

آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للمقرارات الاخلاقية

أ.م.د. علي حسين الدوغجي
جامعة بغداد- كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

المخلص

اصبح لمجالس الادارة في الشركات دوراً حاسماً في تعزيز الحوكمة الفاعلة، كونها تتحمل المسؤولية النهائية عن نظم الرقابة الداخلية في شركاتها، ويلعب التدقيق الداخلي دوراً أساسياً في مساعدة تلك المجالس على القيام بمهام الحوكمة. ولهذا يبذل مجمع المدققين الداخليين الامريكى جهداً كبيراً في توجيه اعضاءه ليكونوا متخصصين في اصول حوكمة الشركات وتحسين وتقوية اخلاقيات العمل وسلامة المنظمة. لذا فإن البحث يتناول مدى تفاعل المدقق الداخلي مع بعض المعضلات الاخلاقية التي تشكل تحدي كبير لمبادئه، وخصوصاً عندما يواجه ضغوطات الادارة العليا عندما تطلب منه ان يتأقلم مع الوضع وان لا يسبب أي مشكلات.

وقد توصل البحث الى بعض الاستنتاجات اهمها:

- 1- ان المدققين الداخليين كمجموعة يظهرون حساسية عالية الى حد معقول للقضايا الاخلاقية من خلال تقييم موقفهم نحو عدم التصرف عندما يواجهون المعضلات الاخلاقية.
- 2- ان وجود لجنة تدقيق فعالة ونظام ضبط داخلي وتنظيمي قوي وسلامة وصحة تصرفات الادارة، يؤدي الى مساعدة المدققين للتصرف بشكل اخلاقي عند مواجهة معضلة.
- 3- البحث يمثل صورة مبسطة لحقيقة المعضلات الاخلاقية التي تواجه المدقق الداخلي وان النتائج مفيدة وتوفر فرص كثيرة لأبحاث في المستقبل في هذا المجال.

**ABSTRACT**

Corporation governance that affect on Internal Auditor making Decision of ethical

Board of Directores in Corporation have a critical role in support active governance as it bare the final responsibility on internal auditing in their corporation internal auditing had prime role in aid these boards to make the governance. Thas American Internal Auditors Society make agreat effort in guide his members to be specialized in the bases of Corporation governance, support and enhance the work morality and the safety of organization.

Thus, this research deals with the auditor Interaction with some ethics which form agreat Challenge for its principles ispecialy when it face the Pressures of high administration when he is required to Coope with the situation and not to make any problems.

The research had reach to a number of inferences the most important are:

- 1- Internal auditors as a group showed high Sensity to reasounable limit for ethic issues thorough evaluate their attitude towards non dealing wit they face ethics difficulties.**
- 2- The existence of active auditing committee are powerful internal control System safety and good procedures of the administration help the auditors to behave in ethic way when they face a problem.**
- 3- The research represent a simple image to the ethic reality that face the internal auditor. The results are good and provide great chance for the future in this field.**



للقرار الاخلاقي

مقدمة

ان السلوك الاخلاقي يعد جوهر أي مهنة وسبب وجودها، وعليه فإن أي فشل في تطبيق اخلاقيات مهنة التدقيق سيؤثر على الاقتصاد الوطني، وفي ضوء ذلك وبسبب الضغوطات المالية فقد اتخذت عدة اجراءات منها انشاء جمعيات ونقابات للمحاسبين والمدققين واصدار ميثاق السلوك الاخلاقي ووضع عقوبات جزائية وغيرها.

ان تلك الاجراءات تم وضعها لتشجيع الاشخاص للعمل بما فيه المصلحة العامة، فالمبادئ الاخلاقية مهمة جداً للمدققين الداخليين من ناحيتين اولهما ان المدقق الداخلي يواجه وبشكل متكرر معضلات اخلاقية تشكل تحدي كبير لمبادئه، والثاني هو انه وبسبب التشديد الحالي على حوكمة الشركات فإن للمدقق الداخلي دور اساسي في تحسين وتقوية اخلاقيات العمل وسلامة المنظمة.

وعليه فإن البحث سيتناول المجالات الاتية:

- المنهجية والدراسات السابقة.
- معايير التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.
- التدقيق الداخلي وميثاق السلوك الاخلاقي.
- مشاكل الحوكمة ووصايا تحسين ممارسة الحوكمة.
- عوامل حوكمة الشركات وتفعيل القرار الاخلاقي للمدقق الداخلي.
- الاستنتاجات والتوصيات.
- المصادر.



للقرار الاخلاقي

منهجية البحث

مشكلة البحث

يواجه المدقق الداخلي وبشكل متكرر معضلات اخلاقية تشكل تحدي كبير لمبادئه، فقد يواجه المدقق الداخلي مواقف تتطلب منه الافصاح عنها وهو امر من الصعب تطبيقه خصوصاً عندما يواجه ضغوطات الادارة العليا بحيث تطلب منه ان يتأقلم مع الوضع وان لا يسبب أي مشكلات لنفسه وللمنظمة، وسينعكس ذلك على عدم فاعلية حوكمة الشركات.

اهمية البحث

تتجلى اهمية البحث من كونه يسلط الضوء على ما اذا كانت آلية حوكمة الشركات تأثيراً على القرارات الاخلاقية للمدقق الداخلي من خلال:

- 1- مدى قوة تأثير لجنة التدقيق على قرارات المدقق الداخلي الاخلاقية.
- 2- مدى سلامة تصرفات الادارة واثرها على قرارات المدقق الداخلي الاخلاقية.
- 3- مدى التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك المهني.

اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

- 1- الكشف عن مدى تفاعل المدقق الداخلي مع بعض المعضلات الاخلاقية.
- 2- فحص ما اذا كان لآلية حوكمة الشركات تأثيراً على اتخاذ المدقق الداخلي للقرارات الاخلاقية.
- 3- بيان ما اذا كانت خبرة المدقق تؤثر على قراراته الاخلاقية.

فرضية البحث

يتعامل المدقق الداخلي مع المعضلات الاخلاقية بمهنية عالية وله دور اساس في تحسين وتقوية اخلاقيات العمل وصولاً لنجاح الحوكمة مع اصحاب المصالح في الشركة.

حدود البحث

سوف يتبع الباحث في تناوله لمشكلة البحث المنهج الاستنباطي من خلال الدراسة النظرية التحليلية بالشكل الذي يتسق وطبيعة واهداف وفرضية البحث.



الدراسات السابقة

1- دراسة ابو السعود (2005) بعنوان دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات

هدفت هذه الدراسة الى ايضاح اسس حوكمة الشركات ودور التدقيق الداخلي باعتباره آلية من آليات الحوكمة، وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج والتوصيات كان من اهمها تعريف اعضاء التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة الشركات، وادراج ومراجعة التزام الشركات بمبادئ الحوكمة ضمن مبادئ التدقيق الداخلي، وتعيين عناصر اكثر كفاءة داخل ادارات التدقيق الداخلي بما يضمن حسن ادائها لعملها مالياً وفتحياً، واعادة التأهيل العلمي والعملية والمعرفي لأعضاء التدقيق الداخلي بما يستوعب اسس ومبادئ الحوكمة والتطورات الخاصة بها.

2- دراسة (2004) The Institute of Internal Auditors UK and Irland

(The Role of Internal Auditors in Risk Management) بعنوان

هدفت الدراسة الى بيان الطرق المستخدمة من قبل المدققين الداخليين للحفاظ على الموضوعية والاستقلالية التي تطلبها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، بخصوص الممارسات المهنية عند تقييم الخدمات التوكيدية والاستشارية من قبل المدققين الداخليين. توصلت الدراسة الى عدد من النتائج من ابرزها: ادارة المخاطر هي العنصر الاساسي في الحوكمة، الادارة هي المسؤولة عن وضع وتشغيل ادارة المخاطر نيابة عن مجلس الادارة، الدور الاساسي للتدقيق الداخلي في ادارة المخاطر في المشاريع الكبيرة هو تقديم التوكيد الى الادارة العليا ومجلس الادارة حول فعالية ادارة المخاطر.

3- دراسة Ruud, T (2003) بعنوان

"The Internal Audit Fuction Integral Part of organization governance"

هدفت الدراسة الى بيان اهمية التدقيق الداخلي باعتباره الداعم الرئيسي بين الادارة العليا ولجنة التدقيق ومجلس الادارة والمدقق الخارجي واصحاب المصالح. وبينت نتائج الدراسة ان التدقيق الداخلي بالنسبة للاعمال الخاصة بالشركات اصبح وظيفة رئيسية لكل من الادارة العليا ولجنة التدقيق، واذا تم تصميم وتنفيذ وتطبيق التدقيق الداخلي بشكله الصحيح من الممكن ان يلعب دور المفتاح لتحسين ودعم فاعلية الحوكمة.

4- دراسة Dittenhoffer & Sennetti (1994) بعنوان Ethics and the Internal Auditor, Ten years leater

Dittenhoffer & Sennetti

حيث قيمت موقف المدققين الداخليين اتجاه عشرين قضية اخلاقية، وقد وجد الباحثان ان هناك تحسين في موقف المدققين الداخليين تجاه هذه القضايا الاخلاقية خلال مدة البحث والتي استمرت عشر سنوات.



5- دراسة (2000) Larkin

عنوان The ability of Internal Auditors to identify ethical dilemmas

والتي من خلالها بحث نوع الجنس "العمر" وعدد سنوات الخدمة، ومدى تأثيرها على القرارات الاخلاقية للمدققين الداخليين الذين يعملون في منظمات الخدمات المالية الكبيرة حيث تم تزويد المشاركين بستة صور، ثلاث صور منها للسلوك الاخلاقي والثلاثة الاخرى للسلوك اللااخلاقي.

وكانت نتيجة الدراسة مختلطة، حيث لم يكن هناك اثر لنوع الجنس على اربعة من تلك الصور الستة. وفي واحدة من السيناريوهات الاخلاقية وواحدة من السيناريوهات اللااخلاقية، هناك علامة ان الاناث قد ميزن السلوك الملائم بشكل افضل من نظرائهم الذكور. وميز مستجيبون لديهم خبرة اكثر للسلوك الا اخلاقي بشكل واضح في اثنان من السيناريوهات، واعتقدوا ان مدقق داخلي آخر ممكن ان يعمل لتقييم مماثل في كل السيناريوهات الثلاثة التي تصنف السلوك الا اخلاقي. وعلى اية حال لم يكن هناك أي تأثير للخبرة على السيناريوهات الثلاثة الاخرى التي تصنف السلوك الاخلاقي.

على الرغم من اهمية الاخلاقيات الحاسمة في عمل المدقق الداخلي الا انه لم يتم تناولها في تلك الدراسات.

لذا فإن البحث سيتناول مدى تفاعل المدقق الداخلي مع بعض المعضلات الاخلاقية، ولفحص ما اذا كان لآلية حوكمة الشركات تأثيراً على اتخاذ قراره الاخلاقي.

معايير التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

اظهرت الاحداث المالية الخطيرة نهاية اواخر التسعينات من القرن العشرين والتي هزت ثقة المستثمرين الدور الحاسم الذي تلعبه مجالس الادارة في تعزيز حوكمة الشركات، كونها تتحمل المسؤولية النهائية عن نظم الرقابة الداخلية في شركاتها حيث تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً اساسياً في مساعدة تلك المجالس على القيام بمهام الحوكمة المسؤولة عنها اساساً.

ان مهنة التدقيق الداخلي، شأنها شأن أي مهنة اخرى لها قواعد وميثاق للسلوك المهني، وان مزاولي المهنة يجب ان يتحلوا بأخلاق فضلاً عن تلك القواعد المكتوبة. فمن البديهي انه بدون الاخلاق والاخلاقيات لا وجود لادارة الجيدة ولا للموظف الجيد المعتد بنفسه وكرامته، لأن انحراف الموظف عن قيم واخلاقيات الوظيفة يؤدي الى ضعف الرقابة، وبالتالي عدم فعالية الحوكمة فضلاً عن انخفاض معدل الاداء وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة.

فلوظيفة التدقيق الداخلي دوراً اساسياً في مساعدة مجالس ادارة الشركات على القيام بمهام حوكمة الشركات المسؤولة عنها اساساً، والتساؤل هو هل ان مجلس الادارة ولجنة التدقيق مقتنعان بأن التدقيق الداخلي يقوم بمهامه بشكل فعال وكفوء؟



للقرار الاخلاقي

بالرجوع الى تعريف التدقيق الداخلي نجد بأنه "تشاط مستقل موضوعي، توكيدي، واستشاري مصمم لإضافة قيمة وتحسين لعمليات المنظمة وذلك بمساعدتها على تحقيق اغراضها من خلال اسلوب منظم ومنضبط لتقييم فاعلية ادارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة". اما الحوكمة فتعرف بأنها "عمليات تتم من خلال اجراءات تستخدم بواسطة ممثلي اصحاب المصالح بتوفير اشراف على المخاطر واداراتها بواسطة الادارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي الى المساهمة المباشرة في انجاز الاهداف وخطط الشركة، مع الاخذ بنظر الاعتبار ان اداء أنشطة الحوكمة تكون من مسؤولية اصحاب المصالح في الشركة لتحقيق فاعلية الوكالة (IIA, 2002, p.5).

من هذين التعريفين يبرز دور المدقق الداخلي اذا ما تم تحديد العلاقات الاساسية بين اللاعبين الاساسيين في الحوكمة والمتمثلين بمجالس الادارة ولجان التدقيق والادارة العليا، كما تتضح بشكل خاص العلاقة الحاسمة بين لجنة التدقيق والمدقق الداخلي، وذلك من خلال اعتماد الاولى بصورة وثيقة جداً على الاخير عند مراجعة الرقابة الداخلية كما تنص عليه قواعد الحوكمة وتوصياتها.

لهذا يبذل مجمع المدققين الداخليين الامريكي جهداً كبيراً في توجيه اعضاءه ليكونوا متخصصين في اصول الحوكمة وقادرين على معاونة كل من الادارة ومجالس الادارة معاً، ودوام المناقشة والتعليق والتدريب على الجوانب المختلفة للحوكمة عموماً والتدقيق خصوصاً.

لقد وضع مجمع المدققين الداخليين الامريكي (IIA) وسائل تنظيم داخلية اسمها "اطر ممارسات مهنية تشتمل على معايير اخلاقية (Code of Ethics) ومجموعة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، تضمنت معايير للتدقيق الداخلي كما يجب ان تكون عليها، وهي معايير عامة لأنها تنطبق على جميع المدققين الداخليين بصرف النظر عن المنظمة. الا ان بعض المعايير واستشارات الممارسة التي اوصت بها تتعامل بشكل خاص مع جوانب من حوكمة الشركات (IIA, 2005.P.1) وفي هذا السياق فإن هناك ثلاثة معايير هي:

1- معايير الاداء Performance Standard 2100.

2- معايير التنفيذ Implementation Standard 2120.

3- معايير التقييم Evaluation Standard 2130.

- حيث يشير معيار الاداء (2100) الى طبيعة العمل ويقراً كالاتي:

"يقيم نشاط التدقيق الداخلي ويساهم في تحسين ادارة المخاطر والرقابة ونظم الحوكمة" ويعطي المعيار وصفاً عاماً جيداً لعمل المدقق الداخلي فيحدد حجم عمل التدقيق الداخلي ويضع قائمة بمسؤوليات الادارة ويبين كيف يقود تقييم المدقق الى تقييم العملية الادارية الكلية.



للقرار الاخلاقي

- اما معيار التنفيذ (2120) فيعالج بشكل خاص الجانب التوكيدي (Assurance) الذي يقدمه المدقق الداخلي حول كفاية وفعالية الرقابات التي تحتويها الحوكمة ونظم العمليات والمعلومات وتشمل:

* موثوقية وتكامل المعلومات المالية والعملياتية.

* فعالية وكفاءة العمليات.

* الانصياع للقوانين والنظم والعقود.

هنا يتوفر النصح في الممارسة بتقديم معلومات اخرى تشير كلها الى الحوكمة فتوسع في شرح مهام مجلس الادارة بما في ذلك ترسيخ عملية الحوكمة والحصول على التأكيدات المتعلقة بفعالية ادارة المخاطر وعمليات الرقابة. كما تؤكد على دور الادارة العليا في متابعة اقامة وادارة وتقييم نظام ادارة المخاطر وعمليات الرقابة، كما تذهب الى ان على المدققين سواء الداخليين او الخارجيين ان يوفروا درجات مختلفة من التأكيد حول حالة فعالية ادارة المخاطر وعمليات الرقابة.

- اما معيار التقييم (2130) فيعالج بشكل خاص الحوكمة، حيث يجب على نشاط التدقيق الداخلي ان يقيم وان يقدم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة لتحقيق الاغراض التالية:

- تعزيز الاخلاقيات والقيم المناسبة ضمن المنظمة.
- ضمان الاداء التنظيمي الفعال للادارة والمساءلة.
- الايصال الفعال للمعلومات حول المخاطر والرقابة الى الاطراف المناسبة في المنظمة.
- التنسيق الفعال بين نشاطات مجلس الادارة والمدققين الخارجيين والداخليين والادارة وتواصل المعلومات بينهم.

ويشرح المعيار مفهوم حوكمة الشركات وثقافة المنظمة وكيف يمكن للمدقق الداخلي ان يلعب دوراً في دعم الثقافة الادبية للمنظمة من خلال قائمة من عدد من الجوانب الادبية التي يجب عليه تقييمها.

ميثاق السلوك الاخلاقي

حدد مجمع المدققين الداخليين الامريكي ميثاق خاص للسلوك الاخلاقي الذي يجب ان يتحلى به

المدقق الداخلي ويتكون مما يلي: (IIA,2002,p.1-3)

أ- النزاهة: تعد اساساً مهماً وواجب التحلي به من قبل المدقق الداخلي في أي شركة او منظمة لأن توافرها

يؤدي الى ترسيخ الثقة بالمدققين انفسهم لذلك فإنه يجب على المدققين التحقق من الالتزام بما يلي:

1- القيام بإداء اعمالهم بكل مصداقية ونزاهة مطلقة وبذل الجهد في تحقيق المسؤوليات الملقاة عليهم عند تأدية اعمالهم.

2- الالتزام بالقوانين الصادرة عن مهنة التدقيق الداخلي ومتابعة جميع التطورات الحديثة المتعلقة بها.

3- بيان أي أنشطة غير قانونية او اعمال لا تتناسب مع توجيهات المهنة.

4- احترام اهداف الشركة الاخلاقية والمساهمة الفاعلة في تحقيقها ببذل الجهد والوقت.



للقرار الاخلاقي

ب - الموضوعية

هنا يجب ان يمارس المدقق الداخلي اعلى مستويات المهنية المطلوبة منه لإداء عمله بكفاءة عالية، حيث عليه جمع وتقييم وايصال المعلومات المتعلقة بالانشطة التي يقوم بتدقيقها، ويجب ان لا تكون الاحكام الصادرة بخصوص تلك الانشطة متأثرة بمصلحة شخصية او مصلحة خاصة بالآخرين. لذلك فإن مجمع المدققين الداخليين الامريكي وعلى وفق قواعد السلوك المهني الخاص به اكد على ضرورة تدعيم موضوعية المدققين الداخليين وذلك من حيث عدم المشاركة في أي أنشطة من الممكن ان تضعف من حياديتهم، كالمشاركة على سبيل المثال في أنشطة وعلاقات تتضارب مع مصلحة الشركة، او عدم المشاركة في أي اعمال من الممكن ان تؤثر على موضوعيتهم واستقلاليتهم، ويجب الإفصاح عن جميع الحقائق بكل حذافيرها والتعبير والابلاغ عنها في تقارير المدقق.

ج - السرية:

على المدققين الداخليين الحرص على اهمية وقيمة المعلومات التي يحصلون عليها في الشركة او المنظمة تحت التدقيق وعدم الافصاح عن اي معلومة يتم الحصول عليها الا اذا كان هناك التزام مهني او قانوني للافصاح. لذلك فإن ميثاق السلوك الاخلاقي التي اكد عليها المجمع تتطلب عدم استخدام المدقق لأي معلومة لمصلحة او منفعة شخصية او استخدامها بشكل مخالف لقوانين واهداف الشركة الاخلاقية.

د - الكفاءة المهنية

تعد الكفاءة المهنية عنصراً جوهرياً في تأدية مهام وظيفة التدقيق الداخلي وتشمل:

"المعرفة والخبرة، واستمرارية تأهيل المدقق ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل من اعضاء ادارة التدقيق الداخلي".

عمل مجمع المدققين الداخليين الامريكي على اصدار دليل لتقييم جودة الخدمات المقدمة من قبل المدققين الداخليين، وقد تم تعديله عدة مرات ليتناسب مع حجم التطور الحاصل في الوظيفة ابتداءً من الاصدار الاول عام 1999 ومن ثم التعديل عام 2003 واخيراً التعديل الاخير عام 2006 حيث ركز الدليل على الخدمات المقدمة من قبل المدققين الداخليين والمتمثلة بما يلي:

1- خدمات التوكيد (Assurance Services).

2- الخدمات الاستشارية (Consulting Services).

وقد عرف المجمع خدمات التوكيد "بأنها التقييم الموضوعي للدلالة التي يقدمها المدقق الداخلي لإبداء رأي مستقل وذلك فيما يتعلق بالعمليات او النظام او غيرها من الموضوعات ذات الصلة بموضوع التدقيق.



للقرار الاخلاقي

اما الخدمات الاستشارية فقد عرفها 'بأنها خدمات تتم بناء على طلب محدد من قبل الزبون عند تنفيذ المهام. ويتم تحديد اهداف الخدمات الاستشارية وطبيعتها بالاتفاق مع الزبون، أي بمعنى ان طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية تخضعان للاتفاق مع الزبون (IIA, 2005, p.14-15).

كما حدد المجمع قائمة بالخدمات التي يقدمها المدققين الداخليين عندما يعملون كموظفين في الشركات وهي:

أ- تأسيس وظيفة فاعلة لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال تقديم افضل ممارسات للتدقيق الداخلي لكل من لجنة التدقيق والادارة.

ب- تحسين العلاقة ما بين الادارة وكل من لجنة التدقيق والشركاء وذلك عن طريق القيام بتحسين علاقة نشاط التدقيق الداخلي مع الاطراف الاخرى التي لها مصلحة في الشركة عن طريق تحسين عمليات الحوكمة المشتركة لجميع الاطراف المشاركة في العمليات لإضافة قيمة فريدة للشركات.

ت- حوكمة الشركات وعمليات الرقابة والمخاطر، وذلك عن طريق تكامل نشاط التدقيق الداخلي بإعتباره نشاط فاعل مشارك في الحوكمة ودوره في تقييم المخاطر وعمليات الرقابة الادارية للشركة.

ث- عند انشاء وظيفة التدقيق الداخلي يجب توفير افراد من ذوي المعرفة والدراية بالمخاطر وكيفية قيامهم بمراجعة مختلفة عن طريق توفير قاعدة للبيانات الخاصة لهم لتزويدهم بالمعلومات والخطط التطورية المستمرة (Arens,A & Elder B., 2003,p.4-8).

بعد صدور معايير التدقيق الحديثة عام 2003 بدأ الفكر المحاسبي والتدقيقي يتغير بإتجاه تغيير الدور التقليدي لوظيفة التدقيق الداخلي بحيث تصبح جميع انشطتها المستحدثة ذات قيمة اقتصادية، وفي الوقت نفسه تضيف مهارات جديدة على سلوكية وشخصية المدقق الداخلي تؤدي الى تحسين ادائه في مجال الخدمات التوكيدية والاستشارية. ويلاحظ ان جميع المحاولات التي قدمت من قبل المجاميع العلمية والمنظمات المهنية والمتعلقة بأعمال التدقيق الداخلي كانت تهدف الى دعم حوكمة الشركات.

مشاكل حوكمة الشركات

تتمركز اهم مشاكل حوكمة الشركات في الوقت الحاضر في عدة امور اهمها: (السعدني، 2005: ص 170-172) وبتصرف

1- مدى وجود بيان بالقوانين والتشريعات واللوائح والتي تبين افضل الاساليب لممارسة سلطة الادارة في مجالس الادارات.

2- مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات ومعالجة أي قصور او انحراف واصلاح أي خطأ يحدث في الشركة.

3- مدى وجود فصل وتقسيم للدوار ما بين مجلس الادارة وما بين المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين في الشركة عند تحديد الرؤيا الاستراتيجية للشركة واختيار ورسم السياسات لها.



للقرار الاخلاقي

- 4- مدى وجود لجان رئيسية تابعة لمجلس الادارة تتولى تقديم تقارير عن حقيقة ما يجري في الشركة والاطار المحيطة ودرجة استقلاليتها.
- 5- مدى ودرجة الافصاح عن انجازات واعمال كبار المديرين، وما حققه كل منهم من نتائج مهمة بالنسبة للشركة وكم قدموا من نصائح وتوجيهات من اجل تحسين وتطوير عمل الشركة، كذلك مدى التناسب ما بين الدخل الذي حصلوا عليه مع النتائج التي توصلوا اليها بالنسبة لأعمال الشركة.
- 6- مدى الحكم على كفاءة مجالس الادارة وامكانية استمرار اعضاءه بشغل هذه المناصب، او القيام بإحلال افراد آخرين يتمتعون بالخبرة والكفاءة العالية لتحقيق نتائج افضل للشركة.

الوصايا لمجالس ادارات الشركات لتحسين ممارسة الحوكمة

قام الاتحاد القومي لمديري الشركات وبالتعاون مع مؤسسة (Ernest & Young) بوضع عشرة وصايا لمساعدة مجالس ادارات الشركات المختلفة على تحسين ممارساتها للحوكمة وفقاً لما تحتاج اليه كل شركة بحسب الظروف البيئية والاقتصادية المحيطة بها وهي (National Association, Ernest & young, 2002, p.3):

- 1- التفكير الجدي في اضافة اشخاص خارجيين مستقلين بهدف ملء الفجوات في الخبرة ولتأكيد وضمان اشراف اكثر استقلالاً ونزاهة من حيث اتخاذ القرارات من قبل مجلس الادارة.
- 2- التفكير الجدي في جميع مراحل تطور الشركات وذلك بإنشاء لجنة دائمة للمراجعة او القيام بإنشاء لجنة دائمة لتحديد الرواتب والترشيحات.
- 3- الضرورة الملحة للموازنة ما بين التركيز على التخطيط الاستراتيجي والاشراف القوي على النواحي الرئيسية في الشركة على سبيل المثال ادارة المخاطر والموارد البشرية.
- 4- وضع آليات متقنة يمكن عن طريقها تحديد الاختصاصات والسلطات التي يحتاج اليها مجلس الادارة والتأكيد الفعلي من حصول المجلس عليها.
- 5- عند البحث الفعلي عن اعضاء جدد لمجلس الادارة يجب القيام بالسعي الى ضم مرشحين من ذوي الكفاءة والنزاهة والخبرة في الصناعة.
- 6- يجب القيام بوضع ارشادات لعمل مجالس ادارة الشركات مع التأكد من قيام اعضاء مجالس الادارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجالس.
- 7- زيادة درجة اداء مجلس الادارة عن طريق زيادة عدد الاجتماعات والوقت المخصص لإعداد الاجتماعات.
- 8- التركيز الفعلي على المعلومات الخاصة بالشركة مع التركيز في نفس الوقت على هياكل وآليات عمل مجلس الادارة.
- 9- التفكير الجدي في تحديد مستوى معين كحد ادنى لملكية اعضاء مجلس الادارة من اسهم الشركات وذلك بهدف تحقيق اكبر قدر من التوافق بين مصالحهم ومصصلحة الشركة واصحابها.
- 10- عند اتباع الوصايا السابقة يجب اخذ الحيطة وقدر من الحساسية بشكل يتناسب مع مستوى نضج الشركة والبحث الدؤوب عن الحلول الافضل ملائمة لمراحل الحياة التي بلغتها الشركة.



للقرار الاخلاقي

الاخلاق والسلوك الاخلاقي

يمثل المدخل الاخلاقي استراتيجية فعل مسبق مصممة الى ما هو ابعد من الحد الادنى من معايير الكمال المفروضة بالقوانين واللوائح الحكومية، وهو قائم على افتراض يشير بأن اعضاء المنظمة يكونون موجهين بشيء ما هو اكبر من المصالح الاقتصادية، وان القيم الشخصية والاجتماعية يجب ان توجه افعال المنظمة وان القرارات والافعال اليومية للأفراد في مختلف مستويات المنظمة بإمكانها اعتماد رسالة تدعو الى عدم الاضرار (Hellriegel, 2000, p.180).

والاخلاق هي معتقدات الفرد الشخصية بشأن ما هو صحيح وخاطيء او جيد ورتديء والمسؤولية الاجتماعية هي التزام المنظمة بحماية او المساهمة في تحسين البيئة الاجتماعية التي تعمل فيها (Moorhead & Griffin, 1995.p 37).

ويرى (Daft & Noe, 2001, p.25) ان الاخلاق هي مبادئ وقواعد تحدد السلوك المقبول اخلاقياً ونحن نواجه مشكلة اخلاقية حينما نكون في موقف يتسبب بضرر او فائدة شخص ما، والمجتمعات تتوقع من الافراد في هذه المواقف اختيار الافعال التي تتطابق مع المعايير الاخلاقية، وفي المنظمات ان دور أي مدير فيها لا يتطلب فقط سلوكاً اخلاقياً واحداً، انما ايضاً وضع معياراً للسلوك الاخلاقي في مواقف اخرى. والاخلاق هي معايير للتعرف والحكم الاخلاقي الذي يميز الصحيح عن الخطأ فالاخلاق هي قيم ومعتقدات وقواعد اخلاقية حاكمة للطريقة التي ينبغي ان يتصرف بها المهتمين بالمنظمة.

وعلى الرغم من ان الاخلاق هي اساسية ومهمة الا انه ليس هناك صيغة سهلة لتعريف السلوك الاخلاقي في جميع المواقف، والقانون وحده لا يعرف السلوك الاخلاقي، كما ان المعايير الاخلاقية الخاصة بموقف معين لا تصلح في الغالب لمواقف اخرى.

يحتل موضوع الاخلاقيات حالياً جانباً كبيراً من الاهتمام، خاصة بعد زيادة عدد الحالات التي اتضح فيها وجود تصرفات غير اخلاقية في بعض الشركات العالمية التي حدثت فيها فضائح مالية وادت الى انهيار تلك الشركات.

فالسلوك الاخلاقي يشكل العمود الفقري لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق اذ ان المجتمع يتوقع من المهني ان يعمل وفق مستوى اعلى من الاخرين، أي اداء العمل على وفق مقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة وانما الى مدى ابعده لتحقيق الرضا عن النفس، فالمدقق الداخلي يعلم انه يتحمل المسؤولية امام ليس فقط الادارة والملاك وانما امام الرأي العام والجهات ذات العلاقة مع المنظمة، وللوفاء بهذه المسؤولية يتحتم عليه ان يتصرف على نحو امين بغض النظر عما يمكن ان يقدمه من تضحيات شخصية.

ويمثل السلوك الاخلاقي في نمط النشاط الذي يقوم به المدققون الداخليون في المنظمة ويؤثر في فاعليتها بصورة مباشرة وتتمثل تأثيراته في الاداء وفي الانتاجية وانعكاساتها على فاعلية الحوكمة.



للقرار الاخلاقي

مواجهة المآزق (المشاكل) الاخلاقية

قد يواجه المدقق الداخلي مآزق (مشاكل) اخلاقية عند مزاولته العمل فما يجب عليه اتخاذه من قرار لسلوك ملائم؟. هناك اطار عمل رسمي يمكن ان يساعد المدقق الداخلي على مواجهة المشاكل الاخلاقية ويتمثل الهدف من اطار العمل في تعريف النقاط الاخلاقية وتقرير التصرف الملائم وتمثل الخطوات التالية المنهج البسيط الذي يمكن اتباعه، (آيرنز ولويك، 2005: ص 107 وبتصرف):

- 1- الإلمام بالحقائق الملائمة.
- 2- استنتاج الامور الاخلاقية من الحقائق.
- 3- تحديد من الذين يتأثرون من النتائج الخاصة بالمآزق وكيف سيتأثر كل فرد او مجموعة.
- 4- تحديد البدائل المتاحة للمدقق الداخلي لمواجهة المآزق.
- 5- تحديد العواقب المحتملة لكل بديل.
- 6- تقرير التصرف المناسب.

ان التدقيق الداخلي هو احد فروع مهنة التدقيق والذي ناضل لكي يجعل هذه المهنة في الوضع الصحيح، وكأي فرع آخر من فروع المهنة فإن لمعهد المدققين الداخليين ميثاق لأخلاقيات المهنة الذي تم التطرق اليه والذي تم تصميمه لتشجيع ايجاد ثقافة اخلاقية عند المدققين الداخليين، هذا الميثاق يضع المبادئ التي تحكم سلامة وموضوعية وسرية وكفاءة المهنة ويضع قواعد السلوك لتطبيق هذه المبادئ.

هناك سببين كون المبادئ الاخلاقية مهمة جداً عند المدققين الداخليين هما:

- 1- ان المدقق الداخلي يواجه وبشكل متكرر معضلات اخلاقية تشكل تحدي كبير لمبادئه فقد يواجه مواقف تتطلب منه الافصاح عنها وهو امر صعب تطبيقه خصوصاً عندما يواجه ضغوطات من الادارة العليا، حيث تطلب منه ان يتأقلم مع الوضع وان لا يسبب أي مشكلات لنفسه وللشركة.
- 2- انه وبسبب التشديد الحالي على حوكمة الشركات من الملاحظ ان للمدقق الداخلي دور اساسي في تحسين وتقوية اخلاقيات العمل وسلامة الشركة، ولكون المدقق الداخلي من المكونات الاساسية في الحوكمة فإن عليه ان يعمل مع لجنة التدقيق والادارة العليا ومجلس لادارة معاً ليساعد في تطبيق السلوك الاخلاقي عند كل العاملين ابتداءً من الادارة العليا وصولاً الى الموظفين الاقل رتبة.

اما العوامل التي تحيط في آلية حوكمة الشركات فهي:

- قوة لجنة التدقيق
- سلامة الادارة العليا والمقاسة من خلال موقفهم تجاه التغيير في السياسات المحاسبية والضغوطات التي تضعها على المدقق الداخلي.
- مدى الالتزام بقواعد السلوك.
- ميزات شركات التدقيق الخارجية.



للقرار الاخلاقي

ان السبب في البحث عن تأثير هذه العوامل على اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الاخلاقي يعود الى ان هناك اقتراحات حديثة بأن الحوكمة تتألف من اربعة مكونات اساسية هي:

(لجنة التدقيق، والادارة، والتدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي)

نطرح التسائل الاتي: "أي من هذه المكونات تساعد المدقق الداخلي على التصرف بشكل اخلاقي؟"

اعتبر مجلس الادارة مؤثر اساسي في حوكمة الشركات من قبل كل المنظمات ولجان الحوكمة في العالم (Cadbury Commite, 1992: Us Congress 2002: Asx 2003) ولكون لجنة التدقيق لجنة فرعية من المجلس فإنها تلعب دوراً مهماً في تحسين نوعية اعداد التقارير المالية (Davidson, 2005:P. 67-241).

لكي تكون لجنة التدقيق فعالة يجب ان تقوي موقع وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق تهيئة بيئة مستقلة لها والتي تسمح لمدير (رئيس) التدقيق الداخلي برفع التقارير عن الامور التي تسهم وتؤثر على الادارة

(Goodwin & yeo, 2001: PP. 25-107)

وتلعب الادارة التنفيذية دوراً حيوياً في حوكمة الشركات من خلال التأكد من ان انظمة الرقابة الداخلية وادارة المخاطر قد طبقت في المكان الصحيح (Adamec, 2005: PP. 5- 40). ويعد التدقيق الداخلي ادارة مهمة لكونها تساعد الادارة في غرس بيئة اخلاقية قوية في كافة انحاء المنظمة (Barrier: 2003 p. 54) ولكن الموقف السيئ من الادارة يمكن ان يجعل مهمة المدقق الداخلي صعبة في دعم وتأييد السلوك الاخلاقي، وهذه المشاكل مرتبطة بالمدقق الداخلي وخصوصاً عندما يكون امن وتقدم عمله مهدد (Arnold and Ponemon, 1991: PP. 1-15).

كلا المدراء والادارة يمكن ان يقويا البيئة الاخلاقية ضمن المنظمة وذلك من خلال فرض وتطوير مجموعة قواعد متينة للتصرف الاخلاقي (Barrier: 2003) (Brown . 2003: Adamec .2005). لاشك ان القواعد الاخلاقية في الشركات والمصحوبة بالتدريب والمراقبة لها تأثير على سلوك الموظف، فضلاً عن ان قواعد التصرف الاخلاقي يجب ان تساعد في ابقاء مستويات عالية من السلوك الاخلاقي في كافة انحاء المنظمة، ولكي تكون هذه القواعد فعالة يجب ان تكون متصلة في كافة انحاء المنظمة وان تفرض من قبل الادارة.

يعد التدقيق الخارجي ايضاً مكون اساسي مهم في حوكمة الشركات خصوصاً فيما يتعلق بالوقاية وكشف الاحتيال والاطفاء في الكشوفات المالية (Davidson, 2005) ويلعب المدققون الخارجيون دور رقابي مهم في تحسين سلامة اعداد التقارير المالية اذ ان جودة الاداء في التدقيق تعتمد على كلا من استقلال المدقق الخارجي وطبيعة ونطاق العمل المسؤول عنه. كما ان المدقق الخارجي يمكن ان يعتمد على عمل المدقق الداخلي شريطة استيفاء شروط معينة متعلقة بالمنزلة والكفاءة ومجال عمل وظيفته التدقيق الداخلي (IFAC, 2004).



للقرار الاخلاقي

ومن خلال العمل معاً يجب ان تكون العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين علاقة دعم وتعاون متبادل وذلك لتقوية جودة التدقيق بشكل عام.

ويمكن ان نتساءل هل ان الخبرة تؤثر على اتخاذ المحاسبين والمدققين قرارات اخلاقية؟

من خلال دراسة اعدتها (Bernardi , 1994: PP. 66-84) وجد ان المدراء تفوقوا على الادارة العليا فيما يتعلق بتمييز نماذج اخلاقية.

كما وجدا (Bernardi & Arnold, 1997) ان هناك علاقة ايجابية بين عدد سنوات الخبرة في العمل والتطوير الاخلاقي مقاساً من خلال (DIT Scores) ولكن للمحاسبين الاناث، وعلى النقيض من ذلك كانت دراسة (Shaub , 1994: PP. 1-26). ان هناك علاقة سلبية بين التطوير الاخلاقي وبين سنوات الخبرة.

اما (Ponemon & Gabhart, 1993) فقد حصلوا على نتائج متضاربة بين المحاسبين الكنديين والامريكيين حيث وجد ان هناك علاقة سلبية بين سنوات الخبرة والتطوير الاخلاقي للمحاسبين الامريكيين وعلاقة ايجابية بين التطور الاخلاقي وسنوات الخبرة للمحاسبين الكنديين.

تتناقض نتائج هذه الدراسة مع دراسة (Thorne. 2003: PP. 21-305) والذي وجد ان هناك علاقة سلبية بين سنوات الخبرة وبين التطوير الاخلاقي لكلا المحاسبين الامريكيين والكنديين.

اما فيما يخص تأثير الخبرة على المدققين الداخليين فقد كانت الدراسة الوحيدة التي قام بها (Larkin, 2000) التي بحث فيها تأثير الخبرة على اتخاذ المدققين الداخليين للقرار الاخلاقي حيث وجد ان المدققين الداخليين من ذوي الخبرة قادرين على تمييز السلوك اللا اخلاقي بشكل واضح من المدققين الاقل منهم خبرة.

على أية حال ان هذه النتائج المتعلقة بالمدققين الداخليين كانت في شركة مالية واحدة في الولايات المتحدة، وثلاثي المشاركين كانوا ممن ليس لديهم اكثر من خمس سنوات خبرة، لذلك فإن تعزيز تلك الدراسة وفحص تأثير الخبرة على قرارات المدققين الداخليين مبررة للتأكد مما اذا كانت نتائج تلك الدراسة قابلة للتعميم على مجموعة اوسع.

سيقوم الباحث بعرض تصرف المدققين الداخليين في خمس مجالات اخلاقية مختلفة لمعرفة قوة تأثير احد عناصر حوكمة الشركات وهي كما في الجدول ادناه:



لقرار الأخلاقي

جدول

(بتصرفات المدققين الداخليين تجاه بعض المجالات الأخلاقية)

المعضلة	العامل	قوي (جيد)	ضعيف (سيء)
مدير التدقيق الداخلي للشركة	لجنة التدقيق	يلتقي كل 3 أشهر ويبلغ المجلس كل 3 أشهر أو أقل من ذلك	يلتقي كل 6 أشهر ويبلغ المجلس كل 6 أشهر
تبلغ مدير التدقيق الداخلي الى لجنة التدقيق	ابلاغ لجنة التدقيق	كل المديرين غير التنفيذيين عندهم خبرة في المحاسبة	واحد فقط من المديرين غير التنفيذيين عنده خبرة في المحاسبة
هناك مشكلة بالابراءات مع وجود ضغوط بعدم التبليغ من قبل جهاز الرقابة المالية	لجنة التدقيق	عقد الشركة يساعد لجنة التدقيق على القيام بعملها (بفاعلية)	عقد الشركة يساعد لجنة التدقيق على مراجعة النتائج الاجمالية والتطوير السنوي فقط
تبليغ مدير التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية التغيير في السياسات المحاسبية للوزير عند مراجعة الحسابات السنوية	مصداقية الادارة مقاسمة بالتغيرات على السياسات المحاسبية	السياسات المحاسبية يتم تطبيقها بشكل ثابت من فترة الى اخرى تغيرات بسيطة وتكون مفسرة بشكل مفصل ويتمثيل واضح لتأثير التغيير	السياسات المحاسبية تتغير بشكل مفاجئ ومستمر. كل التغيرات واضحة جداً ولكن المعلومات والتفسيرات قليلة
رفع مدير التدقيق الداخلي لمسؤولية ببنية محتملة للمدققين الخارجيين	مصداقية الادارة (مقاسمة بضغطها على المدقق الداخلي)	الرئيس التنفيذي اقل قوة ولا يمارس ضغوطات على مدير التدقيق الداخلي	الرئيس التنفيذي اكثر قوة ويمارس ضغوطات على مدير التدقيق الداخلي
مدير المدققين الداخليين لمركز المدينة (المحافظة) يبلغ عن احتيال ادارة المجلس ويوصي بالمقاضاة	قواعد السلوك	محاسبة المنظمة ودليل تنسيق العمل يتضمنان قواعد سلوك مفصلة وقائمة مفصلة لبعض المشكلات الاخلاقية وكيفية التصرف فيها.	محاسبة المنظمة ودليل تنسيق العمل يتضمنان قواعد سلوك عامة وغير مفصلة لا تحوي القائمة على جميع المشكلات الاخلاقية والحلول غير واضحة
التقرير عن امكانية احتيال الادارة على المراقب المالي للشركة والمدقق الخارجي	المدقق الخارجي	المدقق في السنة الثانية محترم من قبل مجلس الادارة. تم تهديده انه يجب ان يستقيل الا اذا تم الافصاح عن امور معينة في المحاسبة بطريقة معينة	علاقة جيدة مع المجلس ويعاملونه على انه صديق.

الجدول: اعداد الباحث



للقرار الاخلاقي

الاستنتاجات

- من خلال ما سبق طرحه توصل الباحث الى بعض الاستنتاجات:
- 1- تبين ان المدققين الداخليين كمجموعة يظهرون حساسية عالية الى حد معقول للقضايا الاخلاقية من خلال تقييم موقفهم نحو عدم التصرف عندما يواجهون المعضلات الاخلاقية.
 - 2- عند قيام المدققين الداخليين بتقييم امكانية القيام بعمل ملائم عندما يواجهون معضلة اخلاقية، تبين انهم غير مقتنعين دائماً بأن نظرائهم سوف يتصرفون بإسلوب اخلاقي.
 - 3- ان آليات حوكمة الشركات تؤثر بشكل قليل على قدرة المدققين الداخليين على التصرف بشكل اخلاقي، عندما يكون هناك ضعف في استقلالية مجلس الادارة، ولجنة التدقيق.
 - 4- يعتبر المدققين الداخليين ان قوة وظيفية التدقيق الداخلي لها اثر ايجابي على اتخاذ القرارات الاخلاقية.
 - 5- وجود لجنة تدقيق فعالة ونظام ضبط داخلي وتنظيمي قوي، وسلامة وصحة تصرفات الادارة يؤدي الى مساعدة المدققين الداخليين للتصرف بشكل اخلاقي عند مواجهة معضلة.
 - 6- ان سنوات الخبرة تتبنى مواقف اكثر اخلاقية من المدققين الاقل خبرة في بعض الحالات كما ان عدم التصرف من قبل المدققين يعد لا اخلاقية.
 - 7- يمثل البحث صورة مبسطة لحقيقة المعضلات الاخلاقية التي تواجه المدقق الداخلي وان النتائج مفيدة وتوفر فرص كثيرة لأبحاث في المستقبل في هذا المجال.

التوصيات

- 1- على المدققين الداخليين الالتزام بمعايير الممارسة المهنية التي وضعها مجمع المدققين الداخليين الامريكي.
- 2- ان يستخدم المدقق الداخلي حذره المهني عند التعامل مع بعض المجالات الاخلاقية بعد ان يتم تمييزها.
- 3- ان تضم دائرة التدقيق الداخلي عناصر اكثر كفاءة بما يضمن حسن ادائها لعملها واعادة التأهيل العلمي والعملية والمعرفي لإعضائها بما يستوعب أسس ومبادئ الحوكمة والتطورات الخاصة بها.



المصادر

العربية

- 1- ابو السعود (2005) دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الاول: التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة (24-26) سبتمبر.
- 2- السعدني مصطفى حسن بسيوني (2005) المراجعة الداخلية في اطار حوكمة الشركات من منظور خدمات المراجعة الداخلية، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الاول: التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الادارية- القاهرة (24-26) سبتمبر.
- 3- آيرنز الفين، ولوبك جيمس (2005) المراجعة - مدخل متكامل ترجمة دار المريخ- السعودية.
- 4- جمعة (احمد حلمي) 2006 ادراك الادارة العليا لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي، دراسة تحليلية اختيارية في منظمات الاعمال الاردنية، مجلة جامعة الكويت، المجلد 13 العدد الاول.

المصادر الأجنبية

- 1- Adamec, B.A., Leinicke, L.M. Ostrosky, J.A., Rexford, w.m. (2005): Getting a leg up, Internal Auditor, vol. 62 No. 3 pp: 5-40.
- 2- Arens, A., and Elder B., (2003) Auditing & Assurance Services 10 th Edition, New Jersey, Prentic Hal.
- 3- Arnold, D.F. Sr, Ponemon, L.A., (1991) Internal Auditors perceptions of whistle- blowing and the influence of moral reasoning an experiment Auditing, A Journal of Practice and theory, vol. 10 No. 2 pp. 1-15.
- 4- Asx (2003): Principles of good corporate Governance and Best practice Recommendation, Australian stock Exchange corporate Governance Council, Sydney.
- 5- Barrier, M. (2003): One right path, Internal Auditor, Vol. 60 No. 6 pp. 7-52.
- 6- Bernardi, R. (1994): "Fraud detection": the effect of Client integrity and competence on auditor cognitive style, Auditing: A Journal of practice & theory, Supplement, Vol. 13 pp. 66-84.
- 7- Bernardi, R., Arnold, D. (1997): An examination of moral development within public accountinly gender, staff level, and firm, Contemporay , Accounting Research Vol. 14 No. 4 pp. 68-653.
- 8- Brown, D. Mendenhall, S. Khamer, J. (2003): Business ethics programs: is internal Audit playing a proactive role?, Internal Auditing, Vol. 18 No. 4 pp. 28-32.
- 9- Cadbury Committee (1992), Gee and Company Ltd. London, Committee on the financial Aspects of Corporate Governance (sir Adrian Cadbury, chair), Report.
- 10- Daft, R.L. and R.A. Noe, (2001): Organizational Behavior, Fort worth: Harcourt College Publishing.
- 11- Davidson, R., Goodwin- Stewart, J., Kent, p. (2005 "Internal governance Structures and earning management" Accounting and Finance, Vol. 45 No. 2 pp. 67- 241.



للقرار الاخلاقي

- 12- Dittenhoffor M.A. Sennetti, J.T. (1994), Ethics and the Internal Auditor, Ten years later. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- 13- Goodwin, J., yeo, T.Y. (2001) "Two factors affecting Internal audit in dependence and objectivity: evidence from Singapore, International Journal of Auditing Vol. 5 No. 2 pp. 25- 107.
- 14- Hellriegel , D., S.E. Jackson and J.W. Slocum, J.R. (2000) Management, 8th ed, Canada: South western College Publishing.
- 15- International Federation of Accountants (IFAC 2004). International Auditing and Assurance Standards Board, IAS 610 Considering the work of Internal Audit. IFAC Web site.
- 16- Larkin, J.M. (2000): The ability of Internal auditors to identify ethical dilemmas "Journal of Business Ethics, Vo. 23 No. 4 pp. 9-401.
- 17- Moorhead, & R.W. Griffin (1995), Organizational Behavior, Boston: Houghton Mifflin.
- 18- Ponemon, L., Gabhart, D. (1993): Ethical Reasoning in Accounting and Auditing. Canadian General Accountants Research Foundation , Vancouver.
- 19- National Association Young and Ernest,: Effective Entreprenial Boards of Corporate Directors (2002): www. Nacdonline. Org.
- 20- Ruud, T.A. (2003): The Internal Audit Fuction Integral part of Organizational Governance: www. Theila. Org.
- 21- Shaub, M. (1994): An analysis of Factors affecting the cognitive moral development of Accountants and Auditing Students, Journal of Accounting Education, Vol. 12 No. 1 pp. 1-26.
- 22- The Institute of Internal Auditor (IIA 2002), Code of Ethics, Altamonts spring , Florrida. www. Theila. Org.
- 23- (IIA 2004), The Professional Practic of Framework of Internal Auditor, Practice advisort, Januwary www. Theile. Org.
- 24- (IIA 2005), Coder of Ethics, Florida, www. Theila. Org.
- 25- Thome, L., Massey, D. Magan , M. (2003): Institutional Context and auditors moral reasoning: "a Canada- USA Comparison" Journal of Business Ethics, Vol. 43 No. 4. pp. 21-305.
- 26- United State Congress (2002): "The Sarbanes – Oxley Act of (2002)" Government Printing office: washington, D.C., Paper presented at 107th H.R. 3763.