

تأصيل نظري لأثر التدقيق الداخلي المتكامل على تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة الاقتصادية

ط.د. جعفري أسماء
د. العايب عبد الرحمان

وحدة البحث تنمية الموارد البشرية-جامعة سطيف 2- /جامعة سطيف 1-

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي المتكامل والأداء الاستراتيجي للمؤسسة من خلال التركيز على الدور الذي يلعبه هذا النوع من التدقيق في تحسين الأداء. وقد بينت الدراسة أن للتدقيق الداخلي المتكامل دورا بارزا في مجال المساعدة على تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة وذلك من خلال تركيزه على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر والحوكمة وما يقدمه من حلول وتوصيات لفائدة الإدارات العليا بغرض توجيه قراراتها الإستراتيجية. الكلمات المفتاحية: التدقيق المتكامل، استراتيجية المؤسسة، الأداء الاستراتيجي-المؤسسات الاقتصادية-

Abstract

This study aims to demonstrate the relationship between integrated internal auditing and strategic corporate performance by focusing on the role played by this kind of audit to enhance the performance. In this regard, the present study highlighted the role of integrated auditing as a mechanism to improve the strategic performance of companies through the evaluation of internal control systems and the risk management processes, and governance, thus, its solutions and recommendations to business leaders to better guide their strategic choices.

Key words: Integrated internal auditing - Corporate strategy - Strategic performance-

المقدمة:

تسعى المؤسسات إلى إعادة النظر في طريقة تفكيرها بالشكل الذي يحقق لها الكفاءة والفعالية في أداؤها، فبعد أن كانت تهتم بالجانب العملي في إدارة أداؤها وجدت أن ذلك يحقق لها الأهداف قصيرة الأجل وهذا ما لا يتوافق مع ظروف المحيط الذي يتميز بالمنافسة الشديدة.

ومن أجل تحسين مستويات أداؤها وتعظيم المنفعة لكل الأطراف ذات المصلحة، تلجأ الإدارات العليا للمؤسسات الاقتصادية إلى انتهاج استراتيجيات معينة وذلك من خلال اختيار خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية. ومن أجل التأكد من قدرة المؤسسة على بلوغ الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل للمؤسسة، فإنه يتم تقييم ومراجعة الأداء الاستراتيجي ويتم ذلك من خلال مجموعة من الأدوات والآليات والتي يقع من ضمنها التدقيق بمفهومه الحديث. هذا الأخير يتمثل فيما اصطلح على تسميته بالتدقيق الداخلي المتكامل أو التدقيق الداخلي المندمج.

إن التدقيق الداخلي المتكامل هو أحد مجالات التخصص الحديثة لممارسي مهنة التدقيق وهو موجه في المقام الأول نحو تدقيق فعالية أو كفاءة وأداء المؤسسة. لقد أصبح لهذا الأخير بعدا استراتيجيا خاصة وأن الظروف المحيطة بالمؤسسة يكتنفها الغموض وعدم التأكد والمنافسة الشديدة. في هذا المجال تستعين الإدارات العليا للمؤسسات بالتدقيق من أجل مراجعة مدى تحقيقها للأداء المتوقع من وراء البدائل الإستراتيجية التي اختارتها.

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

"ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي المتكامل في تحسين الأداء

الاستراتيجي للمؤسسة؟

أهمية البحث:

تنبع أهمية الدراسة من كونها تتناول بالدراسة والتحليل أحد المواضيع العامة والحديثة والمتعلقة بالتدقيق الداخلي المتكامل، حيث تكتسب الدراسة أهميتها من خلال إيضاح الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي المتكامل أو مدى مساهمة التدقيق الداخلي المتكامل في تحسين الأداء الاستراتيجي في المؤسسات، خاصة مع التحديات الجديدة التي تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم، وسعيها لتحقيق أفضل مستويات للأداء مقارنة بما تحققه غيرها من المؤسسات الاقتصادية الناجعة من إنجازات.

أهداف البحث:

يهدف البحث لدراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي المتكامل والأداء الاستراتيجي للمؤسسة، من خلال التركيز على الدور الذي يلعبه هذا النوع من التدقيق في تحسين الأداء الاستراتيجي.

أولاً: الأداء الاستراتيجي للمؤسسة

لم يعد تحسين الأداء وتطوير المؤسسات أمراً اختيارياً، فقد أصبح شرطاً أساسياً وجوهرياً لضمان البقاء والاستمرار، لذا أصبح هناك اهتمام كبير بالأداء، كما أصبح مفهوم الأداء يندرج ضمن التفكير الاستراتيجي، وأصبحت المؤسسات مهما كان حجمها أو مجال نشاطها تسعى لتحقيق أحسن مستوياتها.

1. تعريف الأداء: يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسات بشكل عام، وهو يمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة، ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع الفروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الاستراتيجية، فضلاً عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات والذي يتمحور حول وجود المؤسسة من عدمه، فالأداء مفهوم واسع ومحتوياته متجددة بتجدد وتغير وتطور أي من مكونات المؤسسة على اختلاف أنواعها. فالاختلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس

التي تعتمد على دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها المدراء والمؤسسات (صبيحي، والغالي، 2009، ص ص. 37-38). وعلى الرغم من الاختلاف في مفهوم الأداء، فإن أغلب الباحثين يعبرون عنه من خلال النجاح الذي تحققه المؤسسة في تحقيق الأهداف (صبيحي، والغالي، 2009، ص. 38). إلا أنهم لم يتوصلوا إلى مفهوم موحد لهذا المصطلح وفي هذا السياق، يعرفه أحد الباحثين على أنه "تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة (الداوي، 2010). كما يعرف على أنه حالة من القدرة التنافسية للمؤسسة التي وصل إليها مستوى معين من الكفاءة والإنتاجية والتي تضمن وجود سوق مستدامة، كما يعرف على أنه تحقيق الأهداف المسطرة مع المبادئ التوجيهية للمؤسسة، وهو ليس النتيجة البسيطة نتيجة لذلك ولكن هو نتيجة للمقارنة بين النتيجة والهدف (Burz, 2013).

2. مفهوم الأداء الاستراتيجي

على الرغم من تعدد الأدبيات التي تناولت مفهوم الأداء الاستراتيجي إلا أنه من الصعب وضع تعريف محدد له، ويرجع ذلك لتباين الفلسفات والمداخل والاهتمامات في هذا المجال، لكن هناك اتفاق ضمني للتعبير عن الأداء الاستراتيجي للمؤسسة في تحقيق الأهداف والغايات (المياي، 2011)، إذ يمكن تقدير الأداء الاستراتيجي للمؤسسة في المقام الأول بالقدرة على تحقيق الأهداف المسطرة، وذلك في ضوء الموارد المتاحة والكفاءات المكتسبة (MARION, et al., 2012, p. 13). يعكس الجدول الموالي إسهامات بعض الكتاب والباحثين في مفهوم الأداء الاستراتيجي (الياسري، وآخرون، 2012):

جدول رقم 01: إسهامات بعض الكتاب والباحثين في مفهوم الأداء الإستراتيجي

الباحث	مفهوم الأداء الاستراتيجي
David, 2001.	نتائج الأنشطة التي يتوقع أن تقابل الأهداف الموضوعية.
Cokins, 2003.	ترجمة الخطط الإستراتيجية إلى نتائج ومساعدة المديرين على الاستجابة السريعة وفعاليتها للتغيرات غير المتوقعة ويمكن النظر إليه على أنه كيف تعمل المنظمة أجمالاً.
Jones & george, 2008.	هو مقياس لكيفية استخدام الموارد من قبل المديرين بكفاءة وفعالية لإرضاء الزبائن ولتحقيق الأهداف التنظيمية.
Peng, 2009.	هو نتيجة لفعاليات المنظمة والذي يمثل استجابة لهيكل الصناعة الذي تعمل فيه المنظمة والذي يمكن تصنيفه إلى معدل الأداء الطبيعي، ومعدل الأداء تحت الطبيعي، ومعدل الأداء فوق الطبيعي.
Robbins & Coulter, 2009.	النتيجة النهائية المتراكمة لكل نشاطات عمل المنظمة.
Wheelen & Hunger, 2010.	النتيجة النهائية لنشاط المنظمة وهو انعكاس لكيفية استخدام المنظمة لمواردها المادية والبشرية لغرض تحقيق أهدافها.

المصدر: الياسري، وآخرون. (2012). "أثر عمليات إدارة المعرفة في الأداء الاستراتيجي". مجلة جامعة

بايل-العلوم الإنسانية: المجلد 20، العدد 1، ص. 58.

وبالتالي يمكن القول أنّ الأداء الاستراتيجي يكمن في الكيفية التي يمكن للمؤسسة أن تدير بها مواردها المادية والبشرية المتاحة من أجل تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية. 3. قياس الأداء الاستراتيجي: يعرف قياس الأداء على أنه تقييم لاحق للنتائج المتحصل عليها (MARION, et all., 2012)، ومن خلال هذا القياس يتم مقارنة المعلومات المتعلقة بالأداء الفعلي في مدة زمنية معينة بما هو مخطط لها (صديق، 2012).

من الباحثين من يرى أنّ مفهوم وقياس الأداء انتقل من مجرد قياسه بمؤشرات كمية كالإنتاجية والمردودية الاقتصادية وزيادة الإنتاج والتحكم في التكاليف إلى الاستعانة بمعايير أخرى كالجودة واحترام المواصفات بجميع أنواعها واحترام الأجل بحيث أن هذه المعايير تنطبق على الأبعاد الشاملة للمؤسسة (العايب، 2010).

يسمح قياس الأداء الاستراتيجي بتوفير البيانات التي يتم جمعها وتحليلها وتقديرها واستخدامها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بصورة سليمة، وهذا القياس هو أهم المرتكزات الأساسية لوجود المؤسسة في حد ذاتها (صبيحي، والغالي، 2009، ص. 68).

ثانياً: التدقيق المتكامل

قبل التطرق لمفهوم التدقيق المتكامل، لا بد أن نعرض أولاً على التدقيق الداخلي من حيث التطور التاريخي للمفهوم والتعاريف.

1. ماهية التدقيق الداخلي

1.1. لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي

إن المتتبع لتاريخ تطور التدقيق يلاحظ تعدد وتنوع أشكال ومجال التدقيق فقد انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية ليصبح أعم وأوسع لإجراء وسائل إيصال النتائج (الوردا، 2006، ص. 30). 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 (Renard, 2013, pp. 35- 36).

لقد تطورت مهنة التدقيق الداخلي بشكل كبير، حيث اكتسب المدققون الداخليون اعترافاً كبيراً لوظيفتهم، ونتيجة لذلك تم إنشاء في 17 نوفمبر 1941 معهد المدققين الداخليين (IIA)* في نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية، الذي يهدف إلى توفير مدققين داخليين مع فرصة لمشاركة مصالحهم واهتماماتهم المشتركة (صبح،

* IIA : The institute of Internal Auditors

معهد المدققين الداخليين: منظمة دولية نشطة تلي حاجات المدققين الداخليين على الصعيد العام، متفرغ للعمل على التطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين، الأفراد منهم ومهنة التدقيق الداخلي ككل.

2010، ص ص. (44-43). وقد بدأ الاهتمام بالكتابة عن التدقيق الداخلي عالميا سنة 1944 عندما صدر أول عدد من مجلة المدقق الداخلي، التي أصدرها معهد المدققين الداخليين (الذنيبات، وعبد الجليل، 2006).

وفي 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، وتطور 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 للتحويلات في الممارسات التجارية العالمية، وقد أتاحت هذه التغيرات فرصا للتدقيق الداخلي لتقديم خدمات استشارية للإدارة ومساعدة مجلس الإدارة لإدارة المخاطر (Lenz, 2015). 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.

2.1. تعريف التدقيق الداخلي

لقد صدرت تعاريف 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 سنة 1999 يبقى هو التعريف الأحدث الذي يتلاءم مع الدور الحالي للتدقيق الداخلي، وحسب هذا المعهد فإن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي ذو طبيعة استشارية مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال اتباع مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات حوكمة الشركات. أشار goodwin (2004) إلى أن هذا التعريف قد حول تركيزه

على وظيفة التدقيق الداخلي مما يؤدي 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. وكذلك بالنسبة لـ Abuazza وآخرون (2015)، فإن التعريف يشير 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. ويعني هذا التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم خدمات لمجموعة واسعة من أصحاب المصالح بما فهم مجلس الإدارة، الإدارة العليا، الجهة الخاضعة للتدقيق، المدققين الخارجيين وعمال المؤسسة.

نلاحظ أن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي أكد على مبدأ الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي، ووسّع عمل هذا الأخير ليشمل الخدمات الاستشارية، تقديم النصائح الاقتراحات والمساعدة في حل المشاكل، وكذا المساهمة في حوكمة الشركات مع الإشارة لمخاطر المؤسسة التي ينتمي إليها، وكذا تقديم رأي موضوعي ومستقل حول مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أيضا، على عكس التعريفات السابقة الكلاسيكية أين اقتصر التدقيق الداخلي على الفحص والمطابقة، بمعنى فحص ومطابقة ما تم القيام به للقواعد والإجراءات.

2. من تدقيق المطابقة والفعالية إلى التدقيق المتكامل

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 وصولا إلى تبلور المفهوم الحديث للتدقيق المتكامل.

1.2. تدقيق المطابقة والانتظامية

يتمثل تدقيق المطابقة (l'audit de conformité) 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 بسيط نسبياً (Renard, 2013, p. 48). 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.

هناك من يسمي تدقيق المطابقة تدقيق الانتظامية (l'audit de régularité)، 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 (Ibid. p. 49).

2.2. تدقيق الاقتصاد، الفعالية والفاعلية (L'audit d'économie, l'audit d'efficacité,)

(L'audit d'efficience)

مع ارتفاع حدة المنافسة بين المؤسسات، لم تلجأ الشركات الكبرى إلى تطبيق إجراءات محددة لكل وظيفة فقط، بل أصبح من الضروري أن تكون هذه الأخيرة فعالة وهذا بهدف ضمان الميزة التنافسية، ومن هنا انتقل مستوى التدقيق للفاعلية والفاعلية، ولتحقيق ذلك لا بد من التمتع بمبدأ الاقتصاد في توفير الموارد الضرورية في الوقت المناسب بالكمية والنوعية المناسبة.

يعكس مصطلح الاقتصاد بصورة عامة جانب تخفيض التكاليف، ويقصد به التقليل من تكلفة الموارد المستعملة لتحقيق أو إنجاز الأنشطة مع مراعاة الجودة المناسبة. وبعبارة أخرى، يتطلب مبدأ الاقتصاد توفير الموارد المستخدمة من طرف المؤسسة لتحقيق أنشطتها في الوقت المناسب وبالكمية والنوعية المناسبة وبأفضل سعر (Manuel d'audit de la performance, 2015, p. 03). على الرغم من أنه يتم تعريف الاقتصاد في التدقيق بشكل جيد وواضح، إلا أن تدقيق الاقتصاد ليس سهلاً، إذ غالباً ما تكون مهمة صعبة للمدقق لتقييم ما إذا كانت المدخلات المختارة هي الأكثر اقتصاداً من الأموال، وما إذا كانت الموارد المتاحة قد استخدمت بشكل اقتصادي، وما إذا كانت نوعية وكمية المدخلات هي الأمثل ومنسقة بشكل مناسب. وما قد يكون أصعب هو قدرة المدقق على تقديم التوصيات التي من شأنها خفض التكاليف دون التأثير على جودة وكمية الخدمات المقدمة (INTOSAI, ISSAI 3000- 3100, p. 15).

ومع تطور أهداف التدقيق الداخلي الذي أصبح مختصاً في تشخيص وتقييم الطرق والإجراءات، تحليل المناصب، تنظيم العمل... لم يبق دور المدقق مقتصرًا على إعطاء رأيه حول مدى التطبيق الجيد للقواعد والإجراءات المحددة، بل انتقل إلى تقديم رأيه حول نوعية وجود هذه الإجراءات؛ هل هي مناسبة، غير ضرورية، مهمة، غير مفيدة، غير كاملة، غير موجودة... إلخ، كل هذه التساؤلات فرضت على المدقق تعميق تحليله تدريجياً للبحث عن الأسباب، وفقاً لذلك من المهم جداً في الوظيفة المدققة أن يكون المدقق الداخلي أكثر فعالية في خبرته، معارفه بالمؤسسة وتقنياته (Renard, 2013, p. 48).

في مستوى تدقيق الفعالية يتم الاعتماد على معيار: "الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة أي أنجز أحسن الأعمال" (Ibid, p. 50)، 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 (Bertin, 2007, p. 22).

أما في مستوى تدقيق الفاعلية فيهدف مبدأ الفاعلية لأفضل علاقة بين الموارد المستخدمة والنتائج المحققة. فعند مستوى الفاعلية، يتم الاعتماد على معيار: "بذل أقصى جهد، وهذا ما يتطلب أحسن جودة ونوعية فيما يخص المعارف، التقنيات، السلوكيات والاتصال" (Renard, 2013, p. 50). ويمثل هذا المستوى الحد الأقصى المطلوب أو المستهدف أن تصل إليه عملية التدقيق والتدقيق الداخلي المتكامل بمفهومه الحديث، حيث يعطي تدقيق الفاعلية النتائج والأهداف النهائية.

3.1. التدقيق الداخلي المتكامل

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 Yan Jin'eLi Dunjia (1997) 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، فعدم وضوح الإدارة المالية سيؤثر 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. يمكن أن يشمل تدقيق الأداء جوانب متعلقة بالتدقيق المالي وتدقيق المطابقة بما في ذلك الاعتبارات البيئية في إطار التنمية المستدامة، يسمى هذا التدقيق المتعلق بهذه الجوانب التدقيق الداخلي المتكامل أو المندمج، بحيث يرتبط اختيار نوع التدقيق المطبق (تدقيق أداء أو تدقيق داخلي

متكامل) بالحكم المهني للمدقق ويتحدد وفقا للحالة (Manuel d'audit de la)
(performance, 2015, p. 11).

يعتبر مفهوم التدقيق الداخلي المتكامل 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 الداخلي المتكامل من الإرادة لتجاوز الأهداف الضيقة للتدقيق المحاسبي، الوظيفي والتشغيلي، حيث يتميز عن الأنواع الأخرى من التدقيق بأنه يشمل ويتجاوز أهداف التدقيق الأخرى (BOUNGAB, 2014).

حسب Burton (1968) فإن التدقيق الداخلي المتكامل هو تدقيق الأداء، وعرف Morse (1971) تدقيق الأداء على أنه تدقيق داخلي متكامل لكل من الاقتصاد، الفعالية والفاعلية لوظيفة أو منظمة، 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 (BOUNGAB, 73). ويمثل كل من تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية والفاعلية المستويات المختلفة للتدقيق الحديث المتكامل لكافة عناصر الأنشطة الاقتصادية في المؤسسة. وقد ظهرت هذه المستويات في بداياتها في الولايات المتحدة الأمريكية عن طريق مكتب المحاسبة العام الأمريكي والهيئات العلمية المتخصصة في منتصف السبعينيات من القرن العشرين (1972) بهدف تفعيل دور الممارسة العلمية لمهنة التدقيق (سريا، 2007، ص ص. 149-150).

بالنسبة لـ wally (1974) فإن التدقيق الداخلي المتكامل هو تدقيق الإدارة وهو عبارة عن تحليل نظامي وانتقادي لأداء إدارة المنظمة. وحدد Richard (1993) مفهومين أساسيين لتدقيق الأداء، الأول يستعمل في الحكم على جودة الأداء التقني لأنظمة المعلومات، التنظيم والإدارة الموضوعة من طرف المؤسسة لتحقيق أهدافها. أما

المفهوم الثاني فهو يستعمل في إصدار حكم حول أداء المؤسسة بنفسها وكذا حول إدارتها.

وفقا لـ **BOUQUIN & BECOUR (2008)** فإن الحكم على جودة الأداء يتم بواسطة التدقيق التشغيلي والذي يشمل كل الإجراءات، حيث يهدف للحكم على الطريقة التي أهدافها محددة ومحقة، وأيضا أن المخاطر التي قد تؤثر على قدرة المؤسسة أو الوحدة على تحديد الأهداف المناسبة وتحقيقها وتقدير فرصها، كما يمس كل 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.

أشار **Gronlund وآخرون (2013)** 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. فلتدقيق 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 مسبقا. ويقوم بذلك المدققون الداخليون للمؤسسة حيث كان في البداية يخدم الإدارة ولكن توسع ليخدم المؤسسة ككل (الوردات، 2014). أما بالنسبة لـ **BOUNGAB (2014)** فإن التدقيق الداخلي المتكامل هو تدقيق الإدارة الذي يحاول فحص الأنظمة الفرعية للإدارة (التخطيط،

التنظيم، التوجيه والرقابة) وتحديد الأداء النسبي مقارنة بمنافسها وذلك بدراسة كل أجزائها: الجانب الإداري، التنظيمي، التشغيلي والتسييري.

انطلاقاً من التطور التاريخي لمفهوم التدقيق الداخلي المتكامل وما جاء به معهد المدققين الداخليين (IIA) والمعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) أي أن التدقيق الداخلي هو نفسه تدقيق الإدارة وأنه يشتمل على كل من الأهداف، العمليات والمخاطر وأن التدقيق الداخلي هو تدقيق الأداء لاشتماله على العناصر السالفة الذكر (Renard)، حيث يضمن تسيير فعال للأداء ويكتشف المخاطر مسبقاً. فالمتبع للتطور التاريخي يجد من جهة أن التدقيق الداخلي المتكامل هو تدقيق الإدارة وهو تدقيق الأداء وهو تدقيق شامل، ومن جهة التدقيق الداخلي هو تدقيق الإدارة وتدقيق الأداء وبالتالي التدقيق الداخلي هو نفسه التدقيق الداخلي المتكامل.

ثالثاً: التدقيق المتكامل كآلية لمتابعة الأداء الاستراتيجي للمؤسسة:

يعتبر التدقيق من بين أهم الآليات المستعملة في متابعة الأداء الاستراتيجي للمؤسسة وذلك من أجل التحكم في كيفية تنفيذ الإستراتيجية وفقاً للبدائل التي وقع عليها الاختيار من طرف الإدارات العليا للمؤسسات الاقتصادية. في هذا الصدد يحتل التدقيق الداخلي الريادة رفقة آليات أخرى مثل مراقبة التسيير وإدارة الجودة الشاملة. "على عكس مراقبة التسيير وإدارة الجودة الشاملة، فإن التدقيق الداخلي المتكامل بتركيزه على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر ودوره كآلية من آليات الحوكمة وما يقدمه من حلول وتوصيات، فهو يلعب دوراً بارزاً في تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة. أما عن مراقبة التسيير بصفتها عملية مستمرة تساعد المؤسسة على العمل على استعمال مختلف الموارد بشكل عقلاني ورشيد على النحو الذي يسمح بتوجيه الاستراتيجية نحو تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، فإنها من خلال تركيزها على مراقبة فعالية السياسات والأدوات المتبعة في التسيير وكذلك

مراجعة إدارة الموارد وأثر هذه الأمور كلها على القرارات المتخذة من طرف الإدارة تعمل على تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة. وكذلك الحال بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة فمن خلال تركيزها على التخطيط والتوجيه والتنفيذ والرقابة على الطرق والأساليب الإدارية المتبعة من طرف المؤسسة فإنها تعمل على تحسين الأداء الاستراتيجي بواسطة الإجراءات التصحيحية والوقائية التي تقدمها (Le pilotage de la performance (MASANOVIC, performance).

إن الإشكالية المطروحة على مستوى المؤسسات الاقتصادية أن التدقيق الداخلي لا يخلق للمؤسسة أي قيمة مضافة حيث يرون أنه مصدرا من مصادر التكلفة بالرغم من وضوح الدور الذي يلعبه هذا النشاط خاصة فيما يتعلق بتحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة. و"هذا ما ذهبت إليه مختلف الأطر والنماذج التي اهتمت بتطوير عمليات وأنظمة للرقابة الداخلية وعلى رأسها الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الأمريكي COSO والإطار الكندي COCO والنموذج الفرنسي CDR AMF والنموذج البريطاني TURNBULL. فبالنسبة لهذه الأطر والنماذج، فإن درجة الاهتمام بالتدقيق مرتبطة بالفوائد التي يقدمها والتكاليف التي تنجم عن هذا الاهتمام وكذلك بمدى مساهمته في مساعدة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية الناجمة وألا يكون عنصرا معرقلا لاتخاذ مثل هذه القرارات من خلال التركيز المبالغ فيه على المخاطر التي تنجم عن تصرفات وممارسات الإدارات العليا" (Bertin, 2007, pp. 60-61).

حسب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO II فإن المؤسسة مطالبة بوضع نظام لإدارة المخاطر يسمح بتحقيق الأهداف التالية (Ibid., p. 21):

- أهداف المطابقة للقوانين واللوائح سارية المفعول: من خلال التأكد من التطبيق الجيد للقواعد، الإجراءات، مواصفات منصب العمل، المخططات، نظم المعلومات...

- الأهداف التشغيلية: من خلال تنفيذ وتحسين العمليات، فتنفيذ العمليات يعكس تحسين الأداء وحماية الذمة المالية...

- أهداف موثوقية المعلومات المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية.

- الأهداف الاستراتيجية

ومما يؤكد على أهمية والدور المحوري للتدقيق في تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة أنه أصبح يتلاءم وملء احتياجات هذه الأخيرة. وهناك من يرى أنه "أصبح هو أيضا خالقا للأداء (DESGARDINS., 2012). وهذا على عكس الرؤية السابقة للكيفية التي كان ينظر بها إلى هذا النشاط والتي عرفت قفزة نوعية ذلك أنه وإلى تاريخ غير بعيد كان ينظر للتدقيق على أنه عائق أمام الإدارات العليا ومصدر من مصادر التكاليف.

لقد توصلت دراسة عالمية أجراها مكتب التدقيق والاستشارة العالمي ERNEST & YOUNG سنة 2012 والتي شملت 695 إطار مسير في كبريات الشركات العالمية وقد أعطي لهذه الدراسة عنوانا بارزا *The Future of internal audit is now* إلى جملة من النتائج المفيدة منها أن "ثلاثة أرباع (75%) من المستجوبين يعتبرون أن التدقيق يساعد على تحسين الأداء خاصة في مرحلة الأزمات نظرا للدور الذي يلعبه في مجال إدارة المخاطر، إذ يعتبر هؤلاء المستجوبون أن التحكم في المخاطر له الأثر الإيجابي على نتائج المؤسسة خاصة على المدى الطويل" (ERNEST & YOUNG, 2012, p. 01). تؤكد النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة الدور البارز للتدقيق في مجال إدارة المخاطر ذلك أن العلاقة الموجودة بين التدقيق وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة. فالتدقيق

يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تقوية أنظمة إدارة المخاطر حيث أصبح أحد الأنشطة التي يستعان بها من طرف المؤسسات من أجل تحسين وتقوية فعالية الكيفية التي تدير بها مخاطرها حيث أن هذا الأخير يساعد المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك على الشكل التالي (طارق عبد العال حماد، 2007، ص ص. 145-147):

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات محددة؛

- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛

- تقييم مدى كفاية وفاعلية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات داخل المصرف أو المؤسسة المالية؛

- تقييم مدى كفاية وفاعلية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعية في سبيل التحكم بالمخاطر التي تم التعرف عليها والتأكد من صحة قياس هذه المخاطر؛

- تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ والبت بمعالجتها وإجراءات التصحيح المتخذة؛

- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وتقييم كافة الأنشطة والعاملين فيها ونقاط الضعف التي تعترضها، وأية انحرافات عن الأنظمة والسياسات والإجراءات الموضوعية على أن تعد هذه التقارير مرة في السنة على الأقل وكلما دعت الحاجة.

كما "أن التطورات الحديثة في مجال مساهمة التدقيق في إدارة المخاطر ازدادت مع اصدار القوانين والتشريعات لمسؤوليات جديدة عززت من مكانته وجعلت منه

أحد مكونات نظام إدارة المخاطر الذي يجب على المؤسسات اعتماده وانتهاجه وتطبيقه. فمنذ صدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي عام 1999 والمعدل عامي 2004 و2009، والإطار الصادر عن لجنة COSO عام 2002، والمعدل عام 2004، فقد تم التأكيد فمهم على أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تلعب دور عظيم وتقدم خدمة قيمة من خلال إدارة مخاطر المنظمة. هذه الأخيرة جعلت من التدقيق الداخلي دعامة أساسية يستعان بها في تقييم أنظمة إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها (العايب، 2016). " ومما يزيد من دور التدقيق المتكامل 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، فقد تحول دور التدقيق من تدقيق المطابقة إلى تدقيق الفعالية والفاعلية، وبها توسعت مجالات تدخل النشاط إلى أن أصبح يلم بكل وظائف المؤسسة وأنشطتها. فبالإضافة إلى الجوانب المالية والمحاسبية، أصبح التدقيق يهتم بالإنتاج والتسويق والموارد البشرية والتنظيم وكذلك مجالات البحث والتطوير وإدارة الجودة وغيرها. كما أصبح يهتم في السنوات الأخيرة بنظم واستراتيجيات التسيير. " وبهذا اقتحم التدقيق الداخلي كل المجالات وكل الوظائف وكل الأنشطة أو بالأحرى كل أنشطة المؤسسة بما فيها مراحل وعمليات اتخاذ القرار (EBONDO WA MANDZILLA, 2005, p. 105). ومنذ بداية الألفية الحالية انتقل نشاط التدقيق إلى مجالات أخرى وهي توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة والخدمات الاستشارية. ويلخص

بعض المهتمين بالتدقيق الداخلي أن أهدافه تكمن فيما يلي (الوردات، 2006، ص ص. 39-40):

- المساعدة على تحسين التسيير وذلك بتقديم الحلول والاقتراحات؛
 - المساعدة على تحقيق الأهداف المرسومة وذلك بالتحكم في المخاطر؛
 - خلق قيمة مضافة للمنظمة بتقديم حلول واقتراحات قابلة للتطبيق.
- ويرى آخرون أن التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي أدى إلى تغيير أهدافه والتي أصبحت تتمثل في: (STEWART & SUBRAMANIAM, 2010):
- تحسين عمليات المنظمة بواسطة مد الإدارة العليا التي تساعدها على إعداد استراتيجيتها وكذلك من خلال تقييم تنفيذ تلك الاستراتيجية والنتائج المترتبة عنها؛
 - تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها؛
 - تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وسبل تحسينها؛
 - المساهمة في عمليات حوكمة الشركات.

وتأكيدا لدور التدقيق المتكامل 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 & RONEN سنة 1990 على 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 و اللتان 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 (NOUBBIGH, 2008, p. 04)

الخاتمة:

لقد تبين من خلال الدراسة أن للتدقيق الداخلي المتكامل دورا بارزا في مجال المساعدة على تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة، وذلك بواسطة تركيزه على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر والدور الذي يلعبه كجهاز من أجهزة الحوكمة وما يقدمه من حلول وتوصيات. فما يؤكد الدور البارز للتدقيق الداخلي المتكامل في مجال إدارة المخاطر أن التدقيق يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تقوية أنظمة إدارة المخاطر، إلا أنه يوجد من يرى أن التدقيق قد تكون له انعكاسات سلبية على أداء المؤسسة بصفة عامة إذا لم يكن جزءا لا يتجزأ من منظومة إدارة المخاطر للمؤسسة. وما يزيد من دور التدقيق الداخلي المتكامل في تحسين الأداء أنه أصبحت مجالات تدخله متعددة ومتشعبة فقد أصبح يوفر تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة والخدمات الاستشارية، فالتدقيق الذي تتوفر فيه مواصفات الجودة المطلوبة من شأنه أن يحسن في أداء المؤسسة. وبما أن المؤسسات ليست كلها في نفس مستوى النضوج، يجب أن يتم تحسين وظيفة التدقيق الداخلي المتكامل وذلك من خلال تحسين عمليات إدارة المخاطر، ربط الإستراتيجية بأهداف المؤسسة وكذا تنسيق الوظائف (وظائف المخاطر) بالإضافة إلى ذلك تطوير الخبرات من أجل تغطية مجالات جديدة.

المراجع باللغة العربية

1. حماد، طارق عبد العال. (2007). "إدارة المخاطر"، الدار الجامعية.
2. الذينبات، عبد القادر. وعبد الجليل، توفيق حسن. (2006). "دراسة تحليلية لآراء مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن حول التدقيق التشغيلي: الواقع والطموح"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 44، العدد الأول.
3. سرياء، محمد السيد. (2007). "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
4. الشيخ الداوي. (2010). "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، العدد 07.
5. صبح، داوود يوسف. (2010). "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، اتحاد المصارف العربية، الطبعة الثانية، بيروت-لبنان.
6. صبحي، وائل محمد. والغالي، طاهر محسن محمود. (2009). "سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي: أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن"، الطبعة الأولى، داروائل للنشر، الأردن.
7. صديق، حسين. (2012). "تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد الأول.
8. العايب، عبد الرحمان. (2010). "التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف.
9. العايب، عبد الرحمان. (2016). "دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16.
10. الميالي، حاكم أحسوني. (2011). "دور إدارة المعرفة في استثمار رأس المال البشري لتحقيق الأداء الاستراتيجي-دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 7، العدد 21.
11. الوردات، خلف عبد الله. (2006). "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق: وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.

12. الوردات، خلف عبد الله. (2014). "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن

IIA"، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.

13. الياسري، أكرم محسن. وآخرون. (2012). "أثر عمليات إدارة المعرفة في الأداء الاستراتيجي"،

مجلة جامعة بابل-العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد الأول.

المراجع باللغات الأجنبية

14. Abuazza, W.O. et all. (2015). « The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises », Managerial Auditing Journal, Vol. 30 Iss 6/7.
15. Anders Gronlund, A. et all. (2013). « Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden », International Journal of Public Sector Management, Vol. 24, No. 2.
16. BECOUR, J.C. et BOUQUIN, H. (2008). « Audit Opérationnel : Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance », 3ème édition, Ed. Economica, Paris.
17. Bertin, E. (2007). « Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international », Edition d'Organisation, Paris, France.
18. Burz, R.D. (2013). «The concept of performance, SEA-Practical Application of Science», Volume 1, Issue 1.
19. DESGARDINS, C. (2012). « l'audit interne améliore la performance de l'entreprise », (<http://business.lesechos.fr/directions-financieres>).
20. Dunjia, Y.J. (1997). « Performance audit in the service of internal audit », Managerial Auditing Journal, Vol. 12, Iss 4/5.
21. EBONDO WA MANDZILLA, E., (2006). « la gouvernance d'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », Editions l'Harmattan, Paris, France.
22. ERNEST & YOUNG, (2012). « The future of internal audit is now : Increasing relevance by turning risk into results», Insights on risk.
23. Goodwin, J. (2004). « A comparison of internal audit in the private and public sectors », Managerial Auditing Journal .Vol. 19 No. 5.
24. INTOSAI Professional Standards Committee, « Performance Audit Guidelines : ISSAI 3000-3100 », (PDF), Danemark, (www.intosai.org/issai.../issai-3000-standards-and-guidelines-for-pe...sao.ge/files/auditi/ISSA-3000-3100.pdf).

25. Lenz, R. et Hahn, U. (2015). « A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Iss 1.
26. Manuel d'audit de la performance, cour des comptes européenne, (2015). (http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_FR.PDF).
27. MARION, A. et all. (2012). « diagnostic de la performance de l'entreprise », Dunod, Paris.
28. MASANOVIC, S. « Le pilotage de la performance : essai de définition » (www.vcm-conseil.fr).
29. NOUBBIGH, E. (2008). « 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.
30. RENARD, J. (2013). « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, 8^{ème} édition, Paris.
31. Souad BOUNGAB, S. (2014). « L'audit intègre : quelle Approche et Quelle Méthodologie ? étude Empirique sur une trentaine D'Entreprises Situées A Casablanca et Tanger_ Maroc », Maroc.
32. STEWART, J. et SUBRAMANIAM, N. (2010). « Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 4, Australia.
33. Vauris, L. (2002). « 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.