



الملتقى الوطني الأول (حضور/عن بعد) حول: تحديات مهنة 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 المهنة

من إعداد الباحثين

من خلال المحور رقم: الثالث.

- نعاث صلاح الدين ، أستاذ محاضر أ ، جامعة غرداية، naas.salaheedine@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 تطورا كبيرا من حيث المفهوم، حيث أصبح نشاطا مستقلا وموضوعيا 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 الحوكمة.

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

Abstract –

This study aims to shine a light 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 has 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 processe, The results has 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 تفيد في تقييم كفاءة الإدارة واستخدامها الأمثل والكفاء للموارد الاقتصادية، ما فرض زيادة الاهتمام وإبراز دور التدقيق والرقابة وهذا لا يؤدي دوره بشكل فعال إلا بوجود إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بالتقييم 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 وتقييم أداء الأنشطة المختلفة في المجالات المختلفة، لذلك زادت الحاجة إلى تدعيم دور التدقيق الداخلي وتطويره حفاظا على أصول وممتلكات المؤسسة من الضياع والسرقة.

وما زاد الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي من قبل الإدارات الحديثة في المؤسسات تلك الانهيارات مالية والفضائح إدارية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، وذلك نتيجة القصور الذي تخلل 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 وردكوم، مما أدى إلى تأثر اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها، وتكبد المساهمين فيها خسائر الفادحة، حيث على أثر هذه الفضيحة صدر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 قانون سمي بساربنس 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 بجعلها أداة لإضافة القيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدمها، بالإضافة إلى فحص والتقييم المستمر لجميع أنشطة و وظائف، 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 عملية التدقيق وأنواعه

ثانياً: ماهية التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها

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

أولاً: ماهية عملية 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 التوسع 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، وتقديم الإرشادات للإدارة من خلال تصحيح الأخطاء والتلاعبات.

1. مفهوم التدقيق:

اشتق مصطلح تدقيق Auditing من كلمة لاتينية Audire والتي تعني الاستماع، حيث يعني التدقيق لغوياً 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 دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها¹.

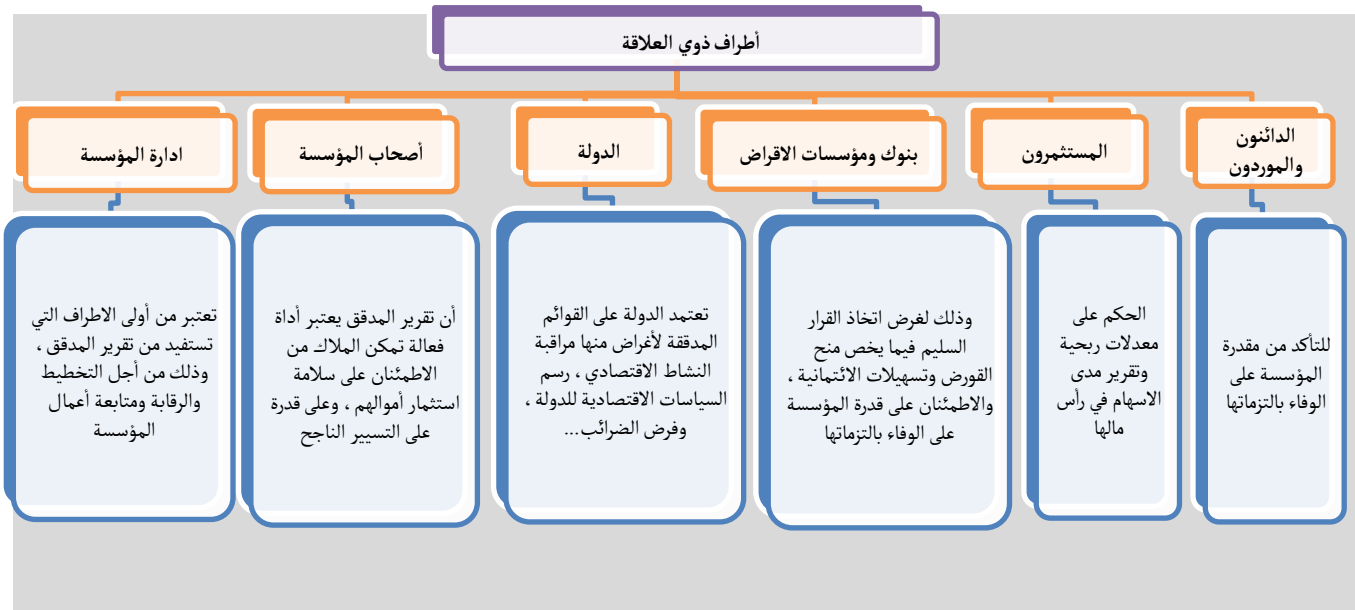
ويعتبر التدقيق بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من طرف شخص مستقل ومحيد لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني²، وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات (بموضوعية) تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع 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 أسس موضوعية بما يؤكد احتفاظ برأيه المحايد في هذا الصدد؛
- ✓ المعلومات الخاضعة للتدقيق والنتيجة 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 أسس ومعايير محددة توضع ضمن أهداف التدقيق وحاجات مستخدمي المعلومات، كما يقوم المدقق بتوصيل رأيه الفني المحايد 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 التحقق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة وإبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية 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.

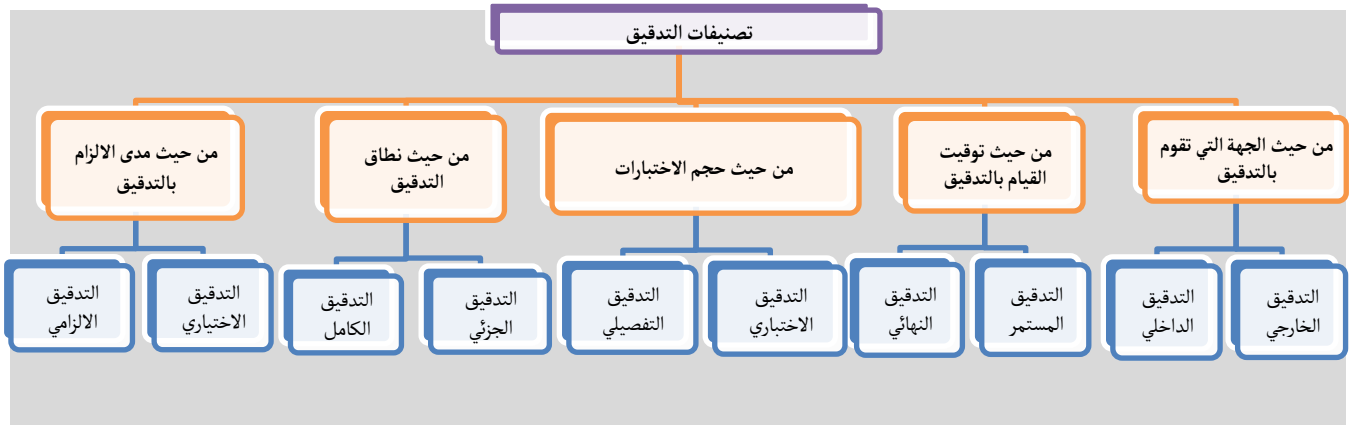
وفيما يلي عرض لأهم الأهداف التدقيق⁴:

- ✓ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر والسجلات الوحدة الاقتصادية، وتقدير 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 وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء والغش أو التزوير، وبالتالي التقليل منها عن طريق زيارات المفاجئة للوحدة الاقتصادية لتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة فيها؛
- أما حديثا فقد تعددت الأهداف عملية التدقيق وأخذت تطلع إلى تحقيق أهداف أخرى أهمها الآتي:
- ✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية 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 التقسيمات متداخلة إلى حد كبير، فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا، وخارجيا وإجباريا في آن واحد، كما يمكن أن يكون داخليا وكاملا 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 de management / audit efficience**
- 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**.

ثانيا: ماهية التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها

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

1. تطور مفهوم التدقيق الداخلي:

لم يكن التدقيق الداخلي معروفا قبل سنة 1941، فقد كان الشكل الوحيد المتعارف عليه هو التدقيق المحاسبي القانوني الخارجي، باعتبار أن نشأته وتطوره تراكمت مع التطورات التي عرفت تقنية المحاسبة، غير أن اعتماد التدقيق الخارجي لأسلوب التدقيق بالعينات **audit des échantillons** من جهة ورغبة مديري المؤسسة في التأكد من سلامة التسجيلات المحاسبية، ومدى احترام المسيرين للقرارات والسياسات المسطرة من جهة أخرى، فضلا عن زيادة تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجامها، الذي ترتب عنه تضاعف المعلومات التي ينبغي إعدادها دوريا، فظهرت الحاجة إلى إنشاء وظيفة داخلية مستقلة تقوم بهذه المهام، وقد تعززت أهمية التدقيق الداخلي

عام 1941، حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA (Institute of Internal Auditors 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، ولقد 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 أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"⁷.

ويتضح من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي يقوم به أطراف من داخل المؤسسة، له دورا وقائيا وعلاجيا بالنسبة للإدارة ومجال تدخله في نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالجوانب المحاسبية والمالية ولا يتدخل في الجوانب التشغيلية إلا في الحالات الاستثنائية وبطلب من الإدارة.

وكتعريف جديد للتدقيق الداخلي عرفت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين سنة 1999 على أنه "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر — Gestion des risques والرقابة — Contrôle وعمليات 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 الحوكمة.

ويقسم التدقيق الداخلي إلى أنواع التالية:

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

✓ **تدقيق الالتزام/المطابقة:** يطلق عليه أيضا بالتدقيق الانتظام "Audit de régularité" ويقصد به التحقق عن مدى الالتزام بالقواعد والأنظمة والقوانين المعمول بها والسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة (التوصيف 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 إداراتهم.

وما زاد الاهتمام بالتدقيق الالتزام من قبل الإدارات الحديثة في المؤسسات تلك الانهيارات مالية والفضائح إدارية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، وذلك نتيجة القصور الذي تخلل القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية والتي أدت إلى حدوث الكثير من الحالات الإفلاس والعسر المالي للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة، وفي الغالب يمارس هذا النوع من التدقيق المدققين الصغار l'auditeur junior¹⁰.

✓ **تدقيق الفعالية** أي هل الإجراءات المتبعة مناسبة opportune؟ سطحية désuète؟ غير لازمة superflue؟ معقدة compliquée؟ غير موجودة inexistante؟ أصبح المدقق يتعمق في أسباب الظواهر، حيث يبحث عن المرجعيات التي يعتقد بأنها الأكثر تناسبا، فعالية والأكثر دقة وضمانا، 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 المعارف (le savoir)، في المهارة المهنية (le savoir faire)، في التصرفات (le savoir être)، وأخيرا في الاتصال (le savoir faire savoir).

✓ **التدقيق الإداري:** ويسمى أحيانا بالتدقيق الكفاءة "L'Audit d'efficience" أو تدقيق الأداء أو رقابة الأداء، وهو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح 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 المدققين الكبار l'auditeur senior لما لهم من خبرة وكفاءة تسمح لهم بالقيام بذلك¹²، وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كبريطانيا والولايات المتحدة وكندا وأستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح لزاما على المدقق المالي أن يعطي رأي فني مستقلا حول كفاءة إدارة المؤسسة¹³.

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

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

➤ **الاقتصادية économique**: ومعناها انجاز العمل بأقل تكلفة من خلال الموارد المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة.

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

➤ **الفاعلية L'efficacité**: وتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج والأنشطة وتحقيق هذه الأهداف على المدقق أن يقيم مختلف الأنشطة والمجالات 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 سلفاً من قبل الإدارات العليا قد تم إتباعها؛
- وجود نظام للمعلومات يعطي المعلومة المناسبة والصحيحة عن الوحدة الإدارية لكل المهتمين بها؛
- القصور قد تم تحديده وإن الإجراءات التصحيحية قد نفذت؛
- فرص التحسين قد حددت والأشخاص المناسبين قد وظفوا؛
- أن الهيكل التنظيمي يتطابق مع أهداف المؤسسة ويلبي تحقيق خططها؛
- وضوح الصلاحيات والمسؤوليات على مستويات مختلفة للتشكيل؛
- التحقق من إتباع شروط ومواصفات التعيين وتحديد الدرجات والمناصب على أسس ومعايير علمية ومهنية؛
- التأكد من معرفة كل منتسب لدوره في المؤسسة من خلال التوصيف الوظيفي الواضح.

✓ **التدقيق الاستراتيجي Audit de Stratégie**: هو نوع أوسع وأشمل من التدقيق الإداري فهو الذي يهيئ تقدير شامل للحالة الإستراتيجية الكلية للمؤسسة فهو لا يصف فقط كيفية صياغة الأهداف والاستراتيجيات والسياسات كقرارات إستراتيجية بل يتعدى ذلك إلى كيفية تنفيذها وتقييمها 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 القابليات 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 التأكد 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 توسع 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 سابقا يمكن توحيدها في مفهوم واحد يعرف "بشمولية 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، فضلا عن تعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، أيضا زيادة عدد الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، حيث أصبح التدقيق الداخلي نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة وذلك بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، كما أن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي تظهر من خلال تقديمها للإدارة الخدمات التالية¹⁷:

- ✓ **خدمات وقائية:** وتتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق من أجل التأكد من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة وممتلكاتها من السرقة والاختلاس ومختلف المخاطر المحتملة، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.
- ✓ **خدمات تقييمية:** حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة وإجراءاتها، وكذا مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية الموضوعية.
- ✓ **خدمات إنشائية:** حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم اقتراحات حول مختلف التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة، كما أنها تُطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.
- ✓ **خدمات علاجية:** وتتمثل 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 المدققين الداخليين (IIA) إلى محاولة وضع معايير لمهنة التدقيق الداخلي نظرا 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 المدققين 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؛
- تفسير 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.

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

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

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

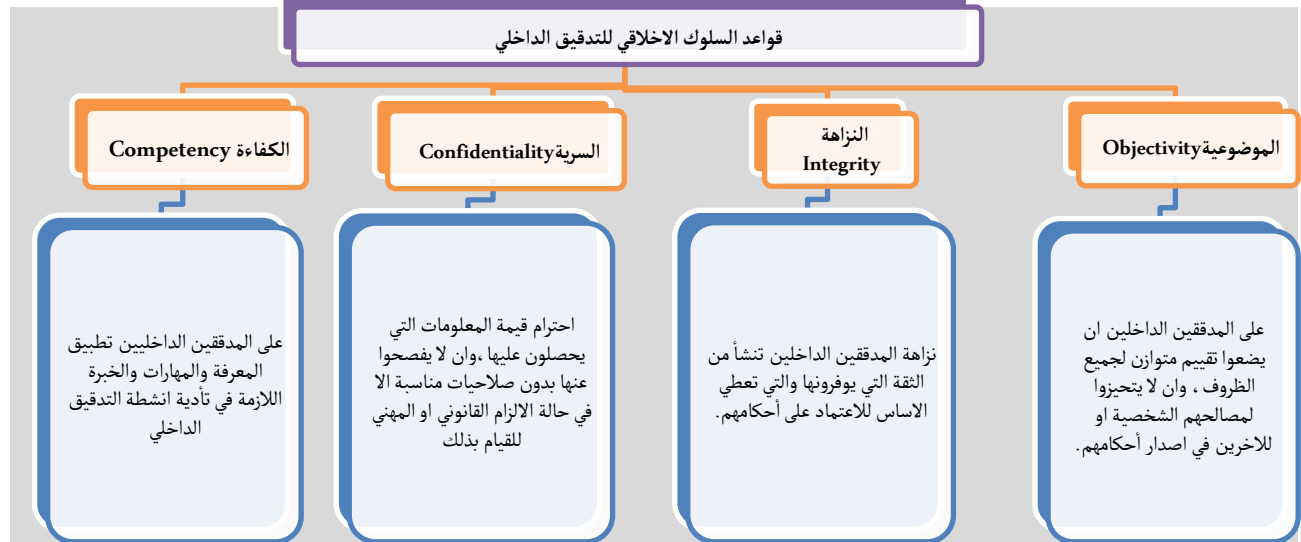
- **معايير التنفيذ**: تعطي وصفا لكيفية تطبيق معايير الصفات في أنواع معينة من مهمات التدقيق الداخلي لتوفير خدمات استشارية أو تأكيدية¹⁹.

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 سلوكا معيناً يقوم على الالتزام، حيث تكون مراعاتها

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 الداخليين إلى ما يلي:

الشكل رقم (03): قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي



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 مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وأن يكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها وأن يكون بعيدا 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 يفقده القدرة على إضافة قيمة للمؤسسة أي تفقد العملية التدقيقية قيمتها.

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

يعمل التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة، لجنة التدقيق ولجنة المخاطر إن وجدت، من أجل إدارة المخاطر وضمان فعالية الرقابة الداخلية ككل، ومن المحتمل أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي هي الوحيدة داخل المؤسسة التي يكون لها فهم عميق بإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة وتقييم عمليات الحوكمة، 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 للممارسات 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 والطرق المستخدمة في المؤسسة، من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد 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 يتوصلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا.

وتقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخليين، 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 وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة، كما يمكن له الاعتماد على بعض الكشوفات والقوائم التي أعدها 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 التأكد من تطبيق أو انجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية، من خلال التأكد 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 الداخليين، فإن التدقيق الداخلي يجب أن يقيم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة ويساهم في تحسينها، كما يجب على إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة أن تقيم المخاطر التي تتعلق بحوكمة المؤسسة، وعملياتها ونظم المعلومات بها، وفي حالة الخدمات الاستشارية، فإنه يتعين على المدققين الداخليين تقييم المخاطر التي تتعلق بأهداف المؤسسة وأن يكونوا حذرين من إمكانية وجود مخاطر أخرى جوهرية.

ويمكن 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؛
- ✓ التحقق من مدى التقيد 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 الموضوعية للتحكم في المخاطر المتعرف 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 الموضوعية.

3. التدقيق الداخلي والحوكمة:

ناقش الإطار المرجعي الدولي العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة 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، التسيير الفعال لأداء المؤسسة والمتناسقة 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 بأداء دوره وفق هذا المعيار من خلال اتجاهين:

- الاتجاه الأول: مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم الخدمات الاستشارية.
- الاتجاه الثاني: القيام بدوره الذي يتفق 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 دورا مهما 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 الموضوعية ومدى اتفاقها مع أهداف المؤسسة ككل، حيث يتضمن دور التدقيق الداخلي في التحقق من جودة الأداء ما يلي²⁶:

- فحص صحة واكتمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات والتقرير عنها؛

- فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددوا ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بذلك، وتقع على المدققين الداخليين 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 الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون مكتوبة وبشكل رسمي للرجوع إليها؛
- فحص عمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعية، وما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها، كما يجب عليهم تحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتماشى 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 الداخليين مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية وملائمة؛
- تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعوق الأداء المرضي قد تم تحديدها وتقييمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة؛
- يمكن لمدققين الداخليين 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 وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعية من طرف الإدارة العليا وكذا التوجيهات المعمول 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 والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب.

وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي لهذا الأخير وتجاوز 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 تنمية الوعي لدى المؤسسات والمنظمات بمختلف أنواعها بأهمية الدور الذي يقوم به نشاط التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقادر على الرفع من جودة الأداء في المؤسسة.

الهوامش:

- 1- حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، ط1، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص12.
- 2- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص20.
- 3- حامد طلبة محمد أبو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص 13.
- 4- صالح ابراهيم يونس الشعياني، وعد حسين شلاش الجميلي، ملامح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد9، العراق، 2012، ص376.
- 5- نفس المرجع السابق، ص 378.
- 6- براهيم كنزة، براهيم كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO-، مذكرة ماجستير غير منشورة، علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014، ص63.
- 7- عمر شريف، 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.

8 - 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 شريفي، 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 الشعباني، وعد حسين شلاش الجميلي، مرجع سبق ذكره، ص380.

¹⁶- Louis GALLOIS, OP. Cit. p36.

¹⁷- براهيمة 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-الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق- وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، دار الوراق للنشر

والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 165.

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

²¹- براهيمة 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، صنعاء، اليمن، 2014، ص 29.

²³- براهيمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص84.

²⁴- عمر شريفي، مرجع سبق ذكره، ص131.

²⁵-منى كشاط، تيجاني بالريقي، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية،

مجلة رؤى اقتصادية، مجلد 7، العدد2، 2017.

²⁶- نفس المرجع السابق، ص 132.