



الملتقى الوطني الأول (حضورى/عن بعد) حول: تحديات منهء المحاسبة والتدقيق في ظل القضايا المحاسبية
الراهنة: الرؤية والمقاربات
يوم 12 جوان 2025

مداخلة بعنوان:

الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في ظل الإطار المرجعي الدولي لممارسات المهنية

من إعداد الباحثين من خلال المحور رقم: الثالث.

- نعاس صلاح الدين ، أستاذ محاضر أ، جامعة غرداية، naas.salaheidine@univ-ghardaia.edu.dz
- أولاد الهدار فاتح بلقاسم ، أستاذ محاضر ب، جامعة غرداية، ouladhadar.fateh@univ-ghardaia.edu.dz

ملخص-

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على وظيفة التدقيق الداخلي وإبراز دورها في تقييم النظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى التطرق للاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي عرف تطوراً كبيراً من حيث المفهوم، حيث أصبح نشاطاً مستقلاً وموضوعياً يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لفحص وتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم، والمساهمة في عمليات الحكومة.

الكلمات المفتاح: التدقيق الداخلي، تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، التدقيق الخارجي، التدقيق الاستراتيجي.

Abstract –

This study aims to shine a light on the function of internal auditing and its role in internal control system evaluation and risk management. We will also point out to modern trends of internal audit within the light of international standards of internal audit issued by internal auditors Institute.

The results have shown that Internal audit experienced a great development in terms of concept. It became an independent and objective activity it advance assurance and advisory services designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes. The results have shown The existence of integration and cooperation relationship between internal audit and external audit aims to Corporation Service. And contribute to governance processes.

Key words: Internal Audit, Internal control system evaluation, risk management, External Audit, Strategic Audit.

مقدمة

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات وتشعب أعمالها ووظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، وكذلك الاحتياج للتقارير الدورية والسنوية التي تقييد في تقييم كفاءة الإدارة واستخدامها الأمثل والكافء للموارد الاقتصادية، ما فرض زيادة الاهتمام وإبراز دور التدقيق والرقابة وهذا لا يؤدي دوره بشكل فعال إلا بوجود إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بالتقدير لمدى فعالية الإدارة داخل المؤسسات والأجهزة على مختلف أنواعها وأشكالها، وهذا الدور يدخل في الأنظمة والسياسات الرقابية المطبقة.

وتعتبر إدارة التدقيق الداخلي من أهم أدوات الرقابة بصفة عامة حيث يتوقف على مدى نجاحها وفعاليتها إلى حد كبير نجاح وفعالية رقابة ومتابعة وتقدير أداء الأنشطة المختلفة في المجالات المختلفة، لذلك زادت الحاجة إلى تدعيم دور التدقيق الداخلي وتطويره حفاظا على أصول ومتلكات المؤسسة من الضياع والسرقة.

وما زاد الاهتمام بمهمة التدقيق الداخلي من قبل الإدارات الحديثة في المؤسسات تلك الانهيارات المالية والفضائح إدارية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، وذلك نتيجة القصور الذي تخل القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية خاصة نظام الرقابة الداخلية، والتي أدت إلى حدوث الكثير من الحالات الإفلاس والعسر المالي للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة كشركة انرون للطاقة وشركة ورديكوم، مما أدى إلى تأثير اقتصاديات الدول التي تنتهي إليها، وتکبد المساهمين فيها خسائر الفادحة، حيث على أثر هذه الفضيحة صدر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 قانون سمي بساينس اوكسلي الذي وصف بأنه أكبر التشريعات أهمية وتأثيرا في حوكمة المؤسسات والإفصاح المالي وممارسة مهنة التدقيق، حيث أعطى أهمية لوظيفة التدقيق الداخلي كأحد متطلبات الرئيسية لتطبيق نظام الحوكمة، وذلك يجعلها أداة لإضافة القيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدمها، بالإضافة إلى فحص والتقييم المستمر لجميع أنشطة ووظائف، وبالتالي الرفع من الأداء الإداري والمالي للمؤسسة.

ومن خلال هذا الطرح يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية؟

قصد دراسة وتحليل هذا الموضوع ومحاولة الإجابة على الإشكالية، ارتأينا تقسيم البحث على النحو التالي:

أولاً: ماهية التدقيق وأنواعه

ثانياً: ماهية التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها

ثالثاً: الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في ظل الإطار المرجعي الدولي لممارسات المهنية

أولاً: ماهية التدقيق وأنواعه

قبل اندلاع الثورة الصناعية كانت هناك مؤسسات مملوكة للأفراد، أو شركات أشخاص التي تتوفر لديها رؤوس أموال محدودة نسبياً، لكن بعد اندلاع الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة وذلك بتوسيع دائرة الملكية، حيث أن هذا التغير أدى إلى التوسيع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم الشركات وانتشارها جغرافياً، إضافة إلى انفصال الملكية عن التسيير مما زاد من أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة، وتقييم الإرشادات للإدارات من خلال تصحيح الأخطاء والتلاعبات.

1. مفهوم التدقيق:

اشتق مصطلح تدقيق Auditing من الكلمة لاتينية Audire والتي تعني الاستماع، حيث يعني التدقيق لغوريا إعادة النظر فيما قام به الفرد من عمل أو فيما قام به غيره من أعمال لتحديد مدى صحتها، وقد كان التدقيق في العصور القديمة يتم عن طريق سماع أحد الأفراد لما ذئنه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها¹.

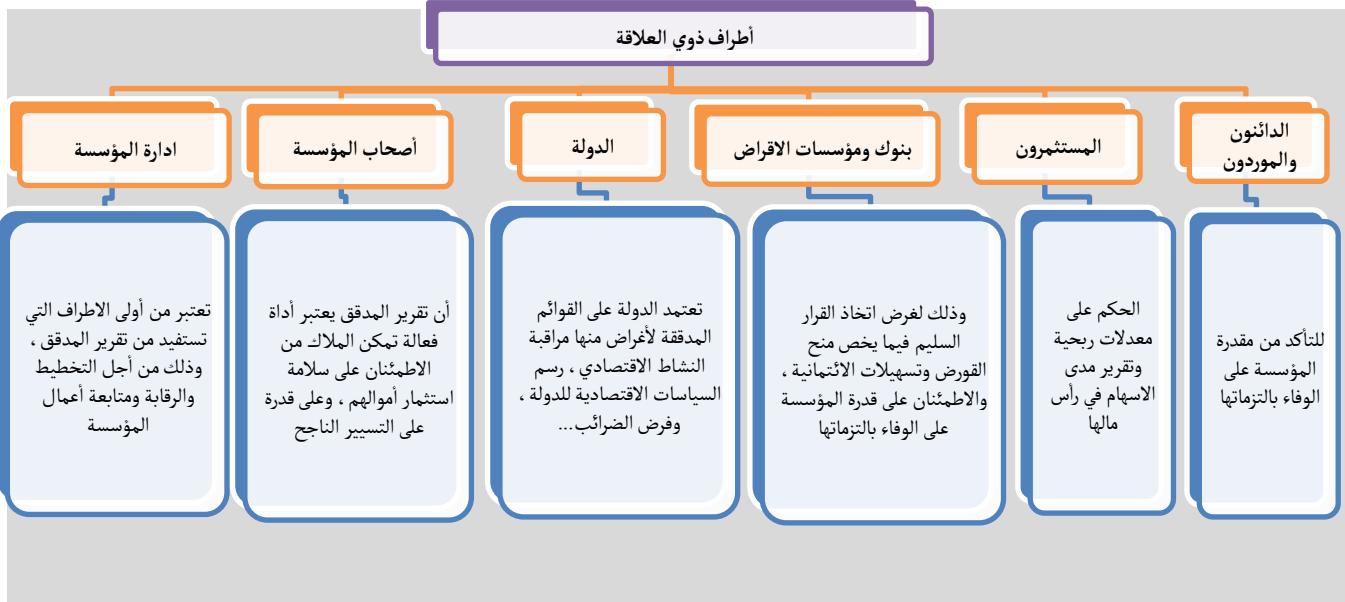
ويعتبر التدقيق بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من طرف شخص مستقل ومحايض لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني²، وقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات (بموضوعية) تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين"³ ويلاحظ من هذا التعريف ما يلي:

- ✓ أنه تعريف يشمل كافة أنواع التدقيق المختلفة مثل التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي والتدقيق الحكومي؛
- ✓ يحكم عملية التدقيق إطار عام من المعايير المتعارف عليها، ويتم تنفيذها بإتباع إجراءات وخطوات منظمة ومخططة يختارها المدقق؛
- ✓ يتحتم على المدقق تجميع أو الحصول على الأدلة والإثباتات والبراهين لتكون أساساً لإعطاء رأيه، حيث يقوم باختيار هذه الأدلة بموضوعية وتقييمها أيضاً على أساس موضوعية بما يؤكد احتفاظ برأيه المحايض في هذا الصدد؛
- ✓ المعلومات الخاضعة للتدقيق والناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم يجب أن تتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وأن لا يكون حكم المدقق على المعلومات المحاسبية مبني على مجرد انطباعات شخصية وإنما تكون على أساس ومعايير محددة توضع ضمن أهداف التدقيق وحاجات مستخدمي المعلومات، كما يقوم المدقق بتوصيل رأيه الفني المحايض إلى مستخدمي المعلومات المعنيين ويكون في شكل تقرير عادة، حيث أن مصادقة المدقق على المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية يزيد من ثقة مستخدميها.

2. أهمية التدقيق وأهدافه:

يعتبر التدقيق وسيلة لا غاية، حيث يهدف إلى خدمة عدة الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها التي تستخدم القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، فالتدقيق يعتبر أداة رقابية فعالة في التتحقق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة وإبداء الرأي بما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقة وعادلة عن نتائج عمليات المؤسسة وعن مركزها المالي، مما يزيد من ثقة مستخدمي هذه القوائم المالية والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم، وفيما يلي أهم الأطراف التي تهتم بالتدقيق وتقاريره:

الشكل رقم (01): الأطراف المهمة بعملية التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عدة مراجع.

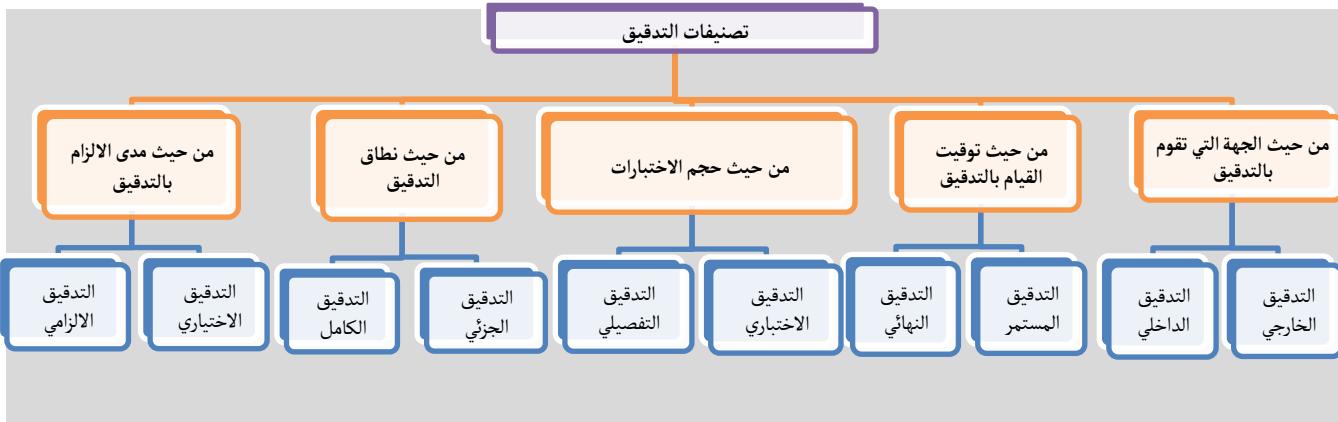
و فيما يلي عرض لأهم الأهداف التدقيقية⁴:

- ✓ التأكيد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر والسجلات الوحدة الاقتصادية، وتقرير مدى إمكانية الاعتماد عليها، مما يزيد من اطمئنان المالكين على سلامة إدارة المؤسسة وسلامة أموالهم المستثمرة؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد حول صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقاً لمبادئ المحاسبة المعترف عليها؛
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء والغش أو التزوير، وبالتالي التقليل منها عن طريق زيارات المفاجئة للوحدة الاقتصادية لتدعم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة فيها؛
- أما حديثاً فقد تعددت الأهداف عملية التدقيق وأخذت تطلع إلى تحقيق أهداف أخرى أهمها الآتي:
- ✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة؛
- ✓ تقييم النتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- ✓ العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة؛
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاجتماعية للأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية.

3. أنواع التدقيق:

يصنف مفهوم التدقيق إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، إلا أن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع هي واحدة، وبصورة عامة يمكن تصنيف مفهوم التدقيق حسب الزوايا المختلفة إلى وفق الآتي:

الشكل رقم (02): تصنيفات التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عدة مراجع.

ومن الملاحظ أن هذه التصنيمات متداخلة إلى حد كبير، فمثلاً يمكن للتدقيق أن يكون كاملاً ومستمراً، وخارجياً وإجبارياً في آن واحد، كما يمكن أن يكون داخلياً وકاملاً أو لغرض معين...الخ، ومن هنا يمكن إضافة التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة على أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق⁵.

- التدقيق المالي **audit financier**;
- تدقيق الكفاءة أو التدقيق الإداري **audit efficiency / audit de management** ;
- تدقيق الأهداف أو تدقيق الفعالية **audit efficacité** ;
- التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام بالقواعد **audit de conformité/régularité** ;
- التدقيق الاجتماعي **audit social** ;
- التدقيق الاستراتيجي **audit stratégie** ;
- التدقيق البيئي **audit environnementale** .

ثانياً: ماهية التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها

تواجده مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغيرات هائلة، خاصةً بعد ظهور ما يعرف بظاهرة حوكمة الشركات الناتجة عن الفضائح المالية في شركات الأعمال الأمريكية، وقد ترتب عن هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخلين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الذي تضمن تعريف التدقيق الداخلي، الميثاق الأخلاقي والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

1. تطور مفهوم التدقيق الداخلي:

لم يكن التدقيق الداخلي معروفاً قبل سنة 1941، فقد كان الشكل الوحيد المتعارف عليه هو التدقيق المحاسبي القانوني الخارجي، باعتبار أن نشأته وتطوره ترافقت مع النظورات التي عرفتها تقنية المحاسبة، غير أن اعتماد التدقيق الخارجي لأسلوب التدقيق بالعينات *audit des échantillons* من جهة ورغبة مديرية المؤسسة في التأكيد من سلامة التسجيلات المحاسبية، ومدى احترام المسيرين للقرارات والسياسات المسطرة من جهة أخرى، فضلاً عن زيادة تعدد النشاطات وتتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجامها، الذي ترتب عنه تضاعف المعلومات التي ينبغي إعدادها دورياً، فظهرت الحاجة إلى إنشاء وظيفة داخلية مستقلة تقوم بهذه المهام، وقد تعززت أهمية التدقيق الداخلي

عام 1941، حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors) IIA في الولايات المتحدة الأمريكية، ويمكن اعتبار هذه الخطوة هي الأساس في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي.

وبحلول سنة 1971 تطور نطاق ومسؤوليات التدقيق الداخلي بشكل كبير وأصبح يشمل العديد من الخدمات التي يقدمها للإدارة، وبحلول سنة 1978 اعتمد المعهد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بشكل رسمي، وقد استهدفت هذه المعايير بصفة خاصة توحيد مهنة التدقيق الداخلي عبر العالم بأسره من خلال وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي كمهنة⁶.

وقد أصدر معهد المدققين أول تعريف للتدقيق الداخلي سنة 1947 جاء فيه ما يلي: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمات الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية ولكن قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"⁷.

ويتبين من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي يقوم به أطراف من داخل المؤسسة، له دوراً وقائياً وعلاجياً بالنسبة للإدارة و مجال تدخله في نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالجوانب المحاسبية والمالية ولا يتدخل في الجوانب التشغيلية إلا في الحالات الاستثنائية وبطلب من الإدارة.

وكتتعريف جديد للتدقيق الداخلي عرفت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين سنة 1999 على أنه "نشاط مستقل و موضوعي، يقدم تأكيدات و خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقدير وتحسين فعالية إدارة المخاطر Gestion des risques والرقابة Contrôle و عمليات التحكم Processus de gouvernance".⁸

وعليه فإن أهداف التدقيق الداخلي وفق المفهوم التقليدي، يتمثل في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والغش، أما وفق المفهوم الجديد فقد تطورت وأصبحت تشمل:

- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها؛
- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
- تقييم وتحسين فعالية الرقابة؛
- تقييم وتحسين فعالية عمليات الحكومة.

ويقسم التدقيق الداخلي إلى أنواع التالية:

✓ **تدقيق مالي:** ويقصد به فحص الكامل والمنظم للقواعد المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى⁹.

✓ **تدقيق الالتزام/المطابقة:** يطلق عليه أيضاً بالتدقيق الانتظام "Audit de régularité" ويقصد به التحقق عن مدى الالتزام بالقواعد والأنظمة والقوانين المعمول بها والسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة (التصنيف الوظيفي descriptions de poste، الهياكل التنظيمية، ونظم المعلومات...) أي القيام بمقارنة القواعد الواجبة la règle مع الحقائق الواقعية la réalité، وذلك من خلال قيام إدارة التدقيق الداخلي بما يلي:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.

وما زاد الاهتمام بالتدقيق الانتظام من قبل الإدارات الحديثة في المؤسسات تلك الانهيارات المالية والفضائح إدارية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، وذلك نتيجة الفساد الذي تخل القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية والتي أدت إلى حدوث الكثير من الحالات الإفلاس والعجز المالي للعديد من الشركات الرائدة والعملقة، وفي الغالب يمارس هذا النوع من التدقيق المدققون الصغار auditeur junior¹⁰.

✓ **تدقيق الفعالية** أي هل الإجراءات المتبعة مناسبة opportune؟ سطحية désuète؟ غير لازمة superflue؟ معقدة compliquée؟ غير موجودة inexistante؟ أصبح المدقق يتعقب في أسباب الظواهر، حيث يبحث عن المرجعيات التي يعتقد بأنها الأكثر تناسباً، فعالية والأكثر دقة وضماناً، وأصبح يختص أكثر فأكثر بمجال الفعالية الذي يستخدم معيار الوصول إلى الأهداف بأقل التكاليف "doing the right things" للوصول إلى النجاعة التي تعني التوصل إلى أحسن النتائج "doing the things right" مما يستلزم أكثر جودة في المعرف le savoir، في المهارة المهنية (le savoir faire)، في التصرفات (le savoir être)، وأخيراً في الاتصال (le faire savoir)¹¹.

✓ **التدقيق الإداري:** ويسمى أحياناً بالتدقيق الكفاءة "L'Audit d'efficiency" أو تدقيق الأداء أو رقابة الأداء، وهو التدقيق الذي يتم بهدف التتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصائح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة، لذلك يقوم التدقيق الإداري بتدقيق جميع الأحداث التي تتم في المؤسسة، خطط الإدارة، أهداف الإدارة، استغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية، التنسيق بين الإدارات في مستوياتها المختلفة، وفي الغالب يمارس هذا النوع من التدقيق المدققون الكبار auditeur senior لما لهم من خبرة وكفاءة تسمح لهم بالقيام بذلك¹²، وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبياً كبريطانيا والولايات المتحدة وكندا واستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح لزاماً على المدقق المالي أن يعطي رأي فني مستقلاً حول كفاءة إدارة المؤسسة¹³.

وقدم المعهد البريطاني للإدارة تعريف للتدقيق الإداري على أنه "فحص منظم وشامل وتقدير للهيكل التنظيمي وسياسات وطرق الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المؤسسة تدار بطريقة اقتصادية وكفؤة للحصول على أفضل النتائج وفي أقصر وقت ممكن بما يحقق الأهداف".

من ذلك يمكن القول بأن هناك ثلات جوانب للتدقيق الإداري بالنسبة للأداء وهي "الاقتصادية، الكفاءة، والفعالية"¹⁴.

► **الاقتصادية économique**: ومعناها إنجاز العمل بأقل تكلفة من خلال الموارد المادية والبشرية المتاحة لل المؤسسة.

► **الكفاءة L'efficiency**: أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وذلك بتعظيم النتائج والمخرجات بنفس القدر من الموارد، أو تقليل المدخلات مع تحقيق نفس المخرجات المحددة.

► **الفعالية L'efficacité**: وتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج والأنشطة ولتحقيق هذه الأهداف على المدقق أن يقيم مختلف الأنشطة وال المجالات التشغيلية مثل الهيكل التنظيمي والنشاط المحاسبي وأنشطة الشراء والتخزين والإنتاج والرقابة والصيانة وغيرها.

وأن الغرض المحدد للتدقيق الإداري هو إعطاء ضمانات مستقلة بأن:

- الخطط المحددة سلفا من قبل الإدارات العليا قد تم إتباعها؛
- وجود نظام للمعلومات يعطي المعلومة المناسبة والصحيحة عن الوحدة الإدارية لكل المهتمين بها؛
- القصور قد تم تحديده وان الإجراءات التصحيحية قد نفذت؛
- فرص التحسين قد حددت والأشخاص المناسبين قد وظفوا؛
- أن الهيكل التنظيمي ينطوي على أهداف المؤسسة ويلبي تحقيق خططها؛
- وضوح الصالحيات والمسؤوليات على مستويات المختلفة للتشكيل؛
- التحقق من إتباع شروط ومواصفات التعيين وتحديد الدرجات والمناصب على أساس ومعايير علمية ومهنية؛
- التأكد من معرفة كل منصب لدوره في المؤسسة من خلال التوصيف الوظيفي الواضح.

✓ **التدقيق الاستراتيجي Audit de Stratégie**: هو نوع أوسع وأشمل من التدقيق الإداري فهو الذي يهتم بقدر شامل للحالة الإستراتيجية الكلية للمؤسسة فهو لا يصف فقط كيفية صياغة الأهداف والاستراتيجيات والسياسات كقرارات إستراتيجية بل يتعدى ذلك إلى كيفية تفيذها وتقديرها والسيطرة عليها بالبرامج والموازنات والإجراءات، حيث يمكن للبيئة الخارجية التي تتضمن فيها الأعمال أن تخلق الفرص "Opportunités" التي تمكن المؤسسات من استغلالها وكذلك تخلق التهديدات "Menaces" التي يمكن أن تضر بأعمال المؤسسات فعليها تجنبها، ولكن لغرض استغلال الفرص وتجنب التهديدات تحتاج الأعمال إلى موارد والقدرات أو القابلities في المكان والزمان الملائمين، أي حتى تكون المؤسسات في وضع يمكنها من استغلال الفرص والتهديدات تحتاج إلى إعادة النظر في

توجيه الموارد، والجزء المهم في استراتيجيات الأعمال يتعلق بعملية التأكيد أو الضمان من أن تلك الموارد والكفاءات قد قيمت وفهمت بالشكل الصحيح وهذه العملية تسمى بالتدقيق الاستراتيجي¹⁵.

يتضح من خلال تتبعنا لتطور مفهوم التدقيق الداخلي، أصبح هذا الأخير لا يهتم فقط بالتدقيق المالي والمحاسبي ولا يقدم فقط الخدمات التأكيدية، بل توسيع ليشمل كافة النشاطات داخل المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء، والعمل على معالجتها أو الحد منها وذلك من خلال الخدمات الاستشارية التي أصبح يقدمها إضافة إلى الخدمات التأكيدية، وبالتالي أصبح التدقيق الداخلي يركز على الكفاءة والفعالية في الأداء وفي استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة، وبالنسبة لأنواع التدقيق الداخلي المذكورة سابقاً يمكن توحيدها في مفهوم واحد يعرف "بশمولية التدقيق الداخلي inclusion l'Audit Interne" حيث نجد أن الاتجاهات الحديثة في وقتنا الحالي تقوم على شمولية التدقيق الداخلي لكافة العمليات في المؤسسة، لأنه من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع التدقيق الداخلي، لذلك أصبح هناك ما يعرف بالتدقيق التشغيلي الشامل d'audits opérationnels inclusion¹⁶.

2. أهمية التدقيق الداخلي:

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي في المؤسسات بصورة ملحوظة وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها كبر حجم المؤسسات، وانفصال الملكية عن التسيير، فضلاً عن تعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، أيضاً زيادة عدد الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، حيث أصبح التدقيق الداخلي نشطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة وذلك بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفایتها الإنتاجية، كما أن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي تظهر من خلال تقديمها للإدارة الخدمات التالية¹⁷:

- ✓ خدمات وقائية: وتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق من أجل التأكيد من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ومتناكلاتها من السرقة والاختلاس ومخالف المخاطر المحتملة، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.
- ✓ خدمات تقييمية: حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على قياس وتقدير فعالية نظم الرقابة وإجراءاتها، وكذا مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية الموضوعة.
- ✓ خدمات إنسانية: حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم اقتراحات حول مختلف التحسينات الازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة، كما أنها تطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.
- ✓ خدمات علاجية: وتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق في تصحيح الأخطاء التي يكتشفها.

3. معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

إن التجربة الرائدة التي حققها مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) في وضع معايير للتدقيق الخارجي دفعت معهد المدقين الداخليين (IIA) إلى محاولة وضع معايير لمهنة التدقيق الداخلي نظراً للفائدة الكبيرة التي تعود على مستخدمي تقارير التدقيق الداخلي، والتي يتم إعدادها وفق قواعد واضحة وبعد تنفيذ أعمال التدقيق وفق منهجية صارمة، وقد كانت أول نسخة من معايير التدقيق الداخلي أصدرها معهد المدقين الداخليين في عام 1978، وقد جاءت هذه المعايير في خمسة (05) أقسام كما يلي:

- إستقلالية وحيادية المدقق الداخلي؛
- العناية المهنية؛
- نطاق عمل المدقق الداخلي؛
- أداء عملية التدقيق الداخلي؛
- تسيير وظيفة التدقيق الداخلي.

وتشمل هذه الأقسام على مجموعة من المعايير الفرعية، التي وصلت إلى نحو خمسة وعشرين (25) معياراً، بعد إجراءات التعديلات والإضافات من حين لآخر.

ونظراً للتطورات والمشاكل الجوهرية التي تظهر من حين إلى آخر، والتي لا تتمكن هذه المعايير من التعامل معها وإيجاد الحلول المناسبة لها، فقد أصدر معهد المدقين الداخليين عام 2015، الطبعة الرسمية الحديثة لمعايير التدقيق الداخلي، التي عالجت بعض القضايا والإهتمامات المطروحة على الساحتين المهنية والإقتصادية الدولية مثل الحكومة، وإدارة المخاطر، وقد جاءت هذه المعايير في مجموعتين رئيسيتين، كما يأتي¹⁸:

- **معايير السمات "الصفات":** وهي عبارة عن مجموعة (سلسلة الآلف) مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدقين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص المنشآت والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (وثيقة التدقيق الداخلي)، الاستقلالية وال موضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين.

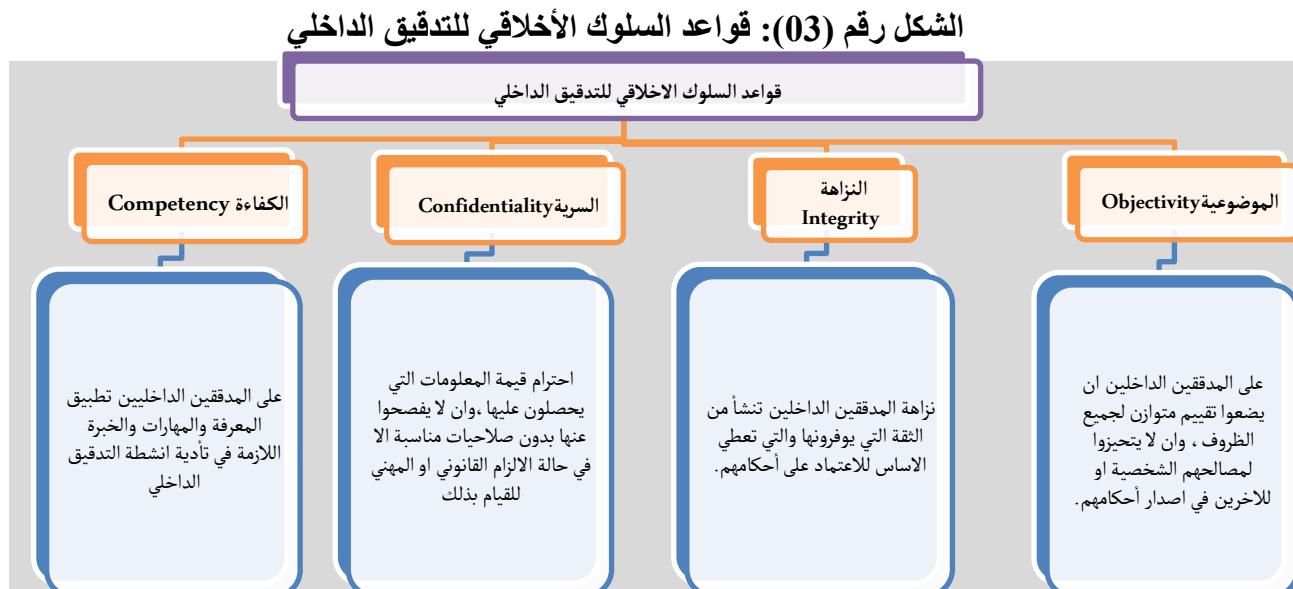
- **معايير الأداء:** وهي عبارة عن مجموعة (سلسلة الآلفين) مكونة من سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدقين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة.

- **معايير التنفيذ:** تعطي وصفاً لكيفية تطبيق معايير الصفات في أنواع معينة من مهام التدقيق الداخلي لتوفير خدمات استشارية أو تأكيدية¹⁹.

4. الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي:

تعرف أخلاقيات المهنة *Éthique profession* على أنها "عبارة عن مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة، والتي تستلزم من الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث تكون مراقباتها

محافظة على المهنة وشرفها²⁰. أما بالنسبة للسلوك الأخلاقي فهو يعني "ضمان الالتزام السلوكي، من خلال الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وبقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية في تقييم المعلومات وغيرها"²¹، وحسب المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي وأهدافه، فقد قسم الميثاق الأخلاقي La charte d'audit حسب معهد المدققين الداخلين إلى ما يلي:



المصدر: براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص84، بتصرف.

5. استقلال وموضوعية المدقق الداخلي:

لا تعتبر الخدمات الرقابية والتدقيقية ذات قيمة، بعيدا عن مفهومي الموضوعية والاستقلالية إذ يعتبر مفهوم الاستقلال بشكل عام حجر الزاوية في أي عملية رقابية أو تقييمية، حيث يشير مفهوم الاستقلال إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق أن يكون مستقلًا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وأن يكون بعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عمليتها وأن يكون بعيداً عن تأثير مصالحه الشخصية في الوحدة الاقتصادية، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.

أما الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها والتي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح، بمعنى أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية لذلك فإن غياب الاستقلال بالنسبة للمدقق الداخلي يفقد القدرة على إضافة قيمة للمؤسسة أي تفقد العملية التدقيقية قيمتها.

ثالثاً: الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في ظل الإطار المرجعي الدولي لممارسات المهنية

يعمل التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة، لجنة التدقيق ولجنة المخاطر إن وجدت، من أجل إدارة المخاطر وضمان فعالية الرقابة الداخلية لكل، ومن المحمّل أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي هي الوحيدة داخل المؤسسة التي يكون لها فهم عميق بإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة وتقدير عمليات الحكومة، من خلال تقديم مشورة، وتقديم تأكيد مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن كفاية وفعالية الرقابة الأساسية وأنشطة إدارة المخاطر وغيرها من المهام، وقد عمل الإطار المرجعي الدولي لممارسات المهنية على التفصيل في تلك الأدوار على ضوء العديد من المعايير ودلائل التطبيق العملي.

1. دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها في المؤسسة، ويقصد بالرقابة الداخلية على "أنها مجموعة إجراءات وطرق المستخدمة في المؤسسة، من أجل الحفاظ على النقية والأصول الأخرى بجانب التأكيد من الدقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر"²²، حيث يتولى المدققون الداخليون عملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية، ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل المؤسسة للأعمال المسندة إليهم، كما يتولى المدققون الداخليون تقديم التقارير بالنتائج التي يتوصّلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا.

ونقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخلين، حيث يشير المعيار رقم 2130 إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في وضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالمؤسسة، وإذا أخذنا في الاعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية يرتكز على أربع مسؤوليات أساسية هي: وضع إجراءات الرقابية، تطبيق إجراءات الرقابية، اختبار مدى التزام بها وأخيراً تقييمها. كما ورد بالإطار المرجعي الدولي جملة من الإرشادات العملية التي تساعد المدقق على تقييم مدى ملائمة عمليات الرقابة الداخلية وكذا المتعلقة بالموثوقية ونزاهة المعلومات.

حيث أن مسؤولية المدقق الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، في حين أن مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع على كل من الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية، أما تطبيق هذه الإجراءات

فتكون على الإدارة التنفيذية، في حين يقوم قسم التدقيق الداخلي باختبار الالتزام بهذه الإجراءات، كما تقوم كل من الإدارة التنفيذية والإدارة التكتيكية بتقييم نظام الرقابة الداخلية بحثاً عن أفضل تحسين ممكن، ويقوم أيضاً قسم التدقيق الداخلي بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن بطريقة أكثر تنظيماً وشمولية مقارنة بما تقوم به الإدارة نفسها، كما أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي والذي يعمل على دراسة وتقدير أنظمة الرقابة الداخلية يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة م坦ة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة، كما يمكن له الاعتماد على بعض الكشوفات والقوائم التي أعدتها المدقق الداخلي²³.

ومنه فإن من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد هو وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية والذي يطلق عليه بقسم التدقيق الداخلي، تكون مهمته التأكيد من تطبيق أو انجاز مهام نظام الرقابة الداخلية، من خلال التأكيد من تطبيق كل الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة، وكذا من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وكذا التحقق من عدم وجود مختلف أوجه التلاعب أو المخالفات.

2. دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر:

إن الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي أعطت أهمية لنظام إدارة المخاطر في المؤسسة، ووفقاً للمعيار 2120 من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخلين، فإن التدقيق الداخلي يجب أن يقيم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة ويساهم في تحسينها، كما يجب على إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة أن تقييم المخاطر التي تتعلق بحوكمة المؤسسة، وعملياتها ونظم المعلومات بها، وفي حالة الخدمات الاستشارية، فإنه يتبع على المدققين الداخلين تقييم المخاطر التي تتعلق بأهداف المؤسسة وأن يكونوا حذرين من إمكانية وجود مخاطر أخرى جوهرية.

ويكمن دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من خلال مساعدة المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك كما يلي²⁴:

- ✓ مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات؛
- ✓ التتحقق من مدى التقييد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- ✓ تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات؛
- ✓ تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعة للتحكم في المخاطر المعترف عليها وصحة قياسها؛
- ✓ تقييم التقارير المعدة من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ عنها؛
- ✓ رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.

كما ناقش الإطار المرجعي الدولي العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر على ضوء جملة من المحطات أبرزها:

- » المعيار 2010 المتعلق بالتخطيط
- » معيار 2120 المتعلق بإدارة المخاطر
- » المعيار 2210 المتعلق بأهداف المهمة
- » المعيار 2600 قبول الإدارة العليا للمخاطر

ومنه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.

3. التدقيق الداخلي والحكمة:

ناقش الإطار المرجعي الدولي العلاقة بين التدقيق الداخلي والحكمة من خلال المعيار 2110 الذي ينص أنه ينبغي على المدقق الداخلي أن يقيم عملية حوكمة المؤسسة ويقدم التوصيات المناسبة لها بغية تحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية، مراقبة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة، التسخير الفعال لأداء المؤسسة والمتناسبة والقوانين المعمول بها، وإبلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة، والتنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين وللإدارة ولمختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم²⁵. وبالتالي فإن المدقق يقوم بأدائه دوره وفق هذا المعيار من خلال اتجاهين:

- الاتجاه الأول: مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا وهي من الأطراف الداخلية المسئولة عن تنفيذ الحوكمة في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم الخدمات الاستشارية.

- الاتجاه الثاني: القيام بدوره الذي يتلقى مع مضمون وظيفته في تقييم نظم الرقابة ومتابعة وتقييم المخاطر المرتبطة بالمؤسسة والتقرير عن ذلك.

4. دور التدقيق الداخلي في تقييم جودة الأداء في المؤسسة:

لقد زادت أهمية التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة من خلال الاتجاه المتزايد نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة، حيث يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في تقييم جودة الأداء في المؤسسة، وأن الغرض من ذلك هو تحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، ومدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعة ومدى اتفاقها مع أهداف المؤسسة ككل، حيث يتضمن دور التدقيق الداخلي في التحقق من جودة الأداء ما يلي²⁶:

- فحص صحة واتكمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبسيب هذه المعلومات والتقرير عنها؛

- فحص الأنظمة الموضوعة لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددو ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بذلك، وتقع على المدققين الداخلية مسؤولية تحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة كافية وفعالة؛
 - فحص وسائل الحماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل السرقة، الحرائق، الأنشطة غير المشروعة؛
 - تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، حيث تكون الإدارة مسؤولة على وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاءة للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون مكتوبة وبشكل رسمي للرجوع إليها؛
 - فحص عمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتناسب مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعة، وما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها، كما يجب عليهم تحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتناسب مع أهداف المؤسسة ككل ومدى التزام بذلك؛
 - تحديد ما إذا كانت هناك معايير وضعتها الإدارة العليا لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة والخاصة قد تم تحقيقها، وفي حالة اعتبارها كافية، فإنه يجب عليهم استخدامها في التقييم، أما في حالة عدم وجود معايير كافية، فإنه يمكن للمدققين الداخلية مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية وملائمة؛
 - تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعيق الأداء المرضي قد تم تحديدها وتقييمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة؛
 - يمكن للمدققين الداخلية تقديم المساعدة للمديرين المسؤولين عن وضع الأهداف العامة والأهداف الخاصة والأنظمة، بتحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة، وما إذا تم استخدام معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا تم إدخال على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة.
- الخاتمة-

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسيع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعة من طرف الإدارة العليا وكذا التوجيهات المعتمدة بها، كل هذا أوجب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، ويمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية تشغيلية والتي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعيب وتصحيحها في الوقت المناسب.

وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي لهذا الأخير وتجاوزه عملية الفحص وتقييم الرقابة الداخلية ليصبح يهتم بتقييم وتحسين من فعالية وكفاءة إدارة المخاطر، والقيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية في المؤسسة، وفي الأخير يمكن القول أنه بات من الضروري تربية الوعي لدى المؤسسات والمنظمات بمختلف أنواعها بأهمية الدور الذي يقوم به نشاط التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقدر على الرفع من جودة الأداء في المؤسسة.

الهوامش:

- ١- حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، ط١، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص12.
 - ٢- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط٣، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص20.
 - ٣- حامد طلبة محمد أبو هيبة، **مراجع سبق ذكره**، ص 13.
 - ٤- صالح ابراهيم يونس الشعبياني، وعده حسين شلاش الجميلي، **ملامح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق**، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، العدد ٩، العراق، 2012، ص376.
 - ٥- نفس المراجع السابق، ص 378.
 - ٦- براهمة كنزة، براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة حالة مؤسسة المركبات EMO-، مذكرة ماجستير غير منشورة، علوم التسخير، جامعة قسطنطينية ٢، الجزائر، 2014، ص63.
 - ٧- عمر شرببي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2015/07، ورقلة، ص 125.
- ^٨ - Institute of internal auditors (IIA), "definition of internal auditing", available on site of IIA: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> consulté le 20/03/2015 à 17:38.

⁹- عمر شريفى، مرجع سبق ذكره، ص126.

¹⁰-Louis GALLOIS, **THÉORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE**, 6ème édition, Groupe Eyrolles, PARIS, 2006, p26.

¹¹- Louis GALLOIS, op cit, 2006, PP 27,28.

¹²- Idem

¹³- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، علوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015، ص43.

¹⁴- Louis GALLOIS, OP. Cit. p28.

¹⁵- صالح ابراهيم يونس الشعbanى، وعد حسين شلاش الجمياى، مرجع سبق ذكره، ص380.

¹⁶- Louis GALLOIS, OP. Cit. p36.

¹⁷- براهeme كنزة، مرجع سبق ذكره، ص65.

¹⁸-Institut français de audit et contrôle interne (IFACI), **Normes Professionnelles de l'Audit Interne**, 2007, Document sur le site de IFACI : www.ifaci.com.

¹⁹-الورادات خلف عبد الله، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق- وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 165.

²⁰- جاودو رضا، **حقائق حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، ملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والأفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، اكتوبر 2010، ص04.

²¹- براهeme كنزة، مرجع سبق ذكره، ص68.

²²- محمد علي محمد الجابري، **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن**، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، صناعة، اليمن، 2014، ص 29.

²³- براهeme كنزة، مرجع سبق ذكره، ص84.

²⁴- عمر شريفى، مرجع سبق ذكره، ص131.

²⁵- منى كشاط، **تيراني بالرقي، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية**، مجلة رؤى اقتصادية، مجلد 7، العدد 2، 2017.

²⁶- نفس المرجع السابق، ص 132.