذا كانت الموارد المتاحة قد استخدمت بشكل اقتصادي، وما إذا كانت جودة وكمية المدخلات هي الأمثل ومنسقة بشكل مناسب. وما قد يكون أصعب هو قدرة المدقق على تقديم التوصيات التي من شأنها تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة وكمية الخدمات المقدمة<sup>1</sup>.

غالباً ما يؤدي فحص الجوانب المتعلقة بالاقتصاد إلى تحليل المدققين للإجراءات والقرارات الإدارية الداخلية للوحدات المدققة، فيما يتعلق بالأسواق العامة لتوريد السلع، الأشغال والخدمات. يحدد المدققون بصفة خاصة ما إذا كانت إجراءات السوق العامة تسمح بالحصول على أفضل قيمة مقابل المال (Rapport qualité-prix). يجب أن يغطي التدقيق، على سبيل المثال، تحديد دقيق لاحتياجات المستخدمين، والذي يجب أن يسمح بتحديد هدف عقود شراء السلع، الأشغال والخدمات، على تحديد الجودة المطلوبة للإنجازات وعلى وضع جدول زمني لتسليم السلع، الأشغال والخدمات. في كثير من الأحيان، سيدرس المدققون أيضاً كيف تم تطوير وتطبيق معايير الشراء أو الانتقاء<sup>2</sup>.

#### ب. تدقيق الفعالية (L'audit d'efficacité)

في هذا المستوى من التدقيق يتم الاعتماد على معيار: "الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة أي أنجز أحسن الأعمال"<sup>3</sup>؛ أي يهدف مبدأ الفعالية إلى تحقيق أهداف محددة وثابتة والوصول للنتائج المرغوبة<sup>4</sup>. وبالتالي لم يبق التدقيق مجرد التأكد من المطابقة للقوانين والقواعد والمعايير، بل يجب أن يضمن أن الإجراءات الموضوعية مطابقة للمرجع لكن خاصة بما يسمح بتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من طرف المؤسسة<sup>5</sup>. يختص هذا العنصر بتحقيق أنسب توازن بين التكاليف والنتائج، وعند تنفيذ هذا العنصر يقيم المدقق جهود تخفيض التكلفة ويركز عليها ولكن ليس للحد الذي يعرقل تحقيق النتائج كما يمكن بالإضافة لذلك تحليل زيادة الإنتاجية لكن ليس للحد الذي يزيد من التكاليف<sup>6</sup>.

<sup>1</sup>INTOSAI Professional Standards Committee. Op. Cit., p. 15.

<sup>2</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 21.

<sup>3</sup>Jacques RENARD. Op. Cit., p. 50.

<sup>4</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 03.

<sup>5</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 22.

<sup>6</sup>هاري ر. رايدر. مرجع سابق، ص. 41.

تنشأ تساؤلات وقضايا الفعالية عندما لا تنتج الوحدة أو المؤسسة المخرجات أو النتائج أو الآثار المنتظرة. وتشمل المخاطر العامة في هذا المجال ما يلي<sup>1</sup>:

- نقاط الضعف في تصميم السياسة: أي التصميم الخاطئ للسياسة، مثل التقييم غير الكافي للاحتياجات، وعدم وضوح الأهداف وعدم كفاية وسائل التدخل أو استحالة تنفيذها.
- نقاط الضعف في الإدارة: أي فشل الإدارة، فمثلا قد تكون أهداف غير محققة، عدم إعطاء المسيرين الأولوية لتحقيق الأهداف.

يركز تدقيق الفعالية على المخرجات أو النتائج أو الآثار، فقد يكون من الصعب جدا تقييم أثر التدخل، وهذا يعني إلى أي مدى تحققت الأهداف الكلية وحتى الوسيطة لهذا التدخل. وتنشأ الصعوبة في هذه الحالة لأن صياغة الأهداف عادة ما يتم التعبير عليها بعبارات عامة وواسعة والتي لا يمكن أن ترتبط مع مؤشرات قابلة للقياس. ولذلك، فإنه من الصعب التحقق من إنجازها وتحقيقها. وعلاوة على ذلك، عندما يتم تحديد الأهداف بشكل أكثر وضوحا، قد يتطلب جمع وتحليل أدلة التدقيق الضرورية موارد تدقيق غير متناسبة، وذلك إذا لم تكن المعلومات متوفرة بسرعة وبسهولة من الجهة الخاضعة للتدقيق. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه من الصعب تقييم ما إذا كانت الآثار الملاحظة هي بالفعل نتاج أو آثار التدخل، وليست من العوامل الخارجية، لذا فإنه يجب أولا أن ينظر مدخل التدقيق فيما إذا كانت معلومات التقييم ذات صلة وموثوقة ومتوفرة ويمكن استخدامها كأدلة تدقيق. غالبا ما يكون هدف التدقيق الأكثر واقعية هو تقييم مخرجات أو نتائج أي تدخل، وهذا يعني إلى أي مدى تم تحقيق الأهداف التشغيلية أو المباشرة. شريطة أن تكون هذه الأهداف محددة وقابلة للقياس، قابلة للتحقيق مناسبة ومحددة زمنيا-وفقا لأداء الهيئة ومدخل إدارة المخاطر، وأن تنفيذها يخضع لمراقبة باستخدام مؤشرات الأداء، وينبغي أن يكون هذا المدخل أساس مرجعي واضح وملائم لتقييم الفعالية<sup>2</sup>.

## 2. تدقيق الفاعلية (L'audit d'efficience)

يهدف مبدأ الفاعلية لأفضل علاقة بين الموارد المستخدمة والنتائج المحققة<sup>3</sup>. فعند مستوى الفاعلية، يتم الاعتماد على معيار: "بذل أقصى جهد، وهذا ما يتطلب أحسن جودة ونوعية فيما يخص المعارف، التقنيات، السلوكيات والاتصال"<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 23.

<sup>2</sup>Ibid., p. 25.

<sup>3</sup>Ibid., p. 03.

<sup>4</sup>Jacques RENARD, Op. Cit., p. 50.

- المعارف (Le savoir): يتطلب ذلك أن يكون المدقق مؤهلاً علمياً وعملياً ويمتلك أجود المعارف التي تسمح له بممارسة نشاطه بشكل جيد.
- التقنيات (Le savoir-faire): إذ يتطلب أن يمتلك المدقق تقنية توظيف المعارف في الميدان.
- السلوكيات (Le savoir être): يجب أن تعكس تصرفات وسلوكيات المدقق تلك المعارف والتقنيات المكتسبة، كأن لا يقوم بأعمال تتنافى وأخلاقياته\* ومعارفه وخبراته لأن ذلك سيؤدي لفقدان الفاعلية.
- الاتصال (Le faire savoir): إذا لم تكن لدى المدقق قدرة على الاتصال فإنه لا يستطيع أن يكون فاعلاً، كأن يكون المدقق منهجي في كتابة تقريره حتى يتمكن من إيصال نتائجه بشكل واضح.
- وبالتالي حتى يكون المدقق فاعلاً لا بد أن يتوفر لديه أحسن وأجود معارف، تقنيات، سلوكيات واتصال.

### المطلب الثاني: المجالات التي يشملها تدقيق الفعالية وتدقيق الفاعلية

يشمل تدقيق الفعالية المجالات المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة أما تدقيق الفاعلية فيشمل المجالات التي تضمن أفضل تحقيق لأهداف المؤسسة.

#### 1. مجالات تدقيق الفعالية

يتضمن تدقيق الفعالية فحص جوانب الاقتصاد والكفاءة في إدارة الأنشطة المختلفة، ويتحقق هذا المستوى من التدقيق عندما يأخذ المدقق في الاعتبار تنفيذ برامج تدقيقه الشامل للعناصر التالية<sup>1</sup>:

- تحديد ما إذا تم تدبير الموارد المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد مادية أو بشرية؛
- التحقق من استخدام هذه الموارد استخداماً أمثلاً وبكفاءة عالية؛
- التحقق من أن المنافع التي تعود على المشروع من وراء استخدام هذه الموارد تفوق بكثير تكاليف استخدامها؛

- تحديد أسباب عدم الاستخدام الأمثل وبكفاءة لهذه الموارد وبشكل اقتصادي؛
- تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الإدارية والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري في التنظيم.

---

\*على المدقق الداخلي احترام قانون أخلاقيات المهنة الذي يهدف لتعزيز الثقافة الأخلاقية في مهنة التدقيق الداخلي وذلك بالنظر للثقة الممنوحة للمدقق لتوفير ضمانات موضوعية حول عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات. حيث يطبق على كل الأفراد أو المؤسسات التي تقدم خدمات التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup>محمد السيد سريرا، ص ص. 151-152.

يشمل تدقيق الفعالية تقييم إلى أي مدى تحققت الأنواع المختلفة من الأهداف<sup>1</sup>:

- الأهداف التشغيلية: يشمل التدقيق تقييم إلى أي مدى تم إنتاج الإنجازات المنتظرة، وتتضمن عادة فحص العمليات الداخلية للمؤسسات المسؤولة عن تنفيذ التدخل؛
- الأهداف المباشرة: تقييم ما إذا كان للتدخل نتائج واضحة وإيجابية للمتلقين أو المستقبليين المباشرين في نهاية مشاركتهم، ويشمل عادة تحليل معلومات المتابعة المقدمة من المؤسسات المسؤولة عن التنفيذ، وكذلك الحصول على المعلومات من المرسل إليهم مباشرة؛
- الأهداف الوسيطة والشاملة: يمتد الفحص إلى أبعد من الجهة الخاضعة للتدقيق، ويسعى إلى قياس أثر التدخلات الخارجية. لذا يجب أن يأخذ التدقيق في الاعتبار العوامل الخارجية، وتقديم أدلة موضوعية تبين أن الآثار الملحوظة تنتج فعلاً من التدخلات الخارجية.

## 2. مجالات تدقيق الفعالية

يمثل تدقيق الفعالية المستوى المتوسط للتدقيق الداخلي المندمج، حيث يغطي تدقيق الفعالية النتائج والأهداف النهائية، والتي تتضمن العناصر التالية<sup>2</sup>:

- تحديد ما إذا كانت النتائج المستهدفة والمتوقعة قد تحققت أم لا؛
  - تحديد ما إذا كانت هذه النتائج التي تحققت تتفق مع مستوى الأداء المطلوب أم لا؛
  - تحديد ما إذا كانت الأهداف النهائية والتي سبق التخطيط لها قد تم التوصل إليها وتحقيقها أم لا؛
  - تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت بفاعلية وبأقل تكلفة ممكنة؛
  - تقييم الأداء للمؤسسة باستخدام معدلات ومعايير أداء محددة من قبل لقياس فاعليتها في تحقيق أهدافها.
- تنشأ تساؤلات وقضايا الفعالية عندما يمكن لأي مؤسسة أو وحدة زيادة في كمية أو جودة المخرجات أو النتائج دون زيادة استخدام الموارد. وتشمل المخاطر العامة في هذا المجال ما يلي<sup>3</sup>:

- الخسائر: أي أن الموارد المستخدمة لا تؤدي إلى المخرجات المطلوبة؛

<sup>1</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 23.

<sup>2</sup>محمد السيد سرياً. مرجع سابق، ص. 152.

<sup>3</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 21.

- نسبة المدخلات/المخرجات غير مثلى؛
- عدم تحديد العوامل الخارجية والسيطرة عليها؛ أي التكاليف المفروضة على الأفراد والمؤسسات التي تقع خارج حدود التدخل والمؤسسة.

وبالتالي فإن تدقيق الفاعلية هو تقييم النسبة بين الوسائل المستعملة وأفضل المخرجات أو أفضل النتائج. ترتبط الفاعلية ارتباطاً وثيقاً بمفهوم "الإنتاجية"، والمشكلة الأساسية هي تحديد في ضوء الموارد المتاحة، ما إذا كان قد تم تحسين وتعظيم المخرجات أو النتائج من حيث الكمية والجودة واحترام المواعيد النهائية. ويهدف تدقيق الفاعلية لإثبات<sup>1</sup>:

- ما إذا تم إنتاج الإنجازات أو النتائج بأقل تكلفة؛
- إذا كانت هناك اختناقات أو تكرارات (**Des chevauchements**) غير ضرورية يمكن تجنبها.

عندما يركز تدقيق الفاعلية على الإنجازات (المخرجات)، غالباً ما يفحص المدققون العمليات التي تمكن المؤسسة من تحويل المدخلات إلى مخرجات. ويمكن أن يشمل هذا الفحص حساب تكلفة وحدة المخرجات (مثل متوسط تكلفة ساعة واحدة من التدريب) أو نسبة فاعلية العمل (على سبيل المثال عدد طلبات الدعم أو المساعدة المعالجة يومياً)، ومقارنتها مع المعايير المقبولة أو المعترف بها، والتي يمكن الحصول عليها من المؤسسات المماثلة أو من الفترات السابقة أو المعايير التي اعتمدها الوحدة الخاضعة للتدقيق بشكل صريح.

أما إذا ركز تدقيق الفاعلية على النتائج، فيجب استخدام الأدوات الاقتصادية الضرورية لتقييم القدرة الفعلية أو المحتملة للمؤسسة، البرنامج أو النشاط المدقق على تحقيق بعض النتائج المحددة بتكلفة معينة. على سبيل المثال، يمكن استخدام تحليل فعالية التكاليف للتوفيق والربط بين الآثار الصافية للتدخل بالمدخلات المالية اللازمة لإنتاج تلك التأثيرات؛ يمكن على سبيل المثال أن تكون التكلفة لكل وحدة من النتائج الناتجة (مثلاً: التكلفة لكل وظيفة تم إنشاؤها) والتي يتم بعد ذلك مقارنتها بتدخلات أخرى اختيرت كمعايير. اعتماداً على منهج التدقيق، إما

<sup>1</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 21.

سيدرس المدققون إمكانية الاعتماد على التحليل الذي تقوم به الوحدة أو الهيئة الخاضعة للتدقيق، أو أنهم يقومون بإجراء مثل هذا التحليل بأنفسهم<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: النتائج المنتظرة من تدقيق الفعالية وتدقيق الفاعلية وانعكاساتها على الأداء المالي والفعالية التنظيمية

من أهداف الرقابة الداخلية التي يسعى التدقيق الداخلي للتأكد من تحقيقها، نجد الأهداف التشغيلية؛ أي تنفيذ وتحسين العمليات التي تترجم أو تعكس تحسين الأداء، الحفاظ على الذمة المالية ( *La sécurité du patrimoine*)، الاستغلال الأمثل للموارد من خلال الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد، بما فيها الموارد المالية، البشرية، المعلوماتية، المادية والهيكلية<sup>2</sup>. يتحقق ذلك عند المستوى الثاني من التدقيق الداخلي المندمج، الذي لم يعد يقتصر على التأكد من المطابقة للقوانين والقواعد والمعايير، بل أصبح يضمن أن الإجراءات المعمول بها مطابقة للمعايير، وتسمح خاصة بتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا من طرف المؤسسة. وهو ما ينعكس إيجابيا على أداء المؤسسة في عدة جوانب أهمها:

#### 1. تحسين الأداء المالي للمؤسسة

لرفع من كفاءة إدارة الموارد المالية للمؤسسة، يجب أن تشمل خطة التدقيق على المهمات التي تخص العناصر التالية:

- **مخاطر السيولة:** يقصد بالسيولة القدرة على مواجهة الطلبات المتوقعة وغير المتوقعة على النقدية، أي بمعناها العام قدرة المؤسسة على مواجهة الطلب النقدي، وهذا بأقل خسارة ممكنة، حيث أن خاصية السيولة للمؤسسة هي دالة تابعة للمطلوبات والموجودات<sup>3</sup>. تمثل مخاطر السيولة مواجهة الصعوبات في تدبير الأموال، فهي متعلقة بالقدرة على تدبير الأموال بتكلفة معقولة<sup>4</sup>.

تشمل خطة التدقيق مهمات تساعد على التقليل من مخاطر السيولة من خلال ما يلي:

- فحص كيفية إعداد الموازنة التقديرية؛

<sup>1</sup>Manuel d'audit de la performance. Op. Cit., p. 23.

<sup>2</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 21.

<sup>3</sup>بن سليم محسن، بن رحم محمد خميسي. الأساليب الحديثة لإدارة مخاطر السيولة: مقارنة السيولة المعرضة للخطر، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 02، العدد 02، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2016، ص. 64.

<sup>4</sup>طارق عبد العال حماد. إدارة المخاطر "أفراد، إدارات، شركات، بنوك"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003، ص. 200.

- فحص كيفية متابعة تنفيذ الموازنة؛
- فحص كيفية إدارة السيولة (النقدية)؛
- التأكد من التوظيف الجيد للفئات؛
- التأكد من الحصول على التمويل البنكي بأقل تكلفة في حالة العجز في السيولة.

## - مخاطر الملاءة (Les risques de solvabilité)

تعرف الملاءة بأنها قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها عند تاريخ الاستحقاق<sup>1</sup>. فالملاءة بشكل عام هي القدرة على الوفاء أو سداد الالتزامات.

تشمل خطة التدقيق مهمات تساعد في التقليل من مخاطر الملاءة، خاصة وأن المؤسسات ذات النمو المرتفع لديها مستويات عالية من المخاطر الكامنة، وبالتالي تحتاج المؤسسات إلى وضع ضوابط داخلية سليمة، بحيث يمكنها إدارة المخاطر بشكل فعال، لذلك يتم تشجيع المدققين الداخليين ذوي المهارات الجيدة والخبرة والمعرفة الكافية لتقديم المشورة والتوصيات بشأن تحسين الأداء، وتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية<sup>2</sup>. وهنا نشير إلى أنه يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين التدريب والخبرة في معالجة المخاطر المرتبطة بفرص النمو غير المؤكدة، لتحقيق نتائج إيجابية تتعلق باستراتيجيات المؤسسة<sup>3</sup>.

## 2. تحسين الفعالية التنظيمية

يتحقق ذلك من خلال الرفع من الكفاءة الإنتاجية، وكذلك تحسين كفاءة الموارد البشرية الضرورية للعملية الإنتاجية.

### 1.2 الرفع من الكفاءة الإنتاجية

يمكن أن يساهم تدقيق الفعالية والفاعلية في الرفع من الكفاءة الإنتاجية\* من خلال:

- استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة: وذلك من خلال اشتغال خطة التدقيق الداخلي على المهمات التي تخص استغلال الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، من أجل التأكد من الاستغلال الأمثل لها؛

<sup>1</sup>ثناء محمد طعيمة. محاسبة شركات التأمين، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2002، ص. 298.

<sup>2</sup>Shahimi SUHAILY. Consulting role of internal auditors: The influencing factors and the impact on the firm's growth opportunities and performance, Thèse de doctorat, University of Malaya, Malaysia, 2016, p. 91.

<sup>3</sup>Shahimi SUHAILY. Op. Cit., p. 91.

\* يقصد بالكفاءة الإنتاجية العلاقة بين مدخلات العملية الإنتاجية من جهة وبين المخرجات الناتجة عن هذه العملية من جهة أخرى، حيث ترتفع الكفاءة الإنتاجية كلما ارتفعت نسبة الناتج إلى المستخدم من الموارد

- استهلاك المواد الأولية: يجب أن تشمل خطة التدقيق الداخلي المهمات التي تخص استهلاك المواد الأولية، والتأكد من الاستغلال الأمثل لها بغية الوصول لتحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق هدف تفادي التبذير؛
- تحقيق أهداف التقليل من الفضلات والمهمات؛
- تحقيق هدف تدوير النفايات؛ بمعنى إعادة استغلالها؛

- استهلاك الطاقة والمياه: يجب أن تشمل خطة التدقيق الداخلي المهمات التي تخص استهلاك للطاقة والمياه، والتأكد من الاستهلاك الأمثل لها.

## 2.2. الرفع من كفاءة إدارة المورد البشري (إدارة الأفراد)

تعتبر إدارة الموارد البشرية إحدى الوظائف الهامة في المؤسسات الحديثة، التي تختص في استخدام المورد البشري بكفاءة داخل المؤسسة، وهي عبارة عن سلسلة من الإجراءات والأسس، تهدف إلى تنظيم الأفراد للحصول على أقصى فائدة ممكنة من الكفاءات البشرية، واستخراج أفضل طاقاتهم من خلال وظائف التخطيط والاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب والتقييم والحوافز المالية والمعنوية<sup>1</sup>.

لرفع من كفاءة إدارة الموارد البشرية، يجب أن تشمل خطة التدقيق الداخلي على المهمات التي تخص العناصر التالية:

- دراسة وتحليل مناصب العمل: يقصد به جمع المعلومات الخاصة بكل وظيفة وتحليلها وتركيبها، بغرض التعرف على كل ما يتعلق بالوظيفة من حيث متطلباتها، وخصائصها وطبيعتها عن طريق الدراسة والملاحظة، واستخدام الطرق العلمية الحديثة المتوفرة في هذا المجال، بحيث تشمل عملية دراسة مناصب العمل وتحليلها الخطوات التالية<sup>2</sup>:

- فحص وتحديد أنواع مناصب العمل (الوظائف)، ومعرفة مدى ملاءمة كل وظيفة في المؤسسة؛
- شرح وتحديد أبعاد دراسة مناصب العمل للإدارة والعاملين، بحيث لا يكون هناك خوف من عملية التحليل؛

- تحديد أنواع المعلومات والبيانات المطلوب الحصول عليها؛

<sup>1</sup> فيصل حسونة. إدارة الموارد البشرية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص. 07.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص. 25-26.

- اختيار مناصب العمل للقيام بالتحليل؛
- جمع البيانات باستخدام طرق تحليل فعّالة ومعروفة؛
- تحضير الوصف الوظيفي\*؛
- تحديد مواصفات شاغل منصب العمل.

تشتمل خطة التدقيق الداخلي على مهمات تخص مراحل دراسة مناصب العمل وتحليلها، نظرا لأهمية ذلك عند عملية التوظيف، وتقييم أداء الموظف وكذلك في حالة الترقّيات أو عند إعادة توزيع الموظفين.

- تحديد الاحتياجات من الأفراد: تحتاج أي مؤسسة إلى موارد بشرية، تؤدي من خلالها النشاط الذي تقوم به، وعليه يجب أن تقوم المؤسسة بتحديد احتياجاتها من أعداد ونوعيات مختلفة من الموارد البشرية.

إن تحديد النوعيات والأعداد المناسبة من العمالة يكفل القيام بأنشطة المؤسسة على أحسن وجه، وبأقل تكلفة، أما سوء هذا التحديد؛ فيعني وجود عمالة غير مناسبة في الأعمال والوظائف، ووجود أعداد غير مناسبة منها أيضا، مما يؤدي في النهاية إلى اضطراب العمل، وزيادة تكلفة العمالة عما يجب أن تكون عليه<sup>1</sup>. تشمل خطة التدقيق الداخلي مهمات تخص عملية تحديد الاحتياجات من الأفراد، من أجل التأكد من أنه تم تحديد الاحتياجات الضرورية فقط من الأفراد.

- طرق اختيار الأفراد: من أجل التأكد من الاختيار السليم للأفراد بناء على عنصر الكفاءة، حيث يمكن للمؤسسة أن تحقق قدرا معينا من المزايا، التي يتسم بها الاختيار السليم للأفراد وهي<sup>2</sup>:

• تحقيق الكفاءة والفعالية في الاختيار من حيث تمتع المرشح الذي تم اختياره بدرجة عالية من المهارة والكفاءة والقابلية المطلوبة للعمل؛

• توفير درجة عالية من الاتساق بين المرشح المختار وطبيعة المسار الوظيفي المستهدف؛

• تقليص التكاليف المرتبطة باختيار مترشحين ذوي قابليات متدنية، مما يعرض المؤسسة لتطوير كفاءاتهم

عن طريق التدريب مثلا وهذا ما يكبد المؤسسة تكاليف لو أحسنت الاختيار تم تجاوزها.

---

\* الوصف الوظيفي (Job Description) هو بيان مكتوب وفقا لإطار أو نموذج معين يتناول تعريف تفصيلي بوظيفة محددة بغرض تقديم معلومات عن هذه الوظيفة، بمعنى تحديد معالم كل وظيفة من الوظائف الموجودة في المؤسسة من حيث واجباتها ومسؤولياتها ومتطلباتها والشروط التي يجب أن تتوفر فيمن يشغلها.

<sup>1</sup> فيصل حسونة. مرجع سابق، ص. 49.

<sup>2</sup> خضير كاظم حمود، ياسين كاسب الحرسية. إدارة الموارد البشرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009، ص 110-109.

لذا فإن تأكد المدقق الداخلي من عملية الاختيار والخطوات السليمة في اعتماده، من شأنه أن يحقق للمؤسسة العديد من المكاسب المادية أو الأدبية في انجاز وتحقيق أهدافها.

- طرق تعيين الأفراد: يعتبر تعيين الأفراد من أهم أنشطة إدارة الموارد البشرية، لأنها تهدف إلى توفير أفضل العناصر من ذوي الكفاءات والمؤهلات الممتازة<sup>1</sup>. تشمل خطة التدقيق الداخلي مهمات تخص طرق تعيين الأفراد، من أجل التأكد من التوزيع والتوجيه السليم للأفراد على مناصب العمل بناء على عنصر الكفاءة، وبالتالي منع أو التقليل من تعيين الشخص غير المناسب، والذي يمكن أن يكلف المؤسسة الكثير نتيجة القرارات الخاطئة التي يمكن أن يقوم بها الفرد، وهو ما قد يعود سلباً على أداء المؤسسة.

- طرق تقييم كفاءة الأفراد: يمثل تقييم الكفاءات مرحلة جد مهمة من مراحل إدارة الكفاءات\*، وواحدة من العمليات الكبرى لإدارة الكفاءات، لأنها تسمح بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في الكفاءات، بما يسمح بتطويرها، بحيث يتم تقييم الكفاءات بعدة طرق، ومن خلال مجموعة من الأدوات. تشمل خطة التدقيق الداخلي مهمات تخص طرق تقييم كفاءة الأفراد، وذلك من أجل التأكد من تقييمها بصفة دورية.

- فعالية وفاعلية برامج التدريب: من أجل التأكد من أن برامج التدريب تسمح بتحديد الاحتياجات الضرورية من التدريب للرفع من الكفاءة وتحسين الكفاءة بناء على نتائج التقييم. مجموع الحلول والتوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي، التي تساعد على الرفع من الكفاءة الإنتاجية، الرفع من كفاءة المورد البشري، والرفع من كفاءة إدارة الخزينة، والعمل على متابعة تنفيذها، فإن ذلك يساهم في تحسين أداء المالي والفعالية التنظيمية للمؤسسة.

<sup>1</sup> فيصل حسونة. مرجع سابق، ص. 65.

\* يقصد بإدارة الكفاءات مجموع الأنشطة المخصصة لاستخدام وتطوير الأفراد والجماعات بطريقة مثلى بهدف تحقيق مهمة المؤسسة وتحسين أداء الأفراد.

### المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة

يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء الشامل، من خلال اهتمامه بمهام التدقيق الإداري، والذي يعتبر بالنسبة للمدقق الداخلي ملاحظة الخيارات والقرارات، مقارنتها، قياس نتائجها والتركيز على المخاطر والتناقضات<sup>1</sup>. يتم من خلال هذا المبحث التركيز على المجالات التي يشملها التدقيق الإداري، والنتائج المنتظرة منه وانعكاساتها على الأداء الشامل للمؤسسة.

#### المطلب الأول: مجالات التدقيق الإداري

تمس وظيفة التدقيق الداخلي مجالات التسيير جميعها في المؤسسة، وتعد بمثابة المرجع الإرشادي في خدمة الإدارة، وذلك بما تقدمه من نصائح وتوصيات للإدارة العليا، حيث تساعدها على القيام بمهامها، وضمان سلامة العمليات المختلفة، وتصحيح الأخطاء والانحرافات الموجودة<sup>2</sup>.

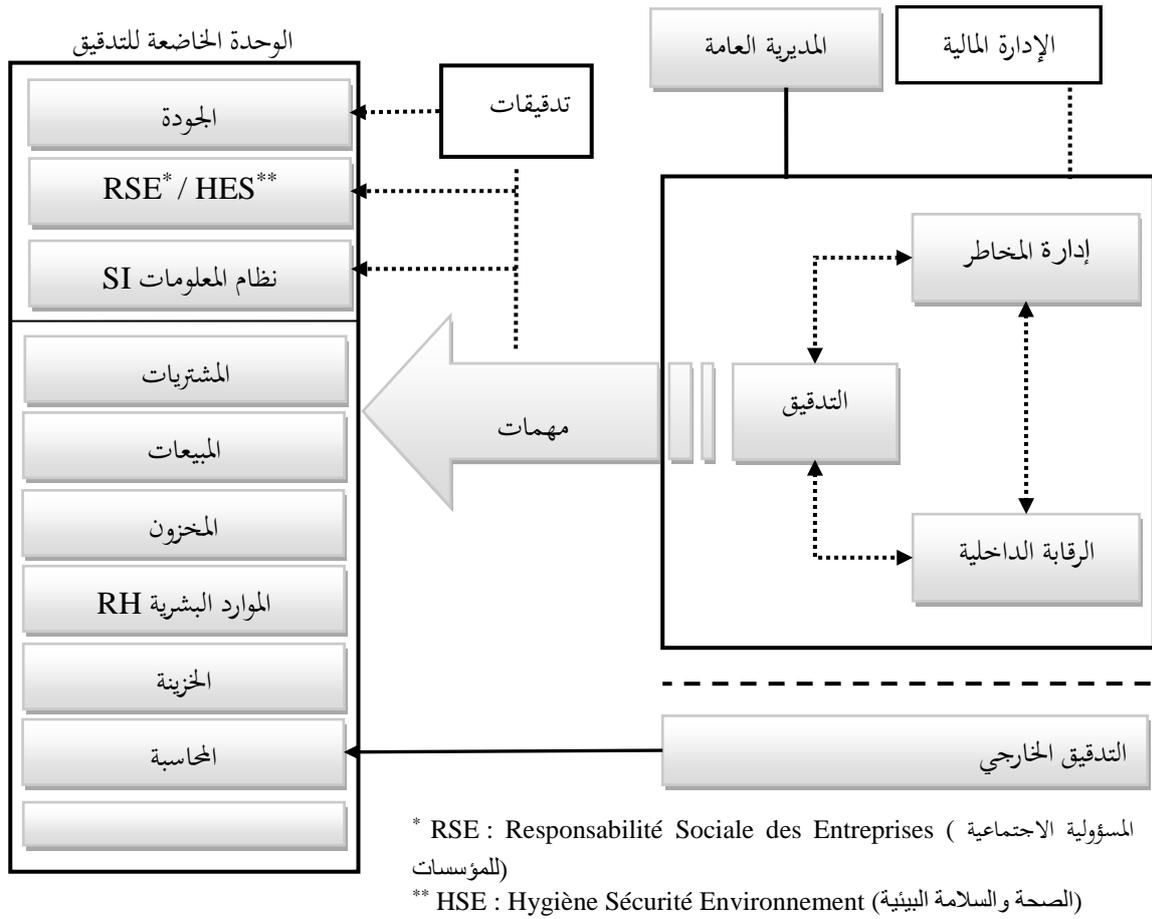
مما يزيد من دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء، أنه أصبحت مجالات تدخله متعددة ومتشعبة، فقد أصبح المدققون الداخليون يهتمون بمواضيع بالغة الأهمية، تسمح بتطوير المؤسسة وضمان نموها واستمراريتها، ذلك أن مهمة التدقيق التي كانت تقتصر على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من وجود الإثباتات عن كل عملية مقيدة بتلك الدفاتر، تغيرت مع التطور الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية وبيئة الأعمال، وبهذا توسعت مجالات تدخل نشاط التدقيق الداخلي إلى أن أصبح يلزم بكل وظائف المؤسسة وأنشطتها<sup>3</sup>. يوضح الشكل التالي تشعب مجالات تدخل التدقيق الداخلي المندمج:

<sup>1</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 22.

<sup>2</sup>صالح محمد يزيد. واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 05، فلسطين، 2016، ص. 274.

<sup>3</sup>Siapartners. **Quelle stratégie pour l'audit interne?**, p. 01, article disponible sur le site internet: <http://fonctionfinance.sia-partners.com/20160804/quelle-strategie-pour-laudit-interne>, (publié le 04/08/2016, consulté le 05/11/2017).

شكل رقم 11: مجالات تدخل التدقيق الداخلي المندمج



المصدر:

Siapartners. **Quelle stratégie pour l'audit interne?**, p. 01, disponible sur le site internet <http://fonctionfinance.sia-partners.com/20160804/quelle-strategie-pour-laudit-interne>, (publié le 04/08/2016, consulté le : 15/03/2017).

بالإضافة إلى الجوانب المالية والمحاسبية، أصبح التدقيق يهتم بالإنتاج والتسويق والموارد البشرية والتنظيم وكذلك مجالات البحث والتطوير وإدارة الجودة وغيرها، كما أصبح يهتم بنظم واستراتيجيات التسيير. وبهذا اقتحم التدقيق الداخلي كل المجالات وكل الوظائف وكل الأنشطة، أو بالأحرى، كل أنشطة المؤسسة، بما فيها مراحل وعمليات اتخاذ القرار<sup>1</sup>. فمن خلال الشكل السابق، يتضح أن التدقيق الداخلي المندمج يشمل تدقيق كل الوظائف الداخلية للمؤسسة، ويشمل التدقيق الإداري لكل من تدقيق الجودة، تدقيق نظام المعلومات، تدقيق المسؤولية الاجتماعية والصحة والسلامة البيئية (HSE).

<sup>1</sup>Eustache Ebondo Wa MANDZILLA. Op. Cit., p. 105.

يهدف التدقيق الإداري إلى التأكد من أن المؤسسة تسعى لتطبيق الممارسات الجيدة للإدارة أهمها:

### 1. الإدارة الاستراتيجية

هي العمليات المتكاملة ذات العلاقة بتحليل البيئة الداخلية والخارجية، وصياغة استراتيجية مناسبة وتطبيقها وتقييمها<sup>1</sup>. تتكون من:

- التحليل الاستراتيجي: يتم التحليل الاستراتيجي من خلال تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة من أجل معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف، وتحليل البيئة الخارجية للتعرف على الفرص والتهديدات والمركز التنافسي.

- صياغة الاستراتيجية: تعني إيضاح وتمهيد الطريق الذي تعتقد المؤسسة أنه سيقودها لتحقيق غاياتها، ومن ثم فهي ترسم رسالتها، تحدد غاياتها وتوجه جهودها لتحليل العوامل والمتغيرات البيئية الخارجية والداخلية، بما يسهم بإنتاج الفرص والتعرف على المخاطر، وتحديد عناصر القوة والضعف، هذا إلى جانب اختيار البديل الاستراتيجي المناسب بعد استقراء الاستراتيجيات البديلة والمناسبة<sup>2</sup>.

- تنفيذ الاستراتيجية: يعتبر تطبيق الاستراتيجية المرحلة الفعلية والعمليات التنفيذية في إدارة الاستراتيجية، وهي تعني حشد كل الموارد والمصادر المتاحة، وتهيئتها لتصبح أعمالاً وأنشطة منتجة، وهناك ثلاثة أنشطة رئيسية في عملية تنفيذ الاستراتيجية وهي: وضع الأهداف الدورية، وضع السياسات وتوزيع وتخصيص الموارد المتاحة<sup>3</sup>.

- الرقابة الاستراتيجية: تمثل الخطوة الأخيرة من خطوات الإدارة الاستراتيجية، حيث يجب أن ينصب الاهتمام عند إجراء عمليات التدقيق الاستراتيجي على متابعة العوامل الداخلية والخارجية، قياس الأداء الفعلي، اتخاذ الإجراءات التصحيحية. يعتبر التدقيق الاستراتيجي من الأمور الحيوية إذ أن النجاح في الغد يترتب على دقة متابعة أعمال اليوم وتقومها باستمرار<sup>4</sup>.

شهدت مهام وأساليب عمل التدقيق الداخلي تطوراً تدريجياً، وذلك تحت ضغوطات بيئة اقتصادية أكثر عرضة للمخاطر وبشكل مستمر، وكذلك بفضل الفرص التي تتيحها التكنولوجيات الجديدة بصورة متزايدة، بشأن

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين. ملخص كتاب الإدارة الاستراتيجية، تلخيص رجي عبد القادر الجديلي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص. 02.

<sup>2</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي. الإدارة الاستراتيجية: لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص. 19.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص. 19-20.

<sup>4</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي. مرجع سابق، ص. 20.

المشاكل والقضايا الاستراتيجية، وبالتالي كان واجبا على التدقيق الداخلي من الآن فصاعدا تلبية الاحتياجات التي تتجاوز نطاق مهامه التقليدية<sup>1</sup>.

يهدف التدقيق الداخلي في هذا المجال إلى التأكد من أن المؤسسة تطبق الممارسات الجيدة للإدارة الاستراتيجية، حيث تشتمل خطة التدقيق على المهمات المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي، صياغة الاستراتيجية، تنفيذها ومراجعتها، علما أن التدقيق الداخلي في مستواه الاستراتيجي، ليس تدقيق عام للمؤسسة إذا كنا نعني بذلك تدقيق منهجي لمجموعة الوظائف، وهو يشبه بكثير التشخيص، وهو ليس تدقيق مالي بطريقة أكثر شمولا، وليس تدقيقا وظيفيا أو مجموعة من تدقيقات الوظائف، وإنما هو الأداء المتعلق بالخيارات الاستراتيجية (معيار داخلي) والبيئة (معيار خارجي)<sup>2</sup>. بالنسبة ل: (BERTIN 2007) يمثل التدقيق الاستراتيجي أعلى تطور للتدقيق الداخلي، يقيم مدى ملاءمة الأهداف، ودرجة تماسكها مع غايات المؤسسة، كون القرارات الاستراتيجية التي تركز على التوجهات الكبيرة والخيارات الأساسية من المحتمل أن تحمل مخاطر، يمكن أن تهدد حياة المؤسسة<sup>3</sup>.

## 2. حوكمة الشركات

في هذا المجال يشمل التدقيق الإداري عدة مهمات، أهمها المهمات التي تخص المجالات المرتبطة بسير مجلس الإدارة، والمجالات المرتبطة بالإفصاح.

- سير مجلس الإدارة: حيث يركز المدقق الداخلي على العناصر التالية:

- فترات انعقاد مجلس الإدارة؛
- القرارات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة؛
- متابعة تنفيذ القرارات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة؛
- حقوق وواجبات مجلس الإدارة.

<sup>1</sup>Siapartners. **Quelle stratégie pour l'audit interne?** Op. Cit., p. 01.

<sup>2</sup>Michel WEILL. Op. Cit., p. 42.

<sup>3</sup>Elisabeth BERTIN. Op. Cit., p. 22.

## - الإفصاح:

الإفصاح هو: "أن تفصح المؤسسة في تقاريرها المختلفة عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة، وتحقق مصالح الأطراف المستفيدة منها"، كما يمكن تعريفه على أنه منهج توفير المعلومات، وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المؤسسة معروفة ومعلومة، من خلال النشر في الوقت المناسب<sup>1</sup>. يوجد نوعان من الإفصاح، النوع الأول إلزامي، أما النوع الثاني فهو طوعي. فالإفصاح الإلزامي تم وضعه من أجل توفير الحماية للمستثمرين وسلامة السوق، وهو يخص المعلومات ذات الطابع المالي، والتي على أساسها يتم قياس الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. ففي غياب مستوى مرتفع من الشفافية، لا يستطيع المستثمر أن يطمئن أنه حصل على السعر العادل لأوامر الشراء والبيع في السوق، ذلك أن معظم الدول تفرض شروطا للإفصاح عن معلومات معينة حول نشاطها والعمليات التي تتم بها، بما يضمن الحق المتساوي في الحصول على حد أدنى من المعلومات. إضافة إلى ذلك، فإن أصحاب المصلحة كثيرا ما يسعون إلى الحصول على معلومات أخرى غير تلك التي يتطلبها إطار الإفصاح الإلزامي. وتشمل معلومات طوعية التوقعات خاصة تلك المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية<sup>2</sup>. ومن هنا تبرز أهمية اشتغال خطة التدقيق على مهمات تخص الإفصاح، من أجل التأكد من إشراف أعضاء مجلس الإدارة عن عملية كشف البيانات لأصحاب المصلحة والتواصل معهم، بما يساعد على تحسين فهم الجمهور لهيكل المؤسسة، أنشطتها، سياسات الشركة وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية، وعلاقة المؤسسة بالمجتمعات المحلية التي تعمل فيها، وتقديم توصياته ومقترحاته من أجل تحسين الأداء.

### 3. المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

لقد توسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فقد تم إثراء نطاق وجوانب التدقيق الداخلي تدريجيا من خلال جوانب المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وسلامة الصحة البيئية (HSE)، والتي مهدت الطريق لأقسام متخصصة، كما هو الحال بالنسبة لحالة التدقيق الداخلي لنظم المعلومات، الواسع الانتشار بشكل متزايد كما هو موضح في الشكل رقم 11 أعلاه<sup>3</sup>. ومن المهم أن نلاحظ أن دمج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في نموذج أعمال المؤسسة وطرق الإدارة القائمة، بدأت تؤخذ في الاعتبار في العديد من

<sup>1</sup>العايب عبد الرحمان. التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص. 182.

<sup>2</sup>المرجع السابق، ص. 183.

<sup>3</sup>Siapartners. *Quelle stratégie pour l'audit interne?* Op. Cit., p.02.

المؤسسات، فينظر إلى هذه المسؤولية من قبل هذه المؤسسات، على أنها فرصة تجارية يمكن أن تغير السلوك. وتحقيقاً لهذه الغاية، يجب أن تكون الاعتبارات البيئية والاجتماعية والمجتمعية جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية المؤسسة، ويجب ترجمتها إلى إجراءات يمكن ربطها بالأداء الاقتصادي<sup>1</sup>. من أحد أهم التحديات الرئيسية لنشر نهج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على جميع مستويات المؤسسة، هو إقناع موظفي العمليات بالتقارب المحتمل بين البحث عن الأداء الاقتصادي ومراعاة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في الأنشطة وعمليات صنع القرار من جهة أخرى. إن عوامل النجاح الأكثر تكراراً هي الحاجة إلى تحديد وإضفاء الصبغة الرسمية على قضايا المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بطريقة منطقية، من أجل التمكن من وضع أهداف ملموسة وذات صلة، والتواصل بشكل واضح ودقيق داخلياً وخارجياً. حيث يتم تقييم الأداء والامتثال من خلال إجراء عمليات التدقيق<sup>2</sup>. وبالتالي دمج مواضيع وقضايا المسؤولية الاجتماعية للشركات في نطاق تدخل التدقيق الداخلي.

### **المطلب الثاني: النتائج المنتظرة من التدقيق الإداري وانعكاساتها على الأداء**

مما يزيد من دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء، أنه أصبحت مجالات تدخله متعددة ومتشعبة، خاصة عند مستوى التدقيق الإداري، أين أصبح التدقيق الداخلي يشمل الممارسات الجيدة للإدارة.

#### **1. النتائج المنتظرة من التدقيق الاستراتيجي**

بالنسبة للتدقيق الاستراتيجي، فهو يقود للاستفادة من رؤية أبعد لنشاط المؤسسة، فهو لا يأخذ فقط بعين الاعتبار حسابات وأرباح المؤسسة لسنة واحدة، ولكن أيضاً، يتأكد من وضع شروط للأداء المستدام. كما يجب على المدقق من خلال تقييمه للتخطيط الاستراتيجي ضمان رؤية طويلة المدى للمؤسسة، والعمل على نشر وفهم هذا التخطيط من طرف جميع الوحدات الاستراتيجية للمؤسسة، فيجب على المدقق التأكد من أن الاستراتيجية تم تفصيلها بشكل جيد<sup>3</sup>.

بالنسبة لـ: (WEILL) فإن دور التدقيق الاستراتيجي هو المشاركة في ضمان استدامة أداء المؤسسة من خلال التوصيات، ذلك أن التدقيق الاستراتيجي يعتبر أداة فعالة وقوية، لأنه يسمح للمؤسسة بتوفير شروط صحة

<sup>1</sup>ERNEST et YOUNG. *Environnement et Développement Durable : Etude sur le déploiement des démarches de RSE*, 2008, p. 15, article disponible sur le site:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/0208\\_etude\\_RSE/%24File/0208\\_etude\\_RSE.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/0208_etude_RSE/%24File/0208_etude_RSE.pdf)

(consulté le 20/12/2017).

<sup>2</sup>Idem.

<sup>3</sup>Michel WEILL. Op. Cit., p. 299.

جيدة على المدى الطويل، ويرى أنه يجب أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار تطور الاستراتيجية، وأن يحترم في منهجية تحليله ضمان أداء قابل للتحقيق ومتعدد، وكذلك توافق الاستراتيجية مع المؤسسة ووحدات أعمالها الاستراتيجية ورأس مالها البشري.

كما أن دمج المفهوم الاستشاري في تعريف التدقيق الداخلي والمعايير الجديدة، يعتبر أحد التعديلات الرئيسية التي أجريت لتعكس بشكل أفضل ممارسات التدقيق الداخلي المعاصر. حيث يدعم المدققون الداخليون مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وفريق الإدارة من خلال أدوارهم الاستشارية<sup>1</sup>. فهم يقدمون خدمات استشارية بشأن تحسين الأعمال، شريطة اكتساب المعرفة والمهارات التقنية الخاصة بالمؤسسة، وكذلك تقديم المشورة بشأن فرص الاستثمار في المستقبل إذا كانت المؤسسة لا تشجع المشاريع الجديدة، إلى جانب ذلك، فإن المشاركة في الأنشطة الاستشارية رفعت التدقيق الداخلي إلى مستوى آخر من الدور الاستراتيجي في المؤسسة. وبالتالي فإن هذا المفهوم يتناسب مع منظور الإشراف الذي يمكن أن يساعد فيه التدقيق الداخلي بخبرته مجلس الإدارة ولجنة التدقيق على تنمية الأعمال، وتحسين العمليات التجارية القائمة. كما أنه لزيادة الإيرادات ونمو السوق، تقوم المؤسسات بإجراء مهمات تدقيق لحل المشاكل وتقديم توصيات لتحسين العمليات من خلال إجراء تغييرات تكون فيها الخطوات المعنية هي تحديد المشاكل وتطوير البدائل واختيار أفضل بديل وتنفيذه<sup>2</sup>.

## 2. النتائج المنتظرة من الحوكمة

يعتبر التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة، خاصة بعد الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية والمالية التي عرفتتها العديد من اقتصاديات العالم. يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق أكثر من مبدأ من مبادئ الحوكمة السليمة للشركات وأهمها: الإفصاح والشفافية، دور مجلس الإدارة والمسؤوليات المنوط بها والعلاقة الجيدة مع أصحاب المصالح والنزاهة وأخلاقيات الأعمال<sup>3</sup>.

فتأكيدا لدور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء، ولكن من زاوية الحوكمة، يرى الكثير من المهتمين أن لآليات الحوكمة والتي يقع التدقيق من ضمنها أثر جد إيجابي على الأداء. وقد توصلت دراسات عديدة إلى نتائج بالغة الأهمية في هذا المجال. لقد أثبتت دراسة أجراها كل من (MOORE وRONEN) سنة 1990 على

<sup>1</sup>Shahimi SUHAILY. Op. Cit., p. 90.

<sup>2</sup>Idem.

<sup>3</sup>العايب عبد الرحمان. دور التدقيق الداخلي في الممارسات السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 16، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2016، ص. 46.

أهمية التدقيق في ضمان توسع المؤسسة، ومنها الحصول على موارد مالية جديدة عن طرق استقطاب المستثمرين وذلك عندما يكون التدقيق حاجزا أمام حدوث الفضائح الاقتصادية داخل المؤسسة. وبهذا فالتدقيق الذي تتوفر فيه مواصفات الجودة في الأداء، يعطي انطبعا جيدا حول الإدارة والتسيير، مما يزيد من ثقة المستثمرين. وفي دراسة أجراها (ALVAREZ) سنة 1997 تم التوصل إلى أن التدقيق هو أحد الحلول في مجال تحسين الأداء، وذلك بتركيزه على مكافحة الممارسات الإدارية عديمة الفعالية. وهي نفس النتائج التي توصل إليها (KHRISHNAN) سنة 2003 و (DENSKI) سنة 2006 واللذان أكدتا أن التدقيق الذي تتوفر فيه مواصفات الجودة المطلوبة، من شأنه أن يحسن في أداء المؤسسة، بواسطة تركيزه وحرصه على توفير معلومات جيدة، يستعان بها في اتخاذ قرارات رشيدة.<sup>1</sup>

### 3. النتائج المنتظرة من تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على الأداء

كما أشرنا سابقا، تشمل المسؤولية الاجتماعية عدة أبعاد: اقتصادية، اجتماعية وبيئية، وانتقال التدقيق الداخلي ليشمل البعد الاجتماعي للمؤسسة والبعد البيئي لها زاد من أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء خاصة في جانبه الاجتماعي والبيئي.

حسب دراسة (ERNEST et YOUNG) سنة 2008، (دور متزايد للتدقيق الداخلي لمراقبة أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات)، فإن أكثر من نصف المؤسسات التي شملها الاستقصاء تستخدم عمليات التدقيق الداخلي لمتابعة التقدم المحرز في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وفي أغلب الحالات، يشيرون إلى نظم تدقيق نظم الإدارة الموجودة (الجودة والبيئة والصحة والسلامة المهنية)، وكثيرا ما يقتصر نطاق عمليات التدقيق هذه على جوانب الصحة والسلامة والبيئة (HSE)، غير أن المجهين ذكروا رغبتهم في تطوير إطار عمليات التدقيق هذه، من أجل تغطية التحديات الجديدة تدريجيا، ولا سيما على الجانب الاجتماعي. وفي الوقت نفسه، فإن طلب إدارة التدقيق الداخلي لتقييم مختلف مكونات نهج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هو ممارسة ناشئة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Eya NOUBBIGH. Op. Cit., p. 4.

<sup>2</sup>ERNEST et YOUNG. *Environnement et Développement Durable : Etude sur le déploiement des démarches de RSE*, Op. Cit., p. 17.

## خلاصة الفصل

تم التطرق من خلال هذا الفصل لدور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء من خلال التركيز على المستويات الثلاثة له داخل المؤسسة والمتمثلة في تدقيق المطابقة كمستوى أول ضعيف الاندماج، تدقيق الفعالية والفاعلية كمستوى ثاني متوسط الاندماج وأخيرا التدقيق الإداري وهو المستوى الثالث عالي الاندماج، والمجالات التي يشملها كل مستوى وعوائد ذلك على تحسين الأداء في المؤسسة.

تم التوصل إلى أن التدقيق الداخلي المندمج بمستوياته الثلاث يساهم في تحسين الأداء في المؤسسة من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي ومتابعته لتنفيذ هذه التوصيات وذلك من خلال عدة جوانب للأداء أهمها:

- الرفع من إنتاجية الأفراد؛
- تقليل المخاطر التشغيلية؛
- الرفع من كفاءة إدارة الموارد المادية؛
- الرفع من كفاءة المورد البشري؛
- الرفع من كفاءة إدارة الخزينة؛
- المساهمة في الممارسات الجيدة للإدارة خاصة فيما يتعلق بالإدارة الاستراتيجية، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات وهذا ما ينعكس إيجابا على الأداء الشامل في المؤسسة.



الفصل الرابع: المجتمع  
والإطار المنهجي للدراسة  
الميدانية

## تمهيد

بعد التعرض للأداء في المؤسسة ومراجعة أدبية للتدقيق الداخلي المندمج وتوضيح كيفية مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء كل هذا في الجزء النظري سيتم اسقاط ذلك على الواقع الميداني للمؤسسات الصناعية في الجزائر واختبار ذلك على مجموعة من هذه المؤسسات.

خصص هذا الفصل لدراسة المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية، ولعرض هذا الفصل بالتحليل والدراسة قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

- يهدف المبحث الأول لعرض تطور نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر؛
- يخصص المبحث الثاني للعرض المنهجي للدراسة الميدانية؛
- يخصص المبحث الثالث لعرض الخصائص النوعية للإطارات والمؤسسات الصناعية في عينة الدراسة.

## المبحث الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر

سيتم في هذا المبحث التطرق لواقع نشاط التدقيق الداخلي وتطوره في الجزائر، لكن قبل ذلك كان لا بد من التعرّيج على واقع قطاع المؤسسات الصناعية في الجزائر وما يتميز به، وذلك باعتباره النطاق الذي تغطيه هذه الدراسة.

### المطلب الأول: قطاع المؤسسات الصناعية في الجزائر

يعتبر قطاع المؤسسات الصناعية أحد الجوانب الأساسية التي تدفع بعجلة التنمية الاقتصادية إلى مراحل متقدمة، إذ لا يمكن تصور تحقيق تنمية اقتصادية دون تطوير القطاع الصناعي، أي أن عملية التصنيع والتنمية الاقتصادية متلازمتين، وبهذا فإن الصناعة تلعب دورا حيويا في دفع وتطوير الاقتصاد الوطني.

حتى بداية التسعينيات كان النسيج الصناعي يتمثل أساسا في القطاع العمومي، حيث كان يمثل 80% من مجموع المؤسسات. أما القطاع الخاص فلم يكن يمثل إلا نسبة قليلة من مجموع المؤسسات الصناعية. غير أن الإصلاحات التي خاضتها الجزائر منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي سمحت بإعادة الاعتبار للمؤسسات الخاصة والاعتراف بالدور الهام الذي يمكن أن تلعبه في التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وبذلك تغير هيكل الاقتصاد الوطني حيث اقتحم القطاع الخاص كل فروع النشاطات الاقتصادية<sup>1</sup>.

### 1. مميزات المؤسسات الصناعية في الجزائر

- أظهرت الكثير من الدراسات أن قطاع الصناعة في الجزائر يتسم بمجموعة من المميزات أهمها<sup>2</sup>:
- وجود أداة هامة للإنتاج بطاقات مركبة قادرة على تلبية الطلب من عدد كبير من المنتجات وإمكانات التكامل الوطنية بأشكال مختلفة؛
  - وجود العناصر الأساسية للخبرة في العمليات التكنولوجية المختلفة، ومختلف المهن؛
  - توفر المواد الخام والطاقة واليد العاملة الرخيصة، ووجود سوق عمومية لجميع المنتجات؛
  - الموقع الجغرافي للجزائر المشجع أو المناسب لنشوء سوق إقليمية ونقل صناعي؛
  - فرص كبيرة للإدراج في التقسيم الدولي للعمل؛

<sup>1</sup> ساعو باية. القطاع الصناعي الجزائري: المشاكل والحلول، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية، المجلد 12، العدد 22، جامعة البويرة، الجزائر، 2017، ص. 81.

<sup>2</sup> بريكة السعيد، عمارة نور الهدى. استثمار العوائد النفطية لتطوير قطاع الصناعة في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 04، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015، ص. 283.

- امتلاك فائض مالي ضخم وغير مستغل والمهم بالنسبة لهادا الفائض هو أنه مملوك للدولة مما يساعد على تماسك السياسات عند إنفاقه؛
- قدرات إنتاج هائلة غير مستغلة بشكل كلي، بسبب عوامل الإنتاج الضعيفة؛
- ومع ذلك ورغم قوة هذه الميزات إلا أن نقاط الضعف التي يعاني منها والتي وقفت عليها الكثير من الدراسات عديدة وأهمها<sup>1</sup>:
- تجهيزات إنتاج قديمة ومتهالكة تواجه معوقات فنية ثقيلة، واستخدام ناقص للطاقات الإنتاجية؛
- موقع جغرافي غير مناسب لبعض وحدات الإنتاج (الصلب والميكانيك...)
- ضعف في مجال تنظيم العمل والمهارات الإدارية؛
- قيمة مضافة منخفضة (ثلاث مرات أقل من الصناعات المماثلة في جميع أنحاء العالم؛
- ضعف كثافة النسيج الصناعي الوطني، والتأخر التكنولوجي والتحكم الضعيف في أساليب الإنتاج؛
- التوجه الأوحده لصناعتنا نحو السوق الداخلية التي تعرف تقلصا متزايدا والتي لا توفر العملة الصعبة الضرورية لتمويل وارداتها من السلع التي تحتاج إليها المؤسسات الصناعية؛
- الارتباط القوي لصناعتنا بالخارج للتزود بالمواد الأولية الضرورية النصف مصنعة وقطع الغيار؛
- محدودية أساليب التسيير والتأخر في مجال المناهج الحديثة في التسيير؛
- مردودية منخفضة ومعدلات نمو متدنية ترتب عنها إنتاجية ضعيفة، راجعة لعدم تماشي المؤسسات الصناعية وقواعد التنافسية في السوق؛
- ارتفاع تكلفة الإنتاج الصناعي بسبب الاعتماد على التكنولوجيا المستوردة؛
- تبعية كبيرة لقطاع المحروقات، أدت إلى نقص في تنوع الصادرات؛
- ضعف استعمال التكنولوجيا المتطورة في الصناعات الحديثة، أدى إلى تراجع نوعية المنتجات الصناعية؛
- الحماية وضعف القدرة على المنافسة: إن نشوء الصناعة الجزائرية ضمن حماية مطلقة أو شبه مطلقة، بالإضافة إلى انحصار عملها في تلبية الطلب المحلي ضمن السياسات الصناعية السابقة لفترة طويلة جعلها تتأقلم مع السوق الداخلية من حيث نوعية الإنتاج وأذواق المستهلكين، وعدم الاهتمام بتطوير المنتج وتحسين نوعيته، وبالتالي فقدت القدرة على التعامل مع الأسواق الخارجية والتعرف على طبيعتها ومنافسة منتجاتها؛

<sup>1</sup> بريكة السعيد، عمارة نور الهدى. مرجع سابق، ص. 283.

- عدم وجود قاعدة صناعية متينة للانطلاق، فضلا عن تخلف كبير للجهاز المصرفي وعدم قدرته على تخصيص كفاء للموارد المالية.

## 2. تصنيف المؤسسات الصناعية في الجزائر

إن المعارف عليه أنه توجد تصنيفات عديدة للمؤسسات الصناعية منها ما هو متعارف عليه دوليا وهو التصنيف المعتمد من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)\* والتصنيف الصناعي القياسي الدولي (ISIC)\*\* ومنها ما هو وطني وهو تصنيف الديوان الوطني للإحصائيات (ONS)\*\*\*. هذه التصنيفات مفصلة كالتالي:

- تصنيف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE): حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإنه يمكن تصنيف مختلف الصناعات حسب التكنولوجيا المستخدمة إلى ثلاث أصناف وهي الصناعات ذات التكنولوجيا المنخفضة والتي تتميز بعمليات الإنتاج كثيفة العمالة وانخفاض كثافة رأس المال والصناعات متوسطة التكنولوجيا والتي تتميز بكثافة رأس المال ومهارة اليد العاملة، والصناعات ذات التكنولوجيا المتطورة ومن أهم مميزاتا أنها تعتبر من الصناعات كثيفة رأس المال والتكنولوجيا معا.

• **الصناعات منخفضة التكنولوجيا:** تشمل الصناعة الغذائية والمشروبات، صناعة منتجات التبغ، الصناعة النسيجية، صناعة الملابس والمنتجات الجلدية والأحذية، مصنوعات الورق والمنتجات الورقية، مصنوعات الأثاث والمنتجات الخشبية إضافة إلى الصناعات المتعلقة بالطبع والنشر.

• **الصناعات متوسطة التكنولوجيا:** وتضم صناعة تكرير النفط والوقود النووي، صناعة المطاط، الصناعة المعدنية الأساسية والمنتجات المعدنية المصنعة.

• **الصناعات عالية التكنولوجيا:** ويتمثل هذا النوع في الصناعات الكيماوية، صناعة الآلات والمعدات الإلكترونية والحواسيب، صناعة الأجهزة والمعدات الكهربائية وأجهزة الاتصالات، الصناعات المتعلقة بالأجهزة والمعدات الطبية والأجهزة الدقيقة البصرية، إضافة إلى صناعة المركبات الآلية والمقطورات ومعدات النقل.

- **التصنيف القياسي الدولي للأنشطة الصناعية:** حسب التصنيف القياسي الدولي (ISIC) الصادر عن الدائرة الإحصائية للأمم المتحدة والذي يعتبر من أهم التصنيفات وأكثرها استخداما في الإحصاءات الصناعية الدولية، فإن القطاع الصناعي يتشكل من ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

\*OCDE: L'Organisation de coopération et de développement économiques.

\*\* ISIC: L'International Standard Industrial Classification.

\*\*\* ONS: Office National des Statistiques.

- التعدين والمقالع (المحاجر): وتضم هذه المجموعة أربعة فروع صناعية وهي استخراج الفحم الحجري، والنفط الخام والغاز الطبيعي، والمعادن النفيسة، واستخراج المواد المعدنية الخام.
- الكهرباء والماء والغاز: تضم الصناعة المرتبطة بتوليد الطاقة الكهربائية وتوزيعها، الماء والغاز.
- الصناعة التحويلية: وتضم هذه المجموعة جميع فروع الصناعات التحويلية الرئيسية:
  - صناعة المواد الغذائية والمشروبات والتبغ؛
  - صناعة المنتجات والملابس والصناعات الجلدية؛
  - صناعة الخشب ومنتجاته بما فيها الأثاث؛
  - صناعة الورق والمنتجات الورقية والطباعة والنشر؛
  - صناعة الكيماويات والمنتجات الكيماوية من النفط والفحم الحجري ومنتجات المطاط والبلاستيك؛
  - صناعة منتجات الخامات التعدينية غير المعدنية (معدا النفط والفحم)؛
  - صناعة المنتجات المعدنية الأساسية؛
  - صناعة المنتجات المعدنية المصنعة والمآكنات والمعدات؛
  - صناعات تحويلية أخرى (وتتضمن صناعة المجوهرات والمصوغات والأحجار الكريمة).
- تصنيف الصناعات حسب الديوان الوطني للإحصائيات (ONS): تم تحديد بنية القطاع الصناعي في الجزائر حسب الديوان الوطني للإحصائيات على أساس تسع مجموعات رئيسية وهي<sup>1</sup>:
  - الطاقة والمحروقات؛
  - المناجم والمحاجر؛
  - صناعة الحديد والصلب، والتعدين والصناعة الميكانيكية والكهربائية؛
  - مواد البناء، الفخار والزجاج؛
  - الصناعة الكيماوية، المطاط والبلاستيك؛
  - الصناعات الغذائية، التبغ والكبريت؛
  - الصناعات النسيجية؛
  - صناعة الجلود والأحذية؛
  - صناعة الخشب والورق.

<sup>1</sup>Office National des Statistiques. **Enquête sur la situation et les perspectives dans l'industrie au premier trimestre 2018**, disponible sur le site : <http://www.ons.dz/IMG/Industrie%201t%202018.pdf> (consulté le: 05/04/2018).

هذا الأخير هو الذي سيتم اعتماده في تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

### المطلب الثاني: نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر

لقد مرت مهنة التدقيق بكثير من المراحل، عرفت خلالها تطورات على المستويين النظري والعملي متأثرة بعوامل اقتصادية، اجتماعية، إدارية وتكنولوجية، أهمها: كبر حجم المؤسسات، تعقد أنشطتها وتحويل الكثير منها إلى مؤسسات متعددة الجنسيات، أو شركات عالمية، وانتشار فصل الإدارة عن الملكية في ظل اشتداد المنافسة. ولعل أهم تلك المحطات هو ميلاد وظيفة التدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

لقد حظيت المؤسسات الصناعية في الجزائر باهتمام كبير من طرف السلطات العليا من خلال تبني إصلاحات مست كل المستويات أهمها عمليات التأهيل التنظيمي والإداري، التي هدفت إلى خلق مناخ تنظيمي ملائم واستحداث آليات رقابية داخلية، تعمل إلى جانب الآليات الرقابية الخارجية على توجيه هذه المؤسسات إلى تحقيق أهدافها المرسومة. منذ الثمانينات من القرن الماضي أدركت الدولة أن آليات الرقابة الخارجية التقليدية على المؤسسات لم تكن فعالة، وذلك أنها رقابة نهائية، ولا يمكن لها الوقوف على كل حقائق التسيير، وبالذقة المطلوبة، لذا طالبت هذه الجهات مرارا هذه المؤسسات بتدعيم النظام الرقابي بوظيفة التدقيق الداخلي لتساهم في تحسين وتطوير أدائها الرقابي، بما يمكن من خلق قيمة مضافة والتحكم في المخاطر، وإرساء مبادئ الشفافية، من خلال خدمات التأكيد والاستشارة<sup>2</sup>.

إن المكانة والأهمية المعطاة للتدقيق الداخلي في الجزائر حديثة، حادثة استقلالها وتطورها الاقتصادي، إذ أنه دعت ضرورة إصلاح الاقتصاد الوطني إلى التحقق من المعلومات التي تنتجها المؤسسات الاقتصادية، والتأكد من سلامتها عن طريق الالتزام بخدمات ومساهمة التدقيق في شتى أنواعه: الداخلي والخارجي. كما أدت عمليات إعادة الهيكلة وتأهيل المؤسسات العمومية ومنحها الاستقلالية الفعلية، تمهيدا إما لخصوصيتها أو تخضيرا لدخولها إلى اقتصاد السوق، عندها تصبح المعلومة الصحيحة والصادقة ثمينة وضرورية للاستمرار والبقاء، فيكون للتدقيق بصفة عامة وللتدقيق الداخلي على الخصوص معنى ومكانة. فمن الملاحظ، أن هناك شعور أكبر باليقظة نحو تحسين نظام المعلومات المستخدم في المؤسسات الجزائرية التي بدأت تهتم بالإفصاح وتعمل على التحكم وعلى تحسين إنتاج المعلومات بجودة عالية تدريجيا، لكن بالنسبة لأغلبية المؤسسات تبقى الأمور نسبية فهي لازالت في بداية التجربة، وترغب في الانتقال نحو نظام المصدقية التامة للمعلومة. ولقد نشأت الضرورة إلى التدقيق بصفة عامة بناءً على

<sup>1</sup> صالح محمد يزيد. مرجع سابق، ص. 274.

<sup>2</sup> نور الدين مزباني. ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 12، العدد 28/27، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012، ص. 188.

احتياجات إدارة المؤسسات الاقتصادية الكبيرة للتحكم في عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالرقابة الداخلية مثلا تعتبر أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة، للحكم والتقييم، لخدمة أهداف الإدارة في هذا المجال عن طريق التدقيق في العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى. ويمكن القول أنّ التدقيق يعتبر وسيلة تضمن للمؤسسة المعلومات والحماية والسيطرة على الوظائف، وهذا ضروري لاستغلال أمثل وفعال لموارد المؤسسة<sup>1</sup>.

لقد شهد نشاط التدقيق الداخلي تطورات وفقا للحقب والمراحل التي مرت بها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والتي تم تقسيمها إلى ثلاث مراحل هي: مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية، مرحلة الإصلاحات الاقتصادية والمرحلة الحالية.

### 1. المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية (قبل 1988)

كان النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي، والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها. لقد كانت المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث نصت المادة 36 من قانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالها.

ومنه نستنتج أنه بهذا الشكل، فإن الإدارة العليا المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تفقد مسؤوليتها على الوظيفة، وذلك يجعلها تحت سلطة مجلس المحاسبة ومسؤوليته، بدلا من سلطة الإدارة العليا ومسؤوليتها التي تتولى تحديد مهماتها ومجالات تدخلاتها<sup>2</sup>.

### 2. المرحلة الثانية: مرحلة الإصلاحات الاقتصادية (1988-1995)

منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، وضعت السلطات العمومية جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص والمحلي والأجنبي، وكان من بين هذه القوانين قانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي

<sup>1</sup> أحمد لعاري، خلاف لخضر. مساهمة التدقيق الداخلي في الإفصاح المالي في ظل تعميم المعايير الدولية، مجلة الإحياء، المجلد 14، العدد 01، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010، ص. 325.

<sup>2</sup> العايب عبد الرحمان. نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010، ص. 13، 14.

كرس في مادته الأربعين إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد جاء فيه ما يلي<sup>1</sup>: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتدعيمها، وتحسين أنماط سيرها وتسييرها بصفة مستمرة". انطلاقاً من نص هذه المادة، تتمثل مهمات وظيفة التدقيق الداخلي في المساعدة على تطوير طرق العمل، وأساليب التسيير في هذه المؤسسات وتحسينها بشكل مستمر، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة بحيث انفصلت وظيفة التدقيق الداخلي من سلطة ووصاية مجلس المحاسبة وأصبحت خاضعة لسلطة الإدارة العليا. فالملاحظ على التطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي خلال هذه المرحلة هو أنها لم ترقى إلى المستوى الذي كان منتظراً منها وذلك لمجموعة من الاعتبارات يمكن ذكر البعض منها وهي<sup>2</sup>:

- اختلاف الزاوية التي ينظر منها للتدقيق الداخلي من طرف مسيري المؤسسات، حيث أن معظم المسيرين يرفضون أحد المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الداخلي وهو تقييم والحكم على تصرفات المسيرين حول الكيفية التي يتولون بها إدارة رؤوس الأموال الموضوعة تحت تصرفهم من طرف المساهمين.
- تعدد المشاكل التي كانت تعاني منها المؤسسات الاقتصادية العمومية كالصعوبات المالية والضعف التكنولوجي وغياب منافذ للتسويق والتوزيع جعلت من المسيرين لا يولون لهذه الوظيفة أي أدنى اهتمام، ذلك أن عدد المؤسسات الاقتصادية العمومية التي لجأت إلى تطبيق المادة 40 من القانون 88-01 ضعيف جداً.
- اكتفاء السلطات العمومية بوضع مادة تفرض على المؤسسات الاقتصادية العمومية إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي دون اللجوء إلى وضع إطار تنظيمي يسهل على المسيرين إنشاءها والذي يعتبر أيضاً أحد الأسباب التي لم تسمح بتطور هذه الوظيفة. فالذي يميز ذلك هو أن المؤسسات القليلة التي أنشأت هذه الوظيفة قامت بإنشائها بأشكال مختلفة من مؤسسة لأخرى حيث حددت المؤسسات للمدققين الداخليين مجالات تدخل مختلفة وكذلك الأمر بالنسبة للارتباط بالهيكل التنظيمي حيث أن معظم المؤسسات جعلت الوظيفة ترتبط بمديريات مركزية مختلفة مما جعل الوظيفة تفتقد لجزء من استقلاليتها.
- لقد أعطيت لهذه الوظيفة تسميات مختلفة، فهناك من أطلق عليها اسم مفتشية وهناك من سماها بمصلحة الرقابة، وهذا ما جعلها تنحرف عن تأدية مهامها الأساسية وتتولى القيام بمهام أخرى لا تدخل ضمن دائرة صلاحياتها.

<sup>1</sup>صالح محمد يزيد. مرجع سابق، ص. 277.

<sup>2</sup>العاب عبد الرحمان. نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مرجع سابق، ص. 14-15.

### 3. المرحلة الثالثة: المرحلة الحالية (من سنة 1995 إلى يومنا هذا)

حيث شهدت سنة 1995 إلغاء قوانين الإصلاحات الاقتصادية كلها، بما فيها قانون 01/88، وتعويضها بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995، والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة. إن المميز لهذه المرحلة، أنه بالرغم من إلغاء المادة 40، فإن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، ومن بين هذه التعليمات<sup>1</sup>:

- التعليم رقم 97DPE/STP/36 المؤرخة يوم 17 فيفري 1998، الصادرة عن المجلس الوطني لمساهمة الدولة.  
- التعليم الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمة الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003.  
- التعليم رقم 03/02 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002، المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.

- التعليم رقم SG/07/79 المؤرخة يوم 30 جانفي 2007، الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات، والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

- وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29 فيفري 2009، المحدد لكيفية مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية وتدقيقها، من طرف المفتشية العامة للمالية ضمينا بضرورة إنشاء هياكل للتدقيق الداخلي في المؤسسات والاهتمام بها، حيث نصت في المادة (02) منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير تشمل ميادين عدة وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.

وبالتالي فقد عملت السلطات العمومية الوصية على وضع تشريعات، نصوص تنظيمية تهدف إلى دفع المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تعمل في استقلالية وموضوعية، وتستخدم وسائل بشرية ومادية كافية وملائمة. والتي تجسدت من خلال قانون رقم 01/88، ورغم إلغاء هذا القانون إلا أن السلطات الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي.

من جهة أخرى، فقد تناولت معايير التدقيق الجزائية التدقيق الداخلي من خلال معيار التدقيق رقم 610، حيث نص على ما يلي<sup>2</sup>: "قد تشمل وظيفة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالاتي:

<sup>1</sup>العايب عبد الرحمان. نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مرجع سابق، ص. 15.

<sup>2</sup>المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، ص. 04 متوفر على الموقع الإلكتروني:

<http://www.cn-onec.dz/index.php/component/jdownloads/send/15-les-normes-algeriennes-d-audit/34-normes-algeriennes-d-audit-520-570-610-620?Itemid=0>

(تاريخ الاطلاع: 2018/06/28).

- متابعة المراقبة الداخلية: قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها والتوصيات الرامية لتحسينها؛
  - فحص المعلومة المالية العملية: قد توكل لوظيفة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف وتقديم المعلومة المالية العملية والقيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات والإجراءات؛
  - إعادة النظر في الأنشطة العملية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية ونجاعة الأنشطة العملية بما فيها الأنشطة غير المالية للكيان؛
  - فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية أو الواجبات الخارجية وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة ومقتضيات أخرى داخلية؛
  - إدارة المخاطر: قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تعترض الكيان والمساهمة في تحسين أنظمة المراجعة وإدارة المخاطر؛
  - الحوكمة: يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات الكيان، نجاعة الإدارة وشفافية تسييرها".
- وفقا لدراسة استقصائية أجرتها الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين الداخليين (AACIA) بالتعاون مع مكتب التدقيق العالمي (DELOITTE) سنتي 2005 و 2006 والتي تعكس الواقع الحالي الذي يميز ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر حيث كان من بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي<sup>1</sup>:
- لا تحتوي معظم المؤسسات التي استجابت للدراسة على وظيفة التدقيق الداخلي؛
  - حتى المؤسسات التي لديها هذه الوظيفة، فإن هذه الأخيرة محدودة من حيث الحجم؛
  - لم تقم وظيفة التدقيق الداخلي بوضع ميثاق للتدقيق الداخلي، هذا الأخير تقتضيه المعايير المهنية لممارسة نشاط التدقيق الداخلي؛
  - لا تحتوي معظم المؤسسات على لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة وبالتالي لا يوجد ارتباط لوظيفة التدقيق الداخلي بهذه اللجنة؛
  - لا تقوم وظيفة التدقيق بتحديد مجالات تدخلها؛

<sup>1</sup> العايب عبد الرحمان. نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مرجع سابق، ص. 15-16.

- مازالت وظيفة التدقيق الداخلي تركز معظم جهودها على الاهتمام بتدقيق الوظيفة المحاسبية فقط؛
- تجهل الجهات الخاضعة للتدقيق ما هي صلاحيات وظيفته التدقيق ومهامها ومسؤولياتها وفي معظم الحالات لا يرونها إلا من الزاوية السلبية معتبرين إياها والأفراد العاملين بها على أنها تلعب دورا بوليسيا، وأنها في خدمة الإدارة العليا وأن مهمتها تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول الانحرافات الإدارية للمسؤولين من أجل معاينة الأفراد المقصرين منهم في تأدية مهامهم.
- في غياب مدققين مهنيين وحاصلين على تكوين في الاختصاص، تقوم المؤسسات بتدعيم وظيفة التدقيق الداخلي إما بالترقية الداخلية وذلك بتعيين إطارات من أقسام أخرى لشغل مناصب مدققين دون سابق معرفة، وخبرة بالتدقيق الداخلي، أو باللجوء إلى توظيف جامعيين متخرجين حديثا لا يكتسبون الخبرة الكافية. في هذا المجال لا بد من التركيز على أنه توجد ندرة في هذه الفئة من المهنيين، وبالتالي يترتب عليه وجود فوارق بين الاحتياجات الحقيقية للمؤسسات والعرض الموجود في السوق؛
- لا يتم تحديد الاحتياجات الحقيقية من المدققين اللازمين لتشكيل قسم التدقيق، حيث نجد أن بعض المؤسسات لا تحتوي إلا على مدقق واحد يشغل هذه الوظيفة، في حين أن بعض المؤسسات لديها تعداد يصل إلى 10 مدققين.

### المطلب الثالث: المؤهلات المهنية المدققين الداخليين والجهة المنظمة للتدقيق الداخلي في الجزائر

سيتم من خلال هذا المطلب المؤهلات المهنية المدققين الداخليين، وكذا الجهة المنظمة لنشاط التدقيق الداخلي في الجزائر.

#### 1. المؤهلات المهنية المدققين الداخليين

من خلال دراسة استطلاعية لبعض المؤسسات المدروسة، تبين أن أغلب المدققين الداخليين لا يملكون شهادات مهنية في التدقيق الداخلي، وأن أغلبهم شغلوا مناصب في المؤسسات كمدققين داخليين عن طريق الترقية، بناء على خبراتهم المكتسبة من العمل في المؤسسة.

نميز عدة شهادات مهنية للتدقيق الداخلي أهمها:

- شهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA)\*

تعتبر شهادة المدقق الداخلي المعتمد شهادة معتمدة يمنحها معهد المدققين الداخليين (IIA)، وهي الشهادة المعترف بها دوليا فقط للمدققين الداخليين وهي عبارة عن مرجع دولي يحدد من خلاله الأفراد كفاءتهم ومهاراتهم في

\*CIA : Certified Internal Auditor

مجال التدقيق الداخلي، حيث أن الحصول على هذه الشهادة يثبت الإلمام بالمعرفة المهنية لمهنة التدقيق الداخلي، والتي تسمح لهم بممارسة مهامهم بطريقة مهنية وبخبرة في جميع أنواع المؤسسات وبيئات الأعمال. كما تفتح لهم في النهاية العديد من فرص الترقية الوظيفية.

تسمح شهادة المدقق الداخلي المعتمد للحاصلين عليها ب<sup>1</sup>:

- إثبات الحاصل عليها لتمكنه من التدقيق الداخلي؛ أي القدرة على التحكم في التدقيق الداخلي؛
- تدعيم مصداقيته في المهنة وداخل المؤسسة التي يعمل بها؛
- الحصول على فرص وظيفية جديدة؛
- التميز عن أقرانه؛
- تطوير معارفه لأفضل الممارسات؛
- وضع الأساس للتحسين المستمر لكفاءاته؛
- الاعتراف بالكفاءات التي يمتلكها؛

فالحصول على شهادة المدقق الداخلي المعتمد هي خطوة مهمة وميزة مهنية للمدققين في جميع مراحل حياتهم المهنية، وهي موجهة للمدققين الداخليين، المدراء ومسؤولي التدقيق، مسيري المخاطر، وأيضا الطلبة المسجلين في برنامج دراسات محاسبية، مالية أو تسيير.

يشترط للتأهل لنيل شهادة المدقق الداخلي المعتمد، أن يكون المترشح حائزا على شهادة الليسانس، وأن تكون لديه خبرة مهنية لا تقل عن سنتين في التدقيق الداخلي أو مجال له علاقة بالتدقيق الداخلي، بما في ذلك التدقيق الخارجي أو تأكيد الجودة أو مراقبة الجودة أو الالتزام الرقابي أو إدارة المخاطر.

تمنح هذه الشهادة من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA)، وهو جهة مهنية دولية، يقع مقر عملها الرئيسي في ولاية فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>Institut Française de l'Audit et du Contrôle Interne. **TOUT SAVOIR SUR LE CIA**, disponible sur le site : <https://www.ifaci.com/certifications/tout-savoir-sur-le-cia/> (consulté le 02/11/2018).

<sup>2</sup>لمزيد من التفصيل يرجى الاطلاع على المواقع التالية:

- <https://na.theiia.org/certification/Public%20Documents/CIA%20Review%20Courses.docx>
- <https://na.theiia.org/certification/certified>
- <https://na.theiia.org/qial>

## - الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي (DPAI)\*

إن الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي هي شهادة معترف بها في البلدان الناطقة باللغة الفرنسية. تثبت هذه الشهادة قدرة المدققين الداخليين على قيادة مهمة التدقيق من خلال تنفيذ الطرق والتقنيات المناسبة وفقا للمعايير الدولية للمهنة. ويركز برنامج هذه الشهادة على المعارف الأساسية للتدقيق الداخلي، ويشترط للتأهل لنيل هذه الشهادة أن يكون المؤهل حاصلًا على شهادة جامعية<sup>1</sup>.

تثبت الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي أن المتحصل عليها يمتلك الكفاءات اللازمة للقيام بمهام التدقيق الداخلي وفقا للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (IPPF) وأفضل الممارسات المهنية<sup>2</sup>. تعتمد الشهادة على تقييم قدرة المدقق على ممارسة مهنته وفقا لأفضل الممارسات المهنية، ومرجع الأنشطة والكفاءات للشهادة، كما تثبت كفاءته في تقييم قدرة مؤسسته على تحقيق أهدافها، وتقديم توصيات ومقترحات لتقويتها. تتمثل الأنشطة والكفاءات التي يتم تقييمها أثناء عملية الإشراف فيما يلي<sup>3</sup>:

- تصور برنامج مهمة التدقيق بما يتوافق مع توقعات العملاء؛
- إعداد مهمة التدقيق من خلال أهداف ومخاطر المجال المدقق والرقابات والضوابط التي كان لا بد من وضعها للتحكم فيها؛
- ترتيب مخاطر المجال المدقق، تصميم وتخطيط برنامج عمله مع التركيز على المخاطر المهمة؛
- جمع معلومات موثوقة حول فهم نظام الرقابة وسيره وعلى قدرته على التحكم في المخاطر؛
- التواصل أثناء وبعد مهمة التدقيق مع جميع أطراف المصلحة؛
- وضع توصيات ذات قيمة مضافة مع الأخذ بعين الاعتبار أسباب الاختلالات التي تمت ملاحظتها.

## 2. الجهة المنظمة للتدقيق الداخلي في الجزائر

بالنسبة للجهة المنظمة للتدقيق الداخلي في الجزائر فتمثل في جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (Association des Auditeurs Consultants Internes Algeriens)، والتي أنشئت رسميا في 19 جويلية 1993، من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية، تنشط في قطاعات

\*DPAI : Diplôme Professionnel de l'Audit Interne.

<sup>1</sup>لمزيد من التفصيل يرجى الاطلاع على الموقع الإلكتروني التالي:

- <https://www.ifaci.com/formation-certification/certifications/>
- <https://www.ifaci.com/certifications/savoir-cpai-acces-direct/>

(تاريخ الاطلاع عليها: 2018/07/20)

<sup>2</sup>Institut Française de l'Audit et du Contrôle Internes. **TOUT SAVOIR SUR LA CPAI**, disponible sur le site : <https://www.ifaci.com/certifications/savoir-cpai-acces-vaee/>, (consulté le 02/11/2018).

<sup>3</sup>Idem.

مختلفة، يرأس هذه الجمعية حاليا محمد مزيان والرئيس الشرفي نور الدين خطاط، وهي هيئة غير حكومية مستقلة مقرها شركة سيدار بمدينة عنابة، تضم حوالي 140 مدققا داخليا، هذه الجمعية تعدت الحدود منذ 1995، ولها علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في كل من: أمريكا، كندا، لكسمبورغ، فرنسا، سويسرا، تونس، المغرب، مالي، الكاميرون والسينغال. وهي تعمل على وضع معايير التدقيق الداخلي في الجزائر كما تسعى لتحقيق ما يلي<sup>1</sup>:

- ترقية ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتطويرها؛
- خلق العلاقات وتدعيمها بين المدققين الداخليين، ما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
- اقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛
- جمع الدوريات والمراجع المتخصصة في التدقيق الداخلي وتوزيعها؛
- خلق العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة وتدعيمها؛
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- العمل على تنظيم ملتقيات بين المدققين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات والأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي؛
- برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي منذ جانفي 2009 بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI)؛
- مساعدة المؤسسات على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup>صالح محمد يزيد. مرجع سابق، ص. 279.

## المبحث الثاني: العرض المنهجي للدراسة الميدانية

بعد التطرق لمختلف الخصائص والعناصر المهمة المتعلقة بعينة الدراسة والمتمثلة في المؤسسات الصناعية في الجزائر وبعد التطرق لواقع نشاط التدقيق الداخلي في البيئة الجزائرية، سيتم دراسة الإطار العام للدراسة الميدانية، أدوات وخطوات جمع البيانات الضرورية للدراسة وأدوات التحليل الإحصائي المستخدمة في الدراسة.

### المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

يضم الإطار العام للدراسة المنهج المتبع، مجتمع الدراسة ومجموعة المؤسسات محل الدراسة وصعوبات الدراسة الميدانية.

#### 1. المنهج المتبع

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف وفي سبيل إتمام هذا العمل تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، من خلال جمع بيانات ثانوية من المقالات العلمية والأبحاث العربية والأجنبية ذات الصلة بالموضوع، وبيانات أولية من خلال أجوبة الاستبيان الموزع على عينة الدراسة.

#### 2. مجتمع الدراسة ومجموعة المؤسسات المدروسة

تمثل المؤسسات الصناعية في الجزائر مجتمع دراستنا، وقد تم استهداف فئة الإطارات العليا في هذه المؤسسات، من مدراء عامين ومدققين داخليين، حيث يعتبر المدير العام والمدقق الداخلي في المؤسسة فقط من يستطيعون الإجابة على أسئلة الاستبيان.

تم الاستعانة بطريقة كرة الثلج أيضا لضمان استجابة أكبر والحصول على أكبر عدد ممكن من الاستبيانات، وذلك من خلال طلبنا من الإطارات المستجوبة أن تقترح علينا مدققين داخليين في مؤسسات صناعية أخرى وتزويدنا بعناوينهم.

لقد استمرت مدة توزيع الاستبيانات واسترجاعها من 01 جوان 2018 إلى 10 سبتمبر 2018، بحيث خلال هذه الفترة بلغ عدد المؤسسات التي استجابت 37 مؤسسة وتم بلوغ 58 استبيانا قابل للدراسة والتحليل، علما أنه تم توزيع الاستبيان على أكثر من 50 مؤسسة صناعية وتم إرسالها إلكترونيا لأكثر من 100 مدقق داخلي في الجزائر، وبالتالي بلغت نسبة الاستجابة بالنسبة للمؤسسات تقريبا 74% وهي نسبة جيدة، إلا أن نسبة استجابة المدققين الداخليين فقد بلغت تقريبا 39% وهي نسبة قليلة، وهي ما تفسرها الصعوبات التي تمت مواجهتها أثناء القيام بتوزيع الاستبيان، كما أن أغلبيتهم تمت مراسلتهم إلكترونيا، والقليل جدا منهم من استجاب إلكترونيا.

يوضح الجدول التالي الاحصائيات الخاصة بالاستبيان:

جدول رقم 10: احصائيات توزيع الاستبيان

النسبة	العدد	البيان	النسبة	العدد	البيان
% 100	150	عدد الاستبيانات الموزعة	% 100	50	عدد المؤسسات المستجوبة
% 38.66	58	عدد الاستبيانات المسترجعة	% 74	37	عدد المؤسسات المستجابة
% 61.33	92	عدد الاستبيانات غير مسترجعة	% 26	13	عدد المؤسسات غير مستجابة

المصدر: من إعداد الطالبة.

وفيما يلي عرض يحتوي على المؤسسات الصناعية التي شملتها الدراسة، مع بيان عدد الاستبيانات التي قامت بالإجابة عليها والولايات التي تقع فيها.

جدول رقم 11: المؤسسات الصناعية في الجزائر التي شملتها الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة الصناعية	طبيعة الملكية	الولاية	عدد الاستبيانات
01	ENPEC	عمومية	سطيف	01
02	SCAEK	عمومية	سطيف	01
03	TREFISOUD	عمومية	سطيف	03
04	BCR	عمومية	سطيف	01
05	SOFIPLAST	عمومية	سطيف	02
06	AMC	عمومية	سطيف	03
07	SIPLAST	عمومية	سطيف	01
08	EPE SPA CAPLAST	عمومية	سطيف	05
09	GROUPE ENPC	عمومية	سطيف	05
10	ALIECO SPA	عمومية	الجزائر	01
11	UNITED TABACO COMPANY	مختلطة	الجزائر	01
12	SONALGAZ	عمومية	الجزائر	02
13	DANOUNE	خاصة	الجزائر	03
14	GROUPE SNVI	عمومية	الجزائر	01
15	HYGI7NE CHIMIE INDUSTRIELLE	مختلطة	الجزائر	01
16	SPPA (Société de production pharmaceutiques Algérienne)	مختلطة	الجزائر	02

01	الجزائر	خاصة	Labelle	17
02	الجزائر	عمومية	SONATRACH ALGER	18
01	الجزائر	خاصة	GRANT THORNTON ALGERIE	19
02	الجزائر	عمومية	FRIGOMENDIT	20
01	الجزائر	خاصة	CEVITAL ALGER	21
01	الجزائر	خاصة	BOMARE COMPANY	22
01	بليدة	خاصة	PROMASIDOR DJAZAIR	23
01	بليدة	عمومية	SONELGAZ BLIDA	24
01	بليدة	خاصة	SARL SOPI	25
02	قسنطينة	مختلطة	SOMATEL	26
01	بجاية	خاصة	CEVITAL BEJAIA	27
02	بسكرة	مختلطة	ENICAB	28
01	جيجل	عمومية	ALGERIAN QUATARI STEEL	29
01	ورقلة	عمومية	SONATRACH OUARGLA	30
01	وهران	مختلطة	RENAULT	31
01	باتنة	عمومية	GICA	32
01	أم البواقي	عمومية	SCS	33
01	أم البواقي	عمومية	Divindus apmc pole OEB	34
01	سيدي بلعباس	خاصة	GROUPE CHIALI SBA	35
01	سيدي بلعباس	خاصة	GROUPE des société Hasnaoui	36
01	البيض	عمومية	ENIE	37

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 01، ص ص. 229-228.

### 3. صعوبات الدراسة الميدانية

تم بذل قصار الجهد وفي حدود الإمكانيات المتاحة والمتوفرة، بهدف الوصول إلى عدد مقبول ومن المؤسسات لإجراء دراسة جيدة للموضوع، غير أنه واجهتنا بعض الصعوبات والعوائق، والتي حالت دون الوصول عينة أكبر لضمان أكبر دقة في النتائج، ومن أهم هذه العوائق ما يلي:

- أن أغلب المؤسسات الصناعية في الجزائر لا تمتلك أقسام تدقيق داخلي، رغم كبر حجمها، أهمية نشاطها الصناعي وخاصة المؤسسات الخاصة.

- صعوبة التواصل المباشر مع المدراء العامون، حيث أن معظم المستجوبين هم المدققون الداخليون.

- من أجل تسهيل عملية التواصل مع أكبر عدد من المدققين الداخليين وخاصة خارج ولاية سطيف، تم تصميم استبيان الكتروني.

### المطلب الثاني: أدوات وخطوات جمع البيانات

يضم هذا المطلب أدوات جمع البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية وكذلك مراحل جمع البيانات كما يلي:

#### 1. أدوات جمع البيانات

تم تحديد الأدوات المستخدمة في إجراء هذه الدراسة طبقاً لطبيعة الموضوع وأشكالته والفرضيات المراد إثبات صحتها أو نفيها، وكذلك طبقاً لطبيعة البيانات المراد الحصول عليها، وأيضاً طبقاً للمنهج المستخدم في هذه الأدوات. وبالتالي تم الاعتماد في هذه الدراسة على الاستبيان كمصدر أساسي للحصول على البيانات، والمقابلة الشخصية كمصدر ثانوي:

#### أ. الاستبيان

يعتبر الاستبيان من أهم وأكثر الطرق المستعملة في جمع البيانات، يعتمد على تصميم مجموعة من الأسئلة بطريقة منظمة، تدرج في وثيقة يتم عرضها على المستجوب لكي يقوم بالإجابة عنها. يعرف أيضاً على أنه<sup>1</sup>: أداة تشتمل على مجموعة من الأسئلة المكتوبة، بهدف الحصول على معلومات أو آراء من أفراد العينة حول ظاهرة ما أو موقف معين.

تم اختيار مجموعة من الأسئلة اعتماداً على إشكالية البحث وفرضياته، والتي من الضروري الإجابة عنها، لأنها هي الوسيلة المعتمدة من أجل إبراز الهدف من البحث، واستخلاص النتائج. يتكون الاستبيان الذي تم إعداده من قسمين:

- **الجزء الأول:** الخاص بالبيانات العامة، ويتكون بدوره من المعلومات الخاصة بالمؤسسات المدروسة والبيانات الخاصة بالمستجوب.

- المعلومات الخاصة بالمؤسسات المدروسة: وتشمل مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالمؤسسات المدروسة وتشمل: اسم المؤسسة، سنة التأسيس، عدد العاملين، الشكل القانوني للمؤسسة، طبيعة ملكية المؤسسة ونوع الصناعة.

- البيانات الخاصة بالمستجوب: تضمن مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالمدراء العاملين والمدققين الداخليين في المؤسسات المدروسة، وتشمل: المؤهل العلمي، طبيعة الوظيفة، الخبرة المهنية والشهادات المهنية في التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup>محمد خير سليم أبو زيد. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية SPSS، دار جرير للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص. 30.

- الجزء الثاني: الخاص بمساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر، ويتكون بدوره من ثلاثة محاور: المحور الأول يشمل مجموعة من الأسئلة خصصت لمستويات اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر، ويتضمن 35 عبارة، المحور الثاني خصص لمجموعة من الأسئلة حول مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء ويضم 15 عبارة، أما المحور الثالث فخصص لمتابعة تنفيذ توصيات المدقق الداخلي من أجل تحسين الأداء ويضم 06 عبارات.

يلخص الجدول التالي محتويات الاستبيان:

جدول رقم 12: ملخص محتوى الاستبيان

عدد الأسئلة	المعلومات	المحور	الجزء
06	اسم المؤسسة سنة التأسيس عدد العاملين الشكل القانوني للمؤسسة طبيعة ملكية المؤسسة نوع الصناعة	المعلومات الخاصة بالمؤسسات المدروسة	البيانات العامة
04	المؤهل العلمي طبيعة الوظيفة الخبرة المهنية الشهادات المهنية	البيانات الخاصة بالمستجوب	
35	تدقيق داخلي ضعيف الاندماج تدقيق داخلي متوسط الاندماج تدقيق داخلي مندمج	مستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية	مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر
15	الرفع من إنتاجية الأفراد الرفع من المخاطر التشغيلية الرفع من الكفاءة الإنتاجية الرفع من كفاءة إدارة المورد البشري الرفع من كفاءة إدارة الخزينة الإدارة الاستراتيجية الحوكمة المسؤولية الاجتماعية	مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء	
06	الرفع من إنتاجية الأفراد الرفع من المخاطر التشغيلية الرفع من الكفاءة الإنتاجية	متابعة تنفيذ توصيات المدقق الداخلي من أجل تحسين الأداء	

	الرفع من كفاءة إدارة المورد البشري		
	الرفع من كفاءة إدارة الخزينة		
	الإدارة الاستراتيجية		
	الحوكمة		
	المسؤولية الاجتماعية		
66			المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة.

تم الاعتماد على سلم (Likert) الخماسي (Likert Scale) في تحديد الإجابات في الاستبيان، وهو أكثر المقاييس شيوعاً، حيث يطلب فيه من المستجوب تحديد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة، والذي غالباً ما يتكون من خمسة خيارات متدرجة ما بين 05 درجات ودرجة واحدة، يختار المستجوب إجابة واحدة منها كما هو موضح في الجدول التالي<sup>1</sup>:

جدول رقم 13: سلم (Likert) الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الدرجة
05	04	03	02	01	

المصدر: محفوظ جودة. التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص. 23.

بالنسبة لطول المدى بين درجة ودرجة فقد تم حساب الفرق بين الحد الأدنى والحد الأعلى للفئات كما يلي:  $4=1-5$ ، حيث أن عدد الفئات هو 5. نخص على المدى بقسمة الفرق بين الحد الأعلى والحد الأدنى على عدد الفئات؛ أي  $0.8=5/4$ ، وبإضافة المدى بالتدرج إلى رموز الفئات ابتداءً من أصغر فئة نحصل على:

-  $1.80=0.8+1$ ؛ أي من 1 إلى 1.80 تمثل غير موافق بشدة؛ وهو ما يعكس درجة الموافقة الضعيفة جداً؛

-  $2.60=0.8+1.80$ ؛ أي من 1.81 إلى 2.60 تمثل غير موافق، وهو ما يعكس درجة الموافقة الضعيفة؛

-  $3.40=0.8+2.60$ ؛ أي من 2.61 إلى 3.40 تمثل محايد وهو ما يقابل درجة الموافقة المتوسطة؛

-  $4.20=0.8+3.40$ ؛ أي من 3.41 إلى 4.20 تمثل موافق وهو ما يقابل درجة الموافقة العالية؛

-  $05=0.8+4.2$ ؛ أي من 4.21 إلى 05 تمثل موافق بشدة وهو ما يقابل درجة الموافقة العالية جداً.

تبسيطا لعملية التحليل تم تجميع هذه الفئات في ثلاثة فئات كالتالي:

<sup>1</sup> محفوظ جودة. التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص. 23.

- من 01 إلى 2.60 تمثل درجة الموافقة الضعيفة،
- من 2.61 على 3.4 تمثل درجة الموافقة المتوسطة؛
- من 3.41 إلى 05 تمثل درجة الموافقة العالية.

#### ب. المقابلة الشخصية

تعتبر المقابلة الشخصية من أهم الوسائل في جمع البيانات، من أجل تدعيم نتائج الاستبيان والتوصل إلى النتائج المضبوطة لهذه الدراسة. حيث تم الاعتماد على هذا الأسلوب أثناء توزيع الاستبيانات على بعض المدرء والمدققين الداخليين على مستوى المؤسسات المدروسة نظرا لصعوبة إجراء مقابلة شخصية في كل المؤسسات المدروسة وذلك من أجل ضمان أحسن إجابة عن الاستبيانات.

#### 2. خطوات جمع البيانات

تم جمع البيانات الضرورية للدراسة عبر الخطوات التالية:

##### أ. تطوير الاستبيان

لقد مر ذلك بعدة مراحل: مرحلة البناء الأولي للاستبيان ثم مرحلة التحكيم وأخيرا ترجمة الاستبيان وإعداد نسخة إلكترونية عنه.

- مرحلة البناء الأولي للاستبيان: تبعا لفرضيات ومضمون الموضوع المدروس، وما تم التطرق إليه وتفصيله في الجانب النظري للدراسة، تم تحديد ما يجب أن يشمله الاستبيان من بنود، حيث تم تصميم الاستبيان (الاستمارة) في صورته الأولية من جزء أول خاص بالبيانات العامة ويضم 09 عبارات والجزء الثاني يتكون من 65 عبارة أي بمجموع 74 عبارة.

- مرحلة التحكيم: تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف والأساتذة المحكمين<sup>1</sup>، وبناء على ملاحظاتهم تم تعديل الاستبيان، بإعادة صياغة بعض عباراته، تبسيط بعضها، حذف البعض منها وإضافة عبارات أخرى، وصولا إلى النسخة النهائية له. أخذنا بعين الاعتبار ضرورة أن تكون العبارات بسيطة، خالية من التعقيد والغموض، لضمان قدرة المستجوبين على الإجابة عليها بكل سهولة، وتجنبنا لعدم الإجابة بسبب عدم الفهم أو الملل من عدم وضوح الأسئلة.

- المرحلة الأخيرة: بعد إجراء التعديلات المقترحة من طرف الأساتذة، والوصول للنسخة النهائية للاستبيان، والتي شملت في مجملها 66 عبارة، منها 10 عبارات خاصة بالبيانات العامة، والباقي يخص الجزء الثاني، تمت ترجمته

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين، ص. 230.

للغة الفرنسية وذلك لكي يسهل على الإطارات في المؤسسات فهم عبارات الاستبيان نظرا لطبيعة العمل في المؤسسات الصناعية في الجزائر والتي تعتمد على اللغة الفرنسية في كافة نشاطاتها (أنظر الملحق رقم 03)، كما تم إعداد نسخة إلكترونية للاستبيان من أجل استعمالها في التواصل مع الإطارات في خاصة في المؤسسات الصناعية التي تقع خارج ولاية سطيف<sup>1</sup>.

#### ب. توزيع الاستبيانات واسترجاعها

تم توزيع الاستبيانات من خلال زيارة عدة مؤسسات من داخل ولاية سطيف وخارجها، وكذلك من خلال الاعتماد على الاستبيان الإلكتروني، الذي تم إرساله للبريد الإلكتروني الخاص بالعديد من المدققين الداخليين، والمدراء العاملين العاملين في المؤسسات الصناعية.

#### ج. تفرغ الاستبيانات

بعد استرجاع كل الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، والتأكد من صلاحيتها للدراسة، تم تفرغها بعد ترميز بياناتها\*، وذلك باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)\*، والذي من خلاله يتم اختبار ثبات الاستبيان والقيام بالتحليل الإحصائي للبيانات المتحصل عليها وكذلك القيام باختبار فرضيات الدراسة.

#### د. قياس صدق وثبات الاستبيان

من أجل التأكد من صحة ومصداقية الاستبيان، والتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائجه بكل موثوقية لا بد من قياس الصدق الظاهري له، واختبار معامل الثبات عبر الزمن.

- **قياس الصدق الظاهري للأداة:** بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان في نسخته الأولى، تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين من كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة سطيف 1، والذين أبدوا مجموعة من الملاحظات والاقتراحات فيما يخص محتوى الاستبيان، ومدى وضوح عباراته، وسلامة صياغتها ومدى تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية. تم تعديل الاستبيان وفقا للملاحظات المقدمة من خلال إعادة صياغة بعض الأسئلة، حذف بعضها، وتفكيك بعض الأسئلة أيضا، حتى تكون سهلة الفهم، بسيطة وأكثر وضوحا لأفراد العينة، وأكثر صدقا في قياس موضوع الدراسة. كما تم عرض الاستبيان على أحد المدققين الداخليين في إحدى المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف حيث أتاح ذلك إجراء بعض التغييرات منها تعديل بعض الأسئلة أيضا، وإعادة النظر في

<sup>1</sup> الاستبيان الإلكتروني، متوفر على الموقع:

<https://docs.google.com/forms/d/1UY6RvBS1ai5-f6oiRMq9KQvwiZj8coZtBu3EFNtV9F8/prefill>

\* تقصد بترميز البيانات إعطاء كل إجابة من إجابات المبحوث أو المستجوب رقما معيناً أو حرفاً محدداً لكي تتم عملية إدخال هذه الإجابات إلى البرنامج بسهولة وبشكل يكون فيه البرنامج قادراً على التعامل معها.

طريقة طرح الأسئلة، والتوصل إلى ضرورة ترجمة الاستبيان إلى اللغة الفرنسية. ومنه تم الحصول على النسخة الأخيرة للاستبيان باللغة الفرنسية والتي تم الاعتماد عليها في التوزيع من خلال المقابلة الشخصية مع أفراد عينة الدراسة أو من خلال التوزيع الإلكتروني للاستبيان.

- قياس ثبات الأداة: يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه لأكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، بمعنى الاستقرار في نتائج استبيان الدراسة، وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على فئة الدراسة عدة مرات خلال فترات زمنية مختلفة. ومن أجل اختبار ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الثبات (Cronbach's alpha) الذي يستخدم لقياس الاتساق الداخلي لعبارة الأداة.

لقد تبين أن معامل الثبات (Cronbach's alpha) يساوي 0.929 بالنسبة لكل الاستبيان، وهو يفوق المعامل 0.60، حيث كلما ارتفعت قيمة هذا المعامل عن 0.60، كلما دل ذلك على ثبات أكبر لأداة القياس. لتحقيق درجة أعلى من التأكد، تم حساب معامل الثبات (Cronbach's alpha) لكل محور من محاور الاستبيان كما يلي:

جدول رقم 14: قياس ثبات الاستبيان

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات
المحور الأول	35	0.882
المحور الثاني	12	0.830
المحور الثالث	10	0.811
الاستبيان ككل	57	0.929

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS، ملحق رقم 04: معامل (Cronbach's alpha)، ص. 237.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معاملات (Cronbach's alpha) لكل محور من المحاور الثلاثة والتي بلغت على الترتيب 0.882، 0.830 و 0.811 تفوق 0.60، وهو ما يدل على وجود اتساق داخلي داخل هذه المحاور، كما أن المعامل الإجمالي للاستبيان الذي قدر بـ 0.929 وهو قريب من الواحد، فكلما اقترب معامل (Cronbach's alpha) من الواحد، دل ذلك على وجود اتساق وثبات داخلي كبير، وبالتالي تعتبر هذه المعاملات جيدة، وتؤكد فعلا ثبات الاستبيان وقابلية الاعتماد على نتائجه.

### المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات

للقيام بتحليل البيانات التي تم الحصول عليها بعد تفريغ البيانات، تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية الوصفية ومجموعة من الأدوات الإحصائية الاستدلالية.

#### 1. أدوات الإحصاء الوصفي

تم الاستعانة في التحليل الإحصائي الوصفي بالأدوات التالية:

- **التكرارات المطلقة والنسبية:** تعتبر التوزيعات التكرارية أسلوب لتبويب البيانات الإحصائية وعرضها بشكل بسيط وواضح، حيث تم الاعتماد على تقسيم خصائص العينة إلى عدة فئات حسب المتغيرات المؤسسية متمثلة في: عمر المؤسسة، عدد العاملين، الشكل القانوني للمؤسسة ونوع الصناعة، وكذلك متغيرات متعلقة بأفراد العينة متمثلة في: المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، الخبرة المهنية وطبيعة الوظيفة ثم القيام بتسجيل عدد مرات تكرار كل فئة، ثم تمثيل ذلك في جداول تكرارية.

- **المتوسطات والانحرافات المعيارية:** المتعلقة بكل بند من بنود الاستبيان، وذلك لتحديد مدى ارتفاع وانخفاض استجابة فئة الدراسة لكل عبارة من العبارات الموجودة في الجزء الأول من الاستبيان من خلال المتوسطات، ولتحديد درجة التشتت في الإجابات عن وسطها الحسابي من خلال الانحرافات المعيارية، حيث كلما قلت قيمتها، زادت درجة تركيز الإجابات حول المتوسطات الحسابية.

#### 2. أدوات الإحصاء الاستدلالي

تم اختيار الأدوات المناسبة لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة 5%، وهي:

- **تحليل التباين الأحادي:** لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد مجموعة المؤسسات الصناعية المدروسة، تعزى إلى متغيرات المراقبة الخاصة بالمؤسسات المدروسة، وكذلك متغيرات المراقبة الخاصة بالإطارات المستجوبة في المؤسسات محل الدراسة.
- **نموذج الانحدار الخطي البسيط:** الذي يعمل على حساب مدى ارتباط هذه المتغيرات ببعضها البعض، كما يوضح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، من خلال إيجاد معادلة خطية للمتغير المستقل بدلالة المتغير التابع، وذلك لاختبار كل من الفرضية الرئيسية الثانية والثالثة وكذلك في اختبار الفرضية العامة للدراسة.

### المبحث الثالث: خصائص الإطارات والمؤسسات الصناعية في المجموعة المدروسة

تم التطرق من خلال هذا المبحث لخصائص المؤسسات الصناعية محل الدراسة وذلك حسب عمر المؤسسة (تاريخ تأسيسها)، حجم المؤسسة من حيث عدد عمالها، الشكل القانوني للمؤسسة، طبيعة ملكية المؤسسة وكذلك من ناحية تصنيف المؤسسات حسب نوع القطاعات الصناعية التي تنتمي إليها. كما نتطرق لخصائص الإطارات المستحوبة في المؤسسات الصناعية من ناحية المتغيرات الوظيفية المتمثلة في طبيعة الوظيفة والخبرة المهنية وكذلك المؤهل العلمي والشهادات المهنية في مجال التدقيق الداخلي.

### المطلب الأول: توزيع مفردات المجموعة المدروسة حسب المتغيرات المؤسسية

تتمثل المتغيرات المؤسسية التي تم التركيز عليها من خلال هذه الدراسة في عمر المؤسسة، حجمها، شكلها القانوني، طبيعة ملكيتها وكذا قطاع الصناعة التي تنتمي إليه. تم من خلال هذا المطلب توضيح توزيع مفردات المجموعة المدروسة حسب هذه المتغيرات.

#### 1. عمر المؤسسة

تم تجميع المؤسسات الصناعية ضمن فئات كالتالي:

- مؤسسات عمرها أقل من 10 سنوات؛
- مؤسسات عمرها من 10 سنوات إلى 20 سنة؛
- مؤسسات عمرها أكبر من 20 سنة.

يوضح الجدول التالي توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عمرها (تاريخ تأسيسها):

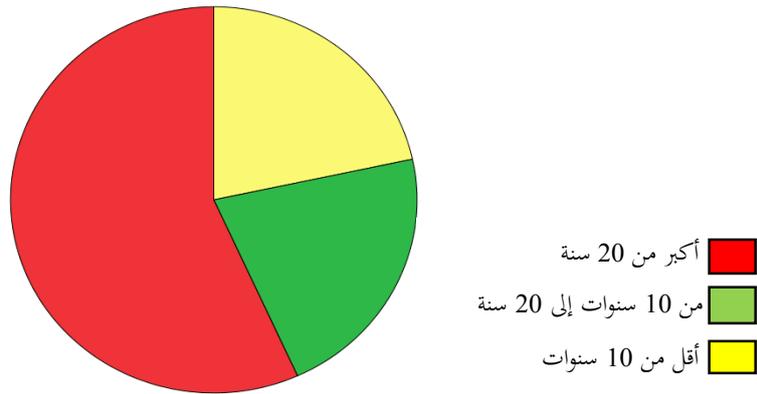
#### جدول رقم 15: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عمر المؤسسة

النسبة %	التكرار	الفئة
21.6%	08	أقل من 10 سنوات
21.6%	08	من 10 سنوات إلى 20 سنة
56.8%	21	أكبر من 20 سنة
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 238.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن أغلب المؤسسات الصناعية محل الدراسة بدأ نشاطها قبل سنة 1998، أي يفوق عمرها 20 سنة، حيث بلغت نسبة هذه المؤسسات 56.8% من إجمالي المؤسسات الصناعية محل الدراسة، في حين أن المؤسسات الصناعية التي يتراوح عمرها ما بين 10 سنوات و20 سنة، بلغت نسبتها 21.6%، وكذلك بالنسبة للمؤسسات التي يقل عمرها عن 10 سنوات، فقد بلغت نفس النسبة أيضاً، وهي نسب قليلة مقارنة بالمؤسسات التي يفوق عمرها 20 سنة. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 12: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عمر المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 238.

## 2. عدد العاملين (الحجم)

قمنا بتجميع المؤسسات الصناعية محل الدراسة ضمن فئات كالتالي:

- مؤسسات عدد عمالها أقل من 50 عامل؛
- مؤسسات عدد عمالها بين 50 و250 عامل؛
- مؤسسات يفوق عدد عمالها 250 عامل.

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب حجم المؤسسة:

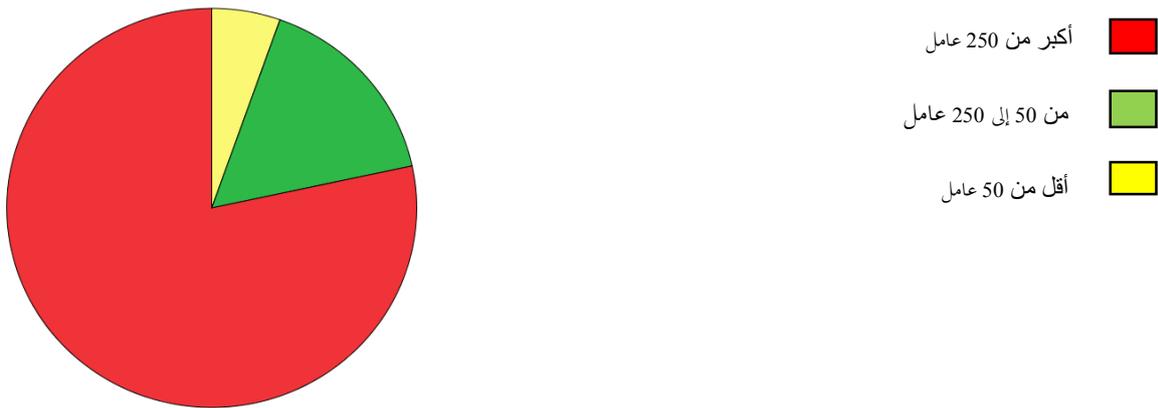
جدول رقم 16: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عدد العمال

عدد العمال	التكرار	النسبة %
أقل من 50 عاملا	02	5.4%
من 50 إلى 250 عاملا	06	16.4%
أكبر من 250 عاملا	29	78.4%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 238.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب أفراد عينة الدراسة تنتمي لمؤسسات لصناعية كبيرة الحجم والتي يفوق عدد عمالها 250 عاملا بنسبة 78.4% من إجمالي المؤسسات الصناعية، ويرجع ذلك إلى عدم وجود أقسام تدقيق داخلي بكل المؤسسات الصناعية خاصة صغيرة والمتوسطة الحجم وهذا ما يفسر النسبة القليلة للمؤسسات الصناعية التي يقل عدد عمالها عن 50 عاملا والتي بلغت 5.4% وكذلك بالنسبة للمؤسسات متوسطة الحجم التي يتراوح عدد عمالها بين 50 و 250 عاملا والتي بلغت نسبتها 16.4% من إجمالي المؤسسات الصناعية محل الدراسة. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 13: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عدد العمال



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 238.

### 3. الشكل القانوني للمؤسسة

تم تصنيف المؤسسات الصناعية حسب شكلها القانوني إلى: شركات المساهمة، مؤسسات ذات مسؤولية محدودة، مؤسسات ذات الشخص الوحيد وشركات التضامن. يوضح الجدول التالي توزيع المؤسسات الصناعية حسب شكلها القانوني:

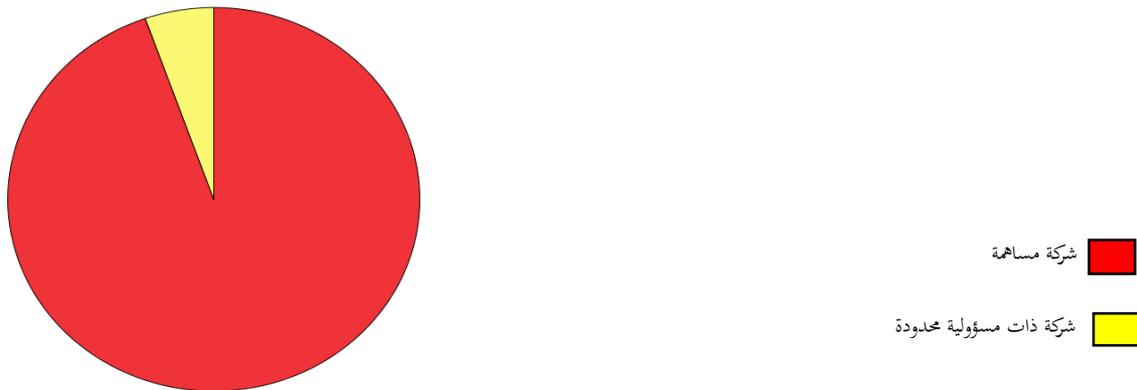
جدول رقم 17: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب الشكل القانوني للمؤسسة

النسبة %	التكرار	الشكل القانوني
94.6%	35	شركة مساهمة
5.4%	02	مؤسسة ذات مسؤولية محدودة
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 239.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب المؤسسات الصناعية ضمن عينة الدراسة عبارة عن شركات مساهمة حيث تمثل نسبة 94.6% من إجمالي المؤسسات، وتمثل المؤسسات ذات المسؤولية باقي النسبة أي 5.4% من إجمالي المؤسسات، أما المؤسسات ذات الشخص الوحيد وشركات التضامن فلم يكن من المستطاع إيجاد مؤسسة صناعية من هذا الشكل تحتوي على أقسام تدقيق داخلي وبالتالي فإن أغلب المؤسسات الصناعية التي تمتلك أقسام تدقيق داخلي هي شركات مساهمة. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 14: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب الشكل القانوني للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 239.

#### 4. طبيعة ملكية المؤسسة

تم تصنيف المؤسسات الصناعية المدروسة حسب طبيعة ملكيتها إلى مؤسسات عمومية، مؤسسات خاصة ومؤسسات مختلطة. يوضح الجدول التالي توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب طبيعة الملكية:

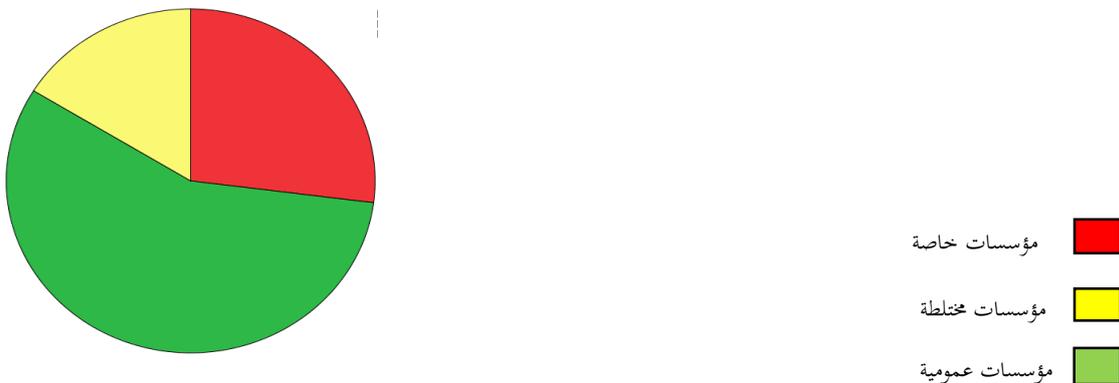
جدول رقم 18: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب طبيعة ملكية المؤسسة

النسبة %	التكرار	طبيعة الملكية
56.8%	21	مؤسسات عمومية
27%	10	مؤسسات خاصة
16.2%	06	مؤسسات مختلطة
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 239.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب المؤسسات الصناعية محل الدراسة هي مؤسسات عمومية بنسبة 56.8% من إجمالي المؤسسات الصناعي، تليها مؤسسات القطاع الخاص وتمثل نسبة 27% من إجمالي المؤسسات، وأخيرا تمثل المؤسسات المختلطة نسبة 16.2% من إجمالي المؤسسات الصناعية محل الدراسة. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 15: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب طبيعة ملكية المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 239.

## 5. نوع الصناعة

تم تصنيف المؤسسات الصناعية حسب نوع الصناعة إلى عدة قطاعات هي: قطاع الطاقة والمحروقات، المناجم والمخاجر، قطاع صناعة الحديد والصلب، والتعدين والصناعة الميكانيكية والكهربائية، قطاع صناعة مواد البناء والفخار والزجاج، قطاع الصناعة الكيميائية، المطاط والبلاستيك، قطاع الصناعات الغذائية، التبغ والكبريت، قطاع الصناعات النسيجية، قطاع صناعة الجلود والأحذية، قطاع صناعة الخشب والورق.

يوضح الجدول التالي توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب القطاعات الصناعية المذكورة سابقا.

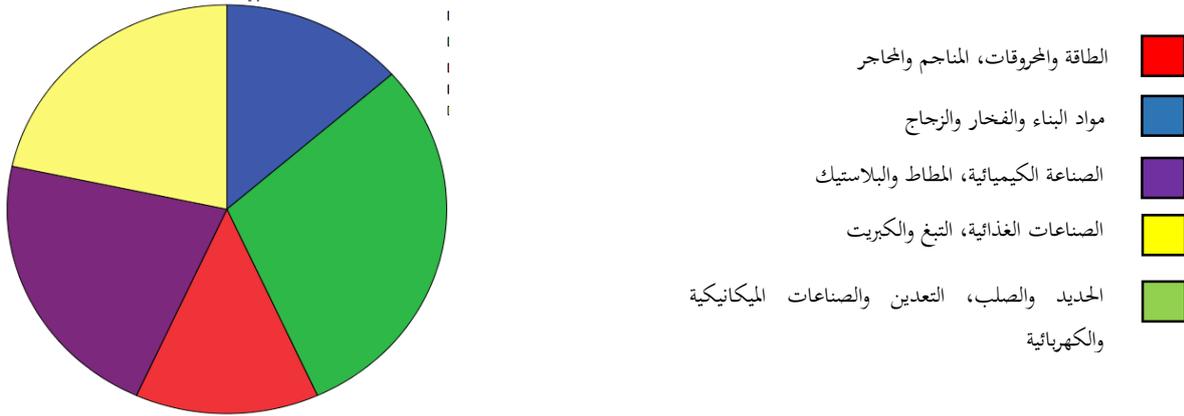
جدول رقم 19: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب نوع الصناعة

النسبة %	التكرار	قطاع الصناعة
13.5 %	05	الطاقة والمحروقات، المناجم والمخاجر
29.7 %	11	الحديد والصلب، والتعدين والصناعة الميكانيكية والكهربائية
13.5 %	05	مواد البناء والفخار والزجاج
21.6 %	08	الصناعة الكيميائية، المطاط والبلاستيك
21.6 %	08	الصناعات الغذائية، التبغ والكبريت
100 %	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 240.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب المؤسسات الصناعية محل الدراسة تنتمي لقطاع صناعة الحديد والصلب، والتعدين والصناعة الميكانيكية والكهربائية حيث تمثل نسبة 29.7% من إجمالي المؤسسات الصناعية محل الدراسة، ويمثل قطاع الصناعات الغذائية، التبغ والكبريت نسبة 21.6% من إجمالي المؤسسات الصناعية محل الدراسة، كذلك يمثل قطاع الصناعات الكيميائية، المطاط والبلاستيك نفس النسبة أي 21.6% أما باقي القطاعات فقد بلغت نسبتها بالتساوي 13.5% من إجمالي المؤسسات الصناعية محل الدراسة. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 16: توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب نوع الصناعة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 240.

### المطلب الثاني: توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي والشهادات المهنية

سيتم من خلال هذا المطلب معرفة توزيع مفردات المجموعة المدروسة الدراسة حسب كل من المؤهل العلمي والذي تم تبويبه إلى: شهادة الليسانس، شهادة الماجستير، شهادة الدكتوراه وكذلك معرفة فيما إذا كان أفراد مجموعة الدراسة يملكون شهادات مهنية في التدقيق أم لا.

#### 1. المؤهل العلمي

يوضح الجدول الموالي توزيع مفردات المجموعة المدروسة حسب المؤهل العلمي:

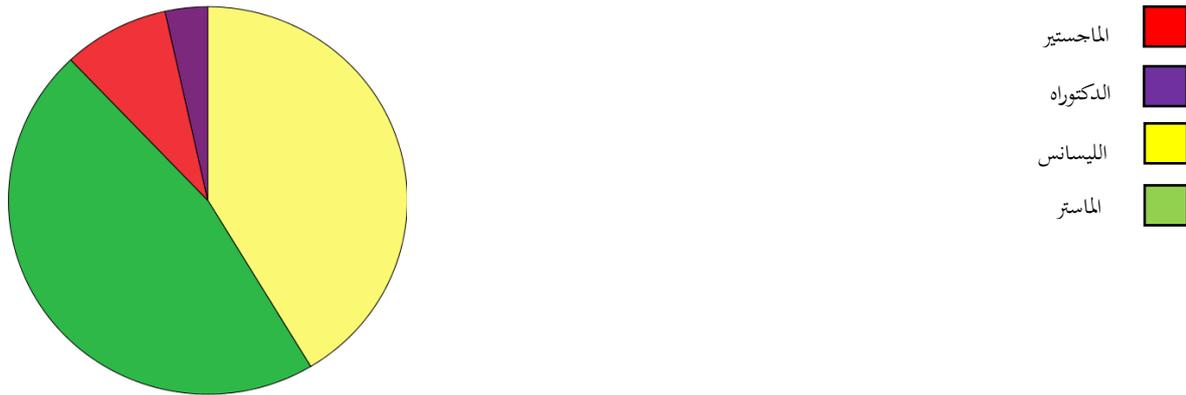
جدول رقم 20: توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
الليسانس	24	41.4%
الماجستير	27	46.6%
الماجستير	05	8.6%
الدكتوراه	02	3.4%
المجموع	58	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 240.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب مفردات مجموعة الدراسة يملكون شهادة الماستر وذلك بنسبة 46.6% من إجمالي مفردات العينة، كما يتبين من خلال نتائج الدراسة أنه تليهم فئة الإطارات الحاملين لشهادة الليسانس بنسبة 41.4%، ثم فئة الإطارات الحاملين لشهادة الماجستير بنسبة 8.6% وأخيراً فئة الحاملين لشهادة الدكتوراه بنسبة 3.4% من إجمالي مفردات العينة وهي أقل نسبة في المجموعة المدروسة. يوضح الشكل التالي ذلك:

شكل رقم 17: توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 241.

## 2. الشهادات المهنية

يوضح الجدول الموالي توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية في التدقيق الداخلي، حيث تم تبويبهم إلى أهم شهادتين وهما: شهادة المدقق الداخلي المعتمد والشهادة المهنية للتدقيق الداخلي.

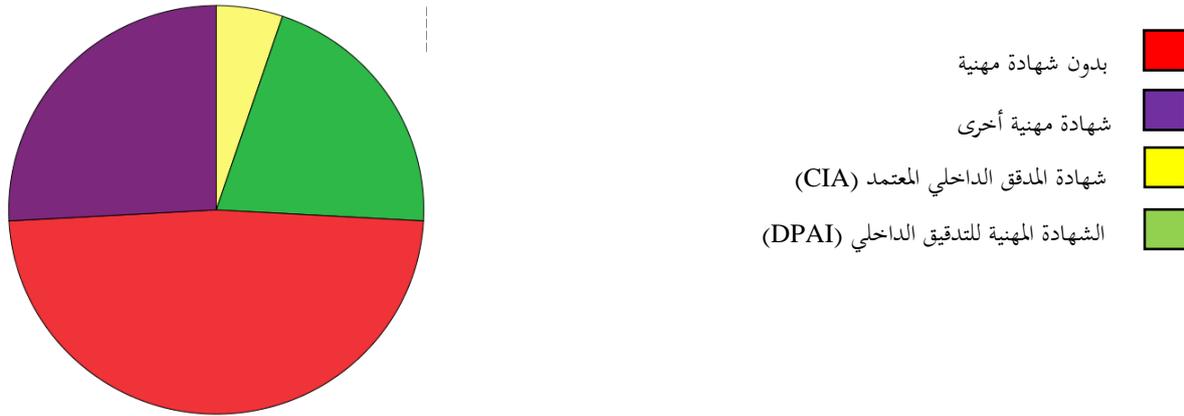
جدول رقم 21: توزيع مفردات العينة حسب الشهادات المهنية

النسبة (%)	التكرار المطلق	الشهادة المهنية
5.2%	03	شهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA)
20.7%	12	الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي (DPAI)
48.3%	28	بدون شهادة مهنية
25.9%	15	شهادة مهنية أخرى
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 241.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول السابق أن أغلبية مفردات العينة يملكون شهادات مهنية في التدقيق الداخلي والذين بلغت نسبتهم 51.7% إجمالاً، بنسبة 20.7% لحاملي شهادة المهنة في التدقيق الداخلي وبنسبة 5.2% فقط لحاملي شهادة التدقيق الداخلي المعتمد الدولية، أما نسبة مفردات العينة الحاملين لشهادات مهنية أخرى والتي كان أغلبها عبارة عن شهادات الخبرة المحاسبية فقد بلغوا 25.9% من إجمالي مفردات العينة. في حين أن نسبة مفردات العينة الذين لا يملكون شهادات مهنية قد بلغت 48.3%، وبالتالي فإن فئة قليلة جداً من الإطارات والمدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية من يملكون شهادات مهنية في التدقيق الداخلي. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 18: توزيع مفردات العينة حسب الشهادات المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية للمتغيرات الدراسة، ص. 241.

### المطلب الثالث: توزيع مفردات العينة حسب المتغيرات الوظيفية

سيتم من خلال هذا المطلب عرض توزيع مفردات مجموعة المؤسسات محل الدراسة وفقاً للمتغيرات الوظيفية والتي تم حصرها في طبيعة الوظيفة التي يشغلها المستجوب داخل المؤسسة، وكذلك الخبرة المهنية في هذا المجال.

#### 1. طبيعة الوظيفة

تم توجيه استبيان الدراسة كما ذكر سابقاً إلى فئة الإطارات من مدققين داخليين ومدراء عامين في المؤسسة، وذلك على اعتبار أنهم هم فقط من يستطيعون الإجابة على هذا الاستبيان، وبالتالي يتم عرض توزيع فئة الدراسة حسب طبيعة الوظيفة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 22: توزيع مفردات العينة حسب طبيعة الوظيفة

النسبة %	التكرار	الوظيفة
12.1%	07	مدير عام
87.9%	51	مدقق داخلي
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 241.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب الإطارات المستجوبة هم مدققين داخليين، ويمثلون نسبة 87.9% من إجمالي مفردات العينة، في حين أن نسبة المدراء العاملين قدرت بـ 12.1% من إجمالي مفردات العينة، وهي نسبة قليلة جدا مقارنة بنسبة المدققين الداخليين، ويرجع ذلك إلى امتناع المدراء على مستوى المؤسسات الصناعية كلية على الرد على الاستبيان دائما بحجة الاجتماعات وعدم توفر الوقت لديهم. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 19: توزيع مفردات العينة حسب طبيعة الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 242.

## 2. الخبرة المهنية

يعرض الجدول التالي توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، حيث قمنا بتبويب الخبرة المهنية للإطارات المستجوبة في ثلاثة فئات رئيسية كما يلي:

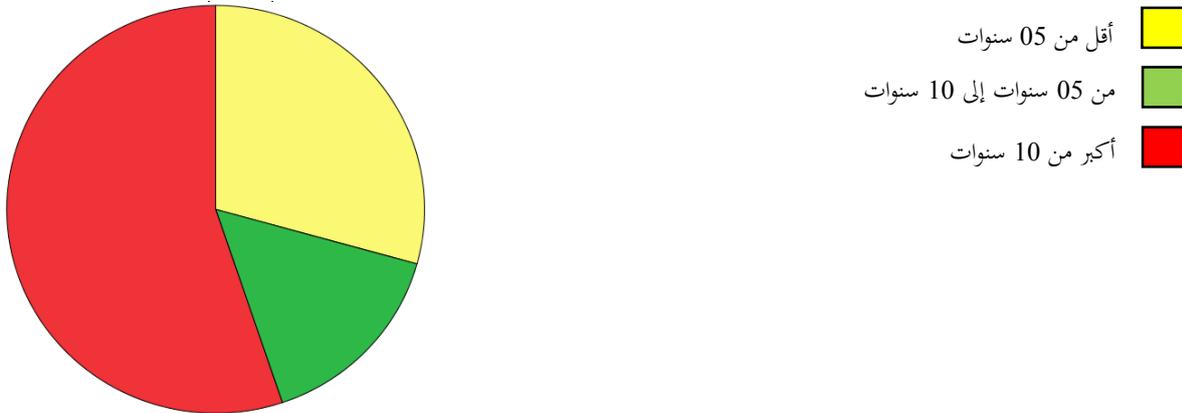
جدول رقم 23: توزيع مفردات العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	17	29.3%
من 05 سنوات إلى 10 سنوات	09	15.5%
أكبر من 10 سنوات	32	55.2%
المجموع	58	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 242.

نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن خبرة معظم الإطارات محل الدراسة تفوق 10 سنوات، وذلك في المؤسسات محل الدراسة والتي تبلغ 55.2%، وتبلغ نسبة الإطارات ذوي الخبرة أقل من 05 سنوات 29.3%، ثم تليهم نسبة الإطارات ذوي الخبرة التي تتراوح بين 05 إلى 10 سنوات وتبلغ 15.5% من إجمالي مفردات عينة الدراسة. يوضح الشكل التالي التمثيل البياني لها:

شكل رقم 20: توزيع مفردات العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 05، التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات الدراسة، ص. 242.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، تم التعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بالعينة محل الدراسة الميدانية، والتفصيل في مختلف مراحل تطور نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر، الشهادات المهنية التي يمكن أن يكتسبها المدقق الداخلي والجهة المنظمة للتدقيق الداخلي في الجزائر، مروراً بواقع المؤسسات الصناعية في الجزائر باعتبارها المجتمع الذي تم إسقاط الدراسة عليه، من خلال التركيز على مميزات القطاع الصناعي في الجزائر، وكذا تصنيفات المؤسسات الصناعية في الجزائر.

كما تم التطرق إلى مراحل إعداد الدراسة الميدانية، بداية بتصميم الاستبيان، تحكيمة، توزيعه، قياس صدقه وثباته، بالإضافة إلى الأدوات الإحصائية المستعملة في الدراسة الميدانية.

وأخيراً، تم القيام بتحليل الخصائص النوعية لعينة الدراسة من خلال حساب التكرارات المطلقة والنسبية والتمثيل البياني لكل خاصية تتعلق سواء بالمؤسسات الصناعية محل الدراسة متمثلة في: عمر المؤسسة، عدد عمالها، شكلها القانوني، طبيعة ملكيتها وقطاع الصناعة الذي تنتمي إليه، أو بالخصائص النوعية للإطارات المستجوبة من مدراء ومدققين داخليين من خلال المؤهل العلمي المتحصل عليه، الشهادات المهنية في التدقيق الداخلي، طبيعة الوظيفة داخل المؤسسة والخبرة المهنية.

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن:

- يعتبر قطاع المؤسسات الصناعية من بين القطاعات الاقتصادية في الجزائر، مسته جملة من الإصلاحات الاقتصادية، يتميز بعدة بنقاط قوة ونقاط ضعف وأن أهم نقاط قوته هو تنوع الصناعات التي يضمها وأهميتها؛
- تطور نشاط التدقيق الداخلي تزامناً ووفقاً للحقبة والمراحل التي مرت بها الإصلاحات في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات الصناعية بصفة خاصة؛
- تشرف على تنظيم نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر هيئة هي جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA)، وذلك منذ سنة 1993، لها جملة من الأهداف أهمها ترقية ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر؛
- للقيام بالدراسة الميدانية تم تتبع عدة خطوات بدءاً من تصميم الاستبيان إلى القيام بتحليله بالاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية اعتماداً على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)؛
- تتميز عينة الدراسة بجملة من الخصائص النوعية، متعلقة بالمؤسسات محل الدراسة والأفراد المستجوبين بها، أهمها أن أغلب المؤسسات الصناعية محل الدراسة التي بلغ عددها 37 مؤسسة، يفوق عمرها 20 سنة بنسبة 56.8%، كبيرة الحجم من حيث عدد عمالها الذي يفوق 250 عاملاً بنسبة 78.4% من إجمالي المؤسسات، أغلبها شركات

مساهمة بنسبة 94.6%، تابعة للقطاع العمومي بنسبة 56.8% من إجمالي المؤسسات، بحيث تضم عدة قطاعات صناعية مهمة.

- أغلب أفراد عينة الدراسة التي بلغ عددها 58 مستجوبا هم مدققين داخليين بنسبة 87.9%، حاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 41.4% وشهادة الماستر بنسبة 46.6% وهذا ما يدل على تشجيع توظيف الإطارات في هذا المجال، أغلبهم يتمتعون بخبرات تفوق 10 سنوات، لكن فئة قليلة منهم من تمتلك شهادة مهنية في التدقيق الداخلي بنسبة 5.2% لشهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA) التي يمنحها (IIA) وبنسبة 20.7% للشهادة المهنية للتدقيق الداخلي (DPAI) وهي شهادة مهنية معترف بها في الدول الناطقة باللغة الفرنسية.





**الفصل الخامس: عرض وتحليل  
نتائج الدراسة الميدانية**

## تمهيد

بعد التعرف على الإطار المنهجي للدراسة الميدانية في الفصل السابق، وتوضيح الأدوات المستخدمة في التحليل الإحصائي، وتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات المراقبة، تم في هذا الفصل القيام بالتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة لمعرفة مستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر، ومدى مساهمته في تحسين الأداء. كما تم اختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال تأكيد صحتها أو نفيها، وعرض النتائج المتوصل إليها، وكذلك تقديم التوصيات وآفاق الدراسة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: خصص للتحليل الإحصائي لمعطيات الدراسة الميدانية من خلال التحليل الإحصائي لمستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية، التحليل الإحصائي لمساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء، وتأثير متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة؛
- المبحث الثاني: يتم من خلاله اختبار فرضيات البحث، وذلك باختبار الفرضيات الرئيسية الثلاثة للدراسة، والفرضية العامة، ليتم الإجابة على إشكالية الدراسة؛
- المبحث الثالث: خصص لعرض نتائج الدراسة ومقترحاتها.

### المبحث الأول: التحليل الإحصائي لمعطيات الدراسة الميدانية

تم من خلال هذا المبحث وصف وتقييم درجات الموافقة على عبارات القسم الثاني من الاستبيان، من خلال التحليل الإحصائي لمعطيات الدراسة حول مستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية، مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء ومتابعة تنفيذ توصيات المدقق الداخلي من أجل تحسين الأداء.

### المطلب الأول: التحليل الإحصائي لمستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية

يحتوي هذا المطلب على وصف وتقييم درجات الموافقة على عبارات المحور الأول المتعلق بمستويات اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية، وفقا للعبارات من 01 إلى 35، والتي تنقسم إلى: تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية وتدقيق الفاعلية والتدقيق الإداري.

#### 1. المستوى الأول: تدقيق المطابقة

تم تقييم تطبيق المؤسسات الصناعية في الجزائر لتدقيق المطابقة، وهذا من خلال حساب وتقييم درجات الموافقة لعبارات هذا الجزء وذلك من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 07، حيث ينقسم هذا الجزء بدوره إلى قسمين مهمين هما: قسم يتعلق بالمهام التي تساهم في الرفع من إنتاجية الأفراد، والقسم الثاني يتعلق بالمهام التي تساهم في التقليل من المخاطر التشغيلية في المؤسسة.

يوضح الجدول التالي درجات الموافقة لإجابات الأفراد المستجوبين ضمن مجموعة المؤسسات الصناعية محل الدراسة عن العبارات المتعلقة بتدقيق المطابقة:

جدول رقم 24: درجات الموافقة على تدقيق المطابقة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
01	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية توزيع المهام على مختلف الأفراد	3.90	0.931	عالية	إيجابي
02	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية تأدية المهام من طرف الأفراد	3.90	0.892	عالية	إيجابي
03	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية وطرق معالجة المعلومات	3.81	0.826	عالية	إيجابي
04	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص	3.57	0.993	عالية	إيجابي

				كيفية وطرق التنسيق بين مختلف الأفراد المرتبطين بتأدية المهام ومعالجة المعلومات	
إيجابي	عالية	0.72568	3.7931	إنتاجية الأفراد	
إيجابي	عالية	0.860	4.12	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص الرقابة على كيفية تأدية المهام	05
إيجابي	عالية	1.017	3.98	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص الرقابة على معالجة المعلومات	06
إيجابي	عالية	1.200	3.41	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص الصراع التنظيمي داخل المؤسسة	07
إيجابي	عالية	0.87468	3.8391	المخاطر التشغيلية	
إيجابي	عالية	0.71514	3.81	تدقيق المطابقة	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06: المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ص. 243.

من خلال هذه النتائج يستنتج أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة، تطبق تدقيق المطابقة بدرجة عالية، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 3.81، الذي يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.71، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تدقيق المطابقة.

يلاحظ أيضا من خلال الجدول أن الإطارات المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على المهام المتعلقة بإنتاجية الأفراد بمتوسط عام بلغ 3.79، يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية، وبانحراف معياري قدر بـ 0.72، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص المهام المتعلقة بإنتاجية الأفراد. كما يلاحظ أيضا أن الإطارات المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على المهام المتعلقة بالمخاطر التشغيلية بمتوسط عام بلغ 3.83، يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية وبانحراف معياري قدر بـ 0.87، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص المهام المتعلقة بإنتاجية الأفراد، إلا أنه يلاحظ وجود بعض التشتت في إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص العبارة رقم 06، التي تخص اشتغال خطة التدقيق المهام التي تخص الرقابة على معالجة المعلومات وكذلك العبارة رقم 07، المتعلقة بالصراع التنظيمي في المؤسسة.

2. المستوى الثاني: تدقيق الفعالية والفاعلية

تم تقييم تطبيق المؤسسات الصناعية في الجزائر لتدقيق الفعالية والفاعلية، وهذا من خلال حساب وتقييم درجات الموافقة لعبارات هذا الجزء وذلك من العبارة رقم 08 إلى العبارة رقم 23، حيث ينقسم هذا الجزء بدوره إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي: فعالية إدارة الموارد المادية، فعالية إدارة الموارد البشرية وفعالية إدارة الموارد المالية يوضح الجدول التالي درجات الموافقة لإجابات الأفراد المستجوبين عن العبارات المتعلقة بتدقيق الفعالية والفاعلية:

جدول رقم 25: درجة الموافقة على تطبيق تدقيق الفعالية والفاعلية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
08	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة	3.35	1.02	متوسطة	حيادي
09	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص استهلاك المواد الأولية	3.86	1.05	عالية	إيجابي
10	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص استهلاك الطاقة والمياه	3,45	1.15	عالية	إيجابي
	فعالية إدارة الموارد المادية	3.62	0.84	عالية	إيجابي
11	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص تحليل مناصب العمل	3.59	1.07	عالية	إيجابي
12	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص تحديد الاحتياجات من الأفراد	3.50	1.06	عالية	إيجابي
13	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص تحديد شروط شغل المناصب	2.76	0.50	متوسطة	حيادي
14	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص طرق اختيار الأفراد	2.79	0.52	متوسطة	حيادي
15	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص طرق توزيع وتوجيه (التعيين) الأفراد على مناصب العمل	2.72	0.58	متوسطة	حيادي

16	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص طرق تقييم كفاءة الأفراد	2.91	0.33	متوسطة	حيادي
17	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص فعالية وفاعلية برامج التدريب	2.84	0.45	متوسطة	حيادي
	فعالية إدارة الموارد البشرية	3.01	0.48	متوسطة	حيادي
18	تشمل خطة التدقيق مهمات تساعد على التقليل من مخاطر السيولة	2.86	0.47	متوسطة	حيادي
19	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية إعداد الموازنة التقديرية	2.90	0.76	متوسطة	حيادي
20	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية متابعة تنفيذ الموازنة	2.84	0.69	متوسطة	حيادي
21	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية إدارة السيولة (النقدية)	2.66	0.71	متوسطة	حيادي
22	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص طرق الحصول على التمويل البنكي	2.48	0.84	ضعيفة	سلي
23	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص مخاطر الملائة	2.47	0.86	متوسطة	حيادي
	فعالية إدارة الموارد المالية	2.70	0.56	متوسطة	حيادي
	الكفاءة الإنتاجية	3.01	0.45	متوسطة	حيادي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06: المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ص. 244.

يُستنتج من خلال هذه النتائج أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة تُطبق تدقيق الفعالية وتدقيق الفاعلية بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 3.01، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.45، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تدقيق الفعالية وتدقيق الفاعلية. وهذا ما يفسر التقييم المحايد لعبارات هذا المحور من طرف الإطارات المستجوبين والذي يمكن إرجاعه للتقييم المحايد لكل من فعالية إدارة الموارد البشرية وإدارة الموارد المالية رغم أن النتائج تشير إلى أن التقييم كان إيجابياً بالنسبة لفاعلية إدارة الموارد المادية حيث يُستنتج أن خطط التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تشمل مهمات تتعلق بفاعلية إدارة الموارد المادية بدرجة عالية، إذ

بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 3.62، الذي يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.84، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص فعالية إدارة الموارد المادية.

تجدر الإشارة أيضا إلى أن خطط التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تشمل مهمات تتعلق بفعالية إدارة الموارد البشرية بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 3.01، الذي يقع ضمن نطاق درجة الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.48، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص فعالية إدارة الموارد البشرية، ويرجع ذلك لتقييم أغلب العبارات المتعلقة بهذا الجزء بدرجة متوسطة واتجاه التقييم نحو الحياد رغم موافقة الإطارات المستجوبين على تطبيق العبارات رقم 11، المتعلقة بتحليل مناصب العمل والعبارة رقم 12، المتعلقة بتحديد الاحتياجات من الأفراد بدرجة عالية بمتوسط يفوق 3.4، وبانحراف معياري ضعيف.

وتجدر الإشارة أيضا إلى أن خطط التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تشمل مهمات تتعلق بفعالية إدارة الموارد المالية بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 2.70، الذي يقع ضمن نطاق درجة الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.56، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص فعالية إدارة الموارد البشرية

### 3. المستوى الثالث: التدقيق الإداري

تم تقييم تطبيق المؤسسات الصناعية في الجزائر للتدقيق الإداري، وهذا من خلال حساب وتقييم درجات الموافقة لعبارات هذا الجزء وذلك من العبارة رقم 24 إلى العبارة رقم 35، حيث تم التركيز في هذا المجال على ثلاثة نقاط مهمة هي الاستراتيجية، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات. يوضح الجدول التالي درجات الموافقة لإجابات الإطارات المستجوبين عن العبارات المتعلقة بتطبيق تدقيق الإداري:

جدول رقم 26: درجة الموافقة على تطبيق التدقيق الإداري

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
24	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية صياغة الاستراتيجية	1.97	0.64	ضعيفة	سلي
25	تشمل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية	2.17	0.67	ضعيفة	سلي

				متابعة تنفيذ استراتيجية المؤسسة	
26	تشمّل خطة التدقيق المهمات التي تخص كيفية مراجعة استراتيجية المؤسسة	2.05	0.71	ضعيفة	سليبي
				<b>التدقيق الاستراتيجي</b>	
				تشمّل خطة التدقيق المجالات المرتبطة بسير مجلس الإدارة	27
				تشمّل خطة التدقيق فترات انعقاد مجلس الإدارة	28
				تشمّل خطة التدقيق القرارات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة	29
				تشمّل خطة التدقيق متابعة تنفيذ القرارات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة	30
				تشمّل خطة التدقيق الحقوق والواجبات القانونية لمجلس الإدارة	31
				تشمّل خطة التدقيق المجالات المرتبطة بالإفصاح	32
				<b>الحوكمة</b>	
				تشمّل خطة التدقيق مهمات تخص البعد البيئي للمؤسسة	33
				تشمّل خطة التدقيق مهمات تخص البعد الاقتصادي للمؤسسة	34
				تشمّل خطة التدقيق مهمات تخص البعد الاجتماعي للمؤسسة	35
				<b>المسؤولية الاجتماعية</b>	
				<b>التدقيق الإداري</b>	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06: المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ص ص. 244-245.

يستنتج من خلال هذه النتائج، أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة تطبق التدقيق الإداري بدرجة ضعيفة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 2.16، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.43، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص

التدقيق الإداري، يمكن إرجاع ذلك إلى التقييم الضعيف والسليبي لممارسات كل من التدقيق الاستراتيجي، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات حيث:

- بلغ المتوسط العام لمجموع العبارات المتعلقة بالتدقيق الاستراتيجي 2.06، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة بأحرف معياري ضعيف قدر ب 0.56، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص التدقيق الاستراتيجي، وتجدد الإشارة إلى أن كل متوسطات العبارات تقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة، أي أقل من 2.6، بأحرف معيار ضعيف، يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبة حول كل عبارة من العبارات المتعلقة بتدقيق استراتيجية المؤسسة.

- بلغ المتوسط العام لمجموع العبارات المتعلقة بممارسات حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة 2.21، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة بأحرف معياري ضعيف قدر ب 0.48، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص التدقيق الاستراتيجي، وتجدد الإشارة إلى أن كل متوسطات العبارات تقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة؛ أي أقل من 2.6، بأحرف معيار ضعيف، يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبة حول كل عبارة من العبارات المتعلقة بممارسات الحوكمة.

- بلغ المتوسط العام لمجموع العبارات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات 2.14، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة بأحرف معياري ضعيف قدر ب 0.61، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص المسؤولية الاجتماعية، وتجدد الإشارة إلى أن كل متوسطات العبارات تقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة؛ أي أقل من 2.6، بأحرف معيار ضعيف، يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبة حول كل عبارة من العبارات المتعلقة بممارسات المسؤولية الاجتماعية.

### المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء

سيتم من خلال هذا العنصر وصف وتقييم درجات الموافقة على عبارات المحور الثاني المتعلق مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية وفقا للعبارات من 36 إلى 47 والتي توضح مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي، مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية وأخيرا مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة من خلال التدقيق الإداري.

#### 1. تحسين الأداء التشغيلي

تم تقييم درجة موافقة الإطارات المستجوبين حول مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء التشغيلي. يتضح ذلك من خلال نتائج الجدول التالي:

جدول رقم 27: درجة الموافقة على مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
36	يقدم المدقق الحلول من أجل الرفع من إنتاجية الأفراد	3.55	1.14	عالية	إيجابي
37	يقدم المدقق الحلول من أجل التقليل من المخاطر التشغيلية	4.29	0.81	عالية	إيجابي
المجموع	تقديم التوصيات	3.92	0.79	عالية	إيجابي
48	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على الرفع من إنتاجية الأفراد	3.79	0.93	عالية	إيجابي
49	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على التقليل من المخاطر التشغيلية	4.09	0.82	عالية	إيجابي
المجموع	متابعة تنفيذ التوصيات	3.9	0.78	عالية	إيجابي
المجموع	تحسين الأداء التشغيلي	3.93	0.69	عالية	إيجابي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06: المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ص. 245.

يتضح من خلال هذه النتائج، أن المدقق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقدم توصيات من شأنها أن تحسّن في الأداء التشغيلي للمؤسسة بدرجة عالية، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 3.92، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.79، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تقديم هذه التوصيات.

كما يتضح من خلال هذه النتائج أيضاً، أن المدقق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يتابع تنفيذ التوصيات المقدمة من أجل تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة بدرجة عالية أيضاً، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 3.9، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.78، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص متابعة تنفيذ هذه التوصيات.

وبالتالي، يُستنتج أن المدقق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يساهم في تحسين الأداء التشغيلي بدرجة عالية، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور ككل 3.93، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة

العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.69، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة.

## 2. تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية

تم تقييم درجة موافقة الإطارات المستجوبين حول مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية. يتضح ذلك من خلال نتائج الجدول التالي:

جدول رقم 28: درجة الموافقة على تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
38	يقدم المدقق حلولاً تسمح بالرفع من الكفاءة الإنتاجية	2.91	0.33	متوسطة	محايد
39	يقدم المدقق حلولاً تسمح بالرفع من كفاءة إدارة المورد البشري	2.84	0.52	متوسطة	محايد
40	يقدم المدقق حلولاً تسمح بالرفع من كفاءة إدارة الخزينة (الموارد المالية)	2.76	0.60	متوسطة	محايد
المجموع	تقديم التوصيات	2.83	0.41	متوسطة	محايد
50	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على الرفع من الكفاءة الإنتاجية.	2.88	0.42	متوسطة	محايد
51	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على الرفع من كفاءة إدارة المورد البشري.	2.90	0.66	متوسطة	محايد
52	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على الرفع من كفاءة إدارة الخزينة.	2.72	0.64	متوسطة	محايد
المجموع	متابعة تنفيذ التوصيات	2.83	0.49	متوسطة	محايد
المجموع	تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية	2.83	0.42	متوسطة	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06: المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ص. 245.

يتجلى من خلال هذه النتائج، أن المدقق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، يقدم توصيات من شأنها أن تحسن في الأداء المالي والفعالية التنظيمية للمؤسسة، وكذلك يقوم بمتابعة تنفيذ هذه التوصيات من أجل تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية للمؤسسة بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 2.83، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.42، وهو ما يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تقديم هذه التوصيات ومتابعة تنفيذها.

### 3. تحسين الأداء الشامل

في هذه النقطة تم تقييم درجة موافقة الإطارات المستجوبين حول مساهمة التدقيق الداخلي المدمج في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة. يتضح ذلك من خلال نتائج الجدول التالي:

جدول رقم 29: درجة الموافقة على تحسين الأداء الشامل

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
41	يقدم المدقق الحلول من أجل الالتزام بالتحليل والتشخيص الاستراتيجي للمؤسسة	2.38	0.72	ضعيفة	سليبي
42	يقدم المدقق الحلول من أجل الالتزام بالصياغة الجيدة لاستراتيجية المؤسسة	2.31	0.70	ضعيفة	سليبي
43	يقدم المدقق الحلول من أجل الالتزام بمتابعة التنفيذ الجيد لاستراتيجية المؤسسة	2.28	0.64	ضعيفة	سليبي
44	يقدم المدقق الحلول من أجل الالتزام بالمراجعة الجيدة لاستراتيجية المؤسسة	2.31	0.65	ضعيفة	سليبي
45	يقدم المدقق الحلول من أجل الالتزام بالسير الجيد لمجلس الإدارة	2.24	0.77	ضعيفة	سليبي
46	يقدم المدقق الحلول من أجل الالتزام بالإفصاح	2.31	0.68	ضعيفة	سليبي
47	يقدم المدقق الحلول من أجل الالتزام بتطبيق الممارسات الجيدة للمسؤولية الاجتماعية للشركات	2.34	0.71	ضعيفة	سليبي
المجموع	تقديم التوصيات	2.31	0.53	ضعيفة	سليبي
53	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي	2.33	0.63	ضعيفة	سليبي

				قدمها ساعدت على التطبيق الجيد للإدارة الاستراتيجية	
سلي	ضعيفة	0.74	2.21	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على السير الحسن لمجلس الإدارة	54
سلي	ضعيفة	0.62	2.29	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على الالتزام بالإفصاح	55
محايد	متوسطة	1.13	2.97	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على التطبيق الجيد لممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات	56
محايد	متوسطة	1.10	3.28	يعمل المدقق على التأكد من أن الحلول التي قدمها ساعدت على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة	57
محايد	متوسطة	1.04	3.12	متابعة تنفيذ التوصيات المقدمة	المجموع
سلي	ضعيفة	0.57	2.49	تحسين الأداء الشامل	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06: المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ص ص. 245-246.

يتضح من خلال هذه النتائج، أن المدقق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، يقدم توصيات من شأنها أن تحسن في الأداء الشامل للمؤسسة بدرجة ضعيفة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 2.31، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.53، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تقديم هذه التوصيات.

يُستنتج من خلال هذا الجدول، أن المدقق الداخلي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يساهم في تحسين الأداء الشامل بدرجة ضعيفة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور ككل 2.49، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.57، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تحسين الأداء الشامل للمؤسسة.

المطلب الثالث: تأثير متغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة

تم القيام باختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد مجموعة المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى متغيرات المراقبة.

1. تأثير متغيرات المراقبة الخاصة بالمؤسسات المدروسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة

تتمثل متغيرات المراقبة الخاصة بالمؤسسات المدروسة في: عمر المؤسسة، حجمها، شكلها القانوني، طبيعة ملكيتها ونوع قطاع الصناعة الذي تنشط فيه.

- تأثير عمر المؤسسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة  
يبين الجدول الموالي أثر عمر المؤسسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين:

جدول رقم 30: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى عمر المؤسسة

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد فروق	0.362	1.035	0.144	02	0.288	بين المجموعات
			0.139	55	7.650	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات

المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 246.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 1.035 عند مستوى دلالة أكبر من 0.05، وبالتالي فإنه لا توجد

فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة تعزى إلى عمر المؤسسة.

- تأثير حجم المؤسسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة

يبين الجدول الموالي أثر حجم المؤسسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

جدول رقم 31: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى حجم المؤسسة

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد	0.352	1.064	0.148	2	0.296	بين المجموعات
فروق			0.139	55	7.642	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 246.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 1.064 عند مستوى دلالة أكبر من 0.05، وبالتالي فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى حجم المؤسسة.

- تأثير الشكل القانوني لمؤسسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات المدروسة  
يبين الجدول الموالي أثر الشكل القانوني للمؤسسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات المدروسة:

جدول رقم 32: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى الشكل القانوني للمؤسسة

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد	0.613	0.259	0.037	1	0.037	بين المجموعات
فروق			0.141	56	7.901	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 246.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F بلغت 0.259 عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 وبالتالي فإنه لا توجد فروق في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى الشكل القانوني للمؤسسة.

- تأثير طبيعة ملكية المؤسسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية  
يبين الجدول الموالي أثر لطبيعة ملكية المؤسسة على الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

جدول رقم 33: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى طبيعة ملكية المؤسسة

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد فروق	0.754	0.284	0.041	2	0.081	بين المجموعات
			0.143	55	7.857	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات  
المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 247.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F بلغت 0.284 عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 وبالتالي فإنه لا توجد  
فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى طبيعة  
ملكية المؤسسة.

- تأثير نوع الصناعة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة  
يبين الجدول الموالي أثر نوع الصناعة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

جدول رقم 34: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى نوع الصناعة

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد فروق	0.945	0.185	0.027	4	0.109	بين المجموعات
			0.148	53	7.829	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات  
المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 247.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة **F** بلغت **0.185** عند مستوى دلالة أكبر من **0.05** وبالتالي فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية تعزى إلى نوع الصناعة.

2. تأثير متغيرات المراقبة الخاصة بالإطارات العاملة بالمؤسسات المدروسة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة

تتمثل متغيرات المراقبة الخاصة بالإطارات العاملة بالمؤسسات المدروسة في المؤهل العلمي، الشهادة المهنية في التدقيق، طبيعة الوظيفة والخبرة المهنية.

- تأثير المؤهل العلمي على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة  
يبين الجدول الموالي أثر المؤهل العلمي على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

جدول رقم 35: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى المؤهل العلمي

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد	0.596	0.634	0.09	3	0.270	بين المجموعات
فروق			0.142	54	7.667	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات **SPSS.23**، أنظر ملحق رقم **07**: اختبار أثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. **247**.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة **F** بلغت **0.634** عند مستوى دلالة أكبر من **0.05** وبالتالي فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي للإطارات المستجوبة.

- تأثير امتلاك شهادة مهنية في التدقيق الداخلي على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة

يبين الجدول الموالي أثر امتلاك شهادة مهنية في التدقيق الداخلي على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

جدول رقم 36: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى امتلاك شهادة مهنية في التدقيق الداخلي

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد فروق	0.125	2.001	0.265	3	0.794	بين المجموعات
			0.132	54	7.144	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 247.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F بلغت 2.001 عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 وبالتالي فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى امتلاك شهادة مهنية في التدقيق الداخلي.

- تأثير طبيعة الوظيفة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة

يبين الجدول الموالي أثر طبيعة الوظيفة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

جدول رقم 37: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى طبيعة الوظيفة

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد فروق	0.606	0.268	0.038	1	0.038	بين المجموعات
			0.141	56	7.900	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 248.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F بلغت 0.268 عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 وبالتالي فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى طبيعة الوظيفة للإطارات المستجوبة.

- تأثير الخبرة المهنية على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة  
يبين الجدول الموالي أثر الخبرة المهنية على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

جدول رقم 38: نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات الإطارات

المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة تعزى إلى الخبرة المهنية

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المجموعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا توجد	0.192	1.701	0.231	2	0.462	بين المجموعات
فروق			0.136	55	7.475	داخل المجموعات
				57	7.938	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات  
المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة، ص. 248.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة F بلغت 1.701 عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 وبالتالي فإنه لا توجد  
فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة تعزى إلى الخبرة  
المهنية.

### المبحث الثاني: اختبار فرضيات البحث

سيتم من خلال هذا المبحث الإجابة على إشكالية الدراسة وذلك بعد اختبار الفرضيات الرئيسية الثلاثة والفرضية العامة للدراسة.

#### المطلب الأول: اختبار الفرضيات الرئيسية

للإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة ثلاثة فرضيات رئيسية سيتم اختبارها من خلال هذا المطلب.

#### 1. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

سيتم من خلال هذا العنصر الإجابة على الفرضية الرئيسية الأولى والتي محتواها: "تشمل خطط التدقيق الداخلي مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة".

وبالتالي يمكن صياغة الفرضية البديلة  $H_1$  والفرضية الصفرية  $H_0$  كما يلي:

$H_1$ : تشمل خطط التدقيق الداخلي مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة؛

$H_0$ : لا تشمل خطط التدقيق الداخلي مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة.

للإجابة على هذه الفرضية، تم تحليل مستويات التدقيق الداخلي المندمج في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، ومعرفة فيما إذا كانت هذه المؤسسات تطبق فقط تدقيق المطابقة أم تقوم بتطبيق أنواع التدقيق الداخلي المندمج الأخرى.

يوضح الجدول التالي ملخص للتحليل الإحصائي لمستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية.

جدول رقم 39: درجة الموافقة على تطبيق تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية والفاعلية والتدقيق الإداري في

#### المؤسسات الصناعية محل الدراسة

اتجاه التقييم	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
إيجابي	عالية	0.71	3.81	- تدقيق المطابقة
محايد	متوسطة	0.45	3.01	- تدقيق الفعالية والفاعلية
سليبي	ضعيفة	0.43	2.16	- التدقيق الإداري
محايد	متوسطة	0.36	2.88	- التدقيق الداخلي المندمج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06، ص ص. 243-244.

يتضح من خلال هذه النتائج، أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة تطبق تدقيق المطابقة بدرجة عالية، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات محور تدقيق المطابقة 3.81، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.71، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تدقيق المطابقة.

كما يتضح من خلال هذه النتائج، أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة تطبق تدقيق الفعالية والفاعلية بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 3.01، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.45، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تدقيق الفعالية والفاعلية.

ويتضح أيضا، أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة تطبق التدقيق الإداري بدرجة ضعيفة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات محور التدقيق الإداري 2.16، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة الضعيفة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.43، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص التدقيق الإداري.

يُستنتج من خلال هذه النتائج، أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة تطبق التدقيق الداخلي المندمج بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام لمجموع عبارات هذا المحور 2.88، وهو يقع ضمن نطاق درجة الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.36، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص التدقيق الداخلي المندمج.

باعتبار أن مهمات التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية تشمل تدقيق المطابقة فقط بدرجة عالية، وذلك من خلال التحليل السابق للنتائج المتحصل عليها، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، التي تنص على أن: "تشمل خطط التدقيق الداخلي مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة"، أي أننا نؤكد صحة الفرضية الأولى بالإيجاب.

## 2. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

تم من خلال هذا العنصر الإجابة على الفرضية الرئيسية الثانية والتي محتواها: "لا يقدم المدققون الداخليون حولا تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة".

وبالتالي يمكن صياغة الفرضية البديلة  $H_1$  والفرضية الصفرية  $H_0$  كما يلي:

$H_1$ : لا يقدم المدققون الداخليون حولا تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة؛

H0: يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة.

يوضح الجدول التالي درجة الموافقة على العبارات المتعلقة بتقديم المدقق الداخلي للحلول من أجل تحسين

الأداء.

جدول رقم 40: درجة الموافقة على العبارات المتعلقة بتقديم المدقق الداخلي للحلول التي تشمل الكيفية

التي يتم بها تحسين الأداء

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء التشغيلي	3.92	0.79	عالية	إيجابي
يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء المالي	2.74	0.58	متوسطة	محايد
يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الفعالية التنظيمية	2.88	0.42	متوسطة	محايد
يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء الشامل	2.31	0.53	ضعيفة	سلي
المجموع	2.71	0.42	متوسطة	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23. أنظر الملحق رقم 06، ص ص 245-246.

يتضح من خلال هذه النتائج، أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقدمون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء التشغيلي بدرجة عالية، إذ بلغ المتوسط العام للعبارات المتعلقة بتحسين الأداء التشغيلي 3.92، وهو يقع في مجال الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدره 0.79، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تقديم الحلول التي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء التشغيلي.

ويتضح من خلال هذه النتائج، أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، يقدمون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء المالي بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام للعبارات المتعلقة بتحسين الأداء المالي 2.74، وهو يقع في مجال الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدره 0.58، وهو يفسر عدم وجود

تشنت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تقديم الحلول التي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء المالي.

ويتضح من خلال هذه النتائج أيضا، أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقدمون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الفعالية التنظيمية بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام للعبارة المتعلقة بتحسين الفعالية التنظيمية 2.88، وهو يقع في مجال الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدره 0.42، وهو يفسر عدم وجود تشنت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تقديم الحلول التي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الفعالية التنظيمية.

ويتضح من خلال هذه النتائج، أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقدمون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء الشامل بدرجة ضعيفة، إذ بلغ المتوسط العام للعبارة المتعلقة بتحسين الأداء الشامل 2.31، وهو يقع في مجال الموافقة الضعيفة بانحراف معياري ضعيف قدره 0.53، وهو يفسر عدم وجود تشنت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص تقديم الحلول التي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء الشامل.

رغم أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، يقدمون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام للعبارة المتعلقة بتحسين الأداء 2.71، وبانحراف معياري ضعيف قدره 0.42، إلا أنه يتم تأكيد قيام المدققين الداخليين بتقديم حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية H<sub>0</sub>، التي تنص على: "يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة"، ورفض الفرضية البديلة H<sub>1</sub>.

بما أن المدققين الداخليين يقدمون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة، فإن التدقيق الداخلي المندمج يساهم في تحسين الأداء، من خلال تقديم حلول أو توصيات تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء.

لتدعيم ذلك، تم مناقشة هذه الفرضية أكثر، من خلال استخدام النموذج الإحصائي المتمثل في نموذج الانحدار الخطي البسيط، الذي يعمل على حساب مدى ارتباط هذه المتغيرات ببعضها البعض، كما يوضح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع من خلال إيجاد معادلة خطية للمتغير المستقل بدلالة المتغير التابع.

$$Y = a \cdot X + B$$

وعليه، من أجل تحليل دور ومساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، تم إيجاد معادلة يكون فيها المتغير التابع ممثلاً في تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون والمتغير المستقل ممثلاً في التدقيق الداخلي المندمج.

حيث تمثل كل من:

- **a**: معلمة نموذج الانحدار وهي تمثل أيضاً معامل وميل المعادلة الخطية؛

- **B**: الباقي الثابت وهو يوضح قيمة الأداء في حالة انعدام قيم التدقيق الداخلي المندمج.

وفي هذا المجال سيتم صياغة فرضية بديلة  $H_1$  وفرضية صفرية  $H_0$  كما يلي:

-  $H_1$ : يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء من خلال الحلول التي

يقدمها المدققون الداخليون؛

-  $H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء من خلال الحلول التي

يقدمها المدققون الداخليون.

إذن وبعد إدخال البيانات المتعلقة بالمتغيرات محل الدراسة في برنامج SPSS.23، تم الحصول على النتائج التي

تم تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم 41: نتائج اختبار الأثر بين التدقيق الداخلي المندمج وتحسين الأداء من خلال الحلول التي

يقدمها المدققون الداخليون

النموذج	القيمة	F	درجات الحرية	Sig	معلومات النموذج	القيمة	T	Sig
معامل الارتباط	0.647				الباقي الثابت	0.527	1.518	0.135
معامل التعيين	0.418				التدقيق الداخلي المندمج	0.758	6.345	0.000
التباين المفسر	4.270	40.253	1	0.000				
التباين غير المفسر	5.941		56					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 08، ص ص. 248-249.

من خلال نتائج هذا الجدول يتضح أن:

- معامل الارتباط  $R = 0.647$ ، وهو ما يفسر أن التدقيق الداخلي المندمج يرتبط إيجابيا وبدرجة قوية بتحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، وهذا يدل أيضا على أن أي تغيير بالإيجاب لقيم متغير التدقيق الداخلي المندمج، تؤدي إلى زيادة أيضا في مستوى تحسين الأداء، من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون.

- **R Square** (معامل التعيين)  $= 0.418$ ، وهذا ما يوضح أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار بلغت **41.8%**؛ أي أن **41.8%** من التغيرات الحاصلة على تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، ترجع إلى تأثير التغير في قيم التدقيق الداخلي المندمج، والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

كما يحوي الجدول قيمة التباين المفسر والتباين غير المفسر الباقي لنموذج الانحدار، فمن خلال نتائج هذا الجدول، يتبين أن قيمة التباين في التغيرات الحاصلة على قيمة الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، والراجعة لتأثير التغير في قيم متغير التدقيق الداخلي المندمج بلغت **4.27**، وهي رغم ضعفها، دالة إحصائية عند درجة مخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ **0.05**، التي كانت أكبر من مستوى دلالة التباين **Sig** المقدرة بـ **0.000**.

من خلال نتائج الجدول أيضا، يمكن صياغة معادلة نموذج الانحدار كالتالي:

$$\text{تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون} = 0.527 + (0.758 \times \text{التدقيق الداخلي المندمج})$$

حيث أن:

- **B** (الباقي الثابت **Constant**)  $= 0.527$  عند مستوى دلالة قدر بـ **sig = 0.135**، وهو أكبر من درجة المخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ **0.05**، ما يدل على أن هذه المعلمة غير دالة إحصائيا، وهي تعبر عن تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون في حالة انعدام قيم التدقيق الداخلي المندمج. ما يفسر وجود حد أدنى ضعيف للأداء في حالة انعدام دور التدقيق الداخلي المندمج، وحتى هذا الحد غير دال إحصائيا.

-  $a = 0.758$ : تجسد هذه المعلمة معامل التغير في تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون في المجموعة محل الدراسة والفترة المدروسة، بدلالة التدقيق الداخلي المندمج، وهو إيجابي، ما يفسر أنه إذا تغيرت قيمة متغير التدقيق الداخلي المندمج بوحدة واحدة، تتغير قيمة تحسين الأداء من خلال

الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون ايجابا بمعامل 0.758، هذا المعامل دال إحصائيا، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة  $\text{sig} = 0.000$ ، وهي أقل من درجة المخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ 0.05.

من خلال هذه النتائج، يتم رفض الفرضية العدمية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، والتي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون.

### 3. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

تم من خلال هذا العنصر الإجابة على الفرضية الرئيسية الثالثة والتي محتواها: "الحلول التي يطبقها المدققون الداخليون غير صالحة للتطبيق مما ينعكس سلبا على تحسين أداء المؤسسة".

وبالتالي يمكن صياغة الفرضية البديلة  $H_1$  والفرضية الصفرية  $H_0$  كما يلي:

$H_1$ : الحلول التي يطبقها المدققون الداخليون غير صالحة للتطبيق مما ينعكس سلبا على تحسين أداء المؤسسة؛

$H_0$ : الحلول التي يطبقها المدققون الداخليون صالحة للتطبيق مما ينعكس إيجابا على تحسين أداء المؤسسة.

يوضح الجدول التالي درجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمتابعة المدقق الداخلي لتنفيذ الحلول التي يقدمها من أجل تحسين الأداء.

جدول رقم 42: درجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمتابعة تنفيذ المدقق الداخلي للحلول التي يقدمها

من أجل تحسين الأداء

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء التشغيلي	3.93	0.78	عالية	إيجابي
يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء المالي الفعالية التنظيمية	2.83	0.49	متوسطة	محايد
يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء الشامل	3.1	1.04	متوسطة	سليبي
المجموع	2.94	0.48	متوسطة	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 06، ص. 245-246.

يتضح من خلال هذه النتائج، أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء التشغيلي بدرجة عالية، إذ بلغ المتوسط العام للعبارات المتعلقة بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء التشغيلي 3.93، وهو يقع في مجال الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدره 0.78، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين، فيما يخص متابعة تنفيذ الحلول التي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء التشغيلي.

ويتضح من خلال هذه النتائج، أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام للعبارات المتعلقة بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية 2.83، وهو يقع في مجال الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدره 0.49، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين، فيما يخص متابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية.

كما يتضح من خلال هذه النتائج، أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء الشامل بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام للعبارات المتعلقة بتحسين الأداء الشامل 3.12، وهو يقع في مجال الموافقة. وفي المجموع، يتضح من خلال هذه النتائج، أن المدققون الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط العام للعبارات المتعلقة بتحسين الأداء 2.94، وهو يقع في مجال الموافقة المتوسطة بانحراف معياري ضعيف قدره 0.48، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين فيما يخص متابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء.

وبالتالي، تؤكد هذه النتائج على أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة لا يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء بدرجة عالية (أي يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء بدرجة متوسطة فقط)، والتي يمكن إرجاعها إلى عدم القدرة على تنفيذ هذه الحلول في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، وبالتالي يتم تأكيد صحة الفرضية الرئيسية الثالثة، والتي مفادها أن: "الحلول التي يطبقها المدققون الداخليون غير صالحة للتطبيق، مما ينعكس سلباً على تحسين أداء المؤسسة"، يتم رفض الفرضية العدمية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ .

بما أن المدققون الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء بدرجة متوسطة، يتم معرفة أثر التدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون. وذلك من خلال استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، بإيجاد معادلة

يكون فيها المتغير التابع ممثلاً في تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون والمتغير المستقل ممثلاً في التدقيق الداخلي المندمج. وفي هذا المجال، تكون لدينا أيضاً فرضية بديلة  $H_1$  وفرضية صفرية  $H_0$  كما يلي:

$H_1$  - يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون؛

$H_0$  - لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون.

إذاً وبعد إدخال البيانات المتعلقة بالمتغيرات محل الدراسة في برنامج SPSS.23، تم الحصول على النتائج التي تم تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم 43: نتائج اختبار الأثر بين التدقيق الداخلي المندمج وتحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون

النموذج	القيمة	F	درجات الحرية	Sig	معلومات النموذج	القيمة	T	Sig
معامل الارتباط	0.635				الباقي الثابت	0.472	1.164	0.249
معامل التعيين	0.403							
التباين المفسر	5.473	37.790	1	0.000	التدقيق الداخلي المندمج	0.758	6.147	0.000
التباين غير المفسر	8.110		56					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 08، ص. 249.

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن:

- معامل الارتباط  $R = 0.635$ ، وهذا يفسر أن التدقيق الداخلي المندمج يرتبط إيجابياً وبدرجة قوية بتحسين الأداء، من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، وهذا يدل أيضاً على أن أي تغيير

بالإيجاب لقيم متغير التدقيق الداخلي المندمج، تؤدي أيضا إلى زيادة في مستوى تحسين الأداء، من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون.

- **R Square** (معامل التعيين) = **0.403**، وهذا ما يوضح أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار هذا بلغت **40.3%**؛ أي أن **40.3%** من التغيرات الحاصلة على تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، ترجع إلى تأثير التغير في قيم التدقيق الداخلي المندمج، والباقي يرجع إلى عوامل أخرى. كما يحوي الجدول قيمة التباين المفسر والتباين غير المفسر الباقي لنموذج الانحدار، فمن خلال نتائج هذا الجدول، يتبين أن قيمة التباين في التغيرات الحاصلة على قيمة الأداء، من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، والراجعة لتأثير التغير في قيم متغير التدقيق الداخلي المندمج بلغت **5.47**، وهي رغم ضعفها، دالة إحصائيا عند درجة مخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ **0.05**، والتي كانت أكبر من مستوى دلالة التباين **Sig** المقدرة بـ **0.000**.

من خلال نتائج الجدول أيضا، يمكن صياغة معادلة نموذج الانحدار كالتالي:

$$\text{تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون} = 0.472 + (0.858 \times \text{التدقيق الداخلي المندمج})$$

حيث أن:

- **B** (الباقي الثابت **Constant**) = **0.472** عند مستوى دلالة قدر بـ **Sig = 0.249**، وهو أكبر من درجة المخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ **0.05**، ما يدل على أن هذه المعلمة غير دالة إحصائيا، وهي تعبر عن تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون في حالة انعدام قيم التدقيق الداخلي المندمج. ما يفسر وجود حد أدنى ضعيف للأداء، من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون في حالة انعدام دور التدقيق الداخلي المندمج، وحتى هذا الحد غير دال إحصائيا.

- **a = 0.858**: تجسد هذه المعلمة معامل التغير في تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون في مجموعة المؤسسات محل الدراسة والفترة المدروسة، بدلالة التدقيق الداخلي المندمج، وهو إيجابي، ما يفسر أنه إذا تغيرت قيمة متغير التدقيق الداخلي بوحدة واحدة، تتغير قيمة تحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون إيجابا بمعامل **0.858**، هذا المعامل دال إحصائيا، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة **Sig = 0.000**، وهي أقل من درجة المخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ **0.05**.

من خلال هذه النتائج، تُرفض الفرضية العدمية  $H_0$  وتُقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة احصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء، من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون.

#### المطلب الثاني: اختبار الفرضية العامة

تم من خلال هذا العنصر الإجابة على الفرضية العامة، والتي محتواها: " لا يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية في الجزائر".

للإجابة على هذه الفرضية، يُستخدم نموذج الانحدار الخطي البسيط، من خلال إيجاد معادلة يكون فيها المتغير التابع ممثلاً في تحسين الأداء والمتغير المستقل ممثلاً في التدقيق الداخلي المندمج.

وبالتالي يمكن صياغة الفرضية البديلة  $H_1$  والفرضية الصفرية  $H_0$  كما يلي:

$H_1$ : لا يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية في الجزائر؛

$H_0$ : يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية في الجزائر.

إذن وبعد إدخال البيانات المتعلقة بالمتغيرات محل الدراسة في برنامج SPSS.23، تم الحصول على النتائج التي

تم تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم 44: نتائج اختبار الأثر بين التدقيق الداخلي المندمج وتحسين الأداء

النموذج	القيمة	F	درجات الحرية	Sig	معلمات النموذج	القيمة	T	Sig
معامل الارتباط	0.687				الباقي الثابت	0.502	1.520	0.134
معامل التعيين	0.471							
التباين المفسر	4.799	49.937	1	0.000	التدقيق الداخلي المندمج	0.804	7.067	0.000
التباين غير المفسر	5.381		56					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.23، أنظر الملحق رقم 08، ص. 250.

من خلال نتائج هذا الجدول يتضح أن:

- معامل الارتباط  $R = 0.687$ ، وهذا يفسر أن التدقيق الداخلي المندمج يرتبط إيجابيا وبدرجة قوية بتحسين الأداء، وهذا يدل أيضا، على أن أي تغير بالإيجاب لقيم متغير التدقيق الداخلي المندمج، تؤدي إلى زيادة أيضا في مستوى تحسين الأداء.

- (معامل التعيين)  $= 0.471$ ، وهذا ما يوضح أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار هذا بلغت  $47.1\%$ ؛ أي أن  $47.1\%$  من التغيرات الحاصلة على تحسين الأداء، ترجع إلى تأثير التغير في قيم التدقيق الداخلي المندمج، والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

كما يحوي الجدول قيمة التباين المفسر والتباين غير المفسر الباقي لنموذج الانحدار، فمن خلال نتائج هذا الجدول، يتبين أن قيمة التباين في التغيرات الحاصلة على قيمة الأداء، والراجعة لتأثير التغير في قيم متغير التدقيق الداخلي المندمج بلغت  $4.79$ ، وهي رغم ضعفها دالة إحصائية عند درجة مخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ  $0.05$ ، التي كانت أكبر من مستوى دلالة التباين Sig المقدرة بـ  $0.000$ .

من خلال نتائج الجدول أيضا، يمكن صياغة معادلة نموذج الانحدار كالتالي:

$$\text{تحسين الأداء} = (0.804 \times \text{التدقيق الداخلي المندمج}) + 0.502$$

حيث أن:

- B (الباقي الثابت Constant)  $= 0.502$  عند مستوى دلالة قدر بـ  $\text{Sig} = 0.134$ ، وهو أكبر من درجة المخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ  $0.05$ ، ما يدل على أن هذه المعلمة غير دالة إحصائية، وهي تعبر عن تحسين الأداء في حالة انعدام قيم التدقيق الداخلي المندمج. ما يفسر وجود حد أدنى ضعيف للأداء في حالة انعدام دور التدقيق الداخلي المندمج، وحتى هذا الحد غير دال إحصائيا.

-  $a = 0.804$  تجسد هذه المعلمة معامل التغير في تحسين الأداء في مجموعة المؤسسات الصناعية المدروسة والفترة المدروسة بدلالة التدقيق الداخلي المندمج، وهو إيجابي، ما يفسر أنه إذا تغيرت قيمة متغير التدقيق الداخلي بوحدة واحدة، تتغير قيمة تحسين الأداء ايجابا بمعامل  $0.804$ ، هذا المعامل دال إحصائيا، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة  $\text{Sig} = 0.000$ ، وهي أقل من درجة المخاطرة  $(\alpha)$  المقدرة بـ  $0.05$ .

من خلال هذه النتائج، يتضح أن هناك أثر ذو دلالة احصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء، وبالتالي تُقبل الفرضية العدمية H<sub>0</sub> التي تنص على أن: التدقيق الداخلي المندمج يساهم في تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية في الجزائر، وتُرفض الفرضية البديلة H<sub>1</sub>.

#### المطلب الثالث: الإجابة على إشكالية الدراسة

هدفت الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية التالية:

«ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر؟»

تمت الإجابة عنها من خلال التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، وتم التوصل إلى ما يلي:

- تشمل خطط التدقيق الداخلي مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة، حيث كانت الموافقة على تطبيق المهمات المتعلقة بتدقيق المطابقة مرتفعة، وهو ما دل عليه المتوسط العام للعبارات المتعلقة بهذا المحور؛
- يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة، وبالتالي توصلنا إلى وجود أثر للتدقيق الداخلي المندمج على الأداء، من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون من أجل تحسين الأداء؛
- لا يقوم المدققون الداخليون في المؤسسات الصناعية محل الدراسة بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء بدرجة عالية (أي يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء بدرجة متوسطة فقط)، والتي يتم إرجاعها إلى عدم القدرة على تنفيذ هذه الحلول في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، وبالتالي تم تأكيد صحة الفرضية الرئيسية الثالثة، والتي مفادها أن: الحلول التي يطبقها المدققون الداخليون غير صالحة للتطبيق، مما ينعكس سلباً على تحسين أداء المؤسسة. لكن بما أن المدققين الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، يقومون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء بدرجة متوسطة، تم القيام بتحليل أثر التدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء، من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، وتم التوصل إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية للتدقيق الداخلي المندمج على تحسين الأداء، من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون.

بعد اختبار الفرضيات الفرعية الرئيسية، تم اختبار الفرضية العامة، وتم التوصل إلى أن التدقيق الداخلي المندمج رغم مستوى اندماجه الضعيف، وتركيزه بشكل عالي على تدقيق المطابقة فقط، إلا أنه هناك علاقة ذات

دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي المندمج والأداء، وبالتالي يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسة.

### المبحث الثالث: نتائج ومقترحات الدراسة

بعد جمع البيانات وتحليلها إحصائيا باستخدام الأدوات المناسبة، واختبار الفرضيات، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، جزء منها متعلق بمستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر، وجزء متعلق بمساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء. أما بالنسبة لأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، فلم يوجد أي أثر ذو دلالة إحصائية لمتغيرات المراقبة على اتجاهات الإطارات المستجوبين في المؤسسات الصناعية المدروسة.

### المطلب الأول: النتائج المتعلقة بمستويات اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر

#### 1. للتدقيق الداخلي المندمج ثلاث مستويات رئيسية:

- المستوى الأول: المستوى ضعيف الاندماج، وهو المستوى الذي يركز ويطبق فيه المدققون الداخليون مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة. تطبق المؤسسات الصناعية محل الدراسة هذه المهمات كما يلي:

- المهمات التي تخص كيفية توزيع المهام على مختلف الأفراد بدرجة عالية؛
- المهمات التي تخص كيفية تأدية المهام من طرف الأفراد بدرجة عالية؛
- المهمات التي تخص كيفية وطرق معالجة المعلومات بدرجة عالية؛
- المهمات التي تخص كيفية وطرق التنسيق بين مختلف الأفراد المرتبطين بتأدية المهام ومعالجة المعلومات بدرجة عالية؛

- المهمات التي تخص الرقابة على كيفية تأدية المهام بدرجة عالية؛
- المهمات التي تخص الرقابة على معالجة المعلومات بدرجة عالية؛
- المهمات التي تخص الصراع التنظيمي داخل المؤسسة بدرجة عالية.

- المستوى الثاني: المستوى متوسط الاندماج، وهو المستوى الذي يركز ويطبق فيه المدققون، بالإضافة إلى المهمات ذات الصلة بتدقيق المطابقة، مهمات أخرى تخص تدقيق الفعالية والفاعلية. تتمثل أهم المهمات التي يشملها هذا المستوى من التدقيق الداخلي فيما يلي:

- المهمات التي تخص استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة بدرجة متوسطة؛

- المهام التي تخص استهلاك المواد الأولية بدرجة عالية؛
- المهام التي تخص استهلاك الطاقة والمياه بدرجة عالية؛
- المهام التي تخص تحليل مناصب العمل بدرجة عالية؛
- المهام التي تخص تحديد الاحتياجات من الأفراد بدرجة عالية؛
- المهام التي تخص تحديد شروط شغل المناصب بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص طرق اختيار الأفراد بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص طرق توزيع وتوجيه (التعيين) الأفراد على مناصب العمل بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص طرق تقييم كفاءة الأفراد بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص فعالية وفاعلية برامج التدريب بدرجة متوسطة؛
- مهمات تساعد على التقليل من مخاطر السيولة بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص كيفية إعداد الموازنة التقديرية بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص كيفية متابعة تنفيذ الموازنة بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص كيفية إدارة السيولة (النقدية) بدرجة متوسطة؛
- المهام التي تخص طرق الحصول على التمويل البنكي بدرجة ضعيفة؛
- المهام التي تخص مخاطر الملاءة بدرجة متوسطة.

- المستوى الثالث: المستوى عالي الاندماج، وهو المستوى الذي يركز فيه ويطبق فيه المدققون الداخليون، بالإضافة لمهام تدقيق المطابقة وتدقيق الفعالية والفاعلية، مهام أخرى تخص التدقيق الإداري، بما فيها مهام تدقيق استراتيجية المؤسسة، مهام متعلقة بالحوكمة، ومهام تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة. تشمل خطط التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في هذا المستوى من التدقيق الداخلي المندمج هذه المهام كما يلي:

- المهام التي تخص كيفية صياغة الاستراتيجية بدرجة ضعيفة؛
- المهام التي تخص كيفية متابعة تنفيذ استراتيجية المؤسسة بدرجة ضعيفة؛
- المهام التي تخص كيفية مراجعة استراتيجية المؤسسة بدرجة ضعيفة؛
- المجالات المرتبطة بسير مجلس الإدارة بدرجة ضعيفة؛
- فترات انعقاد مجلس الإدارة بدرجة ضعيفة؛
- القرارات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة بدرجة ضعيفة؛

- متابعة تنفيذ القرارات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة بدرجة ضعيفة؛
  - الحقوق والواجبات القانونية لمجلس الإدارة بدرجة ضعيفة؛
  - المجالات المرتبطة بالإفصاح بدرجة ضعيفة؛
  - مهمات تخص البعد البيئي للمؤسسة بدرجة ضعيفة؛
  - مهمات تخص البعد الاقتصادي للمؤسسة بدرجة ضعيفة؛
  - مهمات تخص البعد الاجتماعي للمؤسسة بدرجة ضعيفة.
2. من خلال التحليل الإحصائي لإجابات أفراد مجموعة المؤسسات الصناعية المدروسة على محور تدقيق المطابقة، تبين أن المؤسسات الصناعية تطبق وبدرجة عالية مهمات تتعلق بتدقيق المطابقة؛
3. من خلال التحليل الإحصائي لإجابات أفراد مجموعة المؤسسات الصناعية محل الدراسة على محور تدقيق الفعالية والفاعلية، تبين أن المؤسسات الصناعية تطبق وبدرجة متوسطة فقط، مهمات تتعلق بتدقيق الفعالية والفاعلية؛
4. من خلال التحليل الإحصائي لإجابات أفراد مجموعة المؤسسات الصناعية المدروسة على محور التدقيق الإداري، تبين أن المؤسسات الصناعية تطبق وبدرجة ضعيفة جدا مهمات تتعلق بالتدقيق الإداري.

### المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بمساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء

من خلال نتائج التحليل الإحصائي تم التوصل إلى ما يلي:

1. يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون، والتي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة بدرجة متوسطة؛
2. يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء التشغيلي بدرجة عالية، وتشمل هذه الحلول حلولاً تسمح بالرفع من إنتاجية الأفراد وتقليل المخاطر التشغيلية؛
3. يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء المالي بدرجة متوسطة، وتشمل هذه الحلول حلولاً تسمح بالرفع من فعالية إدارة الموارد المالية؛
4. يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الفعالية التنظيمية بدرجة متوسطة، وتشمل هذه الحلول حلولاً تسمح بالرفع من الكفاءة الإنتاجية، والرفع من كفاءة المورد البشري بدرجة متوسطة؛

5. يقدم المدققون الداخليون حلولاً تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء الشامل بدرجة ضعيفة، تشمل هذه الحلول حلولاً تسمح بالتحليل الاستراتيجي الجيد، والصياغة الجيدة لاستراتيجية المؤسسة، التنفيذ الجيد لها، ومراجعتها بطريقة جيدة، الالتزام بالسير الجيد لمجلس الإدارة، الإفصاح وتطبيق الممارسات الجيدة للمسؤولية الاجتماعية، لكن كل ذلك كان بدرجة ضعيفة؛
6. يساهم التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء من خلال متابعة المدققون الداخليون لتنفيذ الحلول المقدمة، والتي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين أداء المؤسسة بدرجة متوسطة؛
7. يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء التشغيلي، سواء تحسين إنتاجية الأفراد، أو التقليل من المخاطر التشغيلية بدرجة عالية؛
8. يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية، من خلال الرفع من كفاءة إدارة الخزينة، الرفع من الكفاءة الإنتاجية وكفاءة المورد البشري بدرجة متوسطة؛
9. يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تنفيذ الحلول المقدمة من أجل تحسين الأداء الشامل بدرجة ضعيفة.

### المطلب الثالث: مقترحات الدراسة

على ضوء النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، تم تقديم مجموعة من المقترحات للمؤسسات الصناعية فيما يخص تفعيل نشاط التدقيق الداخلي، والوصول لأعلى مستوى من الاندماج للتدقيق الداخلي، وذلك نظراً لأهمية التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسة الصناعية بكل مستوياته، الأداء التشغيلي، الأداء المالي، الفعالية التنظيمية، وخاصة الأداء الشامل للمؤسسة. تتمثل أهم هذه المقترحات فيما يلي:

1. الاهتمام أكثر بنشاط التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، باعتباره الأساس الذي يمكن الاعتماد عليه للوصول إلى حلول تخص أهم المشكلات التي يمكن أن تواجهها المؤسسة؛
2. ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي لمهام تساعد على تحسين الأداء التشغيلي، من خلال الرفع من الكفاءة الإنتاجية وتقليل المخاطر التشغيلية، وذلك كما يلي:
  - الرفع من إنتاجية الأفراد: يتحقق ذلك من خلال ضمان المدقق الداخلي للتوزيع الجيد للمهام بين مختلف الأفراد، والسهر على تأدية هذه المهام بشكل جيد، وكذا ضمان التنسيق الجيد بين مختلف الأفراد المرتبطين بتأدية المهام ومعالجة المعلومات.

- التقليل من المخاطر التشغيلية: يتحقق ذلك من خلال ضمان المدقق الداخلي لـ:

- تقوية الرقابة على كيفية تأدية المهام؛

- ضمان الفعالية في معالجة المعلومات بطريقة صحيحة، وضمان الفعالية في معالجة المعلومات في أوقاتها؛
  - التقليل من الصراعات بين مختلف أفراد المؤسسة، والتقليل من الصراعات بين الرؤساء والمرؤوسين؛
  - تفادي تأدية المهام بشكل خاطئ؛
  - تفادي تأدية المهام بشكل يلحق الضرر بالمؤسسة.
3. ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي لمهام تساعد على تحسين الأداء المالي، من خلال الرفع من كفاءة إدارة الخزينة، وذلك بالتأكد من:
- التقليل من مخاطر السيولة: من خلال التأكد من الإعداد الجيد للموازنة التقديرية، متابعة تنفيذها، توظيف الفائض والحصول على التمويل البنكي بأقل تكلفة في حالة عجز في السيولة.
  - التقليل من مخاطر الملاءة للمؤسسة، من خلال التأكد من حفاظ المؤسسة على قدرتها على الوفاء بالتزاماتها في وقتها.
4. ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي لمهام تساعد على تحسين الفعالية التنظيمية للمؤسسة كما يلي:
- الرفع من الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة من خلال التأكد من:
    - استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة؛
    - استهلاك المواد مع تفادي التبذير، التقليل من الفضلات والمهملات وتدوير النفايات؛
    - استهلاك الطاقة والمياه.
  - الرفع من كفاءة المورد البشري الضروري للعملية الإنتاجية من خلال التأكد من:
    - الدراسة الجيدة لمناصب العمل؛
    - تحديد الاحتياجات الضرورية من الأفراد؛
    - تحديد شروط شغل مناصب العمل؛
    - الاختيار السليم للأفراد بناء على عنصر الكفاءة؛
    - التوزيع والتوجيه السليم للأفراد على مناصب العمل بناء على عنصر الكفاءة؛
    - تقييم كفاءة الأفراد بصفة دورية؛
    - تحديد الاحتياجات الضرورية للرفع من الكفاءة؛
    - تحسين الكفاءة بناء على نتائج التقييم.
5. ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي لمهام تساعد على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة، من خلال ضمان الممارسات الجيدة للإدارة، أهمها الإدارة الاستراتيجية، وذلك بالتحليل والصياغة الجيدة للاستراتيجية، متابعة

تنفيذها ومراجعتها، والالتزام بالحوكمة الجيدة، من خلال السير الجيد لمجلس الإدارة، وضمان الإفصاح الفعال، وأخيرا ضمان الممارسات الجيدة للمسؤولية الاجتماعية بمختلف أبعادها من أجل تحسين الأداء الشامل للمؤسسة.

6. ضرورة الاهتمام بتكوين المدققين الداخليين داخل المؤسسة، لضمان قيامهم بمهامهم على أكمل وجه، وفقا للممارسات المهنية لهذا النشاط.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، تم عرض وتحليل المتوسطات والانحرافات المعيارية لأجوبة الإطارات في المؤسسات الصناعية محل الدراسة عن مختلف عبارات الاستبيان، ودراسة أثر متغيرات المراقبة على إجابات أفراد مجموعة المؤسسات الصناعية المدروسة.

ثم التطرق إلى اختبار الفرضيات، بحيث تحققت الفرضية الرئيسية الأولى، ومنه تشتمل خطط التدقيق الداخلي على مهمات ذات صلة فقط بتدقيق المطابقة، وذلك وفقا لدرجة موافقة أفراد مجموعة المؤسسات الصناعية المدروسة على العبارات الخاصة بمحور تدقيق المطابقة.

كما تم التوصل من خلال الفرضية الثانية، إلى أن التدقيق الداخلي المندمج يساهم في تحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدقق الداخلي، والتي تشتمل على الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء في المؤسسة. كما اتضح من خلال الفرضية الثالثة أن التدقيق الداخلي المندمج يساهم في تحسين الأداء، من خلال متابعة تنفيذ التوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون لكن بدرجة ضعيفة، حيث أرجع ذلك إلى أن التوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون غير قابلة للتطبيق في المؤسسات الصناعية في الجزائر.

وفي الأخير، تمت تقديم وصياغة مجموعة من الاقتراحات الخاصة بالدراسة الميدانية، للمؤسسات الصناعية فيما يخص تفعيل نشاط التدقيق الداخلي، والوصول لأعلى مستوى من الاندماج للتدقيق الداخلي نظرا لمساهمته في تحسين الأداء بكل مستوياته في المؤسسة.

خاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر، باعتبار أن تحسين الأداء هو الشغل الشاغل في المؤسسات التي تسعى للبقاء والتطور، وأن التدقيق الداخلي هو أهم المدخل التي تساهم في تحسين الأداء.

تطرق في هذه الدراسة في جانبها النظري إلى كافة جوانب الأداء في المؤسسة، وذلك من خلال الفصل الأول، وخصصت الفصل الثاني لدراسة جوانب التدقيق الداخلي المندمج، باعتباره أهم المدخل التي تساهم في تحسين الأداء، مع التركيز في الفصل الثالث على مستويات التدقيق الداخلي المندمج وكيفية مساهمته في تحسين الأداء في المؤسسة.

اتضح من خلال ذلك، أنّ الأداء مفهوم غامض من جهة وواسع من جهة أخرى، اختلف مدلوله باختلاف الجهة التي تستخدمه، تم تناوله منذ القدم، إذ يعتبر الأداء من المفاهيم التي نالت النصيب الأوفر من الاهتمام والتحليل في بحوث ودراسات التسيير، فقد جاء مفهوم الأداء لتحديد الجوانب والعلاقات المعبرة عن وجهات النظر، التي تختلف حسب المدارس والنظريات السائدة في كل مرحلة من المراحل التاريخية لتطور الفكر التنظيمي. كذلك، تم تحديد تصنيفات عديدة للأداء وفقا لعدة معايير: الأداء الداخلي (الكفاءة) والأداء الخارجي (الفعالية) وفقا لمعيار المصدر، أداء قصير، أداء متوسط وأداء طويل الأجل وفقا لمعيار الزمن، أداء كلي وأداء جزئي وفقا لمعيار الشمولية، أداء كل من الوظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق ووظيفة الموارد البشرية... وفقا للمعيار الوظيفي، وأخيرا أداء صناعي وأداء خدمي وذلك وفقا لطبيعة المؤسسة. كما اتضح أيضا وجود نهج تقليدي ونهج حديث ينعكس في تطور النظرة للأداء من الأداء المالي والعملياتي إلى الفعالية التنظيمية، وصولا للأداء الشامل، حيث يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات، يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، والذي تطور بعد ذلك في مؤسسات الأعمال، فبدلا من التركيز على الجوانب المالية فقط، أصبح هذا المفهوم يشمل الأداء التشغيلي أو الأداء العملياتي أيضا، الذي يمثل الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات، فبالإضافة إلى المحاور المالية يجري الاعتماد على محاور تشغيلية في الأداء كالحصة السوقية، تقديم منتجات جديدة، جودة المنتج/الخدمة المقدمة، فعالية العملية التسويقية، الإنتاجية وغيرها من المحاور التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة، ثم نجد الفعالية التنظيمية كمفهوم أوسع وأشمل للأداء الذي يدخل في طياته كل من الأداء المالي والعملياتي. ثم تم توسيع نطاق الأداء ليأخذ في الاعتبار "المسؤولية الاجتماعية" أو "المسؤولية المجتمعية" للمؤسسة اتجاه أصحاب المصالح. وبالتالي أصبح نهجا أكثر شمولية، يشمل الأبعاد الاجتماعية والبيئية. ونتيجة لذلك، اتسعت مسؤولية المؤسسات ولم تعد تقتصر فقط على المساهمين، بل تدمج مختلف الأطراف ذات المصلحة الآخرين الذين يتطلب أن يستمع لهم، وهذا الاستماع يصبح هدفا حيويا لأداء واستدامة المؤسسات. أيضا مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات

الذي يعزز فكرة الأداء الشامل والمتعدد الأبعاد، وفي هذا السياق ظهر مفهوم الأداء الشامل أو الأداء المستدام، وهو تجميع لكل من الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. بالمقابل انتقل مفهوم وقياس الأداء من مجرد قياسه بمؤشرات كمية إلى الاستعانة بمعايير أخرى تنطبق على الأبعاد الشاملة للمؤسسة، كما أنه لتفادي صعوبات قياس الأداء، وللحصول على فوائد قياس الأداء توجد نماذج عديدة استخدمت في هذا المجال منها ما هو تقليدي وما هو حديث أهمها: نموذج هرم الأداء، مصفوفة المحددات والنتائج، نموذج أصحاب المصالح، نموذج الفعالية التنظيمية، نموذج قياس الأداء المتوازن وأخيراً نموذج قياس الأداء المستدام، تعتمد هذه النماذج على مجموعة من المؤشرات منها مؤشرات مالية وأخرى كمية تكملها، وتتصف بعدة خصائص أهمها: الموضوعية، قابليتها للقياس الكمي، الثبات، البساطة وسهولة فهمها، الحساسية أو سرعة التأثير...

كما اتضح أن نشاط التدقيق الداخلي شهد تطورات مسّت عدة جوانب منه، فقد تطورت أهدافه بتطور التدقيق في حد ذاته؛ من تدقيق حسابات يقتصر على الجانب المالي فقط، إلى تدقيق داخلي للمؤسسة والمخاطر، والذي صاحبه تطور أيضاً على مستوى الأهداف، وذلك من التأكد من دقة الحسابات واحترام الإجراءات، إلى تقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وكذلك حوكمة الشركات. كما يعتبر تعريف التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين أهم التعريفات وأساسها، والذي أصبح معتمداً من طرف الباحثين. كما تبين أن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي يرجع إلى مجموعة من النظريات، أهمها نظرية تكاليف المعاملات، والتي تعتبر أن التدقيق الداخلي يزود المدراء بالمعلومات الأكثر فائدة، من أجل اقتصاد التكاليف عن المعلومات المحاسبية المالية التي يقدمها التدقيق الخارجي للمالكين، حيث تم نقل أهم أعمال التدقيق القانوني واستيعابها داخلياً، من خلال إنشاء أقسام تدقيق داخلي، حيث كان الهدف من ذلك واضحاً، والذي تمثل في تخفيض الأتعاب المدفوعة للمدققين القانونيين، وبالتالي قدمت نظرية تكاليف المعاملات تفسيرات مناسبة لإنشاء أقسام تدقيق داخلي في المؤسسة، كما قدمت النظرية الاقتصادية للتحويلات الداخلية نفس التفسير. هذا من جهة، ومن جهة أخرى، تفسر نظرية الوكالة توظيف وعمل المدققين الداخليين في التدقيق القانوني كحيلة من جانب المسيرين لتقليل تكاليف الرقابة الخاصة بالتدقيق القانوني الخارجي، بالإضافة لذلك، لم يعتبر التدقيق الداخلي المنبثق عن الإدارة العامة من خلال نظرية الوكالة كآلية رقابة وإشراف، ولكن منذ عدة سنوات، نتج عن نظرية الوكالة تطورات عديدة في مجال حوكمة الشركات، التي تميل لدمج التدقيق الداخلي كآلية حوكمة شركات أيضاً.

وعلى اعتبار أن أنشطة التدقيق الداخلي تتم في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، داخل مؤسسات أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية مختلفة أيضاً، تمارس من طرف أشخاص من داخل وخارج المؤسسة، ولضمان كفاءتها، يركز المدقق الداخلي على مجموعة من المعايير في أدائه لمهامه، حيث تتألف هذه الأخيرة من معايير الصفات،

معايير الأداء ومعايير التنفيذ. كما اتضح أن النظرة للتدقيق الداخلي تطورت عبر مراحل مختلفة من الزمن، مواكبة مع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية للمؤسسة، وذلك على مستويات تدرجية من التكامل والاندماج، وصولاً إلى تبلور المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي المندمج. هذا الأخير الذي يختلف نطاقه حسب المكان؛ أي المجال المغطى من طرف التدقيق، حسب الهدف من مهمة التدقيق، وكذلك النطاق الزمني والذي يكون تقييم في الماضي و/أو الحاضر و/أو المستقبل لأن المؤسسة هي ماضي، حاضر وهي خاصة مشروع مستقبلي. تم التوصل أيضاً إلى أن التدقيق الداخلي المندمج بمستوياته الثلاث يساهم في تحسين الأداء في المؤسسة، من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي ومتابعته لتنفيذ هذه التوصيات، وذلك من خلال عدة جوانب للأداء أهمها:

- الرفع من إنتاجية الأفراد؛
  - تقليل المخاطر التشغيلية؛
  - الرفع من كفاءة إدارة الموارد المادية؛
  - الرفع من كفاءة المورد البشري؛
  - الرفع من كفاءة إدارة الخزينة؛
  - المساهمة في الممارسات الجيدة للإدارة خاصة فيما يتعلق بالإدارة الاستراتيجية، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات، وهذا ما ينعكس إيجاباً على الأداء الشامل في المؤسسة.
- لقد تم اختبار ذلك من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، حيث شملت هذه الدراسة 58 إطاراً من مدققين داخليين ومدراء عامين، يعملون في 37 مؤسسة صناعية. وقد اتضح من خلال هذه الدراسة أن التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية ضعيف الاندماج، وذلك لكونه يركز وبشكل كبير على المهام التي تخص المطابقة فقط، أما المهام التي تخص تدقيق الفعالية والفاعلية فهي أقل أهمية وتركيزاً.

رغم أن التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية ضعيف الاندماج، إلا أن الدراسة توصلت إلى أن التدقيق الداخلي المندمج يساهم في تحسين الأداء وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون، والتي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء، وكذلك من خلال متابعة المدققون الداخليون للحلول التي يقدمونها من أجل تحسين الأداء.

على ضوء النتائج المتوصل إليها، تم تقديم مجموعة من المقترحات من أجل تفعيل نشاط التدقيق الداخلي والوصول لمستوى اندماج أعلى، وضمان أكبر مساهمة في تحسين الأداء، وذلك من خلال:

- الاهتمام أكثر بنشاط التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، باعتباره الأساس الذي يمكن الاعتماد عليه للوصول لحلول تخص أهم المشكلات التي يمكن أن تواجهها المؤسسة؛
- ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي على مهمات تساعد على تحسين الأداء التشغيلي، من خلال الرفع من الكفاءة الإنتاجية وتقليل المخاطر التشغيلية؛
- ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي على مهمات تساعد على تحسين الأداء المالي، من خلال الرفع من كفاءة إدارة الخزانة، وذلك بالتأكد من التقليل من مخاطر السيولة والتقليل من مخاطر الملاءة؛
- ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي على مهمات تساعد على تحسين الفعالية التنظيمية للمؤسسة، من خلال الرفع من الكفاءة الإنتاجية، والرفع من كفاءة المورد البشري الضروري للعملية الإنتاجية؛
- ضرورة اشتغال التدقيق الداخلي على مهمات تساعد على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة، من خلال ضمان الممارسات الجيدة للإدارة، أهمها الإدارة الاستراتيجية، بالحوكمة وضمان الممارسات الجيدة للمسؤولية الاجتماعية بمختلف أبعادها، من أجل تحسين الأداء الشامل للمؤسسة؛
- ضرورة الاهتمام بتكوين المدققين الداخليين داخل المؤسسة، لضمان قيامهم بمهامهم على أكمل وجه، وفقا للممارسات المهنية لهذا النشاط.
- من خلال نتائج هذه الدراسة التي تعتبر متغيراتها من المواضيع المهمة والجديرة بالاهتمام والدراسة والتعمق أكثر فيها، فإنه يمكن مواصلة البحث في الموضوع من خلال التطرق إلى عدة جوانب أخرى مثلا:
- توسيع حجم عينة الدراسة وكذلك اشتغالها بالإضافة لقطاع المؤسسات الصناعية القطاعات الاقتصادية الأخرى التجارية والخدمية؛
- دراسة التدقيق الداخلي المندمج ومقارنته بين مؤسسات محلية ومؤسسات أجنبية؛
- الاعتماد على أساليب احصائية مختلفة لمعالجة التدقيق الداخلي المندمج وأثره على الأداء كتطبيق بيانات البائل؛
- ربط التدقيق الداخلي المندمج بمتغيرات أخرى بدلا من الأداء، كالحوكمة وإدارة المخاطر.



# قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية

## أ- الكتب

1. أنور عبد الخالق صديق. الإدارة المالية واتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، 1987.
2. إيهاب نظمي إبراهيم. التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
3. برنارد مار. الإدارة الاستراتيجية لمستويات الأداء: تطوير عوامل تحسين القيم المعنوية وقياسها، ترجمة: خالد العامري، دار الفاروق للاستشارات الثقافية، القاهرة، مصر، 2009.
4. بلقاسم سلاطينية، أسماء بن تركي، نجاة قريشي وآخرون. الفعالية التنظيمية في المؤسسة: مدخل سوسيولوجي، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2013.
5. ثناء محمد طعيمة. محاسبة شركات التأمين، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.
6. الخالدي إبراهيم بدر شهاب. المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية لمنظمات الأعمال المعاصرة، دار الأعلام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
7. حبابة عبد الله. المؤسسات الصغيرة والمتوسطة آلية لتحقيق التنمية المستدامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2013.
8. خضير كاظم حمود، ياسين كاسب الخرشة. إدارة الموارد البشرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.
9. خلف عبد الله الوردات. التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق: وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
10. خلف عبد الله الوردات. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
11. خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود. نظرية المنظمة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000.
12. داوود يوسف صبح. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، 2010.

13. رحاب محمد عبد الرحمان. أثر الإدارة بالقيم على الأداء المتوازن، نشر مشترك بين: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، والدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
14. سعد غالب ياسين. ملخص كتاب الإدارة الاستراتيجية، تلخيص ربحي عبد القادر الجديلي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
15. شارلزهل، جارديث جونز. الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2001.
16. طارق عبد العال حماد. إدارة المخاطر "أفراد، إدارات، شركات، بنوك"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003.
17. طاهر محسن الغالبي، صالح العامري. المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
18. عبد الحكم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين: تقييم الأداء-إدارة الأداء-تحسين الأداء، الجزء الأول، مكتبة ابن سينا، القاهرة، مصر، 1999.
19. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي. الإدارة الاستراتيجية: لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 1999.
20. عبد الرحيم محمد. قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والأهمية، ندوة قياس الأداء في المنظمات الحكومية-مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009.
21. عبد الرحيم محمد. مدخل قياس الأداء المتوازن المحاور والمميزات، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2008.
22. علاء الغرباوي. التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
23. فاضل حمد القيسي، علي حسون الطائي. الإدارة الاستراتيجية: نظريات، مداخل، أمثلة وقضايا معاصرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
24. فايز سليم حداد. الإدارة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2008.
25. فيصل حسونة. إدارة الموارد البشرية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
26. قاسمي السعيد أحمد، خالد الخطيب، ميسر الجبوري وآخرون. إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة، الجزء الأول، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
27. مجيد الكرخي. تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

28. محفوظ جودة. التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
29. محمد إبراهيم. الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
30. محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد. الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.
31. محمد السيد سريا. أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2007.
32. محمد خير سليم أبو زيد. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية SPSS، دار جرير للنشر، عمان، الأردن، 2009.
33. محمد قاسم القريوتي. نظرية المنظمة والتنظيم، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2008.
34. محمد محمود الخطيب. الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
35. مروان محمد نجيب. دور المزيج التسويقي في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية، دار الكتب القانونية، مصر، 2011.
36. مفلح عقل. مقدمة في الإدارة المالية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2009.
37. ناصر جرادات، عزام أبو الحمام. المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمنظمات، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
38. نجم عبود نجم. أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، مصر، 2014.
39. نجم عبود نجم. أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
40. نعيم إبراهيم الظاهر. الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
41. هاري ر. رايدر، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني، بابكر الأمير بابكر. الدليل الشامل في مراجعة العمليات، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الرياض، 2000.

42. وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي. سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي: أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.

### ب- الرسائل الأكاديمية والأطروحات

43. إلهام يجايوي. دور الجودة في تحسين أداء المؤسسات الصناعية: دراسة ميدانية لمؤسسات الإسمنت الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2005.

44. بوجمان عادل. تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2014.

45. العايب عبد الرحمان. التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010.

46. عبد الوهاب سويسي. الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

47. عرقوب وعلي. دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015.

48. قريشي العيد. علاقة التكامل العمودي كخيار استراتيجي للنمو بأداء المؤسسة - دراسة حالة مجمع سوناطراك، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

49. هزرشي طارق. دراسة لعوامل ضعف إنتاجية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وسبل تحسينها: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.

### ت- المقالات والمجلات

50. أحمد لعماري، خلاف لخضر. مساهمة التدقيق الداخلي في الإفصاح المالي في ظل تعميم المعايير الدولية، مجلة الإحياء، المجلد 14، العدد 01، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010.

51. أحمد محمد خليل، حازم هاشم محمد، أحمد سالار. استخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في تقويم نتائج ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على شركة آسيا سيل للاتصالات)، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 04، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق، 2017.
52. آدم حديدي. دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية-دراسة ميدانية-، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016.
53. بارك نعيمة. تنمية الموارد البشرية وأهميتها في تحسين الإنتاجية وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
54. بتول محمد نوري، وعلي خلف سليمان. حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 14، جامعة الأردن، الأردن، 2014.
55. بريكة السعيد، عمارة نور الهدى. استثمار العوائد النفطية لتطوير قطاع الصناعة في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 04، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015.
56. بن سليم محسن، بن رجم محمد خميسي. الأساليب الحديثة لإدارة مخاطر السيولة: مقارنة السيولة المعرضة للخطر، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 02، العدد 02، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2016.
57. حسين صديق. تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد 01، جامعة دمشق، سوريا، 2012.
58. دادن عبد الغني. قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 4، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006.
59. ساعو باية. القطاع الصناعي الجزائري: المشاكل والحلول، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية، المجلد 12، العدد 22، جامعة البويرة، الجزائر، 2017.
60. سعد العنزي. محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2007.
61. سنوني علي. تقييم مستوى الفعالية التنظيمية في المستشفيات الجزائرية: دراسة تطبيقية على المستشفيات العمومية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2015.

62. الشيخ الداوي. تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 07، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010.
63. صالح محمد يزيد. واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 05، فلسطين، 2016.
64. طاهر منصور، حسين شحاتة. استراتيجية التنوع والأداء المالي: دراسة ميدانية في منشأة عراقية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 30، العدد 2، جامعة الأردن، 2003.
65. العايب عبد الرحمان. دور التدقيق الداخلي في الممارسات السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 16، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2016.
66. عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو. دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية: دراسة حالة مؤسسة نפטال - مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2015) -، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.
67. عبد القادر الذنبيات، توفيق حسن عبد الجليل. دراسة تحليلية لآراء مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن حول التدقيق التشغيلي: الواقع والطموح، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 44، العدد 01، جامعة الأردن، عمان، الأردن، 2006.
68. عبد المليك مزهودة. الأداء بين الكفاءة والفعالية - مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2001.
69. عصام الدين السائح خرواط. إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة، مجلة الساتل، العدد 05، جامعة الجبل الغربي، ليبيا، 2008.
70. محمود علي الروسان. العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي: دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الأردني، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 63، جامعة إربد الأهلية، عمان، الأردن، 2007.
71. نظام موسى سويدان. تقييم تأثير إدارة الجودة الشاملة في تحقيق رضا الزبون والمحافظة عليه، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 13، العدد 1، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011.

72. نوال بن عمارة، حسنية صيفي. قياس الأداء المالي باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة: دراسة حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال الفترة (2008-2013)، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 15، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

73. نور الدين مزياي. ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 12، العدد 28/27، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.

74. هوارى سويسى. دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 07، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

75. يحيوي إلهام. الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 05، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

#### ث- الملتقيات والمؤتمرات العلمية

76. سناء عبد الكريم الخناق. مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، المؤتمر الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات الحكومية، جامعة ورقلة، يومي 08-09 مارس، 2005.

77. العايب عبد الرحمان. نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.

#### ج- المحاضرات

78. بن فرحات ساعد. الأدوات الاحصائية للبحث العلمي والبرمجيات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، سطيف 01.

#### د- القوانين

79. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني:

<http://www.cn-onec.dz/index.php/component/jdownloads/send/15-les-normes-algeriennes-d-audit/34-normes-algeriennes-d-audit-520-570-610-620?Itemid=0>

## Les références en langue étrangère

## A. Les livres

80. Alain FERNANDEZ. **Les nouveaux tableaux de bord des décideurs**, Edition d'organisation, Paris, 2000.
81. Alain MARION, Alain ASQUIN, Christophe EVERAERE. **Diagnostic de la performance de l'entreprise: Concepts et methods**, Edition Dunod, Paris, 2012.
82. Alain MIKOL. **Forme d'audit : L'audit interne «encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, Edition Economica, Paris, 2000.
83. Christian BARBARAY. **Satisfaction, fidélité et experience client: Etre à l'écoute de ses client pour une entreprise performante**, Edition Dunod, Paris, 2016.
84. Corinne GENDRON, Bernard GIRARD. **Repenser la responsabilité sociale de l'entreprise**, l'école de Montréal, Armand Colin, Paris, 2013.
85. Elisabeth BERTIN. **Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international**, Edition d'Organisation, Paris, France, 2007.
86. Estelle M MORIN. **Organizational effectiveness and the meaning of work. In T C. Pauchant and associates (ED.) In Search of Meaning. Managing for the Health of our Organizations, our Communities, and the Natural World**, 1995.
87. Eustache Ebondo Wa MANDZILA. **La gouvernance d'entreprise: Une approche par l'audit et le contrôle interne**, Edition Le Harmattan, Paris, 2005.
88. Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, Marie-Hélène DELMOND, Pierre-Laurent BESCOS. **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, Edition Gualino, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2004.
89. Frédéric BERNARD, Rémi GAYRAUD, Laurent ROUSSEAU et al. **Contrôle interne: Concepts, Aspect reglementaires, Gestion des risques, Guide d'audit de la fraude, Mise en place d'un dispositif de controle permanent, Référentiels, questionnaires, bonnes pratiques**, Edition MAXIMA, 3<sup>ème</sup> edition, Paris, 2010.
90. Gérard CHARREAUX, Jean-Pierre PITOL-BELIN. **Les théories des organisations**. L'Encyclopédie de gestion, Paris, 1992.
91. Hélène LÖNING, Véronique MALLERET, Jérôme MÉRIC. **Contrôle de gestion: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles**. Edition Dunod, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 2013.
92. INTOSAI Professional Standards Committee. **Performance Audit Guidelines : ISSAI 3000-3100**, Danemark. Disponible sur le site internet : [www.intosai.org/issai.../issai-3000-standards-and-guidelines-for-pe...sao.ge/files/auditi/ISSA-3000-3100.pdf](http://www.intosai.org/issai.../issai-3000-standards-and-guidelines-for-pe...sao.ge/files/auditi/ISSA-3000-3100.pdf)
93. Jacques RENARD. **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2010.
94. Jean-Charles BECOUR, Henri BOUQUIN. **Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance**, Edition Economica, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2008.
95. **Manuel d'audit de la performance**. Cour des comptes européenne, 2015.
96. Michel WEILL. **L'audit stratégique : Qualité et efficacité des organisations**, Edition AFNOR, 2007.
97. Nicolas BERLAND. **Mesurer et piloter la performance**, Editions de la performance, Paris, 2004.

98. Pierre BARET. Chapitre 6. **L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises: une méthode pour fonder un management socialement responsable?**. In : Responsabilité sociale de l'entreprise. De Boeck Supérieur, 2006.
99. Pierre SCHICK et al. **Audit interne et référentiels de risques: Gouvernance-Management des risques-Contrôle interne**, Edition Dunod, 2010.
100. Pierre SCHICK, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH-PARÈGE. **Audit interne et référentiels de risques: vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit**, Edition Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2014.
101. Pierre SCHICK, Jacques VERA. **Mémento d'audit interne**, Edition Dunod, Paris, France.
102. Pierre SCHICK. **Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission**, Edition Dunod, Paris, 2007.
103. Pierre SCHICK. **Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission**, Edition Dunod, Paris, 2007.
104. Stéphane SAUSSIÈRE, Anne YVRANDE-BILLON. **Économie des coûts de transaction**, La Découverte, Paris, 2007.

## B. Thèses

105. Abdelhak ZIANI. **Le rôle de L'audit Interne dans L'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise: Cas Entreprises Algériennes**, Thèse de doctorat en Sciences Economiques (non publiée), Université de Tlemcen, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Algérie, 2013.
106. Sakina BRAHIM-DJELLOUL. **Impact de l'utilisation de la technologie RFID sur la performance d'une Supply Chain intégrant le transport**, Thèse de doctorat, Ecole Centrale Paris, Paris, 2014.
107. Shahimi SUHAILY. **Consulting role of internal auditors: The influencing factors and the impact on the firm's growth opportunities and performance**, Thèse de doctorat, University of Malaya, Malaysia, 2016.

## C. Articles

108. Aki PEKURI Harri HAAPASALO, Maila HERRALA. **Productivity and performance management—managerial practices in the Construction Industry**, International Journal of Performance Measurement, Vol. 1, N° 1, 2011.
109. Anders GRONLUND, Fredrik SVARDSTEN, Peter OHMAN. **Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden**, International Journal of Public Sector Management, Vol. 24, No. 2, 2011.
110. Andrew D. CHAMBERS, Marjan ODAR. **A new vision for internal audit**, Managerial Auditing Journal, Vol. 30, N° 01, 2015.
111. Annie BARTOLI George BRENKERT, Philippe HERMEL. **Les défis éthiques de la recherche académique: le cas de la France et des États-Unis**, Revue française d'administration publique, N° 4, 2011.
112. Bernard C REIMANN. **Organizational effectiveness and management's public values: A canonical analysis**, Academy of Management Journal, Vol. 18, N° 2, 1975.
113. ERNEST et YOUNG. **Environnement et Développement Durable : Etude sur le déploiement des démarches de RSE**, 2008, article disponible sur le site:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/0208\\_etude\\_RSE/%24File/0208\\_etude\\_RS\\_E.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/0208_etude_RSE/%24File/0208_etude_RS_E.pdf)

114. Eustach EBONDO, Benoit PIGÉ. **L'arbitrage entreprise/marché: le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction**, Comptabilité- Contrôle- Audit, Vol. 08, N° 02, 2002.
115. Gary SPRAAKMAN. **Transaction cost economics: a theory for internal audit?**, Managerial Auditing Journal, Vol. 12, N° 7, 1997.
116. Gérald NARO, Florence NOGUERA. **L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise: enjeux et perspectives des «Sustainability Balanced Scorecards»**, Revue de l'organisation responsable, Vol. 3, N° 1, 2008.
117. Gérard HIRIGOYEN, Thierry POULAIN-REHM. **Les relations de causalité entre responsabilité sociétale des entreprises et performance financière: approche internationale**. Gestion 2000, Vol. 31, N° 1, 2014.
118. Hugues POISSONNIER, Dominique DRILLON. **Le développement de la gestion durable des ressources humaines: un éclairage par les outils de pilotage des performances**, Vie & sciences de l'entreprise, N° 179-180, 2008.
119. Isabelle ALLEMAND, Bénédicte BRULLEBAUT. **Développement durable: un état des lieux du secteur bancaire**, Cahiers du CEREN, Vol. 21, 2007.
120. Jean-Francois HENRI. **Performance measurement and organizational effectiveness: Bridging the gap**, Managerial Finance, Emerald Group Publishing, Vol. 30, N° 6, 2004.
121. Jenny GOODWIN. **A comparison of internal audit in the private and public sectors**, Managerial Auditing Journal, Vol. 19, N°. 05, 2004.
122. Jivan ALEXANDRU, Toth MARIA. **Specific Approaches of Productivity in Services. Values of Several Comparative Indicators**, Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Vol. 01, N° 01, 2013.
123. JR MORSE, H Ellsworth. **Performance and operational auditing**. Journal of Accountancy, Vol. 131, N° 000006, 1986, disponible sur le site: <https://search.proquest.com/openview/bdf1604959267ea571d0ceebf8902a0e/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41064>.
124. Louis VAURS. **L'audit interne: une profession au service des organisations**, Actes de la journée d'étude. Cour des comptes-chambres régionales des comptes «L'évaluation du contrôle interne», Politiques et management public, Vol. 20 N° 3, 2002.
125. Magali CHAUDEY. **L'Approche Contractuelle de la Firme**, article disponible sur le site: <http://ses.ens-lyon.fr/articles/1-1-approche-contractuelle-de-la-firme-137671>.
126. Mark R. SIMMONS. **Internal Audit Objectives. A Comparison of the Standards with the Integrated Framework for Internal Control**, disponible sur le site: [http://www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/publication/foreign\\_mass\\_media\\_articles/simmons2/](http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/simmons2/).
127. Mary Elen OLIVERIO, Bernard H. NEWMANN. **Internal Auditor Participation in External Audits**, Internal Auditing, 1991.
128. Melchior Salgado. **La performance: une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations**, HAL archives –ouverte, 2013.
129. Michael B. ADAMS. **Agency Theory and the Internal Audit**, Managerial Auditing Journal, Vol. 9, N° 8, 1994.

130. Michael C. JENSEN, William H. MECKLING. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure**, Journal of Financial Economics, Vol. 3, N° 4, 1976.
131. Michel CAPRON, Françoise QUAIREL. **Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale**, Revue de l'organisation responsable, Vol. 1, N° 1, 2006.
132. Michel GHERTMAN. **Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction**, Revue française de gestion, N° 1, 2003.
133. Morad MOUSLI. **Mesure et pilotage de la performance de la RSE par un système de contrôle différencié: Le cas du Balanced Scorecard**, Revue de l'organisation responsable, Vol. 9, N° 1, 2014.
134. Pierre-Yves GOMEZ, EM LYON. **La théorie des coûts de transaction**, disponible sur le site: <http://www.grh.hec.ulg.ac.be/cours/supports/COSE/transactions.pdf>.
135. R. Edward FREEMAN, David L. REED. **Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance**, California management review, Vol. 25, N° 3, 1983.
136. Rainer LENZ, Ulrich HAHN. **A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities**, Managerial Auditing Journal, Vol. 30, N° 1, 2015.
137. Rajat BHAGWAT, Milind Kumar SHARMA. **Performance measurement of supply chain management: A balanced scorecard approach**, Computers & Industrial Engineering, Vol. 53, N° 1, 2007.
138. Razvan-Dorin BURZ. **The concept of performance**, SEA-Practical Application of Science, Vol. 01, N° 01, 2013.
139. Robert H. BARR, Stanly Y CHANG. **Outsourcing Internal Audits :A Boon or Bane**, Managerial Auditing Journal ,Vol. 08, N° 01, 1993.
140. Rolandas RUPŠYS, Vytautas BOGUSLAUSKAS. **Measuring performance of internal auditing: Empirical evidence**, Engineering Economics, Vol. 55, N° 5, 2007.
141. Romas STAČIOKAS, Rolandas RUPŠYS. **Application of Internal Audit in Enterprise Risk Management**, Economics of engineering decisions, Vol. 42, N° 02, 2005.
142. Siapartners. **Quelle stratégie pour l'audit interne?**, article disponible sur le site internet: <http://fonctionfinance.sia-partners.com/20160804/quelle-strategie-pour-laudit-interne>.
143. Souad BOUNGAB. **L'audit intègre: quelle Approche et Quelle Méthodologie? Étude Empirique sur une trentaine D'Entreprises Situées A Casablanca et Tanger\_Maroc**, L'Audit social au service du progrès du management et de la bonne gouvernance, Paris, 2014.
144. T. J. BRIGNALL, L. FITZGERALD, R. JOHNSTON et al. **Performance measurement in service businesses**, Management Accounting, Vol. 69, N° 10, 1991.
145. Theofanis KARABIORGOS, George DROGALAS, Evaggelos GOTZAMANIS et al, **Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance**, Journal of Business Management, Vol. 2, N° 1, 2010.
146. Wahid Omar ABUZZA, Dessalegn Getie MIHRET, Kieran James et al. **The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises**, Managerial Auditing Journal, Vol. 30, N° 6/7, 2015.

147. Yan JIN'E, Li DUNJIA. **Performance audit in the service of internal audit**, Managerial Auditing Journal, Vol. 12, N° 4/5, 1997.
148. Yvon PESQUEUX, Salma DAMAK-AYADI. **Stakeholder theory in perspective. Corporate Governance**, The international journal of business in society, Vol. 5, N° 2, 2005.

#### D. Congrès

149. Angèle DOHOU, Nicolas BERLAND. **Mesure de la performance globale des entreprises**, Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, 2007.
150. Eustach EBONDO, Benoit PIGÉ. **L'arbitrage entreprise / marche: le rôle du contrôle interne**, 22<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, May 2001, France.
151. Eya NOUBBIGH. **Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise**, 29<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de Comptabilité sur le thème de la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, 28 au 30 mai 2008, ESSEC Paris, France, 2008.
152. Yvon PESQUEUX. **La notion de performance globale**, Dans 5<sup>ème</sup> forum international sur la «Performance Globale de l'Entreprise», Tunis, Tunisie, 2004.

#### E. Sites

153. <https://na.theiia.org/certification/certified>
154. <https://na.theiia.org/certification/Public%20Documents/CIA%20Review%20Courses.docx>
155. <https://na.theiia.org/qial>
156. <https://www.ifaci.com/certifications/savoir-cpai-acces-direct/>
157. <https://www.ifaci.com/formation-certification/certifications/>
158. Institut Française de l'Audit et du Contrôle Internes. **TOUT SAVOIR SUR LE CIA**, disponible sur le site: <https://www.ifaci.com/certifications/tout-savoir-sur-le-cia/>
159. Institut Française de l'Audit et du Contrôle Internes. **TOUT SAVOIR SUR LA CPAI**, disponible sur le site: <https://www.ifaci.com/certifications/savoir-cpai-acces-vaе/>
160. Office National des Statistiques. **Enquête sur la situation et les perspectives dans l'industrie au premier trimestre 2018**, disponible sur le site: <http://www.ons.dz/IMG/Industrie%201t%202018.pdf>
161. The Institute of Internal Auditors, **Code of Ethics**, disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>.
162. The Institute of Internal Auditors, **Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing**, article disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx>.
163. The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Florida, Octobre 2016, (PDF), disponible sur le site : <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>.
164. The Institute of Internal Auditors, **Mission of Internal Audit**, article disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>.

165. The Institute of Internal Auditors. **Standards & Guidance - International Professional Practices Framework (IPPF)**, article disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.

**F. Dictionnaire**

166. **LE PETIT LAROUSSE ILLUSTRÉ**, Edition Larousses, Paris.



# قائمة الملاحق

## ملحق رقم 01: قائمة المؤسسات الصناعية التي شملتها الدراسة

NOM	wilaya	Forme juridique	Nature de prop	
ALGERIAN QUATARI STEEL	Jijel	spa	publique	ISMMEE
ALIECO SPA	Alger	spa	publique	ISMMEE
AMC	Sétif	spa	publique	ISMMEE
BCR	Sétif	spa	publique	ISMMEE
BOMARE COMPANY	Alger	spa	privée	ISMMEE
CEVITAL ALGER	Alger	spa	privée	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
CEVITAL BEJAIA	Bejaia	spa	privée	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
DANOUNE	Alger	spa	privée	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
Divindus apmc pole OEB	Oum el Bouaghi	spa	publique	Matériaux de Construction Céramique Verre
ENICAB	Biskra	spa	mixte	ISMMEE
ENIE	el bayadh	spa	publique	ISMMEE
ENPEC	Sétif	spa	publique	Chimie Caoutchouc Plastiques
EPE SPA CALPLAST	Sétif	spa	publique	Chimie Caoutchouc Plastiques
FRIGOMENDIT	Alger	spa	publique	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
GICA	Batna	spa	publique	Matériaux de Construction Céramique Verre
GRANT THORNTON ALGERIE	Alger	spa	privée	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières
GROUPE CHIALI SBA	Sidi bel Abbes	spa	privée	Chimie Caoutchouc Plastiques
GROUPE des sociétés Hasnaoui	Sidi bel abbes	spa	privée	Matériaux de Construction Céramique Verre
GROUPE ENPC	Sétif	spa	publique	Chimie Caoutchouc Plastiques
GROUPE SNVI	Alger	spa	publique	ISMMEE
HYGI7NE CHIMIE INDUSTRIELLE	Alger	spa	mixte	Chimie Caoutchouc Plastiques

Labelle	Sétif	spa	privée	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
PROMASIDOR DJAZAIR	Blida	sarl	privée	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
RENAULT	Oran	spa	mixte	ISMMEE
SARL SOPI	Blida	sarl	privée	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
SCAEK	Sétif	spa	publique	Matériaux de Construction Céramique Verre
SCS	Oum el bouaghi	spa	publique	Matériaux de Construction Céramique Verre
SIPLAST	Sétif	spa	publique	Chimie Caoutchouc Plastiques
Société de production pharmaceutique Algérienne	Alger	spa	mixte	Chimie Caoutchouc Plastiques
SOFIPLAST	Sétif	spa	publique	Chimie Caoutchouc Plastiques
SOMATEL	Constantin e	spa	mixte	ISMMEE
SONALGAZ	Alger	spa	publique	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières
SONATRACH ALGER	Alger	spa	publique	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières
SONATRACH OUARGLA	Ouargla	spa	publique	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières
SONELGAZ BLIDA	Blida	spa	publique	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières
TREFISOUD	Sétif	spa	publique	ISMMEE
UNITED TABACO COMPANY	Alger	spa	mixte	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes

## ملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الدرجة العلمية	الاسم	الرقم
سطيف 01	أستاذ التعليم العالي	د. شريقي عمر	01
سطيف 01	أستاذ محاضر أ	د. رقام ليندة	02
سطيف 01	أستاذ محاضر أ	د. يوسف إيمان	03
سطيف 01	أستاذ محاضر ب	د. محلب فائزة	04
سطيف 01	أستاذ محاضر ب	د. حصيد صباح	05

ملحق رقم 03: الاستبيان

**République Algérienne Démocratique et Populaire**  
**Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**  
**Université : Ferhat Abbas, Sétif 1**  
**Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion**  
**Spécialité : Management des entreprises**

Questionnaire N° :.....

**QUESTIONNAIRE DESTINÉ AUX AUDITEURS INTERNES ET LES CADRES  
SUPÉRIEURES DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES EN ALGERIE**

**SALUTATIONS :**

Dans le cadre de la préparation d'un doctorat en sciences de gestion, Spécialité : Management des entreprises, portait sur le thème : « **La contribution de l'audit interne intégré à l'amélioration de la performance de l'entreprise industrielle Algérienne** ».

J'ai l'immense plaisir de solliciter votre haute bienveillance de vouloir me prêter l'aide nécessaire pour réaliser la recherche en répondant au présent questionnaire.

Je vous informe que les renseignements fournis auront l'entière discrétion et ne seront utilisés que dans le but de la présente recherche scientifique.

**Je vous remercie d'avance pour votre collaboration et participation à cette étude.**

**DJAFRI Asma**  
**0550286044**

[assmadjaafri@yahoo.fr](mailto:assmadjaafri@yahoo.fr)

**PREMIERE PARTIE : INFORMATIONS GÉNÉRALES**

**A. Informations sur les entreprises étudiées**

1. Nom de l'entreprise
2. Année de création :
3. Nombre d'employés :  Moins de 50 employé  [50-250 employés]  
 Plus de 250 employés
4. Forme juridique :  SPA  SARL  EURL  SNC
5. Nature de propriété d'entreprise :  Privée  Publique  Mixte
6. Type d'industrie :  Matériaux de Construction Céramique Verre  
 Industries Textiles.  
 Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes.  Chimie Caoutchouc Plastiques.  
 Cuirs et Chaussures.  Industries du Bois Liège Papier.  
 Industries Sidérurgiques Métalliques Mécaniques, Electriques et Electroniques.  
 Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières.

**B. Informations sur l'intervenant**

1. Niveau de formation :  Licence  Master  Magister  
 Doctorat  Diplôme professionnel
2. Poste actuel :  Auditeur interne  Directeur général
3. Expérience professionnelle :  Moins de 5 ans  [5 -10 ans]  Plus de 10 ans

**DEUXIEME PARTIE : La contribution de l'audit interne intégré à l'amélioration de la performance des entreprises industrielles en Algérie**

**Le premier axe : le niveau d'intégration de l'audit interne dans les entreprises industrielles**

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
1	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la façon de répartition des tâches.					
2	Le plan d'audit comprend les missions liées à la façon dont les tâches sont assumées.					
3	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les méthodes de traitement de l'information					
4	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les modes de coordination entre les employés.					
5	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent le contrôle exercé sur les tâches accomplies.					

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
6	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent le contrôle effectué sur les modes de traitement de l'information					
7	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les conflits organisationnels dans l'entreprise					
	<b>RESSOURCES MATERIELLES</b>					
08	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent l'exploitation de la capacité de production disponible					
09	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la consommation des matières premières					
10	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la consommation d'énergies et de l'eau					
	<b>RESSOURCES HUMAINES</b>					
11	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent l'analyse des postes de travail					
12	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent l'identification des besoins en ressources humaines					
13	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la détermination des conditions de travail					
14	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les méthodes de recrutement					
15	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les méthodes d'affectation des individus aux postes de travail					
16	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les méthodes d'évaluation des compétences					
17	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent l'efficacité et l'efficience des programmes de formation					

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
	<b>RESSOURCES FINANCIERES</b>					
18	Le plan d'audit comprend les missions qui aident à minimiser (réduire) le risque de liquidité					
19	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la façon d'établir le budget prévisionnel					
20	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la façon du suivi de la mise en œuvre du budget prévisionnel					
21	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la façon de la gestion de la liquidité					
22	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les méthodes d'obtention des financements bancaires					
23	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent les risques de solvabilité					
24	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la méthode de la formulation de la stratégie					
25	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la méthode de suivi de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise					
26	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la méthode de contrôle de la stratégie					
27	Le plan d'audit comprend les domaines liés au fonctionnement de conseil d'administration					
28	Le plan d'audit comprend les périodes de la réunion du conseil d'administration					
29	Le plan d'audit comprend les décisions et les directives émises par le conseil d'administration					
30	Le plan d'audit comprend le suivi de la mise en œuvre des décisions et directives émises par le conseil d'administration					
31	Le plan d'audit comprend les droits et les devoirs légaux du conseil d'administration					

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
32	Le plan d'audit comprend les domaines liés à la communication et reporting					
33	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la dimension économique de l'entreprise					
34	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la dimension sociale de l'entreprise					
35	Le plan d'audit comprend les missions qui concernent la dimension environnementale de l'entreprise.					

**Le deuxième axe : la contribution de l'audit interne intégré à l'amélioration de la performance**

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
36	L'auditeur fournit les solutions pour augmenter la productivité individuelle					
37	L'auditeur fournit les solutions pour minimiser (réduire) les risques opérationnels					
38	L'auditeur fournit les solutions qui permettent à augmenter l'efficacité de la productivité					
39	L'auditeur fournit les solutions qui permettent à augmenter l'efficacité de la gestion des ressources humaines					
40	L'auditeur fournit les solutions qui permettent à augmenter l'efficacité de la gestion de la trésorerie					
41	L'auditeur fournit les solutions pour l'obligation de la bonne analyse et diagnostic stratégique					
42	L'auditeur fournit les solutions pour l'obligation de la bonne formulation de la stratégie					
43	L'auditeur fournit les solutions pour l'obligation du bon suivi de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise					

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
44	L'auditeur fournit les solutions pour l'obligation du bon contrôle de la stratégie					
45	L'auditeur fournit les solutions pour l'obligation du bon fonctionnement de conseil d'administration.					
46	L'auditeur fournit les solutions pour l'obligation du reporting					
47	L'auditeur fournit les solutions pour l'obligation d'appliquer les bonnes pratiques de la responsabilité sociale					

**Le troisième axe : le suivi de la mise en œuvre des recommandations d'auditeur interne pour améliorer la performance**

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
48	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à augmenter la productivité individuelle					
49	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à minimiser les risques opérationnels					
50	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à augmenter l'efficacité de la productivité					
51	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à augmenter l'efficacité de la gestion des ressources humaines					
52	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à augmenter l'efficacité de la gestion de la trésorerie					
53	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à la bonne pratique du management stratégique					
54	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué au bon fonctionnement du conseil d'administration.					

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	Légèrement Approuvée	Non Approuvée
55	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à l'obligation du reporting efficace					
56	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à la bonne pratique de la responsabilité sociale des entreprises					
57	L'auditeur vérifie que les solutions qu'il a fourni ont contribué à améliorer la performance globale d'entreprise					

ملحق رقم 04: معامل (Cronbach's alpha)

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,929	57

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,882	35

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,830	12

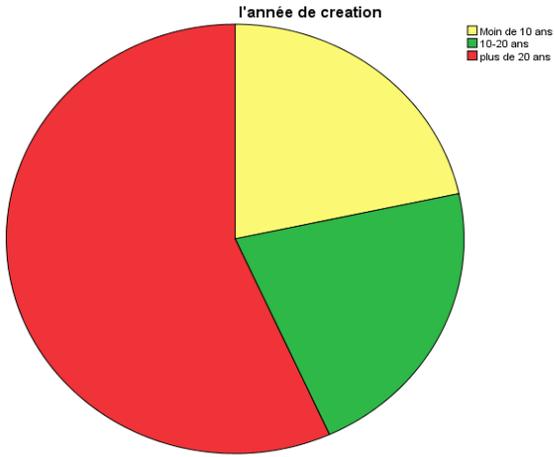
**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,811	10

## ملحق رقم 05: التكرارات النسبية والتكرارات المطلقة لمتغيرات الدراسة

l'année de creation

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Moin de 10 ans	8	21,6	21,6	21,6
10-20 ans	8	21,6	21,6	43,2
plus de 20 ans	21	56,8	56,8	100,0
Total	37	100,0	100,0	



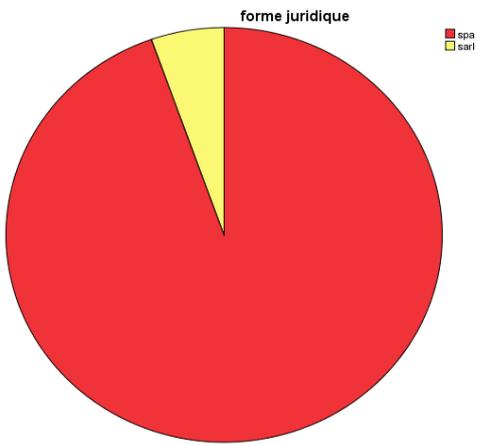
nombre d'employés

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid <50	2	5,4	5,4	5,4
50-250	6	16,2	16,2	21,6
>250	29	78,4	78,4	100,0
Total	37	100,0	100,0	



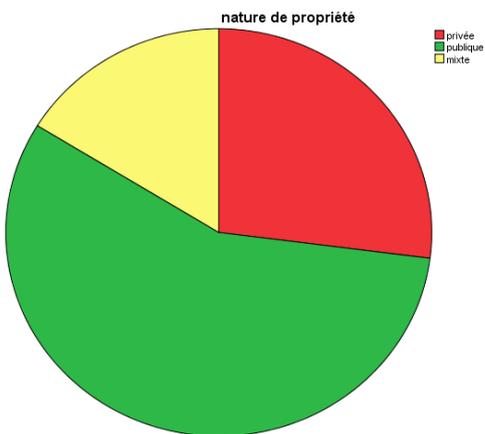
forme juridique

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid spa	35	94,6	94,6	94,6
sarl	2	5,4	5,4	100,0
Total	37	100,0	100,0	



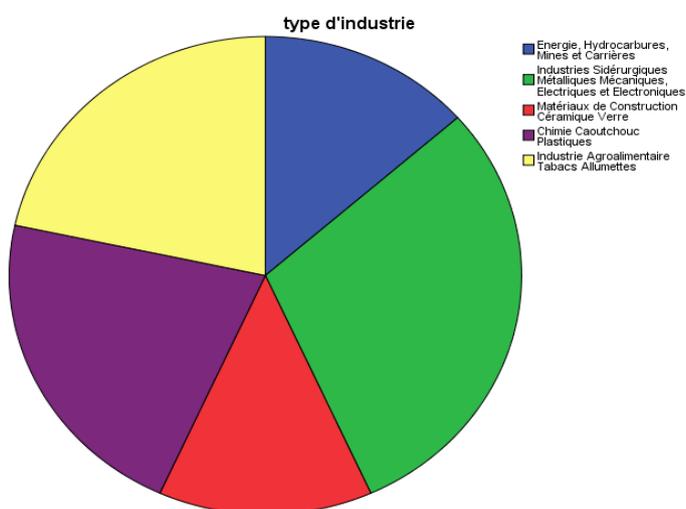
nature de propriété

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid privée	10	27,0	27,0	27,0
publique	21	56,8	56,8	83,8
mixte	6	16,2	16,2	100,0
Total	37	100,0	100,0	



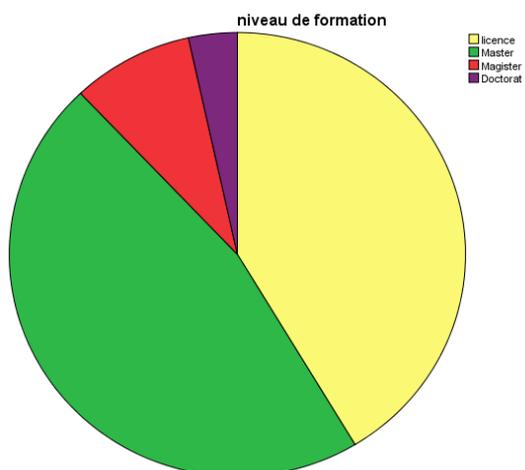
type d'industrie

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrieres	5	13,5	13,5	13,5
	Industries Sidérurgiques Métalliques Mécaniques, Electriques et Electroniques	11	29,7	29,7	43,2
	Matériaux de Construction Céramique Verre	5	13,5	13,5	56,8
	Chimie Caoutchouc Plastiques	8	21,6	21,6	78,4
	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	



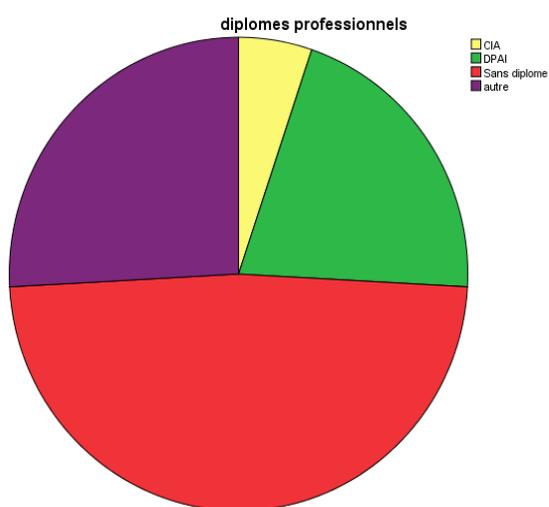
niveau de formation

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	licence	24	41,4	41,4	41,4
	Master	27	46,6	46,6	87,9
	Magister	5	8,6	8,6	96,6
	Doctorat	2	3,4	3,4	100,0
	Total	58	100,0	100,0	



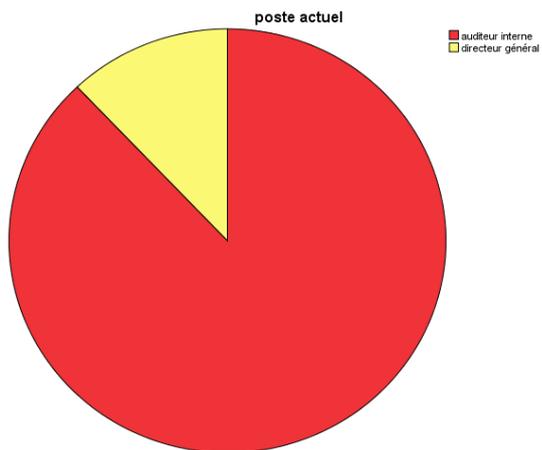
diplomes professionnels

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	CIA	3	5,2	5,2	5,2
	DPAI	12	20,7	20,7	25,9
	Sans diplome	28	48,3	48,3	74,1
	Autre	15	25,9	25,9	100,0
	Total	58	100,0	100,0	



poste actuel

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	auditeur interne	51	87,9	87,9	87,9
	directeur general	7	12,1	12,1	100,0
	Total	58	100,0	100,0	



expérience professionnelle

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	moins de 5 ans	17	29,3	29,3	29,3
	5-10 ans	9	15,5	15,5	44,8
	plus de 10 ans	32	55,2	55,2	100,0
	Total	58	100,0	100,0	



## ملحق رقم 06: المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

Statistics

		1	2	3	4	انتاجية الأفراد
N	Valid	58	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	3,90	3,90	3,81	3,57	3,7931
	Std. Deviation	,931	,892	,826	,993	,72568

Statistics

		5	6	7	المخاطر التشغيلية
N	Valid	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0
	Mean	4,12	3,98	3,41	3,8391
	Std. Deviation	,860	1,017	1,200	,87468

Statistics

		انتاجية الأفراد	المخاطر التشغيلية	المطابقة
N	Valid	58	58	58
	Missing	0	0	0
	Mean	3,7931	3,8391	3,8128
	Std. Deviation	,72568	,87468	,71514

Statistics

		8	9	10	المادية
N	Valid	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0
	Mean	3,55	3,86	3,45	3,6207
	Std. Deviation	1,029	1,050	1,157	,84339

Statistics

		11	12	13	14	15	16	17	البشرية
N	Valid	58	58	58	58	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	3,59	3,50	2,76	2,79	2,72	2,91	2,84	3,0172
	Std. Deviation	1,077	1,064	,506	,522	,586	,339	,451	,48247

Statistics

		19	20	21	22	23	المالية
N	Valid	58	58	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean	2,90	2,84	2,66	2,48	2,47	2,7011
	Std. Deviation	,765	,696	,715	,843	,863	,56434

Statistics

		المادية	البشرية	المالية	الفعالية
N	Valid	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0
	Mean	3,6207	3,0172	2,7011	3,0119
	Std. Deviation	,84339	,48247	,56434	,45031

Statistics

		24	25	26	الاستراتيجي
N	Valid	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0
	Mean	1,97	2,17	2,05	2,0632
	Std. Deviation	,648	,679	,711	,56698

Statistics

		27	28	29	30	31	32	الحوكمة
N	Valid	58	58	58	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	2,12	2,05	2,36	2,47	2,14	2,17	2,2184
	Std. Deviation	,860	,736	,667	,731	,760	,566	,48487

Statistics

		33	34	35	المسؤولية
N	Valid	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0
	Mean	2,09	2,21	2,16	2,1494
	Std. Deviation	,657	,720	,721	,61550

Statistics

		36	37	48	49	الأداء التشغيلي
N	Valid	58	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	3,55	4,29	3,79	4,09	3,9310
	Std. Deviation	1,142	,817	,932	,823	,69584

Statistics

		38	39	40	الأداء المالي والفعالية التنظيمية
N	Valid	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0
	Mean	2,91	2,84	2,76	2,8391
	Std. Deviation	,339	,523	,601	,41531

Statistics

		50	51	52	متابعة الأداء المالي والفعالية التنظيمية
N	Valid	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0
	Mean	2,88	2,90	2,72	2,8333
	Std. Deviation	,422	,667	,643	,49264

Statistics

		41	42	43	44	45	46	47	تحسين الأداء الشامل
N	Valid	58	58	58	58	58	58	58	58
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	2,38	2,31	2,28	2,31	2,24	2,31	2,34	2,3103
	Std. Deviation	,721	,706	,643	,654	,779	,681	,715	,53595

## Statistics

	53	54	55	56	57	متابعة الأداء الشامل	الأداء الشامل
N Valid	58	58	58	58	58	58	58
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2,33	2,21	2,29	2,97	3,28	3,1207	2,4904
Std. Deviation	,632	,744	,622	1,139	1,105	1,04003	,57642

ملحق رقم 07: اختبار أثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الأفراد المستجوبين

- تأثير عمر المؤسسة على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,288	2	,144	1,035	,362
Within Groups	7,650	55	,139		
Total	7,938	57			

- تأثير حجم المؤسسة على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,296	2	,148	1,064	,352
Within Groups	7,642	55	,139		
Total	7,938	57			

- تأثير الشكل القانوني لمؤسسة على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,037	1	,037	,259	,613
Within Groups	7,901	56	,141		
Total	7,938	57			

## - تأثير طبيعة ملكية المؤسسة على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,081	2	,041	,284	,754
Within Groups	7,857	55	,143		
Total	7,938	57			

## - تأثير نوع الصناعة على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,109	4	,027	,185	,945
Within Groups	7,829	53	,148		
Total	7,938	57			

## - تأثير المؤهل العلمي على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,270	3	,090	,634	,596
Within Groups	7,667	54	,142		
Total	7,938	57			

## - تأثير امتلاك شهادة مهنية في التدقيق الداخلي على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,794	3	,265	2,001	,125
Within Groups	7,144	54	,132		
Total	7,938	57			

## - تأثير طبيعة الوظيفة على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,038	1	,038	,268	,606
Within Groups	7,900	56	,141		
Total	7,938	57			

## - تأثير الخبرة المهنية على اتجاهات الأفراد المستجوبين

## ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,462	2	,231	1,701	,192
Within Groups	7,475	55	,136		
Total	7,938	57			

## ملحق رقم 08: اختبار الفرضيات

## - اختبار الفرضيات الرئيسية

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	audit <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: y1

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,647 <sup>a</sup>	,418	,408	,32571

a. Predictors: (Constant), audit

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	4,270	1	4,270	40,253	,000 <sup>b</sup>
Residual	5,941	56	,106		
Total	10,211	57			

a. Dependent Variable: y1

b. Predictors: (Constant), audit

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,527	,347		1,518	,135
	audit	,758	,120	,647	6,345	,000

a. Dependent Variable: y1

**Variables Entered/Removed<sup>a</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	audit <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: y2

b. All requested variables entered.

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,635 <sup>a</sup>	,403	,392	,38056

a. Predictors: (Constant), audit

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5,473	1	5,473	37,790	,000 <sup>b</sup>
	Residual	8,110	56	,145		
	Total	13,583	57			

a. Dependent Variable: y2

b. Predictors: (Constant), audit

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,472	,405		1,164	,249
	audit	,858	,140	,635	6,147	,000

a. Dependent Variable: y2

- اختبار الفرضية العامة

**Variables Entered/Removed<sup>a</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	audit <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: y

b. All requested variables entered.

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,687 <sup>a</sup>	,471	,462	,30999

a. Predictors: (Constant), audit

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4,799	1	4,799	49,937	,000 <sup>b</sup>
	Residual	5,381	56	,096		
	Total	10,180	57			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), audit

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,502	,330		1,520	,134
	audit	,804	,114	,687	7,067	,000

a. Dependent Variable: y



**فهرس الجداول  
والأشكال والملاحق**

## فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	العلاقة بين الفعالية والفاعلية	06
02	الأداء الداخلي والخارجي	15
03	وحدات البناء الشاملة للميزة التنافسية	26
04	مكونات الأداء الشامل للمؤسسة	39
05	هرم الأداء	43
06	أبعاد نموذج قياس الأداء المتوازن	48
07	الأبعاد الأربعة لنموذج قياس الأداء المتوازن وعلاقتها السببية	49
08	تطور أهداف التدقيق الداخلي	65
09	الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF)	77
10	أهداف ومجالات تطبيق التدقيق المندمج	98
11	مجالات تدخل التدقيق الداخلي المندمج	124
12	توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عمر المؤسسة	158
13	توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عدد العمال	159
14	توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب الشكل القانوني للمؤسسة	160
15	توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب طبيعة ملكية المؤسسة	161
16	توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب نوع الصناعة	163
17	توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي	164
18	توزيع مفردات العينة حسب الشهادات المهنية	165
19	توزيع مفردات العينة حسب طبيعة الوظيفة	166
20	توزيع مفردات العينة حسب الخبرة المهنية	167

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
32	نماذج الفعالية التنظيمية	01
44	مصنوفة المحددات والنتائج	02
45	نموذج أصحاب المصالح	03
46	نموذج الفعالية التنظيمية	04
82	معايير الصفات	05
83	معايير الأداء	06
88	الاختلاف بين الأداء والتدقيق المالي وتدقيق المطابقة	07
93	ملخص لتطور مفهوم التدقيق المندمج	08
99	مستويات التدقيق الداخلي المندمج	09
147	إحصائيات توزيع الاستبيان	10
148	المؤسسات الصناعية في الجزائر التي شملتها الدراسة	11
151	ملخص محتوى الاستبيان	12
152	سلم (Likert) الخماسي	13
155	قياس ثبات الاستبيان	14
157	توزيع المؤسسات الصناعية محل الدراسة حسب عمر المؤسسة	15
159	توزيع المؤسسات الصناعية حسب عدد العمال	16
160	توزيع المؤسسات الصناعية حسب الشكل القانوني للمؤسسة	17
161	توزيع المؤسسات الصناعية حسب طبيعة ملكية المؤسسة	18
162	توزيع المؤسسات الصناعية حسب نوع الصناعة	19
163	توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي	20
164	توزيع مفردات العينة حسب الشهادات المهنية	21
166	توزيع مفردات العينة حسب طبيعة الوظيفة	22
167	توزيع مفردات العينة حسب الخبرة المهنية	23
172	درجات الموافقة على تدقيق المطابقة	24
174	درجة الموافقة على تطبيق تدقيق الفعالية والفاعلية	25

176	درجة الموافقة على تطبيق التدقيق الإداري	26
179	درجة الموافقة على مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي	27
180	درجة الموافقة على تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية	28
181	درجة الموافقة على تحسين الأداء الشامل	29
183	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى عمر المؤسسة	30
184	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى حجم المؤسسة	31
184	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الشكل القانوني للمؤسسة	32
185	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى طبيعة ملكية المؤسسة	33
185	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى نوع الصناعة	34
186	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي	35
187	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى امتلاك شهادة مهنية في التدقيق الداخلي	36
187	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى طبيعة الوظيفة	37
188	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية	38
189	درجة الموافقة على تطبيق تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية والفاعلية والتدقيق الإداري في المؤسسات الصناعية محل الدراسة	39
190	درجة الموافقة على العبارات المتعلقة بتقديم المدقق الداخلي للحلول التي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء	40
193	نتائج اختبار الأثر بين التدقيق الداخلي المندمج وتحسين الأداء من خلال الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون	41

195	درجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمتابعة تنفيذ المدقق الداخلي للحلول التي يقدمها من أجل تحسين الأداء	42
197	نتائج اختبار الأثر بين التدقيق الداخلي المندمج وتحسين الأداء من خلال متابعة تنفيذ الحلول التي يقدمها المدققون الداخليون	43
199	نتائج اختبار الأثر بين التدقيق الداخلي المندمج وتحسين الأداء	44

### فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
228	قائمة المؤسسات الصناعية التي شملتها الدراسة	01
230	قائمة الأساتذة المحكمين	02
231	الاستبيان	03
237	معامل (Cronbach's alpha)	04
238	التكرارات النسبية والتكرارات المطلقة لمتغيرات الدراسة	05
243	المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة	06
246	اختبار أثر متغيرات المراقبة على اتجاهات الأفراد المستجوبين	07
248	اختبار الفرضيات	08



**فهرس**

**المحتويات**

الصفحة	المحتويات
	شكر وعرهان
	إهداء
أح	المقدمة
الفصل الأول: الأداء في المؤسسة الصناعية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الأداء
03	المطلب الأول: مفهوم الأداء
07	المطلب الثاني: تطور نظريات الأداء
07	1. النظريات الإدارية والإدارة العلمية
09	2. مدرسة العلاقات الإنسانية
10	3. المدخل الوظيفي للمؤسسات
11	4. النظرية الموقفية
13	5. نظرية أصحاب المصالح
14	المطلب الثالث: تصنيفات الأداء
14	1. حسب معيار البيئة أو المصدر
15	2. حسب معيار الزمن
15	3. حسب معيار الشمولية
16	4. حسب المعيار الوظيفي
17	5. حسب معيار طبيعة المؤسسة
17	المبحث الثاني: تطور النظرة للأداء من المقاربة الكلاسيكية إلى المقاربة الحديثة
17	المطلب الأول: الأداء المالي والأداء العملياتي
17	1. الأداء المالي
22	2. الأداء العملياتي
27	المطلب الثاني: الفعالية التنظيمية
27	1. تعريف الفعالية التنظيمية

29	2. نماذج الفعالية التنظيمية
33	المطلب الثالث: النظرة الحديثة للأداء (الأداء المستدام)
33	1. المسؤولية الاجتماعية
35	2. علاقة المسؤولية الاجتماعية بأصحاب المصالح وتصنيف أصحاب المصالح
38	3. أداء المؤسسة في ظل المسؤولية الاجتماعية
40	المبحث الثالث: نماذج ومؤشرات قياس الأداء
40	المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء
43	المطلب الثاني: نماذج قياس الأداء
43	1. نموذج هرم الأداء
44	2. مصفوفة المحددات والنتائج
45	3. نموذج أصحاب المصالح
45	4. نموذج الفعالية التنظيمية
46	5. نموذج قياس الأداء المتوازن
50	6. نموذج قياس الأداء المستدام
50	المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء
52	1. المؤشرات المالية
53	2. المؤشرات الكمية (غير المالية)
55	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: مراجعة أدبية للتدقيق الداخلي المندمج	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
58	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
58	1. التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
61	2. التعريف الحديث للتدقيق الداخلي
63	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

63	1. أهمية التدقيق الداخلي
64	2. أهداف التدقيق الداخلي
67	المطلب الثالث: مشروعية التدقيق الداخلي على ضوء نظريات النظم
67	1. نظرية تكاليف المعاملات
72	2. نظرية الوكالة وحوكمة الشركات
77	المبحث الثاني: الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي
79	المطلب الأول: رسالة ومبادئ التدقيق الداخلي
79	1. رسالة التدقيق الداخلي
79	2. المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
80	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
81	1. معايير الصفات
82	2. معايير الأداء
84	3. معايير التنفيذ
86	المطلب الثالث: مدونة أخلاقيات المهنة
87	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي المندمج
87	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي المندمج
94	المطلب الثاني: نطاق التدقيق الداخلي المندمج
95	المطلب الثالث: مستويات اندماج التدقيق الداخلي
95	1. تدقيق بمستوى اندماج ضعيف
96	2. تدقيق بمستوى اندماج متوسط
97	3. التدقيق المندمج
101	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء	
103	تمهيد
104	المبحث الأول: دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء التشغيلي

104	المطلب الأول: مفهوم تدقيق المطابقة
104	1. تدقيق المطابقة
105	2. تدقيق الانتظامية
105	المطلب الثاني: مجالات تدقيق المطابقة
106	1. الإجراءات
108	2. القوانين والقواعد سارية المفعول
109	المطلب الثالث: النتائج المنتظرة من تدقيق المطابقة وانعكاساتها على الأداء التشغيلي
109	1. الرفع من إنتاجية الأفراد
110	2. التقليل من المخاطر التشغيلية
111	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية للمؤسسة
111	المطلب الأول: مفهوم تدقيق الفعالية والفاعلية
111	1. تدقيق الاقتصاد والفعالية
114	2. تدقيق الفاعلية
115	المطلب الثاني: مجالات تدقيق الفعالية والفاعلية
115	1. مجالات تدقيق الفعالية
116	2. مجالات تدقيق الفاعلية
118	المطلب الثالث: النتائج المنتظرة من تدقيق الفعالية والفاعلية وانعكاساتها على الأداء المالي والفعالية التنظيمية
118	1. تحسين الأداء المالي للمؤسسة
119	2. تحسين الفعالية التنظيمية
122	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة
123	المطلب الأول: مجالات التدقيق الإداري
125	1. الإدارة الاستراتيجية
126	2. حوكمة الشركات

127	3. المسؤولة الاجتماعية للشركات
128	المطلب الثاني: النتائج المنتظرة من التدقيق الإداري وانعكاساتها على الأداء
128	1. النتائج المنتظرة من التدقيق الاستراتيجي
129	2. النتائج المنتظرة من الحوكمة
130	3. النتائج المنتظرة من تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على الأداء
131	خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية	
133	تمهيد
134	المبحث الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر
134	المطلب الأول: قطاع المؤسسات الصناعية في الجزائر
134	1. مميزات المؤسسات الصناعية في الجزائر
136	2. تصنيف المؤسسات الصناعية في الجزائر
138	المطلب الثاني: نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر
139	1. المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية (قبل 1988)
139	2. المرحلة الثانية: مرحلة الإصلاحات الاقتصادية (1988-1995)
141	3. المرحلة الثالثة: المرحلة الحالية (من سنة 1995 إلى يومنا هذا)
143	المطلب الثالث: المؤهلات المهنية المدققين الداخليين والجهة المنظمة للتدقيق الداخلي في الجزائر
143	1. المؤهلات المهنية المدققين الداخليين
145	2. الجهة المنظمة للتدقيق الداخلي في الجزائر
146	المبحث الثاني: العرض المنهجي للدراسة الميدانية
146	المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية
147	1. المنهج المتبع
147	2. مجتمع ومجموعة المؤسسات المدروسة
149	3. صعوبات الدراسة الميدانية
149	المطلب الثاني: أدوات وخطوات جمع البيانات
149	1. أدوات جمع البيانات

153	2. خطوات جمع البيانات
156	المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات
156	1. أدوات الإحصاء الوصفي
156	2. أدوات الإحصاء الاستدلالي
157	المبحث الثالث: خصائص الإطارات والمؤسسات الصناعية في عينة الدراسة
157	المطلب الأول: توزيع مفردات العينة حسب المتغيرات المؤسسية
157	1. عمر المؤسسة
158	2. عدد العاملين (الحجم)
160	3. الشكل القانوني للمؤسسة
161	4. طبيعة ملكية المؤسسة
162	5. نوع الصناعة
163	المطلب الثاني: توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي والشهادات المهنية
163	1. المؤهل العلمي
164	2. الشهادات المهنية
165	المطلب الثالث: توزيع مفردات العينة حسب المتغيرات الوظيفية
165	1. طبيعة الوظيفة
166	2. الخبرة المهنية
168	خلاصة الفصل
<b>الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية</b>	
171	تمهيد
172	المبحث الأول: التحليل الإحصائي لمعطيات الدراسة الميدانية
172	المطلب الأول: التحليل الإحصائي لمستوى اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية
172	1. المستوى الأول: تدقيق المطابقة
174	2. المستوى الثاني: تدقيق الفعالية والفاعلية
176	3. المستوى الثالث: التدقيق الإداري
178	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء
178	1. تحسين الأداء التشغيلي

180	2. تحسين الأداء المالي والفعالية التنظيمية
181	3. تحسين الأداء الشامل
183	المطلب الثالث: تأثير متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة
183	1. تأثير متغيرات المراقبة الخاصة بالمؤسسات المدروسة على اتجاهات أفراد العينة
186	2. تأثير متغيرات المراقبة الخاصة بالإطارات العاملة بالمؤسسات المدروسة على اتجاهات أفراد العينة
188	المبحث الثاني: اختيار فرضيات البحث
188	المطلب الأول: اختبار الفرضيات الرئيسية
188	1. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى
190	2. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية
194	3. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة
198	المطلب الثاني: اختبار الفرضية العامة
200	المطلب الثالث: الإجابة على إشكالية الدراسة
201	المبحث الثالث: نتائج ومقترحات الدراسة
201	المطلب الأول: النتائج المتعلقة بمستويات اندماج التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية في الجزائر
204	المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بمساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء
205	المطلب الثالث: مقترحات الدراسة
207	خلاصة الفصل
209	الخاتمة
214	قائمة المراجع
228	قائمة الملاحق
252	فهرس الأشكال والجداول والملاحق
257	فهرس المحتويات
265	الملخص



تم بحمد الله

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي المندمج في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية في الجزائر، وذلك من خلال معرفة فيما إذا كانت المؤسسات الصناعية الجزائرية تطبق التدقيق الداخلي المندمج أم لا، وكذلك معرفة مستوى اندماج التدقيق الداخلي وإبراز كيفية مساهمته في تحسين الأداء.

توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية ضعيف الاندماج، حيث يركز على مهمات تخص تدقيق المطابقة فقط. كما تبين من خلال الدراسة أن التدقيق الداخلي المندمج يساهم في تحسين الأداء من خلال التوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون ومن خلال متابعتهم لتنفيذ هذه التوصيات التي تشمل الكيفية التي يتم بها تحسين الأداء وذلك بدرجة متوسطة، ويرجع ذلك لكون التوصيات المقدمة غير قابلة للتطبيق في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

**الكلمات المفتاحية:** المؤسسات الصناعية، التدقيق الداخلي المندمج، الأداء.

## Abstract

This study aims at demonstrating the contribution of integrated internal audit to the improvement of performance in industrial enterprises in Algeria, through knowing whether the Algerian industrial enterprises apply integrated internal audit or not, as well as knowing the level of integration of internal audit and highlighting its contribution to improve the performance.

The study found that internal auditing in Algerian industrial institutions is weak integrated, focusing on tasks related to conformity auditing only. The study also found that integrated internal auditing contributes to improving performance through the recommendations made by auditors and following up on the implementation of these recommendations, which include how to improve the performance to a medium extent, due to the fact that the recommendations presented are not applicable in the Algerian industrial institutions.

**Keywords:** Industrial institutions, Integrated Internal Audit, Performance.