

تدقيق الثقافة التنظيمية وخصوصيتها ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: دراسة نظرية تحليلية

د. منى كشاط^{*1}

¹ أستاذة مؤقتة، جامعة فرحات عباس سطيف1، (الجزائر)

kecmouna@hotmail.fr

2021/12/31	تاريخ النشر	2021/12/02	تاريخ القبول	2021/10/29	تاريخ الإرسال
------------	-------------	------------	--------------	------------	---------------

الملخص:

نهدف من خلال هذه الدراسة التعرف على خصوصية عملية التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية، وعن مكانتها ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA بالولايات المتحدة الأمريكية. وتوصلنا إلى أنه كثيرا ما يتضافر قيام المدقق الداخلي بتدقيق الثقافة التنظيمية عند إجراءه للتقييم الموضوعي والمستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، ذلك ان كل هذه العمليات تشكل جانبا مهما من الثقافة المؤسسية للمنظمة من خلال تعريفها بجانب كبير من القيم والسلوكيات المرغوبة داخل المؤسسة. لذلك ينبغي على المدقق الالتزام بالتصريحات التي تنص عليها المعايير الدولية للممارسة المهنية في كل المسائل التي تعترضه عند تدقيق الثقافة التنظيمية والتي تظهر جليا ضمن مجموعة المعايير 2100 "طبيعة العمل".

الكلمات مفتاحية: تدقيق الثقافة التنظيمية، رقابة الداخلية، إدارة المخاطر، حوكمة، معايير دولية.

رموز JEL: M42.

* المؤلف المرسل: كشاط منى. الإيميل: kecmouna@hotmail.fr

1. المقدمة

تزايد الحديث في الحقبة الأخيرة عن فشل كبريات المؤسسات في العالم وإعلان إفلاسها كما هو الحال بالنسبة لشركة Enron وشركة WorldCom وشركة الاتصال الانترنيتية Adelphia على الرغم من أن هذه الأمثلة متمركزة في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أنه توجد كوارث أخرى مماثلة في جميع أنحاء العالم. كاشفة الستار عن وجود تصرفات غير أخلاقية وسلوكات منحرفة عن أطراف مثقلة في الطاقم القيادي بها. واجتمعت العديد من الدراسات الأكاديمية والمهنية على تفسير هذا الوضع وأكدوا على أنه يعود بالدرجة الأولى إلى ضعف في البناء الرقابي، والناجم عن وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق أو غياب مصلحة التدقيق الداخلي.

وبذلك تعالت الأصدااء للاعتراف بأهمية التدقيق الداخلي في ضمان التسيير الشفاف للمؤسسات باعتبارها مهنة تنظمها معايير دولية، ووظيفة داخل المؤسسة تكفل تقييم كل الجوانب التسييرية بها وبصفة دائمة ومستمرة. وبحكم الطابع الاستقلالي الذي تتمتع به هذه الوظيفة، فقد اتسع نطاقها ليشمل تدقيق الجوانب المعنوية في المؤسسة كسمعة المؤسسة، النهج القيادي، قيم المؤسسة وغيرها من الأمور التي تمثل الأصول المعنوية للمؤسسة. ولما كانت قيم المؤسسة ومعتقداتها تمثل الحجر الزاوية في تشكيلة أي ثقافة مؤسسية، سيكون من البديهي جدا ان يقوم المدقق الداخلي بتقييمها ولو حتى لجزء منها. حيث أكد رئيس معهد المدققين الداخليين IIA بالولايات المتحدة الأمريكية في مقال منشور له في مجلة فوريس المهنية بتاريخ 29 سبتمبر 2014 بعنوان "الثقافة: أكثر عنصر يتغاضى عليه في التدقيق"، على ضرورة الملحة لتدقيق الثقافة التنظيمية وما تتيحه من إمكانية في تقييم مدى الالتزام بقيم المؤسسة وتقييم التصرفات والسلوكات والجوانب الأخلاقية للموظفين ومن مختلف المستويات الإدارية.

الإشكالية:

من خلال ما تقدم، تبتق إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيس التالي:

ما خصوصية عملية التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية؟

يندرج تحت هذا السؤال، مجموعة من الأسئلة الفرعية أهمها:

- ما الحاجة إلى تدقيق الثقافة التنظيمية؟
- ما علاقة الثقافة التنظيمية بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة؟
- ما مكانة موضوع تدقيق الثقافة التنظيمية ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؟

أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة تحقيق مايلي:

- إبراز كيفية إجراء تدقيق الثقافة التنظيمية وأثرها في تعزيز الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي؛
- الحديث عن خصوصية الثقافة التنظيمية ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية؛

■ لفت انتباه ممارسي مهنة التدقيق الداخلي إلى مكانة تدقيق الثقافة التنظيمية في إدارة السلوك التنظيمي للموظفين.

أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهميتها في كونها تعالج بالوصف والتحليل أحد المواضيع المغفلة في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ألا وهو موضوع "التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية"، التي تظهر الحاجة إلى دراسته نظريا وتطبيقه ميدانيا خصوصا في ظل تزايد حالات إفلاس وانهيار العديد من منظمات الأعمال العالمية، التي اتضح فيها وجود تصرفات غير أخلاقية لموظفيها. وهذا ما يعزز بشكل أكبر أهمية القيام بتدقيق الثقافة المؤسسية لتجنب كل أسباب السلوك التنظيمي الضعيف. ناهيك عن القيام بذلك، كون أن الثقافة التنظيمية تمثل شقا هاما من نظام الرقابة الداخلية وتعكس جزاء من فلسفة إدارة المخاطر وتتأثر بشكل مباشر بممارسات الحوكمة.

2. التوجه الحديث للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي:

1.2. المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي:

يعرف معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IIA التدقيق الداخلي منذ سنة 1999 على النحو الآتي "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها. كما يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقويتها والرفع من فعاليتها" (Schick , 2007, p05).

يعتبر هذا التعريف الصيغة المفاهيمية المعتمدة حاليا من قبل IIA، فهو يؤكد من خلاله على التطور والتغير الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي؛ حيث أصبح نشاط يهدف إلى توفير قيمة مضافة للمؤسسة، من خلال (Kurt et al , 2015, p04) :

- تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها.
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وإيجاد سبل تحسينها.
- المساهمة في عمليات حوكمة الشركات.

يتضح من خلال ما سبق أن أهداف التدقيق الداخلي أصبحت مركزة حول تقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة بما يضمن توفير قيمة مضافة ملموسة للمؤسسة.

2.2. طبيعة الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي:

تتبع الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي في علاقته بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، وفيما يأتي وصف عام لطبيعة تلك العلاقات.

1.2.2. التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية: يقصد بالرقابة الداخلية وفقا للجنة COSO على أنها عملية يتم

وضعها من طرف مجلس إدارة المؤسسة والأفراد الآخرين، موجهة لتوفير ضمان معقول حول تحقيق الأهداف المندرجة ضمن الأصناف التالية: تحقيق فعالية وكفاءة العمليات وموثوقية المعلومات المالية والمطابقة للقوانين والتنظيمات " (COSO, 1992, p01). أما عن علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق الداخلي، يؤكد العديد من المتخصصين في هذا المجال على أن التدقيق الداخلي يشكل جزءا من المنظومة الرقابية بالمؤسسات، يعمل على تقييم الأنظمة الرقابية الأخرى. حتى أسمى يُعرف التدقيق الداخلي على أنه "نوع من الرقابة التي تعمل على قياس وتقييم فعالية الأنواع الأخرى للرقابة" (Boudriga, 2012, p31). وهذا ما يؤكد على أن التدقيق الداخلي يتولى القيام بأدوار حاسمة اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية تعكس المتطلبات المهنية المتوقعة منه، ولقد وصفت لجنة COSO ذلك ضمن تصريحها التالي: "يوفر المدققون الداخليون للإدارة ضمانا وآراء حول الرقابة الداخلية، كما يتولى التدقيق مسؤولية تقييم ملائمة وفعالية الأنظمة الرقابية ومدى استجابتها للمخاطر؛ في إطار عمليات المتابعة؛ والعمليات وأنظمة المعلومات" (IIA, Janvier 2012, p05).

2.2.2. التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر: في كثير من النواحي يمكن اعتبار إدارة المخاطر على أنها تطور طبيعي لنموذج الرقابة الداخلية، وأن مفهوم إدارة المخاطر اتسع في نطاقه ليشمل مفهوم الرقابة الداخلية. فهذه الأخيرة تهتم بالمخاطر ذات العلاقة بالرقابة فقط، في حين إدارة المخاطر تهتم بالخطر داخل المؤسسة ككل. في هذا الموضع، تصف لجنة COSO إدارة المخاطر على ضوء تقريرها المعروف بـ "الإطار المتكامل لإدارة المخاطر" سنة 2004 على أنها "عملية يتم تصميمها من طرف مجلس الإدارة والإدارة وغيرهم من الأفراد. وتطبق في بيئة استراتيجية داخل المؤسسة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المؤسسة، وتحدد إدارة المخاطر مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل المؤسسة بتحملة لتقديم ضمان معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة" (COSO, 2004, p02). أما عن علاقة إدارة المخاطر بالتدقيق الداخلي، منذ أن تم إصدار تقرير COSO سنة 2004 تبين أن هناك روابط مكثفة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر وهي في تنامي مستمر. وهو الأمر الذي عززته المقاربة الحديثة التي يعتمد عليها المدقق والقائمة على المخاطر، إذ أصبحت إدارة المخاطر جزءا لا يتجزأ من الأعمال اليومية للمدقق، غير أن هذا لا يعني أن التدقيق الداخلي هو المسؤول عنها، بل تبقى الإدارة العليا هي المسؤول الأول عن إدارة المخاطر، أما التدقيق الداخلي فهو يوفر للإدارة وللمجلس الإدارة ضمانا حول المخاطر وبأنها مفهومة ويتم إدارتها بشكل فعال (Woods et al, 2008, p52).

3.2.2. التدقيق الداخلي والحوكمة: 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 أكد على ذلك العديد من الهيئات المهنية المتخصصة كلجنة الأبعاد المالية لحوكمة

الشركات Cadbury والمنظمة الدولية للتنمية والتعاون الاقتصاديين OECD على أن التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة. فالحوكمة بمفهومها العام تصف "النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب" (دراوسي والهادي، 2012، ص04). وتقوم الحوكمة على جملة من المبادئ الواضحة والتي من شأنها تعزيز الرقابة على الأداء وتفعيل المساءلة ورفع درجة الثقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة. وتتمثل تلك المبادئ وفقا لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصاديين في: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات، حماية حقوق المساهمين، المعاملة العادلة لهم، تعزيز دور الأطراف ذات المصلحة في حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية لكل المعلومات المالية والتشغيلية وأخيرا تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة ومساءلتهم من قبل الشركة والمساهمين (OECD, 2015, pp05-06).

يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويقدم فوائد عديدة للإدارة وللمجلس الإدارة من خلال تقييمه المستقل لمختلف الضوابط الرقابية وتحليل المخاطر وتسهيل عملية إعداد التقرير الذاتي للمخاطر وللضوابط الرقابية (نجم، 2013، ص18). كما تزايدت أهمية التدقيق الداخلي ضمن آليات حوكمة الشركات لكونه يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة لمدى ملائمة هياكل الحوكمة بالمؤسسة ومدى فعالية أنشطتها. ويعتبر أيضا بمثابة أداء محفزة على التغيير الإيجابي من خلال تقديمه للمشورة وتشجيعه على التحسين المستمر من أجل تعزيز هيكل حوكمة الشركات وممارساتها (Priscilla et al, 2009, p838).

3.2. خصائص المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

تعرف معايير التدقيق الداخلي على أنها مجموعة متطلبات إجبارية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، تم صياغتها لأول مرة في 1978 وهي تعرف تحديثات منتظمة، تقوم على مبادئ قابلة للتطبيق على كل مدقق داخلي (IFACI, 2015, p05)، وتحدد في مجملها القواعد التطبيقية في المجال الواسع لأنشطة التدقيق والمستعملة أيضا في تقييم أدائها (الأنشطة) (IFACI, 2016, p01). تضم هذه المعايير ثلاثة أصناف من المعايير وهي:

1.3.2. **معايير الصفات:** تسمى أيضا بمعايير السمات وكذلك بسلسلة الألف، تصف هذه الفئة من المعايير السمات والخصائص الواجب توافرها لدى المدققين وفي دوائر التدقيق (IFACI, Janvier 2011, p26). مرتبة على شكل مجموعات يصفها الجدول الآتي.

الجدول 1. مجموعات معايير الصفات، (IFACI, 2016, p09)

اسم المجموعة	رمز المجموعة
الغرض والصلاحيات والمسؤوليات	1000
الاستقلالية والموضوعية	1100
الكفاءة وبذل العناية المهنية	1200
برنامج ضمان وتحسين الجودة	1300

يتضح من خلال الجدول بأن معايير الصفات تتضمن أربع مجموعات رئيسية وكل واحدة منها تتضمن معايير فرعية تابعة لها. يعالج هذا الصنف من المعايير في مجمله مختلف الجوانب السلوكية التي يجب أن تتوفر لدى ممارسي المهنة.

2.3.2. معايير الأداء: تعرف أيضا بسلسلة الألفين، تصف هذه الفئة من المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتعرف بمقاييس الجودة التي تسمح بقياس الخدمات المقدمة من طرف تلك الأنشطة (IFACI, 2002,p04). تضم سبع مجموعات رئيسية يلخصها الجدول الآتي.

الجدول 2. مجموعات معايير الأداء، (IFACI, 2016, p20)

اسم المجموعة	رمز المجموعة
إدارة أنشطة التدقيق الداخلي	2000
طبيعة عمل التدقيق الداخلي	2100
التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي	2200
تنفيذ المهمة	2300
تبليغ النتائج	2400
متابعة أعمال التحسين	2500
قبول الإدارة للمخاطر	2600

يصف الجدول رقم (02) سلسلة معايير الأداء، المرتبة وفقا لسبع مجموعات رئيسية، تعالج في مجملها كيفية تسيير أنشطة التدقيق الداخلي وتسيير مهماته.

3.3.2. معايير التنفيذ: المعروفة بسلسلة (nnnn.xn) تعطي وصفا لكيفية تطبيق معايير الأداء ومعايير الصفات في أنواع معينة من مهمات التدقيق الداخلي لتوفير خدمات استشارية أو تأكيدية (الوردات، 2006، ص165). فعلى خلاف معايير الصفات ومعايير الأداء التي يمكن تطبيقها على كل من خدمات التدقيق سواء أكانت تأكيدية أو استشارية، فإن طريقة تطبيق معايير التنفيذ تتباين على حسب طبيعة الخدمة المقدمة. للإشارة في طريقة قراءة معيار التنفيذ مثلا الخدمة الاستشارية التي يرمز لها بحرف "C" بعد رقم المعيار كما في (nnnn.C1) وفي الخدمة التأكيدية التي يشار لها بحرف "A" بعد رقم المعيار (nnnn.A1).

3. ضوابط عملية التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية:

1.3. الحاجة إلى تدقيق الثقافة التنظيمية:

تعرف الثقافة التنظيمية على أنها إطار معرفي مكون من الاتجاهات والقيم ومعايير السلوك والتوقعات التي يتقاسمها العاملون في المنظمة (جينيرج، 2004، ص627). وتعرف أيضا على أنها مجموعة من الاعتقادات والقيم والاتجاهات والفروض التي يشترك فيها أعضاء المنظمة وتحدد قواعد وأنماط سلوكهم التنظيمي وتساعد في التعامل مع البيئة الداخلية والخارجية (مهديد، 2017، ص333). وهناك من وصف الثقافة التنظيمية على أنها مجموعة ما تم تعلمه أو اكتسابه من أنماط السلوك وتشمل كل الجوانب

العاطفية والإداركية والسلوكية من قيم وتقاليد. متأثرة بالنهج القيادي للإدارة العليا وبالاستراتيجيات المنتهجة والهيكل التنظيمي والحوافز والقيم الشخصية للموظفين وممارسات الموارد البشرية (القريوني، 2009، ص184).

من خلال ما تقدم نرى بأن الثقافة التنظيمية تتجسد في معتقدات المؤسسة وقيمها التي تنعكس من خلال سلوكيات موظفيها.

وتتضح الثقافة التنظيمية المرغوبة ضمن القيم الرئيسية للمؤسسة ومدونة سلوكياتها كما تبين من خلالها أيضاً السلوكيات غير المقبولة وغير الأخلاقية (معهد المدققين الداخليين، سبتمبر 2016، ص06). ذلك أن هذه الأخيرة هي التي تعرض في نهاية المطاف المؤسسة إلى الخطر الذي تسبب في حدوث العديد من حالات الانهيار والإفلاس لكبرى الشركات وتؤكد على الحاجة إلى تدقيق الثقافة. ومن بين الأسباب التي تشير إلى ضرورة تدقيق الثقافة، أكد رئيس مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين IIA "أنجيلا ويطراني" سنة 2017 بأن هناك ثلاثة أمور رئيسية التي تدعو دائرة التدقيق الداخلي إلى تدقيق الثقافة وهي (معهد المدققين الداخليين، سبتمبر 2016، ص09):

- تصنيف الثقافة من المخاطر عالية الخطورة في التدقيق الداخلي؛
- أن يتم تدقيق الثقافة بناء على طلب مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق؛
- أن يتم تدقيق الثقافة استجابة لحدث يتعلق بالثقافة ذاتها؛ كأن يتم ملاحظة سلوكيات غير أخلاقية تؤدي إلى ضرر مالي أو تشغيلي أو ضرر بالسمعة المؤسسية.
- أما عن أهمية عملية التدقيق الداخلي على الثقافة التنظيمية فتكمن في:
- إضافة قيمة لأصحاب المصلحة من خلال تمكين المؤسسات من إدارة المخاطر بشكل استباقي وتصحيح إخفاقات الرقابة الداخلية ضمن إطار رد فعل مناسب (معهد المدققين الداخليين، ديسمبر 2015، ص05).
- تزويد المؤسسة بأساس من المراقبة المستمرة وتوفير علامات تحذير مبكرة عن كل السلوكيات غير المرغوبة داخل المؤسسة (معهد المدققين الداخليين، ديسمبر 2015، ص09).
- تدقيق الثقافة التنظيمية يساعد على فهم أسباب السلوك التنظيمي الضعيف (جيمس، 2018، ص17).
- تدقيق الثقافة يوفر ضماناً بشأن ما إذا كانت ثقافة المؤسسة تتوافق مع القيم الرئيسية التي تتبناها المؤسسة وتشجع على السلوك الأخلاقي وتحفز على الامتثال للقوانين واللوائح (Robert, 2016, p01).
- لكن على الرغم من أهمية التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية، أثبتت دراسة مسحية قام بها معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة سنة 2016، أن نسبة 28 % من إدارات التدقيق الداخلي فقط تهتم بتدقيق ثقافتها التنظيمية، في حين كانت 78 % لا تولي اهتماماً بذلك، وفي تقصيه لأسباب بذلك فقد توصل إلى (معهد المدققين الداخليين، سبتمبر 2016، ص07-08):
- 25 % من دوائر التدقيق الداخلي تفتقر إلى المهارات اللازمة لتدقيق الثقافة التنظيمية؛
- 23 % من تلك الدوائر تقر بأنها لا تلقى الدعم والتحفيز من طر الإدارة التنفيذية على تدقيق الثقافة؛

- 21% منها تشير إلى أنها تفتقر إلى الوقت الكافي لتدقيق الثقافة؛
- 21% من تلك الدوائر تؤكد على أنه لا يحظى التدقيق الداخلي بالدعم اللازم من طرف مجلس الإدارة /لجنة التدقيق على تدقيق الثقافة؛
- 18% من دوائر التدقيق الداخلي تؤكد على أن تقييم الثقافة يتم من طرف وظيفة أخرى داخل المنظمة (مثل دائرة الموارد البشرية أو إدارة المخاطر أو إدارة الأخلاقيات والامتثال وغيرها) أو من طرف مزود خدمات خارجي.

تبعاً لذلك يبقى تدقيق الثقافة التنظيمية من التحديات المهنية الكبيرة التي تواجه المدقق الداخلي نظراً لعدم معيارية القيم والسلوكيات وصعوبة ملاحظة أو متابعتها، وهذا ما يتطلب منه التحديد الدقيق لنطاق الثقافة التنظيمية.

2.3. نطاق تدقيق الثقافة التنظيمية:

لا يمكن أن نتوقع بأن تتم عملية التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية ضمن مهمة مبرمجة في الخطة السنوية للتدقيق بل يجب أن تتم ضمناً عند إتمام مهمات التدقيق المختلفة. وبذلك، يجب إدراج التدقيق على الثقافة في كل مهمة من مهمات التدقيق (IIA, February 2016, p07). وهذا ما يفرض على المدقق ضرورة التحديد المسبق لنطاق الثقافة التنظيمية الذي سيتم تقييمه؛ حتى يسهل عليه دمج عملية تدقيق الثقافة التنظيمية في مهمات التدقيق الأخرى. حيث غالباً ما يكون هذا النطاق متأثراً بمشكلات الامتثال وممارسات الموارد البشرية (معهد المدققين الداخليين، سبتمبر 2016، ص11)، حيث أكد أحد المتخصصين في هذا المجال غالباً ما يكون نطاق الثقافة التنظيمية محصوراً في (Robert, 2016, p02) :

- تدقيق على مستوى المؤسسة لهيكل الحوكمة وإدارة المخاطر ونشاطاتها؛
- تدقيق العمليات ذات الأثر الثقافي الكبير مثل التدريب على الأخلاقيات والحوافز وممارسات الموارد البشرية؛
- التدقيق على الأنشطة التي تتقاطع في أكثر من إدارة مثل ثقافة الامتثال ومبادرات الإدارة.
- كما أشار أيضاً معهد المدققين الداخليين إلى ضرورة أن تكون نقاط التركيز في تقييم الثقافة التنظيمية متمحورة في (Eric, 2017, p01) :

- مواءمة السلوك المؤسسي الفعلي مع القيم الأساسية المعلنة للمؤسسة؛
- التدريب المتعلق بالثقافة (كالتدريب على قيم المؤسسة)؛
- آراء الأطراف ذات المصلحة (بناء على نتائج استبيان الموظفين والعملاء والتغذية العكسية للعملاء أو الرأي العام)؛
- السلوكيات والمهارات البسيطة (كالكفاءة والثقة والصراحة والشفافية).

■ وبذلك ينبغي على المدققين الداخليين عند تدقيقهم للثقافة التنظيمية اتخاذ نفس الممارسات الجيدة التي تمارس في أي مهمة تدقيق باعتباره جزءاً أصيلاً من الخدمات التأكيدية والاستشارية، وحرصهم على (IIA, February 2016, p07) :

- إبداء العناية المهنية على الالتزام بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية ذات العلاقة؛
- التحلي باليقظة المتبصرة والتواصل الجيد في مقابلات العمل والتطبيق المركز لإجراءات التحقيق؛
- التقييم الموضوعي لكل الأدلة المتوصل بها يساعد على التوصل إلى استنتاجات ذات ثقة ومصداقية؛
- الفهم العميق والدقيق لقيم المؤسسة والسلوكيات المتوقعة وتقدير تأثيرها على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛
- التركيز على مؤشرات الثقافة وإجراء تحليل جذري للأسباب وذلك بتحديد المشكلات وفهم أسباب حدوثها وأثارها في حدوث السلوكيات المحتملة غير المرغوب فيها.

3.3. أدوات تدقيق الثقافة التنظيمية:

يمكن للمدققين الداخليين استخدام مجموعة من الأدوات عند إعدادهم لتدقيق الثقافة في مؤسساتهم والتمثلة في (جيمس، 2018، ص 20-21):

1.3.3. استبيان استطلاعي على الموظفين: تمكن هذه الأداة من جمع الأدلة على عينة كبيرة من الموظفين والتوصل إلى بيانات موضوعية، يتم عن طريق تطوير استبيان استقصائي جيد، يتضمن سلسلة من العبارات ذات العلاقة بالثقافة التنظيمية كالأخلاق والمخاطر والحوكمة، ثم يطالب من خلالها الموظفين بالإجابة عليها وإبداء درجة موافقتهم، ويمكن للمدقق عندئذ من الاستطلاع على درجة موافقة الموظفين على الثقافة السائدة أو المرغوبة ونظرتهم إليها، وهي حقيقة موضوعية. ومن ثم يجب على المدقق البحث على الأدلة الداعمة والتحقيق في السبب الجذري.

2.3.3. ورش العمل المنتظمة: من الأدوات التي يستخدمها المدقق الداخلي في تقييم الضوابط غير الملموسة كما هو الحال بالنسبة للثقافة. كما تعتبر هذه الورش مكملة للاستبيان الاستطلاعي، يتم من خلالها قيادة مجموعة من الموظفين على تقديم تحليل منضبط حول بعض البيانات الحساسة و التي تم التوصل إليها من خلال الاستبيان الاستطلاعي الموجه للموظفين. كما يتم من خلال هذه الورش مناقشة كل الأمور الطارئة التي تظهر مع الموظفين بخصوص الثقافة.

3.3.3. تقارير الأعمال الدورية: يمكن للمدققين الداخليين الاستفادة من تقارير الأعمال الدورية والتي تمس الثقافة التنظيمية واستغلالها عند تطوير خطة التدقيق والتخطيط لنطاق مهمة تدقيق الثقافة ودعم نتائجها. توفر تقارير الأعمال الدورية بيانات ملموسة ومقنعة وتوفر استطلاعات عن تصورات المدراء التنفيذيين والمجلس عن الثقافة السائدة، وتتخذ هذه التقارير إحدى الأشكال التالية: نتائج استطلاع رأي العملاء، عدد واتجاهات شكاوي العملاء، إحصاءات المبيعات، التقارير ذات العلاقة بالإجازات المرضية، مطالبات الضمان، تقارير الإفصاح عن الأداء بيانات الأثر البيئي، وغيرها من التقارير التي تمكن المدقق من جمع الأدلة الكافية عن الثقافة التنظيمية السائدة.

إن حسن اختيار المدقق الداخلي لأدوات تدقيق الثقافة سيمكنه من التوصل إلى أدلة موضوعية تدعم رأيه المستقل حول جودة الثقافة التنظيمية السائدة مع ضرورة اختياره للتوقيت المناسب لتدقيق الثقافة

والاسترشاد بالمعايير المهنية ذات العلاقة.

4. أبرز محطات تدقيق الثقافة التنظيمية وخصوصيتها ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية

1.4. تدقيق الثقافة التنظيمية كجزء من عملية تقييم الرقابة الداخلية والمعايير المهنية ذات العلاقة:

تمثل بيئة الرقابة الأساس الذي يبنى عليه هيكل الرقابة الداخلية، تضم مجموعة من المعايير والعمليات والهيكل القاعدية والضرورية لتطبيق الرقابة الداخلية، تؤثر على اتجاهات وأفعال مجلس إدارة المؤسسة من أجل تحقق أهداف الرقابة (Moller, 2011, p06). أما عن العناصر المكونة لبيئة الرقابة وفقا للجنة COSO فهي كالتالي: القيم الأخلاقية والنزاهة، الالتزام بالكفاءة، مجلس الإدارة ومشاركات لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها، الهيكل التنظيمي، الصلاحيات والمسؤوليات، وسياسات الموارد البشرية وممارساتها (Moller, 2011, pp 81-84). وتصف هذه العناصر مجتمعة البنية التحتية لنظام رقابة داخلية يتسم بالفعالية والملائمة.

بناء على ما سبق يتضح بان الثقافة التنظيمية تتأثر بشكل مباشر بتشكيلة بيئة الرقابة الداخلية، فهذه الأخيرة تصف شقا هاما من القيم والسلوكيات المرغوبة داخل المؤسسة، والتي ينبغي على المدقق أن يركز عليها عند تقييمه للرقابة الداخلية وكذلك عند تدقيقه للثقافة التنظيمية بغية التأكد من مدى الامتثال لها. كما أكدت أيضا لجنة COSO على ضوء تقريرها الجديد الصادر في 2013 على احترام المبادئ التالية عند تصميم بيئة الرقابة (Grahman, 2015, p20) :

- إبداء المنظمة لالتزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية: حيث تعمل المنظمة على تحديد الاتجاه الأخلاقي العام ووضع معايير السلوك وتقييم مدى الالتزام بها مع معالجة الانحرافات السلوكية في الوقت المناسب.
 - الممارسة بمسؤولية الإشراف: من خلال إثبات مجلس الإدارة لاستقلاليته عن الإدارة وأنهم يسعون على الإشراف في تطوير أداء الرقابة الداخلية.
 - إنشاء الهيكل والسلطة والمسؤولية: تحرص الإدارة وبمشاركة مجلس المراقبة على متابعة الهياكل وخطوط التقارير والسلطات والمسؤوليات من أجل المساعدة على متابعة الأهداف.
 - إبداء الالتزام بالكفاءة: من خلال إثبات المنظمة لالتزامها بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد ذوي الكفاءة في الموائمة مع الأهداف.
 - تعزيز المساءلة: تتحمل المنظمة مسؤولية مساءلة أفرادها عن الرقابة الداخلية سعيا لتحقيق الأهداف.
- كما تمثل هذه المبادئ الخطوط العريضة التي لابد من المدقق ان يركز عليها حتى يتمكن من تدقيق شق كبير من الثقافة التنظيمية السارية داخل المؤسسة.

أما عن المعايير الواردة بخصوص الرقابة وذات العلاقة بتدقيق الثقافة التنظيمية فقد جاء المعيار 2130.A1 الذي يدور محتواه حول "على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الوضعيات الرقابية من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة والعمليات التشغيلية الأخرى وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة. ويجب أن تمس هذه التقييمات الجوانب التالية: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية

والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، الحفاظ على الأصول واحترام القوانين والتشريعات والقواعد والإجراءات والعقود" (IFACI, Octobre 2016, p14).

يوضح هذا المعيار مختلف الجوانب التي ينبغي أن يركز عليها المدقق عند تقييمه للأنظمة الرقابية، مشيراً في ذلك إلى جانب مهم وضروري في تدقيق الثقافة التنظيمية والمتمثل في تقييم موثوقية ونزاهة المعلومات.

2.4. تدقيق الثقافة التنظيمية ضمن عمليات إدارة المخاطر والمعايير المهنية ذات العلاقة:

تستمد الثقافة المؤسسية خصوصيتها من خلال عمليات إدارة المخاطر السارية متضمنة في ذلك مختلف الترتيبات والضوابط المتعلقة بـ (Woods et al, 2008, p99) :

- فلسفة إدارة المخاطر: تمثل طريقة تعامل المؤسسة مع المخاطر انطلاقاً من الاستراتيجية إلى غاية الأعمال اليومية المرتبطة بالمخاطر. وتؤثر هذه الفلسفة على نمط التشغيل والثقافة وطريقة تحديد المخاطر وأشكالها.
- درجة القابلية للتعرض للمخاطر: يقصد به أكبر مقدار من المخاطر التي يمكن أن تقبل به المؤسسة جراء تحقيقها لأهدافها، وبصيغة أخرى مقدار الاستعداد لتلقي المخاطرة أو تحملها. يتم تحديده من طرف الإدارة ومجلس الإدارة بالنسبة للمنظمة ككل لمجموعات مختلفة من المخاطر، أو على مستوى كل خطر على حده.

- أسلوب الإدارة العليا: الذي له أثر بارز على طبيعة الثقافة السائدة بخصوص المخاطر.

- القيم الأخلاقية والنزاهة: يؤثران على طريقة تحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجية.

بناءً على ما سبق يتضح بأن الثقافة التنظيمية تشكل جانباً هاماً من نمط إدارة المخاطر السائد فهي تؤثر بطريقة واضحة على كيفية تحقيق أهداف وسياسات واستراتيجية إدارة المخاطر من القيم والسلوكيات الأخلاقية التي تمثل الحجر الزاوية في بناء أو تأسيس أي ثقافة مؤسسية. ولما كان عمل المدقق مركزاً على تقييم عمليات إدارة المخاطر، فهو يدقق شفاهاً من عمليات الثقافة التنظيمية.

أما عن المعايير المهنية التي تشير إلى علاقة الثقافة التنظيمية بإدارة المخاطر والزامية قيام المدقق بتقييمها، فقد ورد ضمن المعيار 2120.A1 الذي ينص على "يجب على التدقيق الداخلي عند تقييمه للمخاطر المرتبطة بحوكمة المؤسسة وبالعمليات وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة مع الأخذ بعين ما يلي: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وفاعلية العمليات والبرامج، حماية الأصول، احترام القوانين والتنظيمات والإجراءات والعقود" (IFACI, octobre 2016, p13). الذي يؤكد على ضرورة تقييم المخاطر ذات العلاقة بالموثوقية والنزاهة اللتان تمثلان جانباً مهماً من تدقيق الثقافة.

3.4. تدقيق الثقافة التنظيمية ضمن ممارسات الحوكمة والمعايير المهنية ذات العلاقة:

عموما يتكون نظام حوكمة الشركات من جملة من العناصر المرتبة وفقا للمختصرة SPC ذات الدلالة "هياكل، إجراءات، تصرفات" (Pérez, 2003, p24)، على النحو التالي:

- **الهياكل:** متغيرة ومتنوعة حسب طبيعة نظام الحوكمة، منها ما يكون خاصا بطبيعة التنظيم كالجمعية العامة، مجلس الإدارة، اللجان. ومنها ما يكون خارجيا ونطاق تدخله يكون تعاقديا (المدققين المحاسبين، وكالات التدقيق،)، ومنها ما يكون في إطار مهمات المصلحة العامة (كالسلطات التنظيمية).
- **الإجراءات:** تكون متنوعة جدا وتخص بدرجة كبيرة أو قليلة؛ القوانين والقواعد التنظيمية.
- **التصرفات:** تشكل جانبا رئيسيا في نظام الحوكمة ترتبط بسلوكات الأفراد وأخلاقياتهم وممارساتهم الجيدة لدعم فعالية نظام الحوكمة.

كما أشارت المواصفة القياسية الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية 2011 : ISO 26000 بأن الهياكل والإجراءات تشكلان الجانب الرسمي للحوكمة وتحددان الإطار الذي على ضوءه يتم اتخاذ القرارات المرتبطة بالحوكمة، في حين تشكل التصرفات الجانب غير الرسمي للحوكمة كونها تتأثر بدرجة كبيرة بالثقافة المؤسسية السائدة وكذلك بالأفراد الذين يتولون الإدارة (Capurso, 2015, p31).

ولما كانت الحوكمة إحدى الانشغالات المعاصرة للتدقيق الداخلي، فهو يتولى مسؤولية تقييم ممارساتها سواء تلك التي تمثل الجانب الرسمي للحوكمة أو الجانب غير الرسمي لها، إذ يعتبر هذا الأخير إحدى المقومات الأساسية المحددة لأي ثقافة مؤسسية، والتي ينبغي على المدقق ان يركز عليها في تقييماتها مساهما في تعزيز ممارسات الحوكمة عن طريق قيامه بتدقيق جانبا هاما من الثقافة التنظيمية.

اما عن المعايير المهنية ذات العلاقة بتدقيق الثقافة التنظيمية كجزء من عملية تقييم ممارسات الحوكمة فقد جاء **المعيار 2110 "الحوكمة"** 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 الاستراتيجية والتشغيلية، مراقبة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة، التسيير الفعال لأداء المؤسسة والمتناسقة والقوانين المعمول بها، وإبلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة، والتنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين وللإدارة ولمختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم" (IFACI, octobre 2016, p12). يؤكد هذا المعيار إلى ان يتم تدقيق الثقافة ضمنا عند تقييم ممارسات الحوكمة من أجل تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة داخل المؤسسة.

كما يشير **المعيار 2110.A1** الذي ينص "على التدقيق الداخلي تقييم طريقة تصميم وتنفيذ فعالية الأهداف والبرامج والأنشطة بالمؤسسة والمرتبطة بالقيم الأخلاقية" (IFACI, octobre 2016, p12). بناء على التصريح الوارد بهذا المعيار يتضح على ضرورة تدقيق الثقافة التنظيمية في كل المواقف ذات العلاقة بالقيم الأخلاقية بما في ذلك برامج أو اهداف أو أنشطة وغيرها.

5. الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع "تدقيق الثقافة التنظيمية وخصوصيتها ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية" توصلنا إلى أن التدقيق الداخلي هو نشاط من الأنشطة القيادية داخل المؤسسة القادرة على توفير قيمة مضافة للمؤسسة من خلال قدرته على تقييم وتحسين عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. يتم ممارسته وفقا لمعايير دولية صادرة عن معهد المدققين الداخليين، مرتبة وفقا لثلاثة أصناف رئيسية وهي معايير السمات ومعايير الأداء ومعايير التنفيذ. كما توصلنا إلى أن:

- تدقيق الثقافة التنظيمية من الأمور الحساسة التي ينبغي على المدققين الداخليين ممارستها ميدانيا خصوصا أن الثقافة المؤسسية تمثل شقا هاما من بيئة الرقابة الداخلية وكثيرة التأثير بعمليات إدارة المخاطر وعلى علاقة مباشرة بممارسات الحوكمة.
- تتيح عملية التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية توفير ضمانات على مدى توافق الثقافة المؤسسية السائدة مع القيم المعلنة للمؤسسة، كما توفر إشارات منسقة عن كل السلوكات التنظيمية الضعيفة أو الحساسة والمخاطر الناجمة عنها.
- بإمكان المدقق استعمال مجموعة من الأدوات المعروفة التي تسمح له من جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة الموضوعية والقادرة على تدعيم رأيه حول جودة الثقافة التنظيمية السائدة.
- كثيرا ما ينحصر نطاق تدقيق الثقافة التنظيمية في كل العمليات ذات الأثر الثقافي الكبير والتي تتقاطع وبشكل كبير مع ممارسات الموارد البشرية.
- وبخصوص توقيت تدقيق الثقافة، فقد توصلنا إلى أن عملية التدقيق الداخلي للثقافة التنظيمية لا تتم على شكل مهمة مبرمجة في الخطة السنوية للتدقيق بل يجب أن تتم ضمنا عند إتمام مهمات التدقيق المختلفة.
- تحوي مجموعة المعايير 2100 "طبيعة العمل" سلسلة من التوجيهات الإرشادية ذات العلاقة بموضوع تدقيق الثقافة التنظيمية.

التوصيات:

- من خلال هذه الورقة البحثية، نوصي بممارسي مهنة التدقيق الداخلي بـ:
- السعي نحو فهم الثقافة التنظيمية السائدة داخل المؤسسة التابع لها وضبط معالمها مع عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة.
- إيلاء الأهمية الكافية بتسطير اهداف خاصة بتدقيق الثقافة ضمن مهمات التدقيق المبرمجة.
- التقيد بما تنص عليه المعايير الدولية للممارسات المهنية والتوجيهات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ذات العلاقة بموضوع تدقيق الثقافة.
- الاستفادة من تكوينات أو تدريبات دورية بخصوص الثقافة التنظيمية.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- جيمس روث، ترجمة: علي عبد القادر علي، (2018)، "كيف يتم تدقيق الثقافة المؤسسية"، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، عدد جوان، الإمارات العربية.
- جينيرج جيرالد وبارون روبرت، ترجمة: رفاعي اسماعيل سبيوني، (2004) إدارة السلوك في المنظمات، دار المريخ للنشر، الرياض.
- دراوسي مسعودي والهادي ضيف الله محمد، (2012)، "فعالية أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، الجزائر.
- القريوني محمد قاسم، (2009)، السلوك التنظيمي، ط5، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- المجلات والدوريات:
- معهد المدققين الداخليين IIA، (ديسمبر 2015)، "آراء ورؤى عالمية: ثقافة التدقيق نظرة ثاقبة على أبسط الأمور"، العدد 02، متوفر على الموقع: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Arabic.pdf>
- معهد المدققين الداخليين IIA، (سبتمبر 2016)، "المنظورات والرؤى العالمية: الاتجاهات الناشئة بدعم من النبض العالمي في التدقيق الداخلي"، العدد 05. متوفر على الموقع: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Emerging-Trends-Arabic.PDF>
- منشورات وتقارير الهيئات المهنية الدولية:
- مهديد فاطمة الزهراء، (2017)، "قياس أثر عوامل الثقافة التنظيمية على جودة القرار الإداري -دراسة حالة مجموعة مؤسسات بن حمادي"، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 12، الجزائر.
- الوردات خلف عبد الله، (2006)، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق -وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

المراجع باللغات الأجنبية:

- BELAUD. K, (2005), *L'audit interne et l'approche de la dynamique des groupes*, édition Centre de Publications Universitaire, Tunis.
- BOUDRIGA.Z, (2012), *L'audit interne : organisation et pratique*, Collection Azurite, Tunis.
- CAPURSO.T, (2015), « Pour une nouvelle approche intégrée : objectifs, processus, risques, contrôle et gouvernance », Revue Internationale des Auditeurs et des Contrôleurs Internes « Audit, Risques, et Contrôle », France.
- COSO, (1992), *Internal control -Integrated framework* « COSO Report », the committee of sponsoring of the treadway commission, New York.

- COSO, (September 2004), *Entreprise Risk Management –Integrated Framework : Executive summary*, the committee of sponsoring of the treadway commission, New York,.
- ERIC .L & TENG .H.Y, (2017), « *Assessing Corporate Culture*», Folder found on: https://iaa.org.sg/sites/iaa.org.sg/files/Assessing%20Corporate%20culture_190717.pdf
- GRAHAM. L,(2015), *Internal Control Audit and Compliance: documentation and testing under the new COSO framework*, published by John Wiley & Sons, USA.
- IFACI, (Janvier 2011), *Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne*, version française, Edition IFACI, Paris, France .
- IFACI, (Janvier 2013), *Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne*, version française, Edition IFACI, Paris, France .
- IFACI, (Octobre 2002), *Normes Professionnelles de l'Audit Interne -Classeur contient la traduction de tous les documents du " Professional Practices Framework" de l'IIA*, Edition IFACI, Paris, France.
- IFACI, (Octobre 2016), *Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (les normes)*, édition IFACI, application Janvier 2017.
- IFACI,(2015), "*Cadre de référence pour un audit interne efficace- Le nouveau CRIPP*", Article publié par l'IFACI dans la Revue Internationale des Auditeurs et des Contrôleurs "Audit, Risques et Contrôle", N°003 , 3^{ème} trimestre, France.
- IIA, (January, 2013),« *IIA position paper : The three lines of defense in effective risk management and control* ».
- KURT. F. R et al, (2015), *Manuel d'audit interne –améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques* , Editions Eyrolles, Paris, France.
- MOLLER R.R, (2011), *COSO Entreprise Risk Management: Establishing effective governance, risk and compliance processes*, 2nd edition, published by John Wiley & Sons, USA.
- OECD, (2015), *G 20/Principals of corporate governance*.
- PEREZ.R, (2003), *la Gouvernance de l'Entreprise*, Editions la découverte, Paris, France.
- PRISCILLA A.Burnaby et al, (2009), “*Usage of internal auditing by companies in the united states and select european countries*”, Managerial Auditing Journal, Vol 24, N 09, USA.
- ROBERT.W.K, (2016), « *Auditing Culture –a piece of broader governance*», Financier worldwide Magazine, May issue, US.
- ROUSE.R.W, (1996), “*Outsourcing the internal audit function*” , The Journal of Corporate Accounting and Finance, USA.
- SCHICK. P, (2007), *Mémento d'audit interne : méthodes de conduite d'une mission*, édition DUNOD, Paris, France.
- THE IIA, (February 2016), “*Global Perspectives and Insights: Auditing Culture*”, issue 03, Folder found on : <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/2016-Feb-GPI-English.pdf>
- THE IIA, (February 2016), “*Global Perspectives and Insights: Auditing Culture*”, issue 03, Folder found on : <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/2016-Feb-GPI-English.pdf>
- WOODS.M et al,(2008), *International Risk Management- Systems, Internal Control and Corporate Governance*, 1st edition, CIMA of Elsevier publishing, Britain.

**THE INTERNAL AUDITING THE ORGANIZATIONAL CULTURE
AND ITS SPECIFICITY WITHIN THE INTERNATIONAL
STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE: ANALYTICAL
THEORY STUDY****Mouna KECHAT¹ ***¹Vaccation professor, University of Ferhat Abbas, Sétif:

Email :kecmouna@hotmail.fr

Received	29/10/2021	Accepted :	02/12/2021	Published :	31/12/2021
----------	------------	------------	------------	-------------	------------

ABSTRACT:

The aim of this study is to clarify how to auditing organizational culture undertaking the international standards for professional practice issued by the Institute of Internal Auditors IIA in the USA.

We concluded that the internal auditor often audits the organizational culture when conducting evaluation of governance, risk management and internal control processes, as all these processes constitute an important aspect of the organizational culture by introducing it to a wide range of desired values and behaviors within the organization. Therefore, the internal auditor should adhere to the declarations stipulated by the international standards in all matters that confront him when auditing the organizational culture, which is evident in the set of standards 2100 "the nature of work".

Keywords: Organizational culture audit; Internal control; Risk management; Governance; International standards.

JEL Codes : M42

* Corresponding author: Kechat Mouna: Email: kecmouna@hotmail.fr