**Internal auditing as one of the most important
internal mechanisms for embodying the principles
of Corporate Governance****التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات
الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة
الشركات**Zahra Abbas^{*1}, Nedjwa Benaouida²زهرة عباس¹، نجوى بن عويده²

Received : 06/05/2022

Accepted : 13/06/2022

Published : 30/06/2022

<https://doi.org/10.52919/arebus.v3i1.23>**ABSTRACT**

The audit function is considered among the most important jobs in companies, because of the great interest in it and the many benefits it provides to companies such as fraud detection, carrying out control operations and providing consulting services.

Through this study, we aim to clarify the contribution of internal audit as a mechanism in the effective and good application of corporate governance, as it is an important mechanism of corporate governance embodiment mechanisms, the latter which seeks through auditing, especially internal auditing, to ensure effective control of the company's activity and the detection of fraudulent practices. The study concluded that the task and role of internal audit does not end at this point. Rather, the development of its standards has made it a tool for providing advisory services and solutions to the problems facing companies, and an effective element of control over their performance.

Keywords: Audit, Internal Audi, Internal audit standards, Corporate governance

JEL Codes : M42, G34

الملخص

تعتبر وظيفة التدقيق من بين أهم الوظائف في الشركات، بسبب الاهتمام الكبير بها ولما تقدمه من فوائد كثيرة للشركات مثل الكشف عن الاحتيال، القيام بعمليات الرقابة وتقديم الخدمات الاستشارية. ونهدف من خلال هذه الدراسة إلى توضيح مساهمة التدقيق الداخلي كآلية في التطبيق الفعال والجيد لحوكمة الشركات، باعتباره آلية مهمة من آليات تجسيد الحوكمة في الشركات، هذه الأخيرة التي تسعى من خلال التدقيق وبالأخص التدقيق الداخلي إلى ضمان الرقابة الفعالة لنشاط الشركة والكشف عن الممارسات الاحتيالية. وقد خلصت الدراسة إلى أن مهمة ودور التدقيق الداخلي لا ينتهيان عند هذا الحد بل إن تطور المعايير أدت إلى جعل التدقيق الداخلي أيضاً أداة لتقديم الخدمات الاستشارية وحلول للمشكلات التي تواجه الشركات، وعنصر فعال من عناصر الرقابة على أدائها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات.

How to cite this article

ABBAS Zahra, BENAOUIDA Nedjwa, (2022). Internal auditing as one of the most important internal mechanisms for embodying the principles of corporate governance, *Advanced Research In Economics and Business Strategy Journal*, 3(1), 5-36. <https://doi.org/10.52919/arebus.v3i1.23>

الاحالة

عباس زهرة ، بن عويده نجوى(2022)، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، 03(1)، 36-05.

* Corresponding author

¹ Adjunct professor, University of 08 Mai 1945 Guelma, gest_zahra@yahoo.fr

² Adjunct professor, Abdelhafid Boussouf University Center - Mila, benaounedj@yahoo.fr

This work is an open access article, licensed under a [CC BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

1. المقدمة

إن التغيرات الكثيرة التي طرأت على بيئة الأعمال الدولية خلال السنوات الأخيرة، وزيادة كبر حجم الشركات وزيادة أعمالها، كان له العديد من الجوانب الإيجابية التي تساعد على تنمية وتطوير الاقتصاد، إلا أنه وفي المقابل قد انجر عنه العديد من الممارسات السلبية والتي كانت نتيجة لتضارب مصالح الأطراف ذات مصلحة في نشاط الشركة، وكذا تفاقم عمليات الاحتيال، حيث أدت هذه المتغيرات إلى حدوث العديد من الأزمات المالية والاقتصادية الوخيمة، وهو ما أدى إلى ضرورة توفير مناخ اقتصادي وتشريعي وقانوني مناسب لتجاوز تلك المخاطر والصعوبات.

ويعد التوجه نحو تطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والمتكامل والفعال لتجاوز تلك الممارسات سالفة الذكر وغيرها، وذلك من خلال الاعتماد على آلياتها سواء التي كانت من خارج المؤسسة كالمدقق الخارجي والأنظمة والقوانين، أو الداخلية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي). هذا الأخير الذي لا يقتصر دوره على الاهتمام بالجانب المحاسبي والمالي والإفصاح ضمن القوائم المالية فقط، بل تعزز دوره في حوكمة الشركات بناءً على تغير النظرة إليه ولأدواره التي يمارسها، وتطور المعايير التي يستند إليها. ونحاول من خلال هذا الطرح الإجابة على الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي باعتباره إحدى آليات الحوكمة في التطبيق الفعال لها في

الشركات؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التي سيتم الإجابة عنها من خلال محاور هذه الدراسة، وهي:

- ما هو مفهوم كل من حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي؟
- ما هي الأدوار الجديدة للتدقيق الداخلي؟
- ما هي ضوابط وأطر التدقيق الداخلي في الشركات؟

أما عن أهداف هذا الدراسة فنوجزها في النقاط الرئيسية التالية:

- التعرف على حوكمة الشركات: المفهوم، الأسباب، الأهمية، مبادئها ومحدداتها؛
- التعرف على التدقيق الداخلي: تطوره، أهميته، أهدافه، مبادئه والمعايير التي يعتمد عليها؛
- التعرف على مكانة التدقيق ضمن حوكمة الشركات وأهم معايير التدقيق الداخلي المعتمد لضمان التجسيد الفعلي لحوكمة الشركات.

منهجية الدراسة: حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لملائمته لطبيعة الدراسة.

الدراسات السابقة

-دراسة لكل من خيرة مجدوب، عبد الحق زيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات

المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجموعة من شركات، Revue Algérienne d'Economie et

gestion Vol. 15, N° : 02 (2021)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وقدرته على تسيير المخاطر والحد من عدم تماثل المعلومات وكذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، بالإضافة إلى معرفة معوقات تطبيق الحوكمة في الشركات، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة واستكمال الجانب النظري تم استخدام الإستبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام SPSS واستخدام الاختبارات والمعالجة الإحصائية المناسبة، بهدف الوصول إلى دلالات ذات نتيجة تدعم موضوع الدراسة، حيث تم توزيع الإستبانة على عدد من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية و بالغ عددهم 106 فردا. ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: لا توجد استقلالية للمدقق الداخلي في بعض شركات المساهمة الجزائرية، كذلك تؤثر لجنة التدقيق وخاصة لجنة البنوك الجزائرية بشكل أساسي في ضمان حسن سير العمليات التي تقوم بها الإدارة وقسم التدقيق الداخلي.

-دراسة ديلمي عمر، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات حالة شركة الدلفنة البلاستيكية CALPLAST (بسطيف)،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المجلد 21، العدد 01، ديسمبر 2021، تهدف الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل تفعيل ودعم مبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، تفعيل دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية وتفعيل دور مجلس الإدارة.

يساهم التدقيق الداخلي في تقييم مدى الالتزام بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية وتحسينها باستمرار من خلال تحديد نقاط الضعف في النظام وتقديم التوصيات لتعديلها، وكذلك تقييم المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها نشاط الشركة وتؤثر سلبا على النشاط وتحقيق الأهداف، كما يساهم في مساعدة الأطراف المسؤولة عن تطبيق الحوكمة كالمدققين الخارجيين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة في القيام بمهامهم.

تضع شركة الدلفنة البلاستيكية CALPLAST بسطيف نظاما للرقابة الداخلية يتضمن قواعد وإجراءات لإنجاز عملياتها المختلفة كالشراء والبيع، وهذا بهدف ضمان الاستخدام الأمثل للموارد ودقة المعلومات بالقوائم المالية، كما تضع إدارة الشركة نظاما لإدارة المخاطر تحت إشراف ورقابة إدارة التدقيق الداخلي مما ساهم في دعم الحوكمة من خلال الإدارة الجيدة للشركة.

-دراسة عناني عبدالله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 07، 11-06-2017، الجزائر، تهدف الدراسة إلى تحليل وإبراز دور وأهمية لجنة التدقيق في تفعيل وتعزيز حوكمة المؤسسات، باعتبارها لجنة مستقلة منبثقة عن مجلس الإدارة تساعد في القيام بدوره الإشرافي والرقابي. حيث تم تحليل دور اللجنة في دعم حوكمة المؤسسات من خلال المهام المنوطة بها في إطار حوكمة المؤسسات. وعلى هذا الأساس تم التطرق إلى حوكمة المؤسسات ولجنة التدقيق، كما تم التطرق إلى مهام لجنة التدقيق في إطار حوكمة المؤسسات، وواقع لجنة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية. وقد خلصت

الدراسة إلى أهمية لجنة التدقيق في تعزيز حوكمة المؤسسات من خلال دعم أليات الداخلية والخارجية للحوكمة مختلف فهي تساهم في مساعدة مجلس الادارة في القيام بدوره الاشرافي والرقابي لتنفيذ مسؤولياته اتجاه دعم فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي والخارجي.

ما يميز دراستنا هو أنها تطرقت للأدوار الجديدة للتدقيق الداخلي والمتمثلة في تقديم الخدمات الاستشارية وتقديم الحلول الممكنة لعلاج المشاكل التي تواجه الشركات وهذا إلى جانب أدواره التقليدية، كما تسلط الضوء على تطور مختلف معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات. وكذا أساليب التدقيق المعتمدة في حوكمة الشركات.

وبالنسبة لمحاور البحث فهي كما يلي:

المحور الأول: ماهية حوكمة الشركات؛

المحور الثاني: مدخل إلى التدقيق الداخلي؛

المحور الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل ممارسات الحوكمة في الشركات؛

2. ماهية حوكمة الشركات:

سنتناول من خلال هذا العنصر التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات، وأسباب الاهتمام بها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ضمن مجموعة من المبادئ والمحددات.

1.2 تعريف حوكمة الشركات:

وردت لحوكمة الشركات عدة تعاريف كل حسب وجهة نظره، ونذكر من أبرزها ما يلي:

عرفها Franmlin Allen* (2005) على أنها: "نظام يهتم بالتأكد من أن الشركة تدار بطريقة تحقق مصالح المستثمرين" (عبد الرؤوف و آخرون، 2015، صفحة 414). حيث ينظر للحوكمة في هذا التعريف على أنها نظام الغاية منه حماية المستثمرين فقط، في حين أن للشركات علاقات مع العديد من الأطراف الداخلية والخارجية والذي لا بد من الحفاظ عليها وأخذها بعين الاعتبار.

عرفتها لجنة معايير التدقيق الدولية (ISA) في معيار التدقيق الدولي رقم (260) على أنها: "مصطلح يستخدم لوصف دور الأفراد الذين أوكل لهم الإشراف، الرقابة والتوجيه داخل الشركة، وهذا يعتمد على الأنظمة المتبعة وبيبين المعيار بأن هناك عدة أطراف تكون مسؤولة أمام حوكمة الشركة وهي (الهيئة العامة للشركة، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، لجان الإشراف المختلفة في الشركة) وبيبين المعيار أيضا بأنه يتوجب على مدقق الحسابات أن يحدد هؤلاء الأفراد اللذين تقع على عاتقهم المسؤولية في إطار حوكمة الشركة " (عبد الرؤوف و آخرون، 2015، صفحة 414)، ويوضح هذا التعريف أن الحوكمة تركز على مجموعة من الأفراد توكل إليهم مهمة إدارة المؤسسة وفقا لمتطلبات الحوكمة.

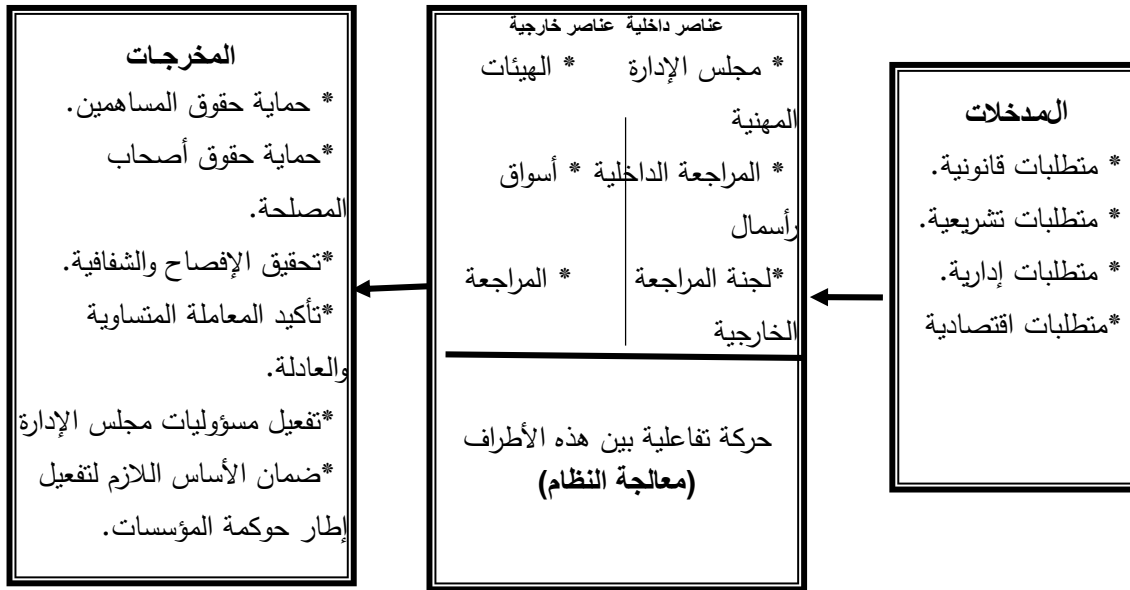
وعرفتها أيضا منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) 2004 على أنها: "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها، مساهميها وأصحاب المصلحة الآخرين، وتوفر أيضا الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ويتم تحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف ومراقبة الأداء مع توفير الحوافز المناسبة

لمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي في مصلحة الشركة " (Corparate Governance, 2013, p. 2) أي أن الحوكمة تقدم الإطار الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة ووسائل الوصول إليها ورقابة الأداء بما يضمن تحقيق أهداف أصحاب المصلحة الآخرين.

عرفها معهد المدققين الداخليين بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد من كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال الحوكمة المؤسسية فيها" (علاء و إيمان ، 2011 ، الصفحات 25-26)، ركز هذا التعريف على إدارة المخاطر ومراقبتها من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل الشركة، وعدم تسليط الضوء على التوجيه والمشاركة للأفراد.

وعرفت أيضا: "كنظام يتكون من مجموعة أجزاء يعمل على تفعيل الإمكانيات وتوظيف الموارد بطريقة كفوة ويعمل كمنظومة تفاعلية إستهدافية مكونة من ثلاثة أجزاء وهي: المدخلات وهو ما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره لها من متطلبات سواء كانت متطلبات تشريعية أو إدارية أو قانونية أو متطلبات اقتصادية مجتمعية، أما الجزء الثاني: تشغيل الحوكمة ويشير إلى الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة والمشفرة على هذا التطبيق ووجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركة أو خارجها يسهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها فضلا عن تطوير أحكامها والارتقاء بها، أما الجزء الثالث المخرجات وهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية سواء في الشركات أو المصارف للحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الشفافية" (علاء و إيمان ، 2011 ، الصفحات 25-26)، من خلال هذا التعريف نجد أن الحوكمة عبارة عن نظام له مدخلات ومخرجات، الأولى تتمثل في (متطلبات قانونية، تشريعية، اقتصادية)، أما الثانية فتتمثل في حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وضمان المساءلة والعدالة والشفافية، وخدمات هذا النظام تتأثر بالبيئة الداخلية والخارجية بمعنى أن الحوكمة نظام مفتوح. والشكل 01 يوضح نظام الحوكمة.

شكل (01): نظام حوكمة الشركات (حسين و عمر ، يومي 6 - 7 فيفري 2009، صفحة 6)



من خلال ما سبق يمكن تعريف حوكمة المؤسسات على أنها: مجموعة من القواعد والقيم والآليات والعمليات التي تستطيع من خلالها الشركة تحقيق أهداف كافة الأطراف ذات العلاقة بها سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، مع ضرورة توفير الوسائل اللازمة لبلوغ ذلك، من أجل ضمان استمرارية الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة وضمان المساءلة والعدالة والشفافية.

2.2 أسباب بروز حوكمة الشركات:

لقد حظي مفهوم الحوكمة في الآونة الأخيرة باهتمام متزايد من قبل العديد من الجهات، ساهمت في ذلك أسباب وعوامل مختلفة لعل من أهمها: (عمر و آخرون،، 2013، الصفحات 170-171)

- **العولمة والمتغيرات سريعة الحدوث:** التي جعلت الحاجة ماسة وعاجلة لحوكمة الإدارة والشركة، وتحرير الأسواق المالية وتأثيرها على العلاقات المالية بين الشركات وأسواق تقديم المنتجات والخدمات المختلفة التي تعبر الدول والقارات، وانعكاس آثار الأزمات العالمية على أمن المعلومات والمخاطر على إدارة الشركات؛
- **ضرورة وجود نظام إدارة متخصص:** يضمن نجاح الشركات واستمراريتها بعدما شهدته من تحولات في النظام الاقتصادي الرأسمالي وتحرير الأسواق المالية وتزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود وبشكل غير مسبوق؛
- **النمو الاقتصادي والاتجاه نحو النظم الاقتصادية الرأسمالية:** التي تقوم بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي وانطلاق الأنشطة الاقتصادية الاحتكارية أحيانا والتنافسية أحيانا أخرى دون قيود؛

- **الفصل بين الملكية والإدارة:** والتحكم في الشركات المملوكة للجمهور والسعي إلى استثمار رؤوس الأموال في الشركات، واتساع حجم المشروعات وضعف آليات الرقابة على تصرفات الإدارة والبحث عن مصادر

جديدة للتمويل مما أدى إلى الاتجاه إلى أسواق المال ووضع سياسات جديدة لمواجهة آثار الأزمات المالية والاقتصادية وتحدياتها؛

- سلسلة الأزمات المالية والاقتصادية والإدارية في الأنظمة المختلفة: التي حدثت في الآونة الأخيرة ببعض الدول، وتحجيم دور الدولة في الأنشطة الاقتصادية أو تهميشه تماما أو انهيار بعضها، وعدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية؛

- الفساد الإداري والمالي: وضعف الرقابة والمحاسبة وافتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية واهتزاز الثقة بالأسواق والانسحاب من الاستثمار أحيانا والتشكيك بخبرة المراكز الاستثمارية ومكاتب المراجعة والتحليل المالي.

3.2 أهداف حوكمة الشركات:

تساعد حوكمة للشركات الجيدة في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات، وتحسين الاقتصاد بشكل عام، وذلك من خلال الوصول إلى الأهداف التالية:

- إنشاء لجنة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة؛ - تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق في مساءلة إدارة الشركة للجهات المعنية؛

- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدول المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفعيل المصلحة العامة؛ (بركات و زايد ، يومي 6-7 ماي 2012، صفحة 4)

- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة؛ -مراعاة مصالح العمل والعمال وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي،

والالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل؛ (فيسل ، 2009، الصفحات 127-128)

-تحسين وتطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛

-تقوية ثقافة الجمهور في نجاح عملية الخصخصة، مع ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتهم مما يتيح فرص العمل وتحسين معدلات النمو الاقتصادية بالدولة؛

-تحسين كفاءة وفاعلية الشركات وضمان إستمراريتها ونموها في مجال إدارة الأعمال. (عطا الله و محمد ، 2008، الصفحات 35-38)

4.2 مبادئ حوكمة الشركات:

مبادئ الحوكمة هي عبارة عن مجموعة من القواعد العامة التي يجب توفرها واحترامها في الشركات والأسواق المالية والتي تهدف في نهاية الأمر إلى توطيد الثقة بين المتعاملين في الأسواق المالية والشركات.

ولقد اعتبرت (O.C.D.E) من أول المنظمات التي أصدرت مبادئ حوكمة المؤسسات سنة 1999 وتعتمد

معظم دول العالم على هذه المبادئ في تطوير دساتير حوكمة الشركات لديها وتنقسم إلى ستة مبادئ هي : (OCDE, pp. 6-7)

- **تأكيد أساس إطار فعال لحكومة الشركات:** يتعين أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تنمية أسواق تتسم بالشفافية والكفاءة كما يتعين أن يتماشى مع الأحكام القانونية وأن يقسم بوضوح المسؤوليات بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية؛

- **حقوق المساهمين:** يمتلك المساهمون الحق في المشاركة أو على الأقل الإحاطة علما بالقرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة، وينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين؛

- يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعدادا معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها؛

- ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية، وينبغي أن يتخذ المساهمون ومن بينهم المستثمرون المؤسسيون في الحسبان التكاليف والمنافع المترتبة بممارستهم لحقوقهم في التصويت؛

- **المعاملة المتكافئة للمساهمين :** و ذلك من حيث: أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة، ويجب منع تداول الأسهم بصفة لا تتسم بالإفصاح والشفافية. كما ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس الشركة؛

- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون، بينما يحمي القانون أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم. كما يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، يجب أن تكفل تلك الآليات بدورها فرصة حصولهم على المعلومات المتصلة بذلك؛

- **الإفصاح والشفافية:** الإفصاح بكل ما يتعلق بالموقف المالي للشركة، الأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة، كما ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق والمعايير غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة؛

- يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية؛

- ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم و بالتكلفة المناسبة؛

-مسؤوليات مجلس الإدارة: وذلك من خلال ما يلي:

-يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة كما يجب العمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
-حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين؛
-يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح؛

-يتعين أن يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية؛

-يجب إن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة وإن يجرى ذلك على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية؛

-كي يتحقق الاضطلاع بتلك المسؤوليات، يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب.

5.2 محددات حوكمة الشركات:

التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، يتوقف على مدى توفير نوعين من المحددات الخارجية والداخلية، وفيما يلي سيتم عرض كل منهما.

-المحددات الخارجية: وتشير إلى ما يلي:

- المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (قوانين سوق المال والمؤسسات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس).
- كفاءة القطاع المالي (بنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج. (بلعائس، 2012، صفحة 9)

• كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في أحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضاً وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام المؤسسات.

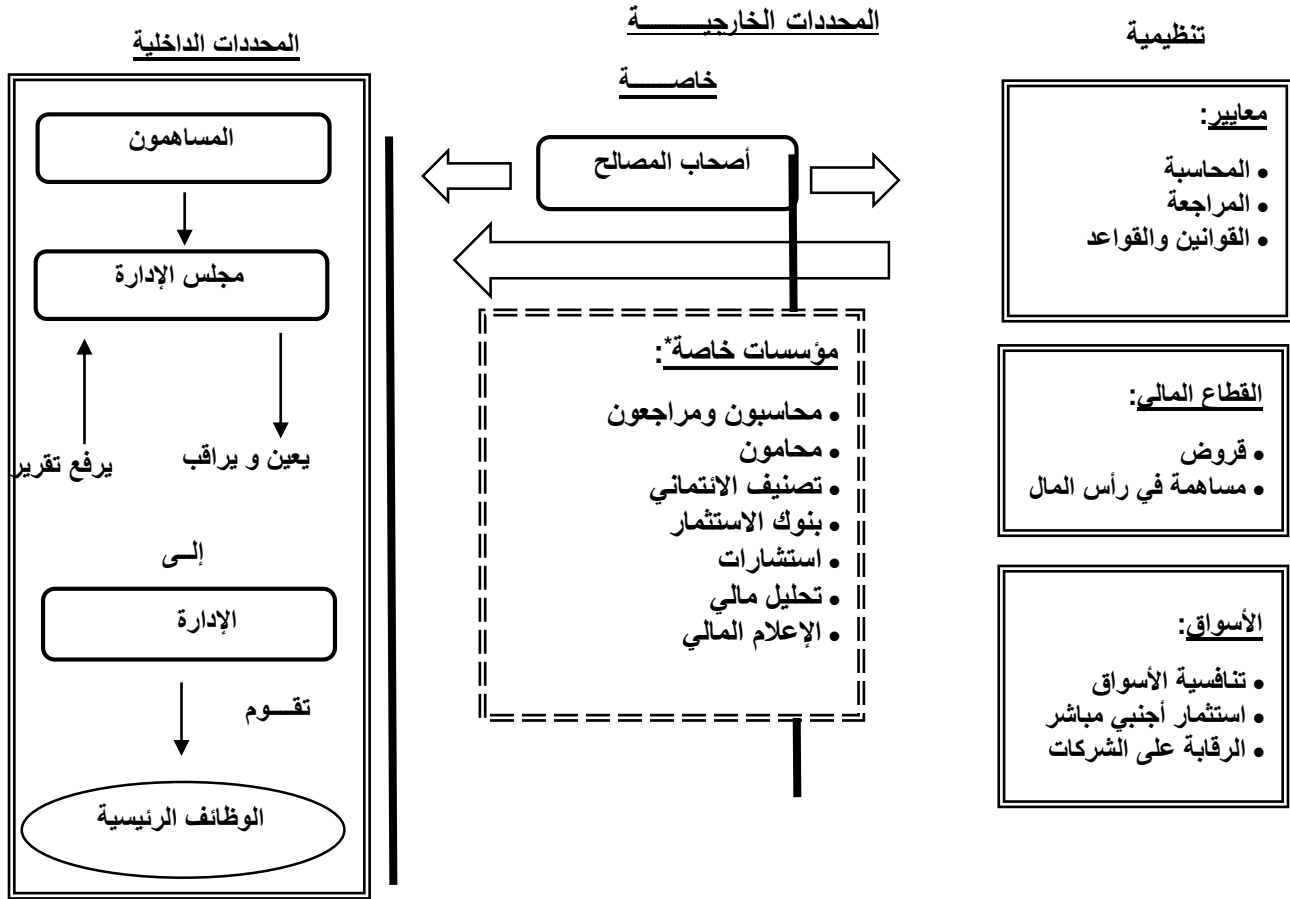
• دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين، ونقابات المحامين. (محمد م.، 2006، صفحة 20)

-المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العاملة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل

التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة. (محمد م.، 2007، صفحة 6) والشكل 02 يوضح محددات حوكمة المؤسسات.

شكل (02): محددات حوكمة المؤسسات (محمد ي.، يومي 15-17 ديسمبر 2012، صفحة 17)



* المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الإدارة الذاتية، ووسائل الإعلام، والمجتمع المدني، وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الإنتهازي للإدارة

3. مدخل إلى التدقيق الداخلي: سنحاول من خلال هذا العنصر التطرق إلى التطور التاريخي للتدقيق الداخلي، التعاريف المتعلقة به والخصائص المميزة له، وكذا الأهمية المرجوة منه، المعايير المعتمدة للتدقيق الداخلي، وأنواعه ومجالات ممارسته.

1.3 التأسيس النظري للتدقيق الداخلي:

مر التدقيق الداخلي منذ نشأته بعدة مراحل وتطورات شملت التعديلات والإضافات على تعاريفه ومفاهيمه ونطاق عمله الرقابي لتتسجم مع هذا التطور ولا سيما في الأهداف المرجوة منه فضلا عن الحاجة لخدماته كوظيفية رقابية تقدم لإدارة الوحدة الاقتصادية.

إذ تشير اغلب الدلائل على أن بدايات ظهور التدقيق الداخلي كانت في الولايات المتحدة الأمريكية ومع ظهور الشركات الكبرى في القرن التاسع عشر، انتبعت إدارة الشركات في الميادين المختلفة إلى أهمية التدقيق

الداخلي وقيمة خدماته التي تخطت تدقيق البيانات المالية لتكرسه في تجهيز تقارير التشغيل الموثوقة. ولتحديد مراحل تطور التدقيق الداخلي منذ نشأة معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام 1941 نستعرض الجدول رقم: 01 مراحل تطور التدقيق الداخلي.

جدول رقم 01: مراحل تطور التدقيق الداخلي (محمد و حسن ، سنه غير مذكوره، صفحة 623)

الفترة الزمنية	الهدف من عملية التدقيق	نوع الفحص	دور الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1940	-تحديد مدى عدالة، وصحة المركز المالي -اكتشاف أوجه التلاعب والأخطاء	تدقيق اختياري	بداية الاهتمام
1950-1941	-تحديد طبيعة وهدف التدقيق الداخلي. -مسؤولية واستقلالية التدقيق الداخلي. -هدف التدقيق تحسن العمليات	تدقيق مستمر	تزايد الاهتمام كونه جزء من نظام الرقابة
1960-1950	-التركيز على الفعالية، الفحص والتقييم المستمر لعمل الوحدة.	تدقيق مستمر	الاهتمام قوي كونه جزء من نظام الرقابة
1970-1960	-تدقيق سلامة الإدخال لسجلات الوحدة -التمييز بين أهداف التدقيق الداخلي للوحدات الكبيرة والصغيرة لا يتعلق مباشرة بالأمور المالية	تدقيق مستمر	اهتمام قوي كونه جزء من نظام الرقابة الداخلي
1980-1970	التحقق من سلامة ودقة الإدخال لسجلات الوحدة. -التحقق من الملكية والوحدة الاقتصادية للموجودات المختلفة	تدقيق مستمر	اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية
1990-1980	توسع عمل التدقيق ليشمل جميع العمليات المالية وغير المالية	تدقيق شامل ومستمر	اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية
2000-1990	تطور عمل التدقيق الداخلي من خلال الاستقلالية وتقديم خدمات استشارية لتحسين أداء الوحدة	تدقيق شامل ومستمر	اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية
2000 إلى غابة الآن	تقييم وتحسين فاعلية عملية الرقابة لإضافة قيمة عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم للتقييم لمساعدة الوحدة على تحقيق أهدافها. -تقييم وتحسين أداء المخاطر وتقييم الرقابة والحوكمة	تدقيق شامل ومستمر	أصبح التدقيق الداخلي دائرة أو قسم من نظام الرقابة الداخلية

2.3 تعريف وخصائص التدقيق الداخلي:

سنتناول في هذا العنصر مختلف التعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي والخصائص المميزة له.

1.2.3 تعريف التدقيق الداخلي:

وردت له عدة تعاريف كل حسب وجهة نظره، ونذكر منها ما يلي:

يعتبر معهد المدققين الداخليين (IIA, 1999) من أهم المساهمين في الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي، كما أن التعريف الذي قدمه للتدقيق الداخلي يُعتمد عليه دولياً باعتباره الأدق والأشمل، والذي هو كالتالي: "التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي للشركة تأكيداً وضماناً على عملياتها، ويقدم نصائح لتحسينها والمساعدة على خلق قيمة مضافة، كما يساعد هذه الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقييم منظم ومنهجي لكل من عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة الشركات إضافة إلى تقديم اقتراحات لتعزيز الكفاءة. (غزالي ، ديسمبر 2017، صفحة 193)، ركز هذا التعريف على الخصائص المميزة للتدقيق الداخلي وهي: نشاط مستقل، موضوعي، ضمان عمليات الشركة ، تقديم نصائح ، والقيام بالرقابة ليتمكن من تحقيق الأهداف التي تسعى إليها وفق أسس منهجية ومنظمة.

ويعرف أيضاً على أنه: وظيفة يؤديها موظفين من مداخل الوحدة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماته سليمة ودقيقة وكافية (فداء، 2012، صفحة 75) ، ويوضح التعريف بأن التدقيق الداخلي هو وظيفة تسند إلى موظفين تابعين للشركة يقوم بالتأكد من التطبيق الجيد للسياسات الموضوعية والتحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة المعتمدة. عرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي على أنه: "وظيفية داخلية تابعة لإدارة الوحدة الاقتصادية لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسب لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على أحسن استخدام لمواردها بما يحقق الكفاية الإنتاجية للمنشأة". (ندى، 2014، صفحة 200)، أي أن التدقيق الداخلي هي وحدة اقتصادية تقوم بنشاط مستقل لتأكد من الاستخدام الجيد للموارد وبالكفاءة المطلوبة.

من خلال ما سبق يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه: ذلك النشاط الداخلي المنظم والمستقل والموضوعي والممارس من قبل موظفين تابعين للشركة، يقومون بإجراء رقابة داخلية عن نشاطات الشركة للتأكد من التطبيق الجيد للسياسات الموضوعية، والاستخدام الكفء والجيد للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المرجوة.

2.2.3 خصائص التدقيق الداخلي: يمكن تحديد خصائص التدقيق الداخلي فيما يلي: (ناظم ، 2016،

صفحة 469)

-نشاط مستقل: يعني الاستقلال إفراح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، وبعيد عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق، أو منهجيتها وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي، بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقارير عن النتائج وتوصيلها إلى مستويات مناسبة بحرية تامة؛

-تأكيد موضوعي: هو الفحص الموضوعي للأدلة، بغرض توفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر والرقابة، وعملية إدارة حوكمة الشركات مثل هذه العمليات المالية، والأداء والالتزام بالسياسات واللوائح داخل الوحدة، وإن لا يقدم أي تنازلات جوهرية تؤثر في جودة العمل؛

-ذو طبيعة استشارية: هي ما يمكن أن يقدمه التدقيق الداخلي من منافع للأطراف المرتبطين بنشاط الوحدة والمتأثرين به جميعهم بما يضمن بقاؤها واستمرارها؛

-إضافة قيمة: هو تحسين الفرص لتحقيق أهداف الوحدة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية، أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية؛

-إدارة المخاطر: مدى إمكان وقوع حدث ما يمكن أن يكون له تأثير سلبي في تحقيق الأهداف، ويتم قياس الخطر بتوقع النتائج المترتبة على وقوعه ودرجة احتمال حدوثه.

كما أن المدققين الداخليين يقومون بعملهم بهدف خدمة المؤسسة ككل، والخدمات التي يقدمها التدقيق

الداخلي هي: (السبتي و محمد، 2017، صفحة 152)

-خدمات التأكيد: وهي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل لعملية التدقيق، وأن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد هي المؤسسة، المدقق الداخلي والمستخدم؛

- خدمات استشارية: وهي التي بطبيعتها عبارة عن توجيهات، وتنفيذ بناء على طالب المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين لاتفاق مع العميل، وعموما تشمل الخدمات الاستشارية طرفين المدقق الداخلي وصاحب العمل المطلوب، ويجب على المدقق الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أدائه الخدمات الاستشارية.

3.3 أهمية وأهداف التدقيق الداخلي:

إن الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي راجع إلى الأهمية التي يحققها للشركة من جهة، والأهداف التي يسعى إليها من جهة أخرى.

1.3.3 أهمية التدقيق الداخلي:

تتزايد أهمية التدقيق الداخلي في الوقت الحالي، إذ شهدت السنوات الأخيرة اهتماما مضطربا به من قبل الشركات في الدول النامية والمتقدمة، فأصبح عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في الشركة، والهدف من تطويرها هو رفع كفاءتها الإنتاجية. هناك عدد من العوامل التي ساعدت في إبراز أهمية التدقيق الداخلي وهي:

-التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية؛

-كبر حجم المشروعات وانتشارها جغرافيا؛

-انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة؛

-الحاجة إلى معلومات لاتخاذ القرارات الإدارية؛

-التحول إلى أسلوب العينات الإحصائية للمراجعة. (صفاء، 2005، صفحة 73)

كما تبرز أهميته أيضا من خلال ما يلي: (بوسالم و صلاح، 2017، صفحة 201)

-ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، حيث أن التقييم، التوصيات والتقارير التي تعدها المراجعة الداخلية، تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في التوقيت الملائم؛

-المساهمة في ضمان جودة التنظيم: فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه؛

-بناء أحكام دقيقة، حيث أن امتلاك المراجعين الداخليين للمعرفة بالتنظيم يمكنهم من مزجها بالمهارات المهنية، وتكون النتيجة بناء أحكام دقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدى إنجاز الأهداف المحددة مسبقا.

2.3.3 أهداف التدقيق الداخلي:

كان الهدف من التدقيق الداخلي في بداية نشوئه هو اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وقد تطورت هذه الأهداف لتشمل تحديد دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية، وتحديد مخاطر الشركات وتخفيضها إلى الحد الأدنى، والتحقق من إتباع السياسات والإجراءات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية، والاستخدام الكفء للموارد ومساعدة إدارات الشركة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والمعلومات الملائمة (سليمان و داود ، 2018، صفحة 113)، وفيما يلي شرح لكل هدف على حدة: (يزيد و عبد الله ، جوان 2016، الصفحات 48-49)

-التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها: ويقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية وتعطي صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة وأن تكون هذه البيانات متوفرة بالشكل الكامل والملائم في الوقت المناسب خدمة للإدارة العليا والأطراف المستفيدة؛

-حماية ممتلكات المؤسسة: وذلك من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة، الاختلاس والتلاعب، أو سوء الاستخدام، حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم وتقادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية؛

-متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها: وذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط والسياسات وتنفيذهم لها كما هي مرسومة، ولا يتوقف عند هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها؛

-تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال: وذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، تحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحياة التسجيل والتنفيذ؛

-رفع كفاءة العاملين عن الطرق التدريب: إن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إمامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة وبمختلف عملياتها فهي الأقدر بين مختلف الأقسام والإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح ووضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية.

4.3 أنواع التدقيق الداخلي: و يقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاثة أنواع: تدقيق مالي، تدقيق تشغيلي وتدقيق

الالتزام: (حميدوش، غير مذكوره، صفحة 14)

- **التدقيق المالي:** يعتبر التدقيق المالي أقدم أنواع التدقيق التي يقدمها التدقيق الداخلي حيث عرف التدقيق الداخلي سابقاً بأنه: "الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً " و يقصد بالتدقيق المالي الفحص الكامل و المنظم للقوائم المالية و السجلات المحاسبية و العمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية والمتطلبات الأخرى.

- **التدقيق التشغيلي:** يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي هو المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، ونشأ هذا النوع نتيجة للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدماً أو متفق عليها مع الجهات العليا في الشركة، ويعرف هذا النوع من التدقيق بأنه "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابته الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية.

- **تدقيق الالتزام:** ويتعلق هذا النوع من التدقيق بالحصول على الأدلة التدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة. ومنهم من يرى أن هذا النوع من التدقيق يدخل ضمن إطار التدقيق التشغيلي. وعليه فالتدقيق الداخلي لم يعد يهتم بالتدقيق المالي فقط بل تعداه ليشمل كل النشاطات داخل الشركة سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية من أجل استغلال الموارد المتاحة للشركة استغلالاً أمثل.

5.3 معايير التدقيق الداخلي:

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية متباينة وداخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهياكلها التنظيمية، ومن خلل أشخاص داخل وخارج المنظمة وقد تؤثر تلك الفروق على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، ومع ذلك فإن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يعد أمراً ضرورياً يفي من خلاله المدققين الداخليين بالتزاماتهم الوظيفية حيال الشركة حيث تهدف معايير التدقيق الداخلي IIA إلى تحقيق الآتي: (فيحاء ، 2018، الصفحات 86-87)

- تحديد المبادئ الأساسية التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛

- وضع إطار عام لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي؛

- وضع أساس لتقويم أداء أنشطة التدقيق الداخلي؛

- تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية داخل الشركة.

ونتيجة لتبني غالبية الشركات مبادئ الحوكمة توجب على معهد المدققين الداخليين وضع إطار حديث لمهنة التدقيق الداخلي ليتماشى مع أهداف ومبادئ ودعائم الحوكمة لأن وظيفة التدقيق الداخلي تعد ركن مهم

وأساسي من أركانها ولكي تؤدي عملها تحت هذا التغيير تم إصدار معايير التدقيق الداخلي في عام 2001 وقد تم تعديلها في كانون الأول عام 2003 وإعادة إصدارها في كانون الأول عام 2004 ، لقد حددت المعايير مجموعة الخدمات الحديثة التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي متمثلة في خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية والموضوعة في مجموعتين من المعايير هما:

- **معايير السمات:** المتمثلة بالسمات أو خصائص الأطراف الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي.
- **معايير الأداء:** تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع المقاييس التي يتم من خلالها تقييم أداء تلك الأنشطة. وقد شملت المجموعتين معايير ثانوية متمثلة **بمعايير التنفيذ** والتي تطبق على أنواع معينة من العمل.

كما يمكن تحديد معايير التدقيق الداخلي بالاستناد إلى الاستقلالية والموضوعية والعناية اللازمة والالتزام والمصادقية ويرتبط أداء هذه المعايير بإدارة فعاليات التدقيق الداخلي، وطبيعة العمل، والالتزامات والتخطيط، والأداء ونتائج الاتصالات، وإجراءات السيطرة وقد تم وضع هذه المعايير بمجموعات رئيسية تشمل كل من: الاستقلالية، كفاءة العمل، مجال العمل، أداء عملية التدقيق، إدارة جهاز التدقيق الداخلي، وفيما يلي ملخص لكل مجموعة: (محمد و حسن، 2007، الصفحات 122-123)

- **الاستقلالية:** يجب أن يكون المدققين مستقلين عن الوحدات التي تخضع معاملاتها لعملية التدقيق من قبلهم لكي يتم تحقيق أداء العمل بحرية وموضوعية وبدون التعرض لأي قيود ويشمل هذا المعيار ركنين أساسيين هما:

* الموقع في الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والجهة التي ترتبط بها حتى يبتعد عن الضغوط ولتحقيق مسؤولياته بحرية في إجراء عملية التدقيق.

* الموضوعية: يجب أن يكون جهاز التدقيق موضوعي في عمله وأن يستخدم الحياد وعدم التحيز في أداء مهامه.

- **كفاءة العمل:** يجب أن يتمتع العاملين في أجهزة التدقيق بمستوى مقبول وعال من المهارة الفنية إضافة إلى التأهيل العلمي والمظهر اللائق ويتمتع بأسلوب الإقناع والمقدرة على التفاهم مع الغير وضرورة مواصلة التعليم المستمر للمدققين وتحسين المستوى المهني لديهم؛

- **مجال العمل:** يجب أن تشمل عملية التدقيق الداخلي إضافة إلى التدقيق المالي وتدقيق العمليات التشغيلية وذلك بإجراء تقييم كفاءة وفاعلية الوحدة باستخدامها التخصيصات المعتمدة وتحصيلها الموارد المتحققة لها كما يتحمل التدقيق مقارنة المخطط مع المنفذ وتحديد الانحرافات ومعالجتها؛

- **أداء عملية التدقيق:** ويتطلب أن تحدد خطة مسبقة لعملية التدقيق ومتابعة تنفيذها ورفع التقرير الموضوعي بالنتائج إلى الجهات المختصة ومتابعة نتائج تنفيذ ما ورد من ملاحظات والإجراءات المتخذة بشأنها؛

- **إدارة جهاز التدقيق الداخلي:** يجب أن يتم تحقيق عملية التدقيق من قبل أفراد الجهاز وتحدد مسؤولية كل منهم، ويكونوا على علم بذلك وتتم العملية على النحو الآتي:

* تحديد الأهداف والمسؤولية؛

* التخطيط لعملية التدقيق وإعلام منتسبي الجهاز بذلك؛

* على مسؤول جهاز التدقيق أن يعد برامج لتنمية الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي؛

* التنسيق مع التدقيق الخارجي؛

* وضع مؤشرات للأداء لتقويم أداء أعمال جهاز التدقيق الداخلي.

6.3 وظائف التدقيق الداخلي:

يمكن تلخيص وظائف التدقيق الداخلي فيما يلي: (بن الدين ، غير مذكوره، صفحة 186)

-**الفحص:** ويشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، كما يمتد إلى التقارير المستخرجة من سجلات الشركة، فالفحص يعطي للمدقق القدرة للحكم على مدى قوة النظام ونقاط ضعفه، مما يمكن من تقييم واقتراح تعديلات مناسبة؛

-**التقييم:** أن عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الداخلي تمد الإدارة بمعلومات كافية ودقيقة، تمكنها من المحافظة على مواردها، والرقابة على جميع الخطوات التشغيلية، وتقييم المحاسبية، وتقييم العمل لجميع إدارات التشغيل؛

-**مراقبة التنفيذ:** وذلك من خلال مقارنة نتائج التنفيذ مع أرقام الخطأ، فعلى سبيل المثال فحص بند الاتفاق من ناحية الإنفاق المستندي ليس كاف لتحقيق تدقيق داخلي، وإنما يجب مقارنته مع البند الذي حدد في الموازنة، والتعرف على أسباب الإنفاق ومبرراته وقيمة المبلغ المنفق، وقربه أو بعده عن المبلغ المعتمد في الموازنة.

4. دور التدقيق الداخلي في تفعيل ممارسات الحوكمة في الشركات:

لا تعد الحوكمة مفهوما جديدا في ساحة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، بل هي مفاهيم متكاملة مع بعضها البعض، خصوصا عقب الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية والمالية الحادة التي تعرفها العديد من اقتصاديات العالم، أين تعزز دور التدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة وممارساتها الرشيدة. ولقد أكدت على ذلك العديد من الهيئات المهنية المتخصصة كلجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury والمنظمة الدولية للتنمية والتعاون الاقتصادي OECD على أن التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة. كما أن للحوكمة ارتباطات وثيقة مع عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

وتتطلب الممارسة السليمة للحوكمة مشاركة العديد من الأطراف والمصنفين إلى المشاركين في الحوكمة وهم مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنها كلجنة التدقيق، لجنة التوظيف، لجنة الأجور وغيرها من اللجان، المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، المشرعين، النقابات والجمعيات المهنية. والمستفيدون من الحوكمة الذين يمثلون مختلف الأطراف ذات المصلحة كحملة الأسهم، المستثمرون، المقرضون، الموردون، العملاء، العاملين، الإدارة التنفيذية، الجمهور، الدولة والمجتمع.

يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويقدم فوائد عديدة للإدارة ولمجلس الإدارة من خلال تقييمه المستقل لمختلف الضوابط الرقابية وتحليل المخاطر وتسهيل عملية إعداد التقرير الذاتي للمخاطر وللضوابط الرقابية. كما تزايدت أهمية التدقيق الداخلي ضمن آليات حوكمة الشركات لكونه يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة لمدى ملائمة هياكل الحوكمة بالمؤسسة ومدى فعالية أنشطة الحوكمة. كما يعد بمثابة أداء محفز على التغيير الإيجابي وتقديمه للمشورة وتشجيعه على التحسين المستمر من أجل تعزيز هيكل حوكمة الشركات وممارساتها. ويمكن للمدقق الداخلي أن يدلي بآرائه حول سير عمليات الحوكمة كتزويد مجلس الإدارة بأحسن أفضل الممارسات المعمول بها في مجال الحوكمة وتوضيح طريقة تواصل مجلس الإدارة مع اللجان المنبثقة عنه ومساعدة اللجان على إعداد الموائيق الخاصة بها، ولكن دون المساس باستقلاليته وموضوعيته . (كشاط و بالرقى، 2017، الصفحات 330-332)

وانطلاقاً من كون التدقيق الداخلي هو أحد عوامل الإسهام لحوكمة الشركات وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية وأصبح المدقق الداخلي مطالباً بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج وتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف مع المحافظة على نفس مستوى الجودة في الأداء. إذ أن جميع المحاولات التي قدمت من قبل الجمعيات العلمية والمنظمات المهنية والمتعلقة بأعمال التدقيق الداخلي كانت تهدف إلى دعم حوكمة الشركات. (مصطفى و آخرون،، 2016، الصفحات 151-152)

1.4 موقع التدقيق الداخلي ضمن آليات حوكمة الشركات:

إن التدقيق الداخلي هو طرف فاعل في الحوكمة. فهناك من يرى أن مفهوم حوكمة الشركات "يرتكز على أربعة ركائز أساسية وهي مجلس الإدارة والمراجعة القانونية والإدارة العليا والتدقيق الداخلي ومنه فإن التدقيق الداخلي هو طرف في تحقيق الحوكمة التي تضمن التحلي بالنزاهة وتوفير الشفافية. إن هذا الأمر هو الذي دعا بالقائمين على تنظيم وتطوير هذه المهنة إلى إدماج الحوكمة ضمن الأهداف الأساسية لوظيفة التدقيق وكذلك بدأ من سنة 2000 وحسب المعهد الدولي للتدقيق الداخلي، فإن عمليات الحوكمة تتضمن مجموعة من الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها عن طريق ممثلي الأطراف ذات الاهتمام بالشركة لمعرفة كيف تدير الإدارة عملية الرقابة والخطر. وذكر أيضاً أن الحوكمة الفعالة تساعد على ضمان دقة التقارير المالية التي تقدمها الإدارة مثل التقرير عن نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية، والتي تساعد على ضمان فعالية الرقابة الداخلية، وقد حدد نفس المعهد أربعة أركان أساسية لعملية حوكمة الشركات وهي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجان المراجعة.

ومن أهم هذه اللجان التي لها علاقة بالتدقيق وبالحوكمة لجنة التدقيق والتي تسمى أيضاً بلجنة المراجعة "فيتم خلق لجان أخرى مثل لجنة الاستراتيجية ولجنة النزاهة ولجنة المخاطر ولجنة التنمية المستدامة. فحسب

نظرية الوكالة، فإن مجلس الإدارة هو إحدى آليات رقابة المساهمين للمسيرين. ومنه يستنتج أن وجود إداريين مستقلين ضمن تركيبة مجلس الإدارة سيكون من شأنه تقوية مهمة الرقابة التي هي مناط بها هذا المجلس، إلا أن عدم تماثل المعلومات بين المسيرين وأعضاء هذا المجلس تقلل من فعالية هذه الرقابة وعليه فإن أعضاء مجالس الإدارة مطالبون بتقليص حجم اللاتماثل ويكون ذلك بواسطة إنشاء لجان للمراجعة والتي يكون من بين أدوارها الحصول على المعلومات المتعلقة بسير المؤسسة من كل المدققين الداخليين ومراجعي الحسابات. (العايب ، 2016، صفحة 58)

2.4 دور لجنة التدقيق في دعم ممارسات التدقيق الداخلي: إن الاهتمام بالتدقيق الداخلي كوظيفة رقابية يمتد إلى الجوانب المالية والتشغيلية بالمؤسسة كلها، حيث أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي أداة لخدمة المؤسسة ككل وليس فقط إدارتها، حيث تتضمن فعاليات التدقيق الداخلي كما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) (النقاط التالية : (عناني ، 2017، الصفحات 246-247)

-إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، حيث أن وضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية ملائمين من مسؤوليات الإدارة وعادة ما يكلف التدقيق الداخلي بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة بغرض إعادة النظر بهذين النظامين ومراقبة تطبيقهما وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما؛
- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية؛

- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمؤسسة؛
-فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

ونظرا لأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة ينبغي على لجنة التدقيق الاهتمام بالتدقيق الداخلي، حيث توجد علاقة متبادلة بينهما، وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر، لأن أنشطة لجنة التدقيق تؤثر في مهام التدقيق الداخلي من جهة في حين قسم التدقيق الداخلي يعتبر من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها لجنة التدقيق والتي تساعد في تنفيذ مهامها بفعالية من جهة أخرى. كما تعتبر لجنة التدقيق بالنسبة لإدارة التدقيق الداخلي حارسا لها من تدخل الإدارة في شؤونها؛ بما يؤدي إلى زيادة استقلالها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء التي تكتشفها في أثناء عملية التدقيق.

ويمكن إيجاز مهام لجنة التدقيق اتجاه التدقيق الداخلي في النقاط التالية: (عناني ، 2017،

الصفحات 246-247)

- تقييم فعالية التدقيق الداخلي وجودته كجزء من الرقابة الداخلية وأنه يتم وفق معايير الأداء المهني؛
- متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام التدقيق الداخلي والموافقة عليها؛
- فحص استراتيجية أداء التدقيق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها؛
- تدعيم استقلالية التدقيق الداخلي وذلك من خلال:

*تعيين مدير التدقيق الداخلي وعزله، والتأكد من أن لديه الموارد الكافية لمباشرة عملياته؛

- * حرية التدقيق في الاتصال المباشر بلجنة التدقيق لمناقشة أية أمور مهمة؛
- * التأكد من عدم وجود أية قيود على المدققين الداخليين عند تنفيذ مهامهم؛
- * المشاركة في تعيين فريق التدقيق وترقيتهم وتغييرهم.

- فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في المنشأة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة؛
- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم. ويمكن الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين بخصوص ذلك، إذ أنهم مطالبون بفحص كفاءة المدققين الداخليين، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات المؤسسة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين؛
- تساهم لجنة التدقيق في إعداد برنامج التدقيق الداخلي بالتنسيق مع المدقق، ومتابعة مهام المدقق الداخلي من خلال مختلف التقارير التي يرسلها المدقق للجنة فهو بمثابة أداة رقابة لصالح مجلس الإدارة ممثلاً بلجنة التدقيق على الإدارة المسيرة للمؤسسة.

3.4 مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات:

- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات، خاصة في المتطلبات الجديدة التي فرضتها القوانين فقد نص المعيار 2110 على أن "نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم ويقدم IIA بالنسبة لـ (SOX). (ACT,LSF) التوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة وذلك بالعمل على تحقيق الأهداف التالية:
- تحسين الأخلاق والقيم داخل المنظمة؛
- ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي والمساءلة؛
- إيصال المعلومات حول الخطر والرقابة للجهات المعنية في المنظمة؛
- تنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين والداخلين والإدارة. (أوصيف، 2017، صفحة 164)

يصعب تفعيل مبادئ الحوكمة ما لم يتم تدعيم فاعلية واستقلالية كل من لجان التدقيق وأنشطة التدقيق الداخلي والخارجي. فالتدقيق الداخلي هو نشاط منظم وموضوعي يقوم بأعمال التدقيق وتقديم الاستشارات من خلال نظام قوي وفعال بهدف إضافة قيمة وتحسين فاعلية وإجراءات كل من إدارة المخاطر والحوكمة. والإطار الذي يعمل من خلاله هذا النشاط يتمثل في مجموعة من المعايير المهنية وأخرى خاصة بالأداء وثلاثة خاصة بأخلاقيات وسلوكيات المهنية وهي: الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي، نشاط التدقيق، استقلالية أنشطة التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر والقيمة المضافة. (علي و علي ، 2017، صفحة 140)

ويساهم التدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة، ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسة وفهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتعلقة بالمؤسسة كما يلي: (يزيد و عبد الله ، جوان 2016، صفحة 49)

-التدقيق الداخلي، نظرية الوكالة، حوكمة الشركات: تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة إلي وجود صراع مصالح بين المالك والمسير، تنبثق عنه تكاليف وكالة بالنسبة للمالك وهي تكاليف التدقيق الخارجي أو القانوني، الذي يعمل علي مراقبة ومتابعة سلوك وأداء المسير، ويعتبر غياب التوازن المعلوماتي أو ما يعرف بعدم تماثل المعلومات احد أوجه الصراع) عدم تماثل بين المساهمين، الإدارة العليا، المساهمين، مجلس الإدارة (وهنا يشكل ارتباط التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة) من خلال لجنة التدقيق إن وجدت (وتعاونه مع المدقق الخارجي عاملا أساسيا في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.

-التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة الشركات. يري المنظرون لتكاليف الصفقات أن الشركة، على عكس السوق، تظهر كأسلوب تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات، وقد عملت إدارات المؤسسات على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال تحويل جزء من أعماله إلى التدقيق الداخلي.

-التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة الشركات: بالنسبة للمنظرين الارتباط بالموارد، فان المؤسسة تعتمد على محيطها فيما يتعلق بالموارد الأولية، رؤوس الأموال، العمل، التجهيزات، قنوات توزيع الإنتاج والخدمات. وعلى المؤسسة أن تتبنى نظاما فعالا من أجل التوجيه الأمثل للموارد، ويكون ذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة والاعتماد على التدقيق الداخلي لتفعيل هياكلها وتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

4.4 أساليب التدقيق الداخلي لتحسين أداء الحوكمة:

من المعلوم وكما تم الإشارة إليه سابقا أن الدقيق الداخلي يعتبر من أهم الأدوات التي تساعد على تقييم فعالية ، حوكمة الشركات، حيث أشار المدير السابق لمعهد المدققين الداخليين Richard Chambers ، أنه للوصول إلى حوكمة جيدة يجب توفر عنصرين أساسيين هما: أولا نظام رقابة داخلية فعالا وثانيا فعالية الإدارة الإستراتيجية للمخاطر بينما يرى البعض أن الحوكمة الجيدة تتطلب لإضافة إلى العنصرين السابقين توفر معلومات مماثلة بين الادارة والملاك وكذلك تحقيق حاجيات أصحاب المصالح

* تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية: يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في تحسين وتقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ يعتبر من أولى أهدافه، فحسب Gramling وآخرون، حوكمة الشركات تتكون من أربعة عناصر أساسية: - التدقيق ، الخارجي-لجنة التدقيق - مجلس الإدارة وأخيرا وظيفة التدقيق الداخلي، وهذه الأخيرة لها علاقة مع كل عنصر من هذه العناصر والتي تسمح لها بالتقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية. إلا أن نجاح هذا التقييم مرتبط بمدى توفر نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الخصائص وهذا حتى يتسنى للشركة بلوغ أهدافها المسطرة على سبيل المثال: الفصل بين المسؤوليات والاختصاصات- وضوح خطط السلطة والمسؤولية-كفاءة الموظفين- سلامة السجلات وإجراءات التصديق عليها .

وفي هذا السياق، ينص قانون سارينز أوكسلي (SOX) في جويلية 2002 على ضرورة أن يلعب التدقيق الداخلي دور أساسي في عملية إعداد تقرير من طرف مجلس الإدارة فيما يتعلق بفعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، زيادة على ذلك، أكدت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (معيار 2130)

الخاص بالرقابة على: "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات." (خيرة و عبد الحق ، 2021 ، الصفحات 175-176)

***تخفيض عدم تماثل المعلومات:** تعتبر نظرية الوكالة من أهم النظريات التي تطرقت إلى مشكلة عدم تآثل المعلومات حيث أشار Jensen & Meckling إلى أن فجوة البعد التي يعود سببها إلى انفصال الملكية عن الإدارة تخلق لنا ذلك صراع المتمثل في تحقيق المصلحة الخاصة وهذا بسبب تقديم المدراء معلومات غير صحيحة، أي معلومات لا تمثل حقيقة الوضعية المالية للشركة، إلى المساهمين ويميز Pigé بين ثلاثة مستويات من عدم تماثل المعلومات: (خيرة و عبد الحق ، 2021 ، الصفحات 175-176)

-عدم تماثل المعلومات الموجودة بين المدراء وممثلين المساهمين؛

-عدم تماثل المعلومات الموجودة بين المساهمين وممثلهم والمدراء؛

-عدم تماثل المعلومات الذي يظهر عندما يسعى مساهموا المؤسسة إلى فتح رأس مالهم.

* في تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر:

تضمن التعريف الجديد للتدقيق الداخلي توسيع نطاق ومهام التدقيق الداخلي، بإضافة مهمة جديدة لها هي تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، وموضوع إدارة المخاطر هو الآخر تم تناوله بالتحليل والدراسة من طرف عدة كتاب و مجتمعات مهنية، كما تناولت المعايير الحديثة للتدقيق الداخلي هذه النقطة كذلك، حيث أفردت معيارا خاصا بذلك ضمن معايير الأداء وهو المعيار رقم (3135) إدارة المخاطر والذي ينص على أن: نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد الشركة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة التي تتعرض لها، ويساهم في تحسين إدارة المخاطر ونظم السيطرة عليها من خلال التأكد من أن: (سايق، 2015-2016، الصفحات 133-134)

-أهداف الشركة تتطابق وتتوافق ورسالة الشركة وتساهم في تحقيقها: فهذا لا بد أن يتأكد من عدم وجود تعارض، و أن أهداف الشركة واضحة وتنماشى مع ما ترغب في تحقيقه ؛

-المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها: يجب العمل على تحديد الأحداث التي قد يكون لها أثر سلبي على تحقيق أهداف الشركة وإضافة قيمة لها، باعتبارها مسببات للمخاطر، وتحديد احتمالية حدوثها ودرجة تأثيرها، ويعمل التدقيق الداخلي على تقديم تأكيد بأن المخاطر المحيطة بالشركة قد تم تحديدها دون إغفال أي خطر، وتقديم النصح والمساعدة وتطوير الأدوات والأساليب المعتمدة في إدارة المخاطر، وفي حالة إغفال وتجاهل تهديدات رئيسة ينبغي على المدقق الداخلي أن يتعرف على الوسائل والمقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها بأنسب البدائل، أما في حالة عدم كفاية الوسائل المستخدمة للتصدي لهذه التهديدات فينبغي على المدقق الداخلي التوصية باتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة وإجراءات إضافية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن لا يتمادى دوره إلى درجة يصبح فيها التدقيق الداخلي هو الذي يقوم بتعريف وتحديد المخاطر؛

-أن الاستجابات المناسبة لإزاء المخاطر يتم اختيارها بما يتوافق ومدى استعداد الشركة لتقبل المخاطر: من خلال التأكد من مدى كفاية وفعالية ردود الأفعال والاستجابات التي قامت بها الدارة لمواجهة المخاطر، وأنه قد تم إدارتها وتخفيضها إلى مستوى مقبول، كما أشارت المعايير الدولية أنه لا بد على المدقق الداخلي إذا ما وجد أن مستوى المخاطر ربما لا يكون مقبولا أو غير مناسب للشركة، أن يناقش الأمر مع الدارة العليا، وإذا لم يصل معها إلى اتفاق أو حل مناسب، عليه أن يكتب تقرري را لمجلس الدارة للفصل في ذلك واتخاذ القرار الملائم للشركة؛

-المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب: حيث لا بد أن يتم إبلاغ مجلس الدارة بتقارير دورية حول المخاطر التي تواجهها الشركة وفي وقت مبكر للعمل على تلفيها، وإعطائها الوقت الكافي لعداد الاستراتيجيات وردود الأفعال المناسبة، وإطلاع المجلس على أية تغيرات جوهرية من شأنها التأثير على الشركة.

* **دور التدقيق الداخلي في حماية أصحاب المصالح:** يحتل التدقيق الداخلي أهمية كبيرة بالنسبة كبيرة بإعتباره من أهم الأدوات الرقابية التي تحمي ممتلكات المساهمين، فبعد الهزات المالية التي عصفت بأكبر المؤسسات العالمية بسبب التحريفات في القوائم المالية وتقديم معلومات لا تمثل حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة أصبح المساهمون يطالبون أكثر من أي وقت مضى بضرورة حماية ممتلكاتهم وهذا عن طريق إعداد القوائم المالية بشكل موضوعي مع الاعتماد على أدلة الإثبات الخارجية في تحقيق أرصدة حسابات هذه القوائم. (خيرة و عبد الحق ، 2021، صفحة 177)

5.4 دور التدقيق الداخلي في إضافة القيمة للمؤسسات الاقتصادية على ضوء حوكمة الشركات

تشير التطورات الحديثة إلى أن المدقق الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة الشركة سواء مراقبة أو في تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق الأهداف التي تضعها الشركة، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين، هذه الأهداف في موقفه الرسمي من الحوكمة إلى أن موضوع الحوكمة وبالرغم من تعقيده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي يعالجها التدقيق الداخلي وقد أشارت الكثير من الدراسات على مستوى العالم إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية، وهذا ما أشار إليه التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، والدور المنشود للتدقيق الداخلي هنا يكمن في مساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق فيما يخص ما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه الشركة، وهذا من شأنه أن يخفض تكاليف الوكالة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، ويرى خليل إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره باعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين: (حبيش و مداحي، يومي 11 و12 أبريل 2018، الصفحات 430-431)

-**الاتجاه الأول:** مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

-**الاتجاه الثاني:** القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملزمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة. كما يري *Hermanson and Rittenberg* أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمور التالية:

-التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص؛

-المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية؛

-تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية؛

-تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافياها؛

-تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

6.4 المحطات التي توضح العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات:

ويناقد الإطار المرجعي الدولي العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة على ضوء جملة من

المحطات المنحصرة فيما يلي: (كشاط و بالرقى، 2017، الصفحات 330-332)

-المعيار **2110** الذي ينص على 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 المتناسق والقوانين المعمول بها، وإبلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة، والتنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين ولإدارة ومختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم "

- المعيار **2110.A1** مفاده " على التدقيق الداخلي تقييم طريقة تصميم وتنفيذ فعالية الأهداف والبرامج والأنشطة بالمؤسسة والمرتبطة بالأخلاق."

- المعيار **2110.A2** الذي ينص على " ينبغي على التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات بالمؤسسة تستند إلى الإستراتيجية وأهداف المؤسسة. "

-دليل التطبيق العملي " **MPA 2110.1** تعريف حوكمة الشركات: في ظل تعدد الأطر التنظيمية المحددة لمفهوم الحوكمة إلا أنها تشترك في تحديدها للخصائص الرئيسة للحوكمة. وتؤكد على المكانة المتميزة للتدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة، إذ له كل الصلاحية لفحص وتقييم وبطريقة رسمية هيكل الحوكمة بالمؤسسة وطرق تصميمه وكذلك تقييم فعالية عمليات الحوكمة.

- دليل التطبيق العملي **MPA 2110.2** "علاقة حوكمة الشركات بالمخاطر والرقابة الداخلية: تنص الإرشادات الواردة بهذا الدليل العملي باختصار على أن فعالية الحوكمة تعتمد على فعالية إدارة المخاطر فالحوكمة الجيدة هي التي تأخذ في الحسبان محددات إدارة المخاطر عند صياغة الإستراتيجية، كما تعتمد الحوكمة الفعالة على رقابة داخلية وعلى طريقة إبلاغ فعالية وضعيات الرقابة الداخلية إلى المجلس. وبذلك على المدقق أن يأخذ في الحسبان طبيعة تلك العلاقات عند تقييمه لعمليات الحوكمة والتركيز على الضوابط الرقابية المرتبطة بالحوكمة وتجنب كل المخاطر والأحداث التي لها تأثير سلبي على تحقيق استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

كما تتضح العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر على ضوء المعيار **A1. 2120**. الذي ينص على ضرورة أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم المخاطر المرتبطة بحوكمة المؤسسة. وكذلك المعيار **A1. 2130** الذي يناقش العلاقة بين الحوكمة والرقابة الداخلية من خلال ضرورة تقييم المدقق لمدى ملائمة الوضعيات الرقابية ومدى فعاليتها من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة.

- دليل التطبيق العملي **MPA 2110.3** تقييم حوكمة الشركات : "من المعروف أن المدقق يقوم بإجراء تقييمات تتسم بالاستقلالية والموضوعية لعمليات الحوكمة إذ يعتمد في ذلك على نتائج مهمات تدقيق سابقة ذات العلاقة بالحوكمة والأخذ بعين الاعتبار القضايا الناشئة وأي معلومات أخرى حول إشكالات الحوكمة. كما أكد الإطار المرجعي على ضوء هذا الدليل الإرشادي على أن التدقيق الداخلي يعد طرفاً ضرورياً في الحوكمة ولضمان فعاليته على المجلس والإدارة العليا الحرص على تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة لنشاط التدقيق، ولا بد أن يكون إطار عمل المدقق اتجاه عمليات الحوكمة في إطار متفق عليه من قبل المجلس والإدارة العليا.

7.4 تطور معايير التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات:

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري إخضاع معايير التدقيق الداخلي إلى عملية تقييم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير. (محمد و شلال، سنة غير مذكورة، الصفحات 380-381)

وكجزء من استجابة للأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي التي كانت حوكمة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها، ويتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، و معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية "IIA" تنفيذاً لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين: معايير التدقيق الحديثة في مجموعتين وكما يأتي:

1.4.5 معايير الصفات: " Trail Standards " و هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة

معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها وهي كما يأتي:

- معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسميا في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.

- معيار رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة والموضوعية في أداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.

- معيار 1200 البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.

- معيار 1300 جودة التدقيق الداخلي وخضوعه لعمليات التقييم والتحسين.

2.4.5 معايير الأداء: Performance Standards " وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية

صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

- معيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في الشركة وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة إضافية للشركة .

- معيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي، إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقييم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.

- معيار رقم 2200 تخطيط مهمة العمل.

- معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.

- معيار رقم 2400 توصيل النتائج إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإبصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين

- معيار رقم 2500 متابعة التقدم وهذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليها ومراقبتها و إيصال النتائج للإدارة.

- معيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقييم وتحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمل عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.

أما معيار التقييم 2130 فيعالج بشكل خاص الحوكمة، حيث يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيم وأن يقدم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة لتحقيق أغراض التالية: (مصطفى و آخرون، 2016، الصفحات 151-152)

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة ضمن الشركة؛

- ضمان الأداء التنظيمي الفعال للإدارة والمساءلة؛

- الإيصال الفعال للمعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الأطراف المناسبة في الشركة؛

- التنسيق الفعال بين نشاطات مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وتواصل المعلومات بينهم.

8.4 الأهمية التي يحققها التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات

ويشير إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة إسهامه في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي: (محمد و شمال، سنة غير مذكورة، الصفحات 380-381)

- التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهياة وقادرة على الإفصاح عن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة لأهداف المحددة والمتفق عليها.

- مراقبة عملية أنجاز الأهداف من خلال:

* تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام به.

* تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة وتطويرها.

* رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.

* التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال والقرارات واتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي.

* التحقق من الحفاظ على قيم الشركة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها أثناء التدقيق.

5. خاتمة:

تسعى حوكمة الشركات من خلال آلياتها المختلفة وبالأخص التدقيق الداخلي إلى الكشف عن التلاعب والاحتيال الذي يمارس من قبل مدير الشركة أو العاملين بها. وذلك بالاعتماد على معايير التدقيق الداخلي التي تلعب دورا هاما في بلوغ ذلك، كما أن تطور تلك المعايير مكنه من القيام بممارسات جديدة لم تنحصر في جانب الرقابة والإدارة فقط وإنما تقديم الخدمات الاستشارية وتقديم الحلول الممكنة لعلاج المشاكل التي تواجه الشركات. كما يسهم أيضا في تحقق أهداف الحوكمة من خلال مساعدة مجلس الإدارات مثل لجنة المراجعة في أداء دورهم على أكمل وجه. ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نجلها فيما يلي:

- يعتبر التدقيق الداخلي آلية فعالة والتي تمكن الشركات من الممارسات الجيدة والفعالة والسليمة للحوكمة بها؛

- حتى يؤدي التدقيق الداخلي الدور المنوط به لا بد من توفر شرطين أساسيين هما: الاستقلالية في إعداد مخطط التدقيق، وكذا المهنية أي يستند إلى المعايير المهنية المتعارف عليها، وإلى دليل أخلاقيات المهنة؛
 - من أجل فعالية عملية التدقيق الداخلي لا بد أن يتم استعمال الطرق والأدوات الملائمة وفق منهجية صارمة؛
 - من أجل تحقيق رقابة فعالة على أعمال التدقيق الداخلي، ينبغي العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة من طرف إدارة التدقيق الداخلي من خلال القيام بعمليات الرقابة المستمرة.
- وتوصي الدراسة بمايلي:**

- منح استقلالية أكثر للمدقق الداخلي من أجل ممارسة مهامه بكفاءة وفعالية، في ظل توضيح موقعه ضمن الهيكل التنظيمي؛ وكذا إلزامية المدقق الداخلي على اتخاذ إجراءات المتابعة وإبلاغ مجلس الإدارة بكل أوجه قصور التي تم التبليغ عنها سابقا؛
- ضرورة توفر نظام رقابة فعال يمكن من معرفة أي الاختلالات الحاصلة والعمل على علاجها بسرعة؛
- العمل على تهيئة البيئة المناسبة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- التطبيق الجيد لأساليب التدقيق الداخلي لدعم آليات حوكمة الشركات؛
- الاستفادة من تجارب الشركات الرائدة في مجال التدقيق والحوكمة، للنهوض بهما في الشركات المحلية وفقا للإمكانيات المتاحة.

المراجع:

- أوصيف لخضر .(2017). طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار (رقم 2100 طبيعة العمل). *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*. 164، (17)
- بركات سارة،، زايدي حسية. (2012). الحوكمة الجيدة ومحاربة الفساد والرشوة شروط أساسية لتحقيق التنمية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة.
- بلعاش ميادة. (2012). العوامل المساهمة في التطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري. *مجلة رؤى الاقتصادية*(03)، 109.
- بن الدين أحمد (2014) أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات بولاية ادرار. *مجلة الحقيقة*، (3)، 13، 180-204.
- بوسالم أبو بكر & صلاح سعاد. (2017). التدقيق الداخلي ضمن إطار الحوكمة ودوره في إدارة المخاطر المصرفية. *مجلة دراسات في الاقتصاد والجارة والمالية*. 193-210، (1)، 6
- حبيش، م & مداحي(2018) ، التدقيق الداخلي ودوره في زيادة قيمة المؤسسات الاقتصادية في ظل إطار حوكمة الشركات .ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية .كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أحمد بوقرة بومرداس.
- حمادي، سليمان عبد الله وسلطان، داود سليمان. 2018. التدقيق الداخلي في المصارف التجارية أداة لتقويم الأداء، ووسيلة لمعالجة الانحراف. *مجلة تنمية الرافدين*،مج. 37، ع. 117، ص ص. 109-118.
- حميدوش حورية (2018)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة بشركات التأمين. *مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية*. 14، (1)، 9 ، 19-7

- خادر ياسين محمد . (2012). محددات الحوكمة و معاييرها. ورقة بحثية في المؤتمر العلمي الأول حول: عولمة الإدارة في عصر المعرفة، طرابلس، لبنان: جامعة الجنان.
- سايح، نوال . (2016). مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر دراسة استقصائية لمجموعة من - الشركات . أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، .جامعة فرحات عباس سطيف.
- السبتي وسيلة & علون محمد لمين . (2017). نظام المعلومات المحاسبية كأداة لتفعيل مسار التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية . مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية 2 (04)، 141-171.
- السنوي، عبد الرؤوف محمد ودراغمة، زهران محمد علي نجي وجرار، صهيب توفيق . 2015. مدى توفر مقومات الحوكمة المؤسسية المتعلقة بتدقيق الحسابات و إدارة الشركة : دراسة ميدانية من واقع الشركات المساهمة العامة في فلسطين. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مج. 11، ع. 2، ص ص. 411-441.
- الشريف ، أ.ع&عبد العليم، أم وببومي، هـ ، م . (2013). الإدارة الإلكترونية : مدخل إلى الإدارة التعليمية الحديثة . عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى.
- الشيخ، علي ناظم عبد الأمير وكبة، علي كريم محمد . 2017. كفاءة و فاعلية نظام التدقيق الداخلي و أثره في تطبيق حوكمة الشركات : دراسة في عينه من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة المثنى للعلوم الادارية و الاقتصادية، مج. 7، ع. 4، ص ص. 136-149.
- صفاء، ا. م . (2005). دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي . مجلة الإدارة والاقتصاد. 73، (54)
- العايب ، ع . (2016). دور التدقيق في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للممارسة مهنة التدقيق الداخلي . مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. 58، (15)
- عناني عبدالله . (2017). دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات. مجلة الباحث الاقتصادي (07)، 240-258
- غزالي زهرة (2017). أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية. مجلة البشائر الاقتصادية، 04(03)، 189-208.
- فداء، ع. ص . (2012). مدى التزام شعب الرقابة والتدقيق في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة . مجلة كلية المامون الجامعة. 75، (19)
- فرحان طالب علاء، و شيحان المشهداني إيمان . (2011). الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف (الإصدار ط1). عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1.
- فيحاء عبد الله يعقوب. 2018. استطلاع آراء المهنيين و الاكاديميين حول بناء استراتيجية وظيفة التدقيق الداخلي و إمكانية مواكبة التطورات. مجلة دراسات محاسبية و مالية، مج. 13، ع. 42، ص ص. 82-101.
- كشاط منى ، وبالرقي تجاني. (2017). الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية. مجلة رؤى الاقتصادية، 7 (2)، 330-332.
- مجنوب خيرة & زياني عبد الحق . (2021). دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجموعة من شركات. *Revue Algérienne d'Economie et gestion*, 15(02), 192-168.
- محمد ، خ. ا & ، حسن، ع. س . (2007). ، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق . مجلة الإدارة والاقتصاد ، (66) 122-123.
- محمد العيد ، شمال نجا. (2015). التدقيق الداخلي أداة فعالة لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 6(3)، 370-385.

محمد، م. ي(2007). محددات الحوكمة ومعايير مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الإستثمار الدولي، جوان 2007،

ص 06، وثيقة أنترنت متوفرة على الموقع (Récupéré sur www.saaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc تم

الإطلاع 2015/09/13

محمود الشواورة فيصل . (2009). قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية. مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 25(2)، 127-128.

مصطفى ، م. ص & .، آخرون، . (2016). تفعيل دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات :دراسة ميدانية لعدد من المصارف الخاصة في محافظة نينوى .مجلة التقني. 151-152، 29(01) ،

مصطفى سليمان محمد . (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

ناظم حسن رشيد. 2016. دور الذكاء الأخلاقي للمدققين الداخليين في دعم أداء عملية التدقيق الداخلي : دراسة لآراء عينة من المدققين الداخليين في العراق. مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، مج. 22، ع. 91، ص ص. 462-481.

ندى عبد الرزاق سليمان. 2014. أثر استخدام منهج six-sigma في تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي بالوحدات الاقتصادية : دراسة تحليلية استطلاعية. مجلة الإدارة والاقتصاد، مج. 37، ع. 100، ص ص. 198-212.

وارد خليل عطا الله ، و عبد الفتاح العشماري، محمد . (2008). الحوكمة المؤسسية(مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العاملة والخاصة). القاهرة، مصر: مكتبة الحرية للنشر والتوزيع.

يرقي حسين ، و علي عبد الصمد عمر . (2009). واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها. ورقة مقدمة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتفكير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة.

يزيد، ص & عبد الله ، م.(2016). دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة -دراسة ميدانية .المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية. 48-49، (4)

REFERENCES

- Al'ayb, 'A. (2016). Dawr al-tadqīq fī al-mumārasah al-salīmah li-ḥawkamāt al-sharikāt 'alā ḍaw' al-ma'āyir al-Dawliyah lilmārsh mihnāt al-tadqīq al-dākhilī. Majallat al-'Ulūm al-iqtisādīyah wa-'ulūm al-tasyīr (15), 58 <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/63/16/16/39596> [In arabic].
- Al-SabtI W & Aloun, M.L. (2017). Nizām al-ma'lūmāt al-muḥāsabīyah ka-adāh li-taf'īl masār al-tadqīq al-dākhilī bi-al-mu'assasāt al-iqtisādīyah. Journal Of Research in Finance and Accounting (24), 141-171. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/99/2/4/39988> [In arabic]
- Al-Sanāwī, Abd al-Ra'ūf Muḥammad wdrāghmh, Zahrān Muḥammad 'Alī nīj wjrār, Ṣhayb Tawfīq. 2015. The existence of the constituents of corporate governance related to auditing task and company management : empirical evidence from the shareholding corporations in Palestine . al-Majallah al-Urdunīyah fī Idārat al-A'māl, Majj. 11(2). 411-441 [In arabic]
- Al-Sharīf, U. 'A & 'Id al-'Alīm, U, M wbywmy, H, M. (2013). al-Idārah al-iliktrūnīyah : madkhal ilā al-Idārah al-ta'līmīyah al-ḥadīthah. Amman, Jordan: Dar Al-Manhaj for Publishing and Distribution, first edition. [In arabic]
- AL-Shaykh, 'Alī Nāzīm 'Abd al-Amīr wkbh, 'Alī Karīm Muḥammad. 2017. Efficiency and effectiveness of the internal audit system and its significance in the implementation of companies governance : study in a sample of the Iraqi companies listed in the Iraqi stock exchange. Majallat al-Muthannā lil-'Ulūm al-Idārīyah wa al-iqtisādīyah, Majj. 7, 'A. 4, § §. 136-149. [In arabic]

- Anani A. (2017) The Role Of Audit Committee in corporate Governance Improvement. Economic Researcher Review (07), 240-258 <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/85/5/7/22701> [In arabic]
- Barakat, S., Zaidi, H. (2012). Good governance and combating corruption and bribery are prerequisites for achieving development in the Middle East and North Africa. A research paper presented at the National Forum on Corporate Governance as a mechanism to reduce financial and administrative corruption, University of Biskra. [In arabic]
- Belaich M. (2012), al-‘Awāmil al-musāhamah fī al-taṭbīq al-salīm li-niẓām Ḥawkamāt al-sharikāt wa-dawruhā fī al-ḥadd min al-fasād al-mālī wa-al-idārī, Roa Iktissadia Review, 02(3), 103-129. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/126/2/3/42741> [In arabic]
- Beneddine, A (2014) The impact of information technology on the efficiency of internal auditing in economic institutions, a study of a sample of institutions in the state of Adrar EL - HAKIKA (the Truth) Journal for Social and Human Sciences, 13 (3), 180-204, <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/49/13/3/16090>. [In arabic]
- Bousalem, A., & Salah, S. (2017). Internal audit within the framework of governance and its role in managing banking risks. Journal of Studies in Economics, Trade and Finance, 6(1), 193-210, <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/263/6/1/46376>. [In arabic]
- Corporate Governance. (2013, January). Récupéré sur document internet disponible sur le site:: www.osfi-bsif.gc.ca/eng/fi-if/.../cg_guideline.aspx (consulté 16/05/2015).
- OCDE. (2012). principal and annotation corporate governance. sur le site internet : [http // www.oecd.org](http://www.oecd.org) , 12/12/2012.
- Farḥān Ṭālib ‘Alā’, wa Shayḥān al-Mashhadānī Īmān. (2011). al-Ḥawkamah al-mu’assasiyah wa-al-adā’ al-mālī al-istirāṭijī lil-maṣārif (first edition). Ammān, Jordan, Dār Ṣafā’ lil-Nashr wa-al-Tawzī‘, Ṭ1.
- Fayḥā’ ‘A. Y. 2018. Survey the opinions professional and academics on building the strategy of internal audit function and the possibility of keeping abreast of developments. Majallat Dirāsāt muḥāsabiyyah wa māliyyah,. 13(42). 82-101. [In arabic]
- Fidā’, ‘A. Ṣ. (2012). Madā iltizām sha‘b al-Raqābah wa-al-tadqīq fī al-jāmi‘āt al-ḥukūmīyah bi-al-ma‘āyir al-mihniyyah al-ḥadīthah. Majallat Kulliyat al-Māmūn al-Jāmi‘ah (19), 75 [In arabic].
- Ghazali, Z (2017). The Impact of Internal Audit Quality on Earnings
- Habiche, M. & Madahi (2018), al-tadqīq al-dākhilī wa-dawruhu fī Ziyādah qayyimah al-mu’assasāt al-iqtisādīyah fī zill iṭār Ḥawkamāt al-sharikāt, A research paper presented at the National Scientific Forum on: The reality of the auditing profession in Algeria in light of international auditing standards. Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, University of Mohamed Bouguerra Boumerdes. [In arabic]
- Hamidouche, H (2018), The role of internal auditing in the governance of insurance companies. Journal of Economics and Human Development, 9(1), 14. 7-19, <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/275/9/1/45627> [In arabic]
- Ḥammādī, Sulaymān ‘Abd Allāh wa-sultān, Dāwūd Sulaymān. 2018. al-tadqīq al-dākhilī fī al-maṣārif al-Tijārīyah adāh li-taqwīm al-adā’, wa-waṣīlah li-mu‘ālat al-inḥirāf. Majallat Tanmiyat al-Rāfidayn, 37(117). 109-118. [In arabic]
- Khader Yassin Mohammed. (2012). Muḥaddidāt al-Ḥawkamah wa m‘āyirh. Research paper at the first scientific conference on: Globalization of Management in the Age of Knowledge, Tripoli, Lebanon: Jinan University. [In arabic]

- Loucif, L. (2017). The nature of the relationship between the quality of internal auditing and corporate governance, risk management and internal control under the standard (No. 2100 Nature of Work). Journal of Economic Sciences, Management and Commercial Sciences (17), 164. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/324/10/17/17844> [In arabic]
- Madjoub Kh & Ziani A. (2021). The Role of Internal Audit in improving the corporate governance ,Case Study of a Group of joint-stock companies. Revue Algérienne d'Economie et gestion, 15(02), 168-192. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/154/15/2/176684> [In arabic]
- Maḥmūd al-Shawāwrah Fayṣal. (2009). Qawā'id al-Ḥawkamah wa-taqyīm dawruhā fī Mukāfaḥat Zāhīrat al-fasād wa-al-wiqāyah minhu fī al-sharikāt al-musāhamah al-‘Āmmah al-Urdunīyah. Journal of Economic and Legal Sciences, 25 (2), 127-128. [In arabic]
- Managements Practices-Study of a Group of Algerian Companies. Al-Bashaer Economic Journal, 04(03), 189-208. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/196/3/4/37923> [In arabic]
- Mohammed, M. y (2007). Muḥaddidāt al-Ḥawkamah wa-ma‘āyir ma‘a ishārah khāṣṣah lnmṭ taṭbīqihā fī Miṣr, International Investment Bank, June 2007, p. 06, an internet document available on the site www.saaidd.net/Doat/hasn/hawkama.doc (accessed 09/13/2015 [In arabic]
- Muḥammad, Kh. A., & Ḥasan, ‘A. S. (2007)., al-tadqīq al-dākhilī lm‘āmlāt al-Muwāzanah al-Fīdrālīyah lil-‘Irāq. Majallat al-Idārah wa-al-iqtisād (66), 122-123. [In arabic]
- Mohammed A, Chamlal N. (2015). Internal audit is an effective tool for embodying the principles of corporate governance. Journal of Economics and Human Development, 6(3), 370-385 <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/275/6/3/28999>. [In arabic]
- Muṣṭafā Sulaymān Muḥammad. (2006). Ḥawkamah al-sharikāt wa-mu‘ālaḥat al-fasād al-mālī wa-al-idārī dirāsah muqāranah. al-Iskandarīyah Alexandria: University House for publication and distribution. [In arabic]
- Nadā ‘Abd al-Razzāq Sulaymān. 2014. Athar istikhdām Manhaj six-sigma fī Taf‘īl Waṣīfat al-tadqīq al-dākhilī bālwhdāt al-iqtisādīyah : dirāsah taḥlīlīyah istiṭlā‘īyah. Majallat al-Idārah wa-al-iqtisād, Majj. 37(100), 198-212. [In arabic]
- Nāẓim Ḥasan Rashīd. 2016. The role of moral intelligence of internal auditors in support of the performance of internal audit process : study for opinions of a sample of internal auditors in Iraq. Journal of Economic and Administrative Sciences, 22(91), 462-481. [In arabic]
- Safaa, A. M. (2005). Dawr lijān al-tadqīq fī ta‘zīz adā’ wāstqlālyh al-mudaqqiq aldākhilī. Majallat al-Idārah wa-al-iqtisād (54), 73 [In arabic].
- Sayeh, N. (2016). The contribution of internal auditing to risk management and its reflection on the embodiment of corporate governance requirements in Algeria, a survey of a group of companies. PhD dissertation in commercial sciences. Ferhat Abbas Setif University. [In arabic]
- Wārid Khalīl ‘Aṭā Allāh, wa ‘Abd al-Fattāḥ al-‘shmāry, Muḥammad. (2008). al-Ḥawkamah al-mu’assasīyah (madkhal li-mukāfaḥat al-fasād fī al-mu’assasāt al-‘āmilah wa-al-khāṣṣah). Cairo, Egypt: Al Horreya Bookshop for publication and distribution. [In arabic]
- Yarqy Ḥ., Ali A. O. (2009). wāqī‘ Ḥawkamah al-mu’assasāt fī al-Jazā’ir wa-subul tf‘ylhā. Paper presented at the International Forum on Creativity and Organizational Thinking in Modern Organizations, Blida University. [In arabic]
- Yazīd, S & Abd Allāh, M. (2016). Dawr al-tadqīq al-dākhilī fī Taf‘īl Mabādi’ al-Ḥawkamah-drāsh maydānīyah. Algerian Journal of Economic Development . (4), 48-49. [In arabic]