

تاريخ استقبال المقال: 2015/02/02 تاريخ قبول نشر المقال: 2015/06/4 تاريخ نشر المقال: 2016/12/01

**التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي في المؤسسة****الإقتصادية**

أ.د. ميلود تومي جامعة محمد خيضر بسكرة

أ. محمد لمين علون جامعة محمد خيضر بسكرة

الإيميل: medlamine.alloune@yahoo.com

**ملخص:**

لقد أبرزت الإنهيارات والفضائح المالية ودعاوى الإحتيال المالي التي حدثت في السنوات الأخيرة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من المؤسسات مما زاد الإهتمام بالتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية ودورها في منظمات الأعمال الحديثة، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسات لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية والإستخدام الأمثل للموارد المتاحة وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، مما يعزز فرص الشركات من كشف ومواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري التي تعتبر أهم الأسباب الرئيسية لحدوث أزمات وإنهيارات كان لظهورها آثار مدمية ونتائج مدمرة مست معظم دول العالم وبالأخص الدول النامية، ومن خلال هذه المقال سنحاول تبيان أهمية إستخدام التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية كآلية للحد من الفساد المالي والإداري.

**الكلمات المفتاحية:** الفساد، الفساد المالي والإداري، التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية.

**internal audit as a mechanism to reduce financial and managerial corruption economic institution****Abstract :**

The financial collapses and fraud issues which have occurred in recent years has demonstrated the weakness of internal control system in many institutions which increased the interest in internal audit and internal control system and their role in modern business establishment.

The internal audit is considered as one of the most important functions which has an influence in designing and developing the internal control system and the optimal use of available resources. It also contributes to the assessment of risk management, and hence enhancing institution opportunities to encounter the phenomenon of financial and administrative corruption, which is the main important reason for the occurrence of crises. Through this article we will emphasize the importance of internal audit role in reducing financial and administrative corruption in economic institution.

**Keywords:** Corruption, Financial and Administrative Corruption, Internal Audit, Internal Control.

**مقدمة:**

مع تطور حجم المؤسسات وكبرها وانتشار فروعها ووحداتها على نطاق جغرافي واسع وما ترتب عنه من استخدام متزايد للعنصر البشري والوسائل المادية والمالية، وتعدد نشاطاتها وتعقدتها، وما ينجم عنها من إنحرافات وتلاعبات وفشل المدققين الخارجيين بل توطأ بعضهم في الكشف عن مختلف الأخطاء والتجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة، فضلا عن إنحصار دور المدققين الداخليين عن القيام بدور فعال لمواجهة أوجه الفساد الإداري والمالي على الرغم من التطورات المهنية والتقنية الهائلة التي دعمت وظيفة التدقيق.

وإستدراكاً لهذه الإنحرافات والإنهيارات المالية بسبب الفساد الإداري والمالي إستلزم البحث عن أساليب للتحقق من الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل توفير الحماية لأصول وموارد المؤسسة وضمان دقة البيانات والمعلومات، وتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية، وبذلك نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

فمن خلال هذا الطرح فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

" كيف يساهم التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي بالمؤسسة الاقتصادية؟ "

ومن خلال هذه الورقة البحثية سنحاول مناقشة والإجابة عن هذه الإشكالية وفقاً للنقاط التالية:

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي وأنواعه

ثانياً: الفساد الإداري والمالي وأسبابه

ثالثاً: مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي.

خاتمة

**المحور الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأنواعه**

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي: في عام 26 جوان 1999 أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: " نشاط تأكيدى وإستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لزيادة القيمة وتحسين عمليات المؤسسة، والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة والحوكمة."<sup>1</sup>

هذا التعريف جاء برؤية تواكب المسؤوليات الجديدة للتدقيق الداخلي في ظل التغيرات الجديدة، حيث نص بشكل واضح بأن التدقيق الداخلي نشاط إستشاري أي تقديم خدمات إستشارية، بالإضافة أنه (التدقيق الداخلي) أصبح وسيلة مساهمة بشكل فعال لإستمرار المؤسسة بمزاولة أعمالها بل إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة كما أوضح التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم خدمات تأكيدية (أي إضفاء الثقة) وهو مفهوم أوسع من مصطلح التقييم كما يقدم خدمات أخرى مرتبطة بمجالات جديدة من التأكيد تتعلق بعمليات

إدارة المخاطر والحوكمة، كما أكد أن وظيفة التدقيق الداخلي تتم وفقاً لعملية منهجية منظمة ومتسلسلة على أسس علمية وفنية من خلال الإصدارات والمعايير المهنية.

**ثانياً: خصائص التدقيق الداخلي:** من التعريف السابق يمكن إستنتاج الخصائص التالية:<sup>2</sup>

**1- نشاط مستقل:** ويقصد به ترك المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة بعيداً عن أية ضغوط، أي الإحتفاظ بالإستقلال التنظيمي بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة بإستقلالية تامة.

**2- تأكيد موضوعي:** ويقصد به الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر والرقابة، وعملية إدارة التحكم المؤسسي للمؤسسة، والموضوعية هي عدم تحيز المدقق الداخلي ويقوم بعمله وهو مقتنع، وبأنه لم يقدم أي تنازلات تؤثر على جودة العمل، وأنه لا يخضع ولا يتأثر بأحكام الآخرين.

**3- نشاط إستشاري:** أي عبارة عن خدمات إستشارية (نصح، مشورة... الخ) التي تتعلق بالمؤسسة، وتتحدد طبيعة ونطاق هذه الخدمات بالإتفاق مع المؤسسة، وبما يضيف قيمة لها ويدعم عملية الحوكمة وإدارة المخاطر وعملية الرقابة بدون أي مسؤولية إدارية للمدققين الداخليين.

**4- نشاط منهجي:** : ويقصد به أن عملية التدقيق الداخلي تتم وفق خطة عمل منظمة ومتسلسلة تسلسلاً منهجياً من خلال مراحل واضحة المعالم.

**5- نشاط مضيف للقيمة:** هو تحسين الفرص لتحقيق أهداف المؤسسة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الإستشارية، أي أن التدقيق الداخلي يقدم منافع لجميع الأطراف المرتبطين بنشاط المؤسسة والمتأثرين به بما يضمن بقاؤها وإستمرارها.

**6- إدارة المخاطر:** هي عبارة عن تسيير منهجي أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر، أي توقع الخسائر المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر إلى الحد الأدنى.

**7- إدارة التحكم المؤسسي:** وهي الأساليب التي تدار بها المؤسسات من خلال مجلس الإدارة والإدارة العليا، والتي تحدد كيفية وضع الأهداف وإدارتها وحماية أصحاب المصالح مع الإلتزام بالعمل وفقاً للقوانين والنظم السائدة، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية والمساهمة المباشرة في إنجاز الأهداف.

**ثالثاً: موقع إدارة التدقيق الداخلي:** لم يشير تعريف معهد المدققين الأمريكي: أن التدقيق الداخلي يتم داخل المؤسسة، وبالتالي يمكن القول أن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي يسمح بإمكانية أن تؤدي خدمات التدقيق الداخلي من خارج المؤسسة، وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن مصادر أداء وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت تتضمن:<sup>3</sup>

- 1- إدارة داخلية: وتشير إلى قيام المدقق الداخلي بأداء مهام التدقيق داخل المؤسسة، أي الإبقاء والإحتفاظ بقسم أو إدارة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، ويطلق على هذا الوضع بالأداء الداخلي للتدقيق الداخلي.
- 2- إدارة مشتركة: وتعني قيام مصدر خارجي عادة ما يكون مدقق من مكتب تدقيق بأداء بعض أعمال التدقيق الداخلي، أي الإبقاء على وجود إدارة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة مع الإستعانة بمصدر أو طرف خارجي للقيام ببعض المهام، ويكون ذلك إما بشكل مستمر أو تعاقد مشترك مؤقت لأداء مهمة لفترة محددة، على أن يظل الإشراف على المهام من قبل إدارة التدقيق الداخلي الموجودة بالمؤسسة، ويطلق على هذا الوضع بالأداء المشترك لأداء التدقيق الداخلي.
- رابعاً: مجالات التدقيق الداخلي: إن الهدف المعلن للتدقيق هو خدمة المؤسسة والمساعدة في إدارتها من خلال الخدمات التي يقدمها وهي:<sup>4</sup>
- 1- خدمات التأكيد: وهي الخدمات التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل، وأن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (صاحب العمل، المدقق الداخلي، المستخدم).
- 2- خدمات إستشارية: وهي الخدمات التي بطبيعتها توجيهات، وتنفيذ بناء على طالب المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الإستشارية خاضعين لإتفاق مع الزبون، وعموماً تشمل الخدمات الإستشارية طرفين (المدقق الداخلي، صاحب العمل)، ويجب على المدقق الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أداءه الخدمات الإستشارية.
- بالإضافة، هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي تجمع في:<sup>5</sup>
- 3- خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الإختلاس أو الإسراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.
- 4- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وقد يستخدم نفس أدوات المدقق الخارجي بالتعاون معاً لتيسير مهمة كل منهما.
- 5- خدمات إنشائية: وهي تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.
- 6- خدمات علاجية: تتمثل في إجراءات وأساليب يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء إكتشفها أو توضيحات يتضمنها تقرير التدقيق والخاصة بإصلاح أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

## المحور الثاني: الفساد الإداري والمالي وأسبابه

أولاً: مفهوم الفساد الإداري والمالي: بداية نقول أن الفساد يقصد به: "إساءة إستعمال السلطة الرسمية لأجل تحقيق مكاسب شخصية للفرد نفسه أو لجماعة ما، وذلك بطريقة مخالفة للأنظمة والقوانين أو للمعايير الأخلاقية السامية."<sup>6</sup>

كما يعرف على أنه: "إستغلال السلطة للحصول على ربح أو منفعة أو فائدة لصالح شخص أو جماعة أو طبقة بطريقة تشكل انتهاكاً للقانون أو معايير السلوك الأخلاقي الراقي."<sup>7</sup> كما عرف الفساد من قبل المنظمة الدولية للشفافية على أنه: "سوء إستعمال المنصب والسلطة العامة للحصول على مكاسب وإمتيازات شخصية أو لعائلته أو الحزب الذي ينتمي إليه أو لجماعة عامة أو خاصة."<sup>8</sup>

والفساد الإداري هو إنحراف أو خلل في مسار عمل الوظائف الإدارية عن شكلها السليم، من خلال إستخدام الموظف لصلاحياته المهنية لتحقيق مصلحة خاصة أو لتحقيق مكسب مالي. أما الفساد المالي فيتمثل في مجمل الإنحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات، كما يمكن القول أن الفساد الإداري يسبق الفساد المالي وهو يمثل نتيجة حتمية له.

ومما سبق يمكن إستنتاج خصائص الفساد كما يلي:<sup>9</sup>

- 1- إستغلال السلطة الوظيفية الحكومية أو العامة.
- 2- كل أعمال ينطوي عليها الفساد تشكل خرقاً وانتهاكاً لأنماط الواجب والمسؤولية.
- 3- تتصف أعمال الفساد بالسرية، بشكل عام. 4- عادة ما يشترك في السلوك الفاسد أكثر من شخص.
- 5- يتضمن الفساد عامل الإلتزام المتبادل والمصلحة المتبادلة.
- 6- يشمل الفساد أولئك الذين يحتاجون إلى قرارات محددة والذين يستطيعون التأثير في هذه القرارات.
- 7- كل فساد مهما كان شكله يعتبر خيانة للنقطة.
- 8- يقوم مرتكبوا الفساد بالتمويه عن أنشطتهم التي يقومون بها.
- 9- ينطوي الفساد عن الخديعة والتحايل عادة على جهة حكومية.
- 10- تحقيق المصلحة الخاصة والإضرار بالمصالح العامة.

ثانياً: أسباب الفساد الإداري والمالي: يمكن تحديد مجمل أسباب الفساد الإداري والمالي في:<sup>10</sup>

- 1- أسباب شخصية: وهي أسباب مرتبطة بشخصية الفرد وميولاته، ومستواه الثقافي والتعليمي ونظريته للمشروعية.

- 2- أسباب سياسية: ويقصد بها غياب الحريات والنظام الديمقراطي ضمن مؤسسات المجتمع المدني وضعف الإعلام والرقابة.
- 3- أسباب إجتماعية: متمثلة بالحروب وأثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية، الطائفية والعشائرية والمحسوبة والقلق الناجم عن عدم الإستقرار من الأوضاع والتخوف من المجهول... جمع المال بأي وسيلة لمواجهة هذا المستقبل المجهول الغامض.
- 4- أسباب إدارية وتنظيمية: وتتمثل في الإجراءات المعقدة (السولوكات البيروقراطية) وغموض التشريعات وتعددتها أو عدم العمل بها، وضمن المؤسسة لعدم اعتمادها على الكفاءات الجيدة في كافة الجوانب الإدارية.
- 5- أسباب قانونية: بسبب ضعف القوانين والنصوص التشريعية في ردع جريمة الفساد الإداري والمالي لفساد بعض السياسيين، والذي ينجر عنه عدم خوف الموظفين من العقوبات التي يمكن أن تطبق عليهم.
- 6- أسباب إقتصادية: تتجسد في المستوى المتدني لدخل الفرد في الدول النامية وضعف الحوافز والمكافآت الوظيفية، الأمر الذي يؤدي إلى تدني المستوى المعيشي لغالبية الموظفين، وهذا بالطبع يؤدي بهم إلى التفكير في وسائل جديدة لكسب المال والتي أسهلها إستغلال الوظيفة والمنصب.
- ثالثاً: مظاهر الفساد الإداري والمالي: مظاهر عديدة تجسد الفساد الإداري والمالي منها:<sup>11</sup>
- 1- الرشوة: وهي تقديم وإستلام عرض أو إغراء بأي شيء "ذو قيمة" بهدف التأثير عن شخص ما لأداء عمل، أو التواني عن أداء مهامه أو مهامها.
- 2- البيانات والمطالبات غير الصحيحة: تحدث كلما قام شخص ما بتزييف حقيقة مادية أو تقديم بيانات مزيفة عمدًا، أو افشاء معلومات سرية كالمعلومات التي تتعلق بالمناقصات الواردة للجهة التي يعمل بها لصالح بعض المتنافسين للحصول عن المال، أو تقديم شكوى مزيفة ينتج عنها خسارة إقتصادية أو مالية للشخص الذي تم تزوير البيانات الخاصة به.
- 3- الإختلاس: وهو التحويل الإحتيالي (دون زجه حق) لممتلكات عامة أو شخصية من قبل فرد يتولى أمر تسيير هذه الممتلكات.
- 4- تضارب المصالح: يحدث عندما يكون لفرد مصلحة إقتصادية أو شخصية في عملية تؤثر عكسيًا على صاحب (رب) عمل ذلك الشخص.
- 5- الإبتزاز: هو إستخدام سلطة أو نفوذ أو قوة ما لتأمين ربح أو فائدة مالية غير قانونية.
- 6- محاباة الأقارب والتفضيل: أي الإستفادة غير القانونية من الجهة العامة لتفضيل أقارب وأصدقاء.
- 7- خسارة العائد على حساب الضريبة أو التملص من الحق: وقد يشمل مواقف مختلفة حيث لا يتم تسليم أو دفع عائد مستحق للحكومة أو لجهة عامة.
- 8- الكسب غير العادل: ممارسة التفضيل في الحصول على أرباح بطريقة غير قانونية.

- 9- إحتيال الحاسب الآلي: يتجسد في أي تصرف إحتيالي يتعلق بإستخدام الحاسب الآلي بطريقة يعترض بها الفرد الحصول عن عائد غير قانوني؛ على سبيل المثال عملية الإحتيال التي تتم بواسطة الحاسب الآلي يتم فيها تحويل كسور حسابات الفائدة إلى حساب شخصي.
- 10- مقاوله وهمية: هي شركة غير موجودة تقدم الفاتورة الخاصة بها ليدفعها شخص مشارك في عملية الشراء.
- 11- مشتريات متفرقة: تنقسم العقود إلى قسمين أو أكثر لتطويق حدود سلطة الشراء، ومن ثم لتجنب المزايدة التنافسية، وقد يشمل ذلك الرشوة من المقاول لشخص يتعلق بالطرف الآخر.
- 12- عروض تآمرية، تثبيت السعر أو التلاعب بالعرض: يشكل مجموعة من مقاولين العقود إتفاقية أو ترتيبات لتقليل أو حصر التنافس، وقد تشمل هذه الإتفاقية على الرشوة أيضا.
- 13- إحتيال الدفع المستمر: بحيث يطلب المقاول مدفوعات مستمرة بناء على معلومات خاطئة تقدم للطرف الآخر.
- 14- زيادة أو تخفيض في قيمة الفواتير: يحدث ذلك عندما يكون هناك بيانات خاطئة متعمدة في قيمة الفاتورة عند المقارنة مع البضائع أو الخدمات التي تم تقديمها أو تلقيها.
- رابعا: آثار الفساد الإداري والمالي: إن للفساد الإداري والمالي العديد من الآثار السلبية منها:<sup>12</sup>
- 1- آثار إجتماعية: وتظهر في:
- أ- إهيار القيم الأخلاقية القائمة على الصدق والأمانة والعدل والمساواة وتكافؤ الفرص وغيرها.
- ب- يساهم في إنتشار عدم المسؤولية والنوايا السلبية لدى الأفراد في المجتمع.
- ج- يؤدي إلى إنتشار الجرائم بسبب غياب القيم وعدم تكافؤ الفرص.
- د- يعمق الشعور بالحقد تجاه السلطة من قبل المتضررين ويزيد من نسبة الفقراء ويؤدي إلى التراجع في تقديم الخدمات الأساسية الصحية والتعليمية.
- 2- آثار إقتصادية: وتظهر في:
- أ- عدم إستثمار أصحاب الأموال لأموالهم محليا وإستثمارها في الخارج لعدم وجود جو من التنافس الشريف الذي يشكل شرطا أساسيا لجلب الإستثمارات.
- ب- ضياع أموال الدولة التي يمكن إستغلالها في إقامة مشاريع تخدم المواطنين بسبب سرقتها أو تبذيرها على مصالح شخصية.
- ج- عدم تقديم الدول الأجنبية مساعدات للدولة بسبب إنتشار الفساد فيها، الامر الذي يحرم المواطنين من هذه المساعدات.

د- هجرة أصحاب الأموال إلى خارج وكذلك الكفاءات الإقتصادية لعدم الإهتمام بهم بسبب المحسوبية والواسطة في التوظيف في المناصب العامة، الأمر الذي يحرم الدولة من مبالغ كبيرة ناتجة عن هذه الإستثمارات وإسهامها في تشغيل الأيدي العاملة وتخفيف البطالة بين العمال.

**3 . آثار سياسية:** تتجسد في آثار سلبية على النظام السياسي برمته سواء من حيث شرعيته أو إستقراره أو سمعته، وتظهر في:

أ- عدم إشاعة وتعميق مبادئ الديمقراطية في المجتمع، وضياع حقوق المواطنين فيما يتعلق بحقهم في الحصول على الخدمات العامة، وحقهم في العدالة والمساواة.

ب- يجعل المصالح الشخصية تتحكم بالقرارات التي تتخذها الحكومة حتى وان كانت هذه القرارات مهمة ومصيرية.

ج- يؤدي إلى تعليم المواطنين عدم الصدق في الإنتماء السياسي أي "التظاهر بالولاء لجهة سياسية ما أو حزب معين من أجل الحصول على مصالح أو منافع ذاتية" ودون قناعة تامة بالبرنامج السياسي والإجتماعي والإقتصادي الذي ينادي به هذا الحزب أو ذلك.

د- يؤدي إلى إضعاف المؤسسات العامة، ومؤسسات المجتمع المدني مثل الإتحادات المهنية والنقابات والجمعيات الخيرية ويعزز المؤسسات التقليدية مثل القبيلة والعشيرة، وهو ما يحول دون إقامة دولة حديثة ونظام ديمقراطي يتساوى فيه الجميع في الحقوق والواجبات.

هـ- يُسيء إلى سمعة الدولة بين الدول الأخرى، ويؤثر ذلك على علاقاتها الخارجية ومشاركتها في القضايا العالمية.

د- يقلل من إقبال المواطنين على المشاركة السياسية مثل المشاركة في الإنتخابات والإنتماء للأحزاب نتيجة عدم إقتناعهم بنزاهة المسؤولين، وعدم الثقة بالمؤسسات العامة وأجهزة الدولة.

### المحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي

أصبح التدقيق الداخلي بمثابة العين الساهرة على مصالح المؤسسة؛ فهو يضمن حماية مستمرة لأموالها المعرضة للأخطار، كما يهتم بالبحث عن حلول للحد من مختلف أنواع الفساد التي تتعرض له كالإختلاسات والغش والإحتيال، وتظهر أوجه مساهمته في الحد من الفساد الإداري والمالي في:

**أولاً: تفعيل دور التدقيق الداخلي لإكتشاف الغش والإحتيال:** نظراً لأهمية مخاطر الغش، والإختلاس والإحتيال التي تتعرض لهم المؤسسات وبالتالي إنهاؤها أو تكبدها لخسائر كبيرة وخروجها من السوق وضياع أموال المساهمين، إستلزم وجود التدقيق الداخلي والرقابة الدائمة الذان يمنعا كل من تسول له نفسه أعمال غير مشروعة ظناً منه بعدم إمكانية إكتشافه ومحاسبته، فتدقيق أوجه التلاعب يهدف إلى الكشف



عن التضليل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسب للأصول والموجودات، وخطر الإحتيال والغش ينشأ كما هو معروف من تقاطع ثلاثة عوامل رئيسية هي: <sup>13</sup>

- 1- وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به إلى ممارسة الإحتيال.
- 2- وجود فرصة سانحة لحدوث الإحتيال مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية.
- 3- عدم النزاهة خاصة إذا تعرض لضغوط وتوفرت له الفرصة السانحة.

وبالتالي يقع على عاتق المدقق الداخلي الوعي بشكل دائم للحالات السابقة وعدم إغفال أية إشارات قد توحى بحدوث الغش والإحتيال ورصدها ومتابعتها، وهذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للتدقيق الداخلي حيث أن الحذر والشك المنطقي أو ما يعرف بالشك المهني يعتبر من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي والتي تساعده في مهمته، والأهمية النسبية للتلاعب والإحتيال لا تتعلق بحجم المبلغ وإنما بالآثار النوعية أيضاً وذلك للأسباب التالية: <sup>14</sup>

أ- إذا لم يتم منع حدوث التلاعب فهناك إحتمالية لأن تنقشى أوجه التلاعب بسرعة كبيرة.

ب- وجود التلاعب يشير بوضوح إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ج- التلاعب يتضمن موضوعات أخرى متكاملة ومغطاة قد يصعب الوصول إليها.

كما يجب على المدقق الداخلي خلال عملية البحث عن دليل حدوث الإحتيال أو الفساد الإداري والمالي مراعاة ما يلي: <sup>15</sup>

- البحث عن أقوى الأدلة المحتملة.
- التحري دون تأخير، حيث انه من الممكن أن يتم تدمير أو ضياع ونسيان الدليل.
- عدم تجاهل المفاتيح والأدلة الصغيرة.
- البحث عن الحقائق التي تؤدي إلى تأكيد أو تفنيد الإشتباه.
- التركيز على أضعف النقاط في الغش والفساد.
- توضيح وتلخيص الدليل الذي يشير إلى إحتمال ارتكاب الإحتيال والفساد.
- توضيح السيناريو المحتمل للغش والفساد.
- تلخيص وتفسير نظم المحاسبة والرقابة المتصلة، والأوراق التابعة ذات العلاقة بالصفحة، والإنحرافات عن النظم.

- تفسير الأنماط المستخدمة في تغطية الإحتيال والفساد.
- توضيح المدى المحتمل للإحتيال والغش والفساد.
- الأخذ في الإعتبار إحتمال التواطؤ.

ثانياً: الإلتزام بالتطبيق الأمثل لمبادئ الحوكمة: تعرف الحوكمة على أنها: الإطار التي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين

وأصحاب المصالح ووضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات المؤسسة.<sup>16</sup>

وتوفير إدارة فعالة وذات كفاءة لنشاط التدقيق الداخلي، يعد أحد أهم عوامل نجاح التطبيق العملي لمنظومة الرقابة على المؤسسات، كما أن نشاط التدقيق الداخلي، لا يكفي وحده لنجاح إدارة المؤسسات في القيام بمسؤوليتها، بل يجب توافر مجموعة من العوامل أهمها:<sup>17</sup>

- 1- مناخ أخلاقي جيد، ومجموعة متكاملة من القيم السلوكية لدى كافة العاملين بالمؤسسة.
- 2- تأهيل علمي وعملي كفء في فريق التدقيق الداخلي.
- 3- تطبيق ذو شفافية لنظام الرقابة على المؤسسات.
- 4- فهم مشترك وواعي لواجبات ومسؤوليات وسلطات المستويات الإدارية المختلفة.
- 5- ضرورة توافر لجان التدقيق بالمؤسسات؛ تدقيق خارجي محايد، وتدقيق داخلي ماهر يستهدف تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال قيامها بمهامها التقييمية، ومهام التدقيق الكفاء للعمليات المالية والمحاسبية والتشغيلية.

كما أن نجاح حوكمة المؤسسات، يقوم على محاور أربعة: النزاهة، القابلية للمحاسبة، المسؤولية، والشفافية، كما أنه يستوجب توافر خمسة شروط هي:<sup>18</sup>

- أ- ضرورة إنتخاب المساهمين للمديرين الذين سيمثلونهم.
- ب- ضرورة قيام المديرين بالتصويت على الموضوعات الرئيسية وتبني قرار الأغلبية.
- ج- ضرورة إتخاذ القرارات بشفافية لكي يتمكن المساهمون وغيرهم من مساءلة (محاسبة) الإدارة.
- د- ضرورة قيام المؤسسة بتبني مواصفات قياسية للمحاسبة وتوفير المعلومات، وذلك بالكيفية التي تمكن المديرين والمستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين من إتخاذ القرارات الملائمة.
- هـ- ضرورة إتزام سياسات المؤسسة بالقوانين الوطنية السارية.

ولعل أهم نتائج التطبيق الكفاء لنظام الرقابة (الحوكمة) على المؤسسات، تتمثل في:

- تخفيض درجة المخاطر. - تشجيع جودة الأداء. - تحسين قيادة المؤسسة.
- تحسين فرص الوصول إلى أسواق المال. - تحسين قدرات المؤسسة على تسويق منتوجها.
- التأكيد على الشفافية، والقابلية للمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية.
- بالإضافة، أنه من أهم متغيرات نجاح التطبيق الكفاء لمنظومة الرقابة على المؤسسات، تتمثل في:<sup>19</sup>
- \* إتزام كافة أطراف ذلك النظام بأخلاقيات الأعمال، أي التقويم الذاتي.
- \* إرتكاز تكوين مجالس إدارات المؤسسة على أعضاء ذوي معرفة وكفاءة.
- \* انتظام دورية إجتماعات مجالس إدارات المؤسسة.
- \* تغير أعضاء مجالس الإدارة غير الجادين ممن يتكرر غيابهم عن حضور الإجتماعات.

- \* إنفصال عضوية مجالس إدارات المؤسسة عن وظائف الإدارة التنفيذية العليا.
- \* مراعاة مصالح المؤسسة في المقام الأول، إلى جانب استهداف تحقيق المنافع الإجتماعية.
- ثالثاً: تحقيق أكبر قدر ملائم من الإستقلالية للمدقق الداخلي: يمثل موضوع إستقلال المدقق الداخلي أحد أهم ركائز نجاح مهنة التدقيق الداخلي، من أجل مواجهة ظاهرة الفساد الإداري والمالي، ومن خلال المعايير الخاصة بقواعد السلوك المهني الصادرة عن مجمع المدققين الداخليين نجد معيار الإستقلالية، لذلك وجب على المدققين الداخليين من أجل ذلك القيام بـ:<sup>20</sup>
- 1- عدم الإشتراك في أي نشاط أو علاقة تضر أو يعتقد أنها سوف تضر بالتقييم الحيادي الذي سوف يقوم بإعداده، وتتضمن هذه المشاركة الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة.
  - 2- لا يقبلون أي شيء قد يضر أو يعتقد أنه سيضر بالحكم الذي سوف يصدرونه.
  - 3- إفشاء جميع الحقائق المادية المعروفة لهم والتي إن لم يتم إفشاؤها فإن ذلك قد يؤدي إلى إفساد التقارير الخاصة بالأنشطة التي يتم تدقيقها.
  - 4- عدم الإشتراك في أعمال تنفيذية بالمؤسسة وضرورة تبعية المدقق الداخلي إلى لجنة التدقيق مع إدراج إتمادات مالية كافية لإدارة التدقيق الداخلي وتغيير أسلوب تعيين وعزل وتحديد مكافأة المدقق.
- ويهدف المدقق الداخلي بعمله إلى مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على أكمل بتزويدها بالتحليل والتقييم المناسب للأنشطة التي يتم تدقيقها حيث ينظر إليه على إنه "ضمير الرقابة بالمنظمة"<sup>21</sup>، ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال التي تشمل:<sup>22</sup>
- أ- فحص وتقييم مدى سلامة وكفاية نظم الرقابة المحاسبية والمالية وغيرها من النظم الرقابية المطبقة والعمل على الإرتقاء بكفاءتها.
  - ب- التأكد من الإلتزام بالخطط والسياسات والإجراءات الإدارية الموضوعية وحماية أصول المؤسسة.
  - ج- تقييم كفاءة الأداء فيما يتعلق بالمهام التي يكلف بها العامل وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الخطط والسياسات والإجراءات.
- ومن ناحية أخرى، فقد أوصى المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بهدف تحسين إستقلالية إدارة التدقيق الداخلي بضرورة مراعاة في دستور لجان تدقيق المؤسسات وجوب توفر العوامل التالية:<sup>23</sup>
- تأكد لجنة التدقيق من توفير الإستقلال التنظيمي والقدرة الملائمة لإدارة التدقيق الداخلي على الإتصال الكامل غير المقيد بلجنة التدقيق والإدارة العليا ومجلس الإدارة، بل ووجوب قيامها بالعمل على تحقيق ذلك.
  - قيام لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على أعمال إدارة التدقيق الداخلي، وتدقيق تقاريرها الدورية والتدقيق عليها، ووضع الموازنة السنوية لنفقاتها.
  - تمتع لجنة التدقيق بكافة صلاحيات تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى وجوب مشاركة رئيس اللجنة، في تقويم أداء مدير إدارة التدقيق الداخلي، وتحديد راتبه ومخصصاته ومكافأته.

- قيام لجنة التدقيق بمنح كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي؛ الفرصة الملائمة للتشاور مع اللجنة في كافة الأمور ذات الصلة بمهامها وذلك بصورة مستقلة عن مجلس الإدارة.

**رابعاً: تفعيل دور لجان التدقيق:** ظهر مفهوم لجنة التدقيق بعد الإنهيارات المالية لبعض كبريات المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، لذلك تم إصدار قانون **Sarbanse Oxley Act** في سنة 2002 الذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة التدقيق لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الإنهيارات المالية في المستقبل، لدورها في عملية إعداد القوائم المالية وفي زيادة إستقلالية كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وبالتالي فقد انشأ القانون جهازاً جديداً للإشراف وتنظيم المدققين وأوجد قوانين خاصة بمسؤولية المؤسسة.

أما في المملكة المتحدة فقد ظهرت العديد من التقارير التي تحث بتشكيل هذه اللجنة، من أبرزها تقرير **Smith Report** في سنة 2003؛ الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة التدقيق وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للمؤسسات.

ولقد عرفت لجنة التدقيق من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CTCA) بأنها: " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة المؤسسة الذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتخلص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وتدقيق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسة".<sup>24</sup> كما عرفت بأنها: " لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحضر إجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقاً للأحكام التي يقرها مجلس الإدارة، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة".<sup>25</sup>

وتعد لجان التدقيق اليوم أحد محاور الإنركاز الهامة لآليات رفع درجة كفاءة مهنة التدقيق الداخلي في مواجهة مختلف أوجه الفساد الإداري والمالي، حيث نشأت فكرة تكوين تلك اللجان بهدف دعم فعالية وإستقلالية المدقق الداخلي في المؤسسات بما يكفل تخطي وتنفيذ مهام وواجبات المدقق الداخلي على النحو الذي يمكنه من تحقيق الأهداف التي نشأت من أجلها مهنة التدقيق الداخلي.

وهناك مجموعة من العوامل من شأنها العمل على تحسين فعالية لجان التدقيق باعتبارها أحد الأركان الهامة والمؤثرة على كفاءة تطبيق نظام الرقابة على المؤسسات، ومن ثم كفاءة مهنة التدقيق الداخلي في مواجهة أسباب الفساد الإداري والمالي، ومن أهم تلك العوامل الضرورية نذكر:<sup>26</sup>

1- قيام مجلس الإدارة بتحويل أو تفويض السلطات الكافية للجان التدقيق، لكي تتمكن من مباشرة مسؤولياتها بالكفاءة المرجوة.

- 2- قيام لجان التدقيق بالإشراف الفعال على النظم المالية والمحاسبية للمؤسسة، وكذلك على سلامة تنفيذ نظام الرقابة على المؤسسات.
- 3- قيام لجان التدقيق، بتقويم درجة إستقلالية إدارة التدقيق الداخلي، وإستقلال المدقق الخارجي.
- 4- قيام لجان التدقيق بدور التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
- 5- تشكيل لجان التدقيق من المديرين غير التنفيذيين للمؤسسة.
- 6- وجود دستور موثق لتلك اللجان يوضح واجباتها، وحدود مسؤولياتها وإختصاصاتها، على أن يتم العمل على تطويره كل فترة زمنية لكي يتواءم مع المتغيرات والمستجدات المحيطة بالمؤسسة، وبمهنة المحاسبة والتدقيق.
- 7- قيام لجان التدقيق قبل بداية كل عام، بتدقيق خطط الإدارة لتعيين مدقق الحسابات الخارجي، وكذلك خطط الإستعانة بخدামته الإستشارية والإدارية.
- 8- قيام لجان التدقيق بالتأكد من قيام المدقق الداخلي بتدقيق كافة التقارير المالية المعدة خلال وفي نهاية العام.
- 9- قيام لجان التدقيق بمراقبة مدى إلتزام أفراد الجهاز الإداري وكل من المدقق الداخلي والخارجي بميثاق أخلاقيات المؤسسة.
- 10- العمل على تقليل فترات عضوية تلك اللجان بقدر المستطاع لكي يمكن الحفاظ على نزاهة وإستقلال أعضائها، وتجديد الخبرات.
- 11- قيام لجان التدقيق بإصدار تقرير يوضح طبيعة مسؤولياتها ونشاطها وإنجازاتها، وأن يرفق بالتقرير السنوي للمؤسسة الموجه إلى المساهمين.

**خامسا: تطوير معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي:** تمثل معايير الأداء المهني الركن الرابع من أركان رفع درجة كفاءة مهنة التدقيق الداخلي في مواجهة الفساد الإداري والمالي، وعلى الرغم من إرساء تلك المعايير بمعرفة معهد المدققين الداخليين في بداية الثمانينيات من القرن العشرين، إلا أن التطورات التقنية والمعلوماتية وتغير بيئة التدقيق الداخلي، ومشاكل إنهيار وتعثر العديد من المؤسسات العالمية، أدت إلى نشأة العديد من التساؤلات حول مدى جدوى وفعالية تلك المعايير، ومدى الحاجة إلى تطويرها وإضافة معايير أخرى من شأنها العمل على دعم مهنة التدقيق الداخلي في سبيل مواجهتها لظاهرة الفساد الإداري والمالي بوجه عام، والفساد الإداري والمالي للإدارة العليا بوجه خاص.

وخلال العقود الثلاثة التي تفصل بين تاريخ صدور معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، سواء من حيث التطورات التقنية الالكترونية أو التطورات الإقتصادية، أو تنامي ظاهرة الفساد الإداري والمالي على المستوى العالمي الأمر الذي ألقى بالمزيد من المسؤوليات على عاتق المدقق الداخلي، حيث إنتظر منه تحسين كفاءة كل من نظام الرقابة على المؤسسات، إدارة المخاطر، وكذلك إضافة مجموعة جديدة من سلامة إعداد

التقارير المالية بالشفافية المطلوبة مما يستدعي إعادة تقييم جدوى معايير الأداء المهني، ومدى الحاجة إلى تطوير بعضها، أو إضافة مجموعة جديدة.

وفي إطار المعايير المستحدثة للتدقيق الداخلي تم تطويرها لتشمل مبادئ السلوك الأخلاقي للمدقق الداخلي وجودة الأداء وإطار الممارسات المهنية، والخدمات الإستشارية الممكن تقديمها إلى إدارة المؤسسة، كما إستهدفت مبادئ السلوك الأخلاقي المستحدثة، والعمل على الترويج لبناء ثقافة أخلاقية في مهنة التدقيق الداخلي، ولذلك فقد تضمنت مبادئ السلامة والموضوعية والسرية والكفاءة وجودة الأداء، كما ركزت مجموعة معايير الأداء المستحدثة على:<sup>27</sup>

- 1- ضرورة تحديد غرض وسلطة ومسؤولية إدارة التدقيق الداخلي، وطبيعة خدماتها التأمينية، وخدماتها الإستشارية في دستور التدقيق الداخلي للمؤسسة.
- 2- الإستقلالية والموضوعية والارتباطات الإستشارية والكفاءة والعناية المهنية المتخصصة وتطوير المهارات والمعرفة المهنية والتعليم المهني المستمر.
- 3- القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم والتقارير المالية.
- 4- التقييم الدوري المستمر لأداء إدارة التدقيق الداخلي كل خمس سنوات بمعرفة مدقق خارجي مستقل، وإبلاغ نتائج ذلك التقييم إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.
- 5- ضرورة إقرار مدير التدقيق الداخلي السنوي في تقريره عن مدى إلتزام إدارته بمعايير الأداء المهني.
- 6- ضرورة إفصاح المدقق الداخلي للجنة التدقيق، أو مجلس الإدارة عن كافة المواقف التي لم يلتزم فيها بمبادئ السلوك الأخلاقي أو بمعايير الأداء المهني.

## الخاتمة:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد القضايا المحاسبية المهمة دائمة الجدل والتطوير سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو المجال أو نطاق العمل أو معايير أدائه، وهذا من أجل التكيف ومسايرة التطورات الجوهرية التي تحدث في البيئة المحيطة، تتطلب من التدقيق الداخلي القيام بخدمات مهنية لتساعد إدارة المؤسسة على تحقيق مزيد من الفعالية في أداء مهامها ولمواجهة مختلف أوجه الفساد الإداري والمالي الذي قد ينشأ من الانحرافات السلبية الناتجة من طرف موظفي المؤسسة في شتى المستويات الإدارية عند أداء مهامهم.

ومن خلال هذه الورقة البحثية يمكن اقتراح بعض التوصيات المتمثلة في:

- ضرورة توفير الموارد البشرية والمالية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي لمواجهة مختلف أوجه الفساد.
- تعتمد جهود دعم التدقيق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي على الإلتزام بمبادئ التطبيق الأمثل لنظام الرقابة على المؤسسات (الحوكمة)، والعمل على تطويرها ومواكبتها للتغيرات البيئية المختلفة.
- ضرورة إعادة النظر في مسؤولية المدقق الداخلي تجاه المؤسسة ككل؛ من حيث قيمتها الاقتصادية والمخاطر المختلفة التي تواجهها في توسيع دائرة أنشطة التدقيق لتتضمن بجانب الفحص الإداري والمالي فحص وتقييم وتحليل وإدارة إستراتيجيات المؤسسة؛ من حيث نقاط القوة ونقاط الضعف ومن حيث الفرص والتهديدات من أجل محاربة مختلف أوجه الفساد الإداري والمالي.
- ضرورة تحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق الداخلي ومعاونه بقرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس الإدارة.
- ضرورة تدعيم إستقلالية التدقيق الداخلي في كثير من المؤسسات؛ بوقف التدخل من جانب الإدارة التنفيذية في عمل المدقق الداخلي، مع ضمان الإستقلالية التنظيمية وإبتعاد التدقيق الداخلي عن القيام بأعمال تنفيذية.
- ضرورة وجود خط إتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق من أجل تدعيم إستقلاله.
- ضرورة أن تقوم مجالس إدارة المؤسسات بتشكيل لجان التدقيق من مجموعة من الأعضاء، أحدهم على الأقل لديه علم ودراية معمقة بشؤون التدقيق والمحاسبة حيث أن وجود لجنة التدقيق يدعم حيادية وإستقلالية المدقق الداخلي.
- ضرورة أن يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً إلى كل من مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق عن مدى إلتزام المؤسسة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.
- ضرورة أن تقوم لجنة التدقيق بمناقشة وتقييم خطط التدقيق الداخلي وبدراسة ومناقشة موازنة وحدة التدقيق الداخلي.
- إلتزام المدققين الداخليين بمعايير الأداء المهني المستحدثة في مواجهة ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

- ضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ومن ثم العمل على تبنيتها بشكل تدريجي في المؤسسات.
- ضرورة قيام السلطات التشريعية بإصدار قوانين تلزم المدققين الداخليين بإبلاغ سلطات الادعاء العام بوقائع أية مخالفات مالية جسيمة، أو فساد إداري صادر من مجلس الإدارة، أو لجنة التدقيق أو تحت مظلتهم أو تواطئهم على أن يتم تشديد العقوبات الجنائية في هذا الصدد عن كل مدقق داخلي يخالف هذا عمداً، مع شطبه من سجلات المدققين الداخليين القانونيين، مع ضرورة قيام السلطات التشريعية بتشديد العقوبات: المدنية والجنائية على كل من رجال الإدارة أو غيرهم عند القيام بأفعال أو مخالفات مالية، تتدرج ضمن دائرة الفساد الإداري والمالي أو بالإشتراك فيها أو بالتواطؤ مع مرتكبيها.



## الهوامش:

<sup>1</sup>-The Institute of Internal Auditors (January 2009), IIA POSITION PAPER: **The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity**, www.theiia.org, p02.

<sup>2</sup>- Institute of Internal Auditors (2012), **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, www.theiia.org/, pp19-21.

<sup>3</sup>- Naman k. Desai, And others (2008), **Co-Sourcing and External Auditors Reliance on the Internal Audit Function**, The Institute of Internal Auditors Research foundation Altamonte Springs, Florida -USA-, p05.

<sup>4</sup>- احمد حلمي جمعة (2009)، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص30.

<sup>5</sup>- محمد السيد سرايا (2002)، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ص133-134.

<sup>6</sup>- عيود نجم (2000)، **أخلاقيات الإدارة في عالم متغير**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ص223.

<sup>7</sup>- أنعام الشهابي، منقذ داغر (ديسمبر 2000)، **العوامل المؤثرة في الفساد الإداري**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 02، القاهرة، ص100.

<sup>8</sup>- ايناس عبد الرحمن القيسي (2010)، **اثر التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد الاداري والمالي**، مجلة كلية التراث الجامعة، الجامعة المستنصرية، العدد 06، بغداد، ص111.

<sup>9</sup>- حمدي عبد العظيم (2008)، **عولمة الفساد وفساد العولمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص17-19.

<sup>10</sup>- محمد زيدان، قورين حاج قويدر (يومي 03-04 ديسمبر 2006)، **الفساد الإداري في الدول النامية**، ورقة بحثية مقدمة في اطار الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي خميس مليانة، ص03.

<sup>11</sup>- دليل الاسوساي الرقابي حول الاحتيال والفساد (2003)، المنظمة الاسيوية لهيئات الرقابة العليا (الاسوساي)، ط3، ص18-19.

<sup>12</sup>- أحمد ابو دية (شباط 2004)، **الفساد: الداء والدواء**، منشورات الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة - أمان، القدس، ص05.

<sup>13</sup>- يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في الاداء المالي والاداري (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية)**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية -غزة-، فلسطين، 2007، ص115-116.

<sup>14</sup>- محمد سمير الصبان (1996)، **إبراهيم إسماعيل جمعة، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظري تطبيقي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص185.

<sup>15</sup>- دليل الاسوساي الرقابي حول الاحتيال والفساد، مرجع سبق ذكره، ص50-51.

<sup>16</sup>- Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (december 1992), **The Financial Aspects Of Corporate Governance**, Burgess Science Press, London, p14.

<sup>17</sup>- José-Luis Fernandez (Nov 1999), **Ethics and the board of Directors in Spain: The Olivencia code of Good Governance**, journal of business, Kluwer Academic Puplshers, Vol 22, Iss 03, Nethrlands, pp233-247.

<sup>18</sup>- مركز المشروعات الدولية الخاصة (مارس 2002)، **دليل تأسيس أساليب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة في الاقتصادات النامية والصاعدة والمتحولة**، مركز المشروعات الدولية الخاصة بالتعاون مع غرفة التجارة الأمريكية، القاهرة، ص01-24.

- <sup>19</sup>- Herman Siebens (Nov 1999), **Concepts and Working, Instrument for Corporate Governance**, journal of business, Kluwer Academic Puplshers, Vol 39, Iss 1 /2, Nethrlands, pp109-116.
- <sup>20</sup>- جرجس عبده جرجس (يناير 2000)، إطار مقترح لمعايير الارتقاء بحياد المراجع الداخلي - دراسة نظرية تطبيقية-، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، القاهرة، ص ص432-435.
- <sup>21</sup>- أمين السيد أحمد لطفى (2005)، المراجعة الدولية وعولمة أسواق راس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص ص589.
- <sup>22</sup>- إبراهيم عثمان شاهين (2002)، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، مؤسسة نبيل للطباعة، ط 04، ص ص142.
- <sup>23</sup>- **Guidance of Internal Auditing** (2002), Institute of Internal Auditors, pp01-17.
- <sup>24</sup>- زين الدين بروش، جابر دهيمي (يومي 06-07 ماي 2012)، دور اليات الحوكمة في الحد في الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية في إطار الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات للحد في الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، الجزائر، ص ص14.
- <sup>25</sup>- أشرف حنا ميخائيل (26 سبتمبر 2005)، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، ص ص32.
- <sup>26</sup>- Steven Salterio, Mark S. Beasley (Winter 2001), **The Relationship Between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience**, Forthcoming Contemporary Accounting Research, Vol 18, Iss 04, canada, pp539-570.
- <sup>27</sup>- Rittenberg .L (1993), **A Guide for the Future**, The internal Auditor, vol 58, Iss 03, pp63-67.