

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في

تسيير المؤسسة

دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات - مستغانم -

تحت إشراف الأستاذ:

بوشيخي بوحوص

مقدمة من طرف الطالبة:

صلاي أنيسة

لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
الرئيس	بوظراف الجيلالي	أستاذ	عبد الحميد بن باديس مستغانم
المناقش	يسعد عبد الرحمن	أستاذ	عبد الحميد بن باديس مستغانم
المقرر	بوشيخي بوحوص	أستاذ	عبد الحميد بن باديس مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العقل و أعطانا القدرة على التدبر في هذا الكون لنرسم
غابتنا للنجاح و التفوق.

أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء و الضراء ، إلى نبع الحنان، هبة
الرحمن إلى من قدمت لي كل الدعم لأجتهد و تراني متفوقة، إلى من يعجز اللسان على ألتناء
عليها و القلم عن وصف فضلها ، إلى من تحت أقدامها الحنان " أمي الغالية" .

إلى من أنار لي العينين ، إلى من أشعل مصباح الأمل و أطفأ ظلمة جهلي إلى من تعب
لراحتي و سهر لنجاحي، إلى من علمني أن الحياة صبر و عطاء ، إلى خير قدوة لي قي الحياة "
أبي الغالي".

إلى من أتقاسم معهم أجواء السعادة الأسرية إخواني بالأخص أخي هارون أتمنى له
النجاح.

إلى كل الأهل و الأقارب.

إلى الأصدقاء و الأخوة الذين عرفتهم و ولدتهم ظروف الحياة.

إلى زملائي تخصص تدفق محاسبي و مراقبة تسيير دفعة 2018/2017

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لم تسمعهم مذكرتي.

صلاي أنيسة

كلمة شكر تقدير

أشكر الله تعالى و أحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه الذي وفقني لانجاز هذا العمل . و أتقدم بالشكر الجزيل و بكل فخر و اعتزاز إلى الأستاذ المحترم " **بوشيخي بوحوص** " الذي تفضل مشكورا بالإشراف على هذه المذكرة و قدم لنا جميع التسهيلات لإتمام ما بدأناه و لم يبخل علينا بتوجيهاته و نصائحه القيمة.

و أتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى من أناروا لنا درب العلم و أثروا رصيدنا بالمعرفة " **أساتذتنا الكرام**".

أشكر محافظ الحسابات " **بوشلاغم سامي** " الذي ساعدني برحابة صدر لإتمام البحث.

و أختم شكري إلى كل من ساعدني من بعيد و قريب في إنجاز هذه المذكرة و لو بكلمة.

تقبلوا مني فائق الاحترام و التقدير.

الأقلام

الفهرس:

الصفحة	المحتوى
	شكر و تقدير
	الإهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول و الأشكال
أ-ب-ج-د	مقدمة عامة.....
	الفصل الأول: مدخل عام إلى التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
01	تمهيد.....
02	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي.....
02	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي.....
03	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي.....
06	المطلب الثالث: معايير و مراحل التدقيق الداخلي.....
11	المطلب الرابع: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي.....
13	المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الخارجي.....
13	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.....
14	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي.....
15	المطلب الثالث: معايير و مراحل التدقيق الخارجي.....
18	المطلب الرابع: أهمية و أهداف التدقيق الخارجي.....
20	المبحث الثالث: ماهية المدقق الداخلي و الخارجي.....
20	المطلب الأول: تعريف المدقق الداخلي و مسؤولياته.....
22	المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الداخلي.....
23	المطلب الثالث: تعريف المدقق الخارجي و مسؤولياته.....
25	المطلب الرابع: حقوق و واجبات المدقق الخارجي.....
	الفصل الثاني: تسيير المؤسسة و تأثير العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تنشيط فعاليتها.
30	تمهيد.....
31	المبحث الأول: ماهية تسيير المؤسسة.....
31	المطلب الأول: تعريف المؤسسة و خصائصها.....
33	المطلب الثاني: تعريف التسيير و خصائصه.....
	المطلب الثالث: مبادئ التسيير و أهميته.....

34	المطلب الرابع: دور التدقيق في تسيير المؤسسة.....
36	المبحث الثاني: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.....
37	المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأهميته:.....
37	المطلب الثاني: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.....
38	المطلب الثالث: العوامل والوسائل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.
39	المطلب الرابع: إسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.
42	المبحث الثالث: نطاق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.....
44	المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي.....
44	المطلب الثاني: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي.....
46	المطلب الثالث: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي.....
48	المطلب الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تسيير المؤسسة.....
50	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات بحجاج تمهيد.....
53	المحور الأول: التعريف بالمكتب و هيكله التنظيمي.....
54	المحور الثاني: استمارة تبين محتوى المقابلة التي أجريت بمكتب التريص مع نتائجها.....
55	خاتمة عامة.....
60	قائمة المراجع.....
65	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال:

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
14	..... معايير التدقيق الخارجي	01
35	..... الفرق بين التدقيق الداخلي	02

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
03	..... أنواع التدقيق الداخلي	01
28	..... مبادئ التسيير	02
	..... الهيكل التنظيمي بمكتب التدقيق محل التريص	03

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

يعتبر التطور المستمر للحياة الاقتصادية، السياسية والاجتماعية و توسع نشاط المؤسسات، تعدد وظائفها، زيادة صعوبة تسيير والتحكم في ضبط أعمالهم وكذا انفصال الملكية عن الإدارة، العوامل التي أدت إلى تولد الحاجة إلى ظهور وتطور التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي. حتى يلعب دور الوساطة بين المؤسسة و متعاملها. فمن جهة شق يقدم نصائح للإدارة و الآخر بدره يعمل على المحافظة على ممتلكات المؤسسة. ولكل منهما أهداف و مسؤوليات و منهج متبع طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبة و المعايير المتعارف عليها.

وقد أضحت معظم المؤسسات الاقتصادية الكبرى تعطي أهمية بالغة للتدقيق الخارجي و هذا لحماية إيراداتها باعتبارها العمالية و المهنية التي تقوم بفحص الدفاتر و السجلات بهدف التأكد من المعلومات المعتمد عليها في إعداد القوائم المالية و مدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسة و ذلك بهدف إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالية و ضمان تسيير المؤسسة وفق ما ينص عليه القانون و ما يحافظ على مكانتها كل ذلك يتم من طرف المدقق الخارجي الذي يقوم ببلورة نتائج فحصه و تحقيقه في تقرير نهائي يبدي فيه رأيه الفني المحايد عن سلامة و مصداقية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة قيد التدقيق.

و في غالب الأحيان و لتتفادي المؤسسة الوقوع في الإخطار فكرت الإدارة العليا في إنشاء مكتب للتدقيق الداخلي يكون الساعد الأيمن لها حيث يقوم بمراجعة كافة نشاطاتها الداخلية و الخارجية و مساعدتها في اتخاذ قرارات التسيير و تقدير تجنب محاذاة المخاطر.

وقد ساعدت هذه الفكرة في توليد العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي حيث أصبحت المؤسسة بأمس الحاجة لخدماتهما معا ليس هذا فحسب بل لابد من تضافر جهودهما أثناء تنفيذهما لمخطط أعمالهما مما جعل المهتمين متكاملين لما ذلك من دور كبير في تحقيقهما لأهدافهما بجودة عالية و حسن تسيير المؤسسة و بالتالي تحقيق أهدافها و نجاحها و ضمان استمراريتها و على اثر ذلك و للإلمام بكامل جوانب الموضوع نطرح الإشكالية التالية:

«ما درجة التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في ضبط نشاط تسيير المؤسسة ؟».

ولدراسة و معالجة الإشكالية سوف نتطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هو الإطار النظري العام للتدقيق الداخلي و الخارجي؟
- 2- هل توفرت دراسات تدعم توطيد العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي؟
- 3- كيف تساهم العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة؟



صياغة الفرضيات:

- لوضوح الموضوع أكثر وللإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية المطروحة اعتمدنا على صياغة الفرضيات التالية:
- 1- التدقيق الداخلي والخارجي يعتبران عملية منظمة لجمع الأدلة والقرائن وتقييمهما لإعطاء رأي عن صحة المعلومات المعتمد عليها لإعداد القوائم المالية ولكل منهما شخص يقوم بمهمته
 - 2- تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لتسهيل العمل لكلا الجانبين وتوفير أهم الوسائل والعوامل لدعم التكامل بينهما.
 - 3- تعتبر مهمة التدقيق مهمة لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عنها كونها تعتبر السلاح المحمي لممتلكاتها والذي يساهم في ضمان استمراريته ونجاحها.

الدراسات السابقة:

لقد اعتمدنا في هذا البحث على دراسات جامعية تم اعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراة وحتى مذكرات تخرج لنيل شهادة الماسترومن بينها ما يلي:

1. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة «التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية» حيث طبقت هذه الدراسة لدراسة حالة التكامل بين شركة KPMG محي وحازم حسن وشركائهم -محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية جامعة الجزائر -كلية العلوم الاقتصادية -علوم التسيير - قسم العلوم التجارية 2010
- وكان الهدف من الدراسة إعطاء عموميات حول المراجعة وأنواعها وبيان نوع العلاقة التي تربط المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية وعرض أهم نقاط التشابه والاختلاف بينهما .

2. الهاشمي حمزة «فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة» و طبقت هذه الدراسة لدراسة حالة ميناء مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم المالية و المحاسبة 2016/2017.

وقد تطرقت الدراسة لتوضيح مفهوم التدقيق الداخلي و ابراز أنواعه وأهميته ومكانته داخل المؤسسة .

3. لطفي شعباني «المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تسيير المؤسسة» جامعة الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية - فرع إدارة أعمال 2003/2004 .



حيث وضحت الإطار النظري للمراجعة الداخلية و دورها في تسيير المؤسسة و مساهمتها في اتخاذ قرارات التسيير لتحقيق أهداف المؤسسة.

دوافع اختيار الموضوع:

- موضوع البحث له علاقة بتخصصي.
- الغموض الذي يواجه الكثير في التفريق بين مصطلح التدقيق و مصطلح المراجعة.
- معرفة على أي عائق يعود نجاح المؤسسة الكبرى.
- الرغبة في تنمي المعرفة الذاتية في مجال ممارسة مهنة التدقيق.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، فعلى مستوى ممارسي المهمتين (المدقق الداخلي و المدقق الخارجي) فهي تساعدهما على انجاز أعمالهما على أحسن وجه و بالتالي تقديم نتائج أعمال تدقيقهما بجودة عالية، لما يخدم فئات عديدة في المجتمع لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب على مستوى المؤسسة فهي تساعدها على نجاحها و تحقيقها الأمثل لإهدافها من خلال تقوية و تعزيز الأنظمة الرقابية لها و بالتالي سلامة و حسن التسيير لأنشطتها .

أهداف الموضوع:

- تقديم أهم المعلومات عن التدقيق الداخلي، الخارجي و توضيح أهميتها و ضرورة توفر خدماتهما في المؤسسة.
- التعرف على نوع العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي، الخارجي، بيان أهميتهما و أهدافهما و ابراز الوسائل و العوامل الداعمة لتعزيزها
- بيان أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة.

صعوبات الموضوع:

- عدم توفر مراجع و كتب لهذا الموضوع لكتاب جزائريين بالحجم المطلوب.
- صعوبة التفريق بين مصطلح المراجعة و التدقيق لتحديد الإطار النظري العام.
- عدم القدرة على تطبيق الجانب النظري على الجانب التطبيقي لعدم قبول مختلف الإدارات للقيام بالتريص.

المنهج المتبع في الموضوع:

اعتمدنا على المنهج الوصفي ، التحليلي.

حدود الدراسة:

أ. حدود زمنية: 2017-2018

ب. الحدود المكانية: دراسة مكتب محافظ حسابات حجاج

تقسيمات البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول كالتالي:

❖ يتناول الفصل الأول: مدخل عام إلى التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والذي بصده تضمّن ثلاث مباحث .

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق الداخلي وقد تطرقنا فيه إلى إعطاء تعريف وأنواع التدقيق الداخلي وأهم المعايير التي تضبط مراحل القيام بهذه المهمة وأهدافها داخل المؤسسة أما المبحث الثاني فتضمن عموميات حول التدقيق الخارجي وتم عرض مفهوم وأنواع التدقيق الخارجي وأهميته على مستوى المؤسسة والتطرق إلى أهم مراحله و معاييره، والمبحث الثالث : كان قد خصص للتعرف على الأشخاص الذين يقومون بمهمة التدقيق فقدم تعريف للمدقق الداخلي والخارجي وتوضيح أهم حقوقهما وواجباتهما ودرجة مسؤوليتهما.

❖ أما الفصل الثاني: يتمثل في تسيير المؤسسة وتأثير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تنشيط فعاليته

وقد تضمن كذلك ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: ماهية تسيير المؤسسة وقد تم فيه تقديم تعريفات مختلفة عن المؤسسة وأهم خصائصها و مكانة وظيفة التسيير داخلها والدور الذي تساهم به في مساعدة الإدارة العليا لاتخاذ القرارات المصيرية.

المبحث الثاني: خصص لطبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وذلك بإعطاء أهم ما تقوم عليه العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وأهم العوامل التي تعزز هذه العلاقة وتوطدها لتتطور أكثر أما المبحث الثالث: تناول نطاق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وعرض أهم نقاط الاختلاف والتشابه بينهما وعرض درجة اعتماد كل منهما على نتائج وعمل الآخر.

❖ أما الفصل الثالث تناول دراسة ميدانية عند محافظ حسابات عبارة عن مقابلة تتضمن أسئلة وأجوبة و

استخراج أهم النتائج التي تخدم الجانب النظري وتحليلها.

الفصل الأول : مدخل عام
إلى التدقيق
الداخلي والخارجي

تمهيد:

يعود ظهور التدقيق الداخلي و الخارجي إلى تولد حاجة المجتمع إليهما، و قد تطور تبعا لتطور حياة المجتمع و تطور احتياجاته من البيانات و المعلومات، نتيجة لتوسع الأنشطة الاقتصادية، و كبر حجم المؤسسات و توسع مهامها و زيادة فروعها. ما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة و قيام الملاك بتعيين إدارة وكيالة عنهم تتولى إدارة عمليات مؤسستهم تكون تابعة و خاضعة لإدارتهم العليا وهي ما يهدف بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي.

و من أجل اطمئنان الملاك على حسن سلامة تسيير مؤسستهم، و التأكد من صدق المعلومات المالية التي تعبر عن مركزهم المالي الحقيقي و كذا لطمأنة الأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات، ظهرت الحاجة لوجود التدقيق الخارجي.

و لتوضيح شامل عن ما سبق ذكره تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث و هي:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: ماهية المدقق الداخلي و الخارجي.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي.

لقد وردت عدة تعاريف لهذا المفهوم منها:

أولاً: مفهوم التدقيق «يقصد به تدقيق الحسابات أي فحص الأنظمة الرقابية والداخلية البيانات المستندات الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً قصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية ومعينة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة»¹...

ثانياً: على إثر ذلك يمكن ربط كلمة التدقيق بكلمة الداخلي و إعطاء تعاريف له كالآتي :

يعرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي انه: " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الداخلية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى»².

ويعرف على أنه « عبارة عن عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات ، تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات أحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و تبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين»³.

و من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن التدقيق الداخلي يقوم على ما يلي:

- أنه نشاط مستقل داخل تنظيم معين و هذه الإستقلالية نسبية لأنه وظيفة تابعة تنظيمياً للإدارة العليا.
- يقوم بهذه الوظيفة شخص مؤهل تابع للمؤسسة.
- يتمثل عمل هذه الوظيفة في إجراء عمليات فحص، تقييم و إعداد تقارير دورية حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخا المنشأة.
- يتم ابلاغ الإدارة العليا بمدى سيرورة العمليات و مدى تجسيد السياسات و تحقيق الأهداف، مع اقتراح مجموعة من التحسينات من شأنها أن تزيد في فعالية و كفاءة المنشأة.

¹ خالد أمين عبد الله. " التدقيق و الرقابة في البنوك" ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، الطبعة الأولى ، 2012، ص 19 .

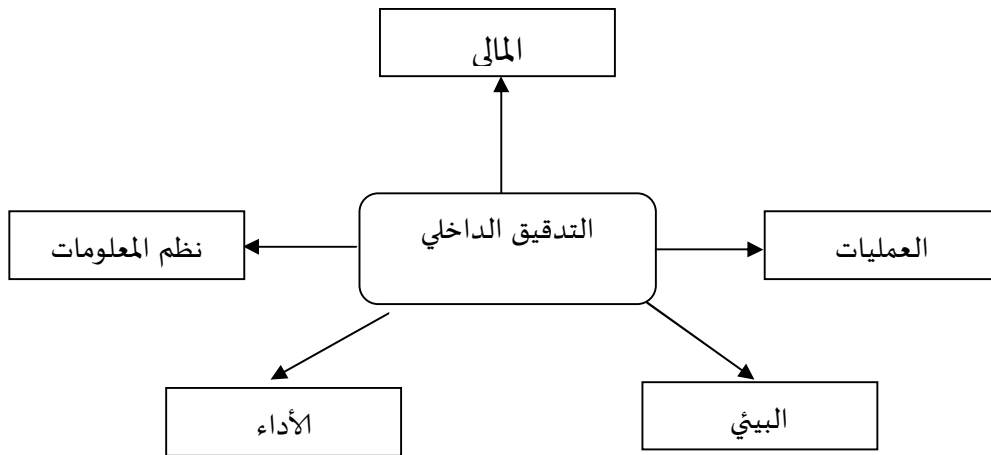
² المجمع العربي للمحاسبين ، " مفاهيم التدقيق المتقدمة" ، مطبعة الشمس، عمان، الأردن، 2001، ص 227.

³ لطفي أمين السيد أحمد، " المراجعة في عالم متغير"، دار الكتاب الأول للنشر و التوزيع، القاهرة، 2002، ص 18.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، ولهذا فقد عمد معهد المدققين على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام والتالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق.

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: خلف عبد الله الوردات " التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق " مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 56.

1) التدقيق التشغيلي: يهدف التحقق من الكفاءة و الفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها، و مساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعي.

و يعرف التدقيق التشغيلي (تدقيق العمليات) بأنه الفحص و التقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية و البشرية بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، و يجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل و الطرق لزيادة الكفاءة و الربحية.¹

2) التدقيق المالي: يهدف إلى التحقق من دقة البيانات و مدى الاعتماد على المعلومات المالية و كذلك المحافظة على الأصول و تخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي و المستندي و التي تقوم على:

- التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح و القواعد و التعليمات الصادرة و المعمول بها .

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 55.

- التأكد من سلامة إجراءات الصرف و التثبت من اعتماد السلطة المخول لها إعتداف الصرف في حدود صلاحياتها.
 - المراجعة المستندية لعلمية الصرف و التأكد من استعمال أصل مستند الصرف الأساسي الفواتير و المخالصات و الإيصالات و الكشوف الأصلية.
 - التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي، لا ينفى وجود مراجعة مالية متخصصة من قبل الصرف مسؤولية الإدارات و الأقسام اتجاه واجبات التدقيق الداخلي¹.
- (3) تدقيق نظام المعلومات: إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية و التشغيلية في الوقت المناسب صحيحة، كاملة و مفيدة و تختلف بيئة الحاسب الي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:
- فصل المهام: يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، و هذه الزيادة في المخاطر يمكن تعويضها بسهولة بإجراءات رقابية بديلة.
 - اختفاء مسار التدقيق: تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية ككل عملية من العمليات و بالتالي وجود مسار و دليل واضح لمراحل سير العملية، تطلب ذلك إلى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة عند انجاز كل مرحلة من المراحل و عدم الانتظار في انتهاء العملية.
 - تشغيل موحد العمليات: تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق و التباث في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية و الحسابية، و في المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة و بشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل و ذلك بسبب خطأ مثلاً في بناء برنامج.
 - مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات: يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في لبيئة اليدوية.
 - تزايد فرص حدوث الأخطاء و التجاوزات: تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة فرصة وقوع الأخطاء و التجاوزات المقصودة

¹ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص55، 56.

- إمكانية الوصول على بعد الى الحاسب الآلي و بياناته.
 - التركيز الكبير على البيانات و المعلومات في الحاسب الآلي.
 - عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظة الأخطاء.
 - إمكانية حدوث الأخطاء و التجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.....¹
- (4) تدقيق الأداء: " إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية و الكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين و مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين، يطلق على هذا النوع التدقيق بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات و الأساليب الإدارية و تتم في الآتي:
- تقييم الأداء: من حيث مدى توافق السياسات و الخطط مع الإجراءات المتبعة و مراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقيق من مدى الاستخدام الأمثل و كشف الانحرافات مع ابراز التوصيات العلاجية.
 - الحكم على الكفاية و ترشيد الإنفاق: حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة و رفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر الغير ضروري و أي اسراف في استخدام الموارد و عدم استخدامها بكفاءة و فعالية.
- (5) التدقيق البيئي: الهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة و التلوث، و ما يمكن أن يواجه المنشأة و الحفاظ على الأنظمة البيئية و حمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهورها و مواردها و كذا حمايتها من الإنقراض... و تحديد و تقييم المظاهر البيئية التالية الغبرة، الضجيج المياه العادمة، حرق المخلفات، المواد المستنزفة لطبقة الأوزون، التدخين الحرارة، الرطوبة العالية في مناطق الإنتاج هدر الطاقة الكهربائية، المخلفات الصلبة.....الخ
- فعلى التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها و السيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة و كذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عالية البيانات المالية و التأكد من الالتزام بها.....²

¹ المرجع السابق، ص 57، 58 بتصرف.

² المرجع السابق، ص 59.

المطلب الثالث: معايير ومراحل التدقيق الداخلي

أولاً: معايير التدقيق الداخلي:

تنقسم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي إلى قسمين:

أ. معايير الصفات (السمات): المتمثلة في سمات الجهات التي تقوم بوظيفة التدقيق الداخلي كاتبين متطلبات الجودة الخاصة بجهاز التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الجانب المعنوي الذي يم أن يتوفر في المدقق من استقلالية، موضوعية، المعرفة ، المهارة و العناية اللازمة و كذا متطلبات الأداء من خلال تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية و مدى درجة الاعتماد عليه و ينقسم هذا المعيار إلى معايير جزئية منها:

✓ الهدف السلطة و المسؤولية يجب تحديد غرض و سلطة و مسؤولية نشاط قسم التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي مع بالتوافق مع مبادئ أخلاقيات المهنة و المراحل المتعارف عليها بالأعداد هذه الوظيفة و يجب على الرئيس التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية و تقديمه للإدارة العليا للموافقة عليه.

✓ الاستقلالية و الموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً في المجال الذهني والمظهر وأن يتمتع أثناء أداء وظيفته بالموضوعية و ألا تكون هناك مصالح شخصية تتعارض مع عملهم.

✓ الاستقلالية التنظيمية: يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة و ذلك للحفاظ على أداء مسؤولياته، و أن تتأكد الاستقلالية التنظيمية من قبل الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي بصفة سنوية على الأقل.

✓ التفاعل المباشر مع الإدارة العليا: أي يجب أن تكون مكانة قسم التدقيق الداخلي تابعة مباشرة للإدارة العليا و ذلك لتسهيل التواصل و التفاعل المباشرة للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي

✓ المهارة و العناية المهنية اللازمة إذ يجب أن تتوفر في المدققين الداخليين المعرفة ، المهارات ، و الكفاءات اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة لهم. و هذا ينطبق كذلك على جهاز التدقيق الداخلي بأن يمتلك المعلومات و الأساليب الملائمة لتنفيذ مهامه،

✓ السر المهني: أي على المدققين الداخليين احترام قيمة و ملكية المعلومات العائدة للمؤسسة التي يعملون فيها أي التمتع بالسر المهني و منع تسريب أي معلومات يمكن أن تسيء لصحة المؤسسة.

- ب. معايير الأداء هي التي تصف طبيعة أنشطة قسم التدقيق الداخلي وتصنع المقاييس التي يتم من خلالها تقييم أداء تلك الأنشطة عن طريق تقييم الخطط الموضوعة وارسالها إلى الإدارة العليا لمراجعتها واعتمادها كما توضح عن طريقها الأنشطة والمناطق الواجب تدقيقها وينقسم هذا المعيار إلى معايير جزئية منها:
- إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدبر نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة وأن يكون على تواصل مباشرة مع الإدارة العليا.
 - التخطيط: يجب على المدقق الداخلي وضع خطط مرتكزة على المخاطر، و ذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.
 - التبليغ والموافقة: على المدقق الداخلي أن يبلغ الإدارة العليا عن خطط نشاط وظيفته وكذا ما يحتاجه من الموارد اللازمة لها وأي تغيرات تطرأ عليها وذلك لمراجعتها والموافقة عليها.
 - التنسيق: يجب على المدققين الداخليين بالتنسيق بين مراحل مهمة التدقيق والموارد اللازمة لها وكذا السياسات والإجراءات المتبعة وذلك لتوجيه نشاط التدقيق الداخلي وضمان التغطية اللازمة للعمال لتتلاقى ازدواجية الجهود نحو تحقيق ما خطط له مسبقا .
 - الحوكمة: يجب أن يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها وذلك لتحقيق ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة وتعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.
 - الرقابة: إن أهم ما يجب أن يقوم به المدقق الداخلي هو الحفاظ على إجراءات و ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيزها لتحسين المستمر لها.
 - التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق، التوثيق المعلومات اللازمة لتأييدها على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة...¹

¹ عثمان عبد اللطيف، دو التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير في العلوم المالية والمحاسبة مستغانم، 2015، غير منشور ص 19، 20.

ثانيا: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق بكونها تستخدم تقنيات معترف بها، تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل و فعال وتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية هي:

1. مرحلة التحضير للمهمة إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر مثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي نستعرض المراحل الفرعية لهذه المرحلة...¹

(أ) الأمر بالمهمة: هو الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من هدف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا. كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق للأشخاص أو قسم أو هو الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

(ب) خطة التقارب: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة تنطلق في جمع المعلومات الأولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومة حول السرقة، هيكل القسم، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها فهذه العملية تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة، كما أن خطة التقرب لا تقتصر في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها. و من ثم تنظيمها بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أنها تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها.²

(ت) جدول نقاط القوة و الضعف : هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقارب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة للملاحظات و رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة و الضعف الحقيقية و النسبية فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير

¹ خالد المعز بالله، "مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية" مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، منشورة ص13. على الموقع الإلكتروني: <https://dspace.univ-ouargla.dz> تاريخ الإطلاع 2017/12/17.

² مهد الفيومي، عرض لبيب، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص90.

التوجيهي، فهو يعرضها على شكل نوعي أو على شكل قيمة عدية أو كمية ذلك حسب القواعد و الإجراءات و النظم الموجودة لأن رأي المدقق الداخلي يكون أساسا حول فعالية نظام الرقابة الداخلية.¹

ث) التقرير التوجيهي: يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق و المعنيين به فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول نقاط القوة و الضعف الذي يولد في نهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون مهني من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

ج) برنامج التحقق: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق ، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط وناعبة أعمال المدققين فهو يعرف أعمال المدققين و يعمل على التحقق منها و يساعد في تشخيص نقاط القوة و نقاط الضعف.

2. العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة): تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة رسمية لعملية التدقيق و التي تهدف لإلى الوصول إلى نتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها فهذه المرحلة تحتوي على مراحل فرعية و هي:

أ. تخطيط عمل التدقيق: يعمل ذلك على تنظيم مهمة التدقيق من حيث المكان و الزمان من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة فيمكن اعتبار هذا التخطيط لمهمة التدقيق بمثابة برنامج لها.

ب. ورقة التغطية: هي وثيقة تبين الطريقة المتبعة لتنفيذ العمل المعروف في برنامج لتحقيق و ابراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير و تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق و العمل الميداني

ت. ورقة ابراز و تحليل المشاكل: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته و تعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق اجراء معين أو عناية كلية . و يتم ادراج كل مشكل في ورقة خاصة به، عند جمع و تركيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة.....²

3. مرحلة عرض النتائج "انهاء المهمة) : تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي و التي تنتهي باعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة العليا أو لطالب خدماتها و بدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية و هي:

¹ لطفى شعبان، " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تسيير المؤسسة" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 2003-2004 منشورة ص80.

² لطفى شعبان، مرجع سبق ذكره، ص81، بتصرف

- أ. هيكل التقرير: يتكون من المشاكل المذكورة في ورقة ابراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى كما يعتبر ركيزة لتحضير التقرير النهائي.
- ب. الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الاجتماع الإختتامى بخمس مبادئ أساسية:
الكتاب المفتوح - خطة الانتظار - الترتيب - مبدأ التدخل الفوري - مبدأ المعرفة المشتركة.
- ت. تقرير التدقيق الداخلي: هو الخطوة الأخيرة و الهامة في ابلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات و الأنشطة المختلفة و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و نواحي عدم الالتزام بالقوانين و التعليمات و الأنظمة و تنبيه الإدارة بذلك حيث يتضمن التقرير برنامج العمال المصحح بحيث يحدد المدقق مسبقا كل التوصيات من يقوم بهذا و متى كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص لجدول النصوص الرسمية ، القواعد الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.¹

¹ أمين عيادي " مساهمة المراجع الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة" مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال جامعة الجزائر 2007,2008 ص 118 119 الموقع الإلكتروني: biblio.univ-alger.dz

المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي:

أ. بالنسبة للإدارة:

- ✓ التأكد من صحة البيانات المستخرجة من سجلات المؤسسة و التأكد من وجود الحماية الكافية للأصول
- ✓ التأكد من مدى الالتزام بالخطط و السياسات و الإجراءات و وسائل الرقابة الداخلية
- ✓ قياس مدى فعالية و كفاءة أداء الإدارات و الأقسام المختلفة داخل المؤسسة
- ✓ التأكد من مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدفة
- ✓ التأكد من مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام المحافظة على البيئة.....¹

ب. بالنسبة للمدقق الخارجي: يحقق اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي العديد من الفوائد أبرزها مايلي:

- ✓ اطمئنان المدقق الخارجي إلى دقة و فعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال دقة و فعالية نظام التدقيق الداخلي.
- ✓ تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الاستعاضة المباشرة بعمل المدقق الداخلي جزئياً محل عمل المدقق الخارجي سينجم عنها وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق الخارجي و تحقيق قدر أكبر منا الرضا للعميل.
- ✓ التقييم الشامل لمخاطر التدقيق و من ثم اتخاذ القرارات أي تتعلق بتحديد طبيعة و توقيت إجراءات التدقيق.
- ✓ تجهيز القوائم المالية و الكشوف لبت يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة المرضية.
- ✓ تخطيط عملية التدقيق الخارجي و تحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.²

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي: إن التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة فيما يلي:

- ✓ تقييم مدى كفاءة الرقابة المالية و التشغيلية و الالتزام بتطبيقها
- ✓ تقييم أداء العاملين و الإدارة
- ✓ تقييم و تحسين فعالية عمليات التحكم بالمؤسسة.....

¹ جيهان عبد المعز " المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات " دارالجامعية، بيروت، الطبعة الأولى ص 385 .

² جيهان عبد المعز، مرجع نفسه، ص 368

كما هناك أهداف أخرى تنحصر كما يلي¹:

- ✓ متابعة تنفيذ الخطط و السياسات المرسومة و تقييمها و ذلك من أجل اكتشاف نقاط الضعف و القوة في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل و التحسين اللازمين.
- ✓ التحقق من قيم الأصول و مطابقتها مع الدفاتر و ذلك من أجل حماية أموال المشروع
- ✓ التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية و تحليلها و يتطلب هذا الأمر من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمر مستنديا و حسابيا و ما شابه للتحقق من صحة البيانات و الأرقام و ملائمتها للأغراض التي تستخدم فيها كذلك على المدقق الداخلي أن يقوم بتحليل تلك البيانات بالربط و المقارنة و ما شابه لاستنتاج علاقات معينة بين تلك البيانات يمكن الاستفادة منها في توجيه المشروع.
- ✓ رفع الكفاءة عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات و الإجراءات المرسومة.²

¹ لطفي أمين السيد أحمد "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدارالجامعية، القاهرة، مصر 2005، ص 96.

² خالد أمين عبد الله، "علم التدقيق الحسابات من النحية النظرية و العلمية" داروائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص 181، 182.

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الخارجي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي:

لقد وردت عدة تعاريف لهذا المفهوم منها:

تعريف 01 : هو فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات للمؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع

الأدلة والقرائن وتقييم أدائها وابداء الرأي من خلال تقريره.....¹

تعريف 02 : عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق بأنه " طريقة منهجية ينفذها مهني باستعمال مجموعة من

التقنيات المعلومة و التقييم بهدف اصدار حكم مستقل بالاعتماد على معايير التقييم و تقدير مصداقية و فعالية

النظام والإجراءات المتعلقة بالمؤسسة".....²

تعريف 03 : " هو عملية منظمة و ممنهجة لجميع القرائن و تقويمها بشكل موضوعي، و التي تتعلق بالأنشطة و

الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و توصيل ذلك على

مستخدمي الكشوف المالية".....³

وبناء على سرد التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التدقيق الخارجي هو " عملية الفحص بطريقة منهجية و منظمة تتم

من طرف شخص خارجي، مهني مؤهل و مستقل عن المؤسسة، يقوم بجمع الأدلة و القرائن والتأكد من مطابقتها للمعايير

المقررة، بهدف تقديم تقرير للأطراف المعنية عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية المقدمة من

طرف إدارة المؤسسة و من أجل ترشيد قراراتهم و أحكامهم " حيث تمر عملية التدقيق الخارجي بثلاثة مراحل : الفحص،

التحقيق، التقرير.....⁴

¹ غسان فلاح المطارنة: "تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظرية" دار الميسرة، عمان، الأردن، 2006، ص14.

² محمد تامامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة و تدقيق الحسابات ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص 10.

³ إيهاب النظلي، هاني عبد الحافظ العزب "تدقيق الحسابات ، الايطار النظري " دار وائل للنشر، عمان ، الطبعة الأولى، 2012، ص22.

⁴ أحمد حلبي جملة، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " دار صفاء للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2000، ص20.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

سوف نوضح بشكل خاص أنواع التدقيق الخارجي كما هي في الواقع و التي تتمثل في ثلاث أنواع أساسية و التي تتمثل في التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدى و الخبرة القضائية.

✓ **التدقيق القانوني:** و هو التدقيق الذي يحث القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها و يترتب على عدم القيام بعملية التدقيق وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة و لا بد أن يكون هذا الأخير كامل بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمله من قبل الإدارة و من أمثلة ذلك : تدقيق حسابات شركات المساهمة، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

✓ **التدقيق التعاقدى (الاختياري):** هو تدقيق تطلبه المؤسسة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود التزام قانوني يحتم القيام به، و يسمى في بعض الأحيان بالتدقيق الخاص و قد يكون كامل و جزئي بحسب ظروف المؤسسة هدفه المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و تكون مدته محددة حسب الاتفاقية و يكون المدقق الخارجي يتمتع بالاستقلالية لا يمكن أن يتدخل في التسيير إلا فقط لإعطاء إرشادات و ما شابه يكون هدفه من هذا اعداد تقرير حول مهمته يقوم بإرساله إلى المديرية العامة و مجلس الإدارة و من أجل القيام بهذه على المدقق أن يتمتع بالمسؤولية المدنية و الجنائية و تأديبية و تكون أتعابه محددة في العقد.

✓ **الخبرة القضائية:** و هو التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي يطلب من المحكمة هدفه إعلام العدالة و إرشادها حول الأوضاع المالية، المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق مدته ظرفية يحددها القاضي و يكون المدقق الخارجي في هذه الحالة يتمتع بالاستقلالية التامة اتجاه جميع الأطراف و يكون الغاية من الفحص و التحقيق بلورة نتائجها لإعداد تقريره الذي يرسله إلى القاضي المكلف بالقضية و لا مسؤولية مدنية و جنائية و تأديبية و أتعابه يحددها القاضي.....¹

¹ محمد بوتين، " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية" إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص28 (بتصرف).

المطلب الثالث: معايير ومراحل التدقيق الخارجي

أولاً: معايير التدقيق الخارجي:

تعتبر هذه المعايير كوسيلة أساسية يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي لأداء مهمة التدقيق وتمثل في : المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): معايير التدقيق الخارجي

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة اللازمة في مجال التدقيق وأن يكون على علم بأية تطورات في هذا المجال لمواكبتها.
	استقلالية المراجع للمدقق	يجب أن يتوفر للمدقق الاستقلال والحياد في الاتجاه الذهني أثناء أداء عملية التدقيق وأن يقوم بأداء عمله بموضوعية و نزاهة ويكون مستقل مظهرًا
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية الواجبة لممارسة التدقيق وأن يكون حريصًا على القيام بالمراحل الكاملة لهذه المهمة لانجاز الفحص واعداد التقرير.
معايير العمل الميداني	التخطيط والإشراف	يجب على المدقق أن يخطط عمله تخطيطًا كافيًا و يجب الاشراف السليم على المساعدين إن وجدوا.
	تقييم نظام الرقابة الداخلية	وتعني ضرورة قيام المراجع بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة لتحديد مدى الاعتماد عليه و مدى كفاية اختبارات التدقيق الخاصة بالمدقق.
	أدلة الإثبات	يجب الحصول على أدلة كافية و ملائمة من خلال الفحص و التحقيق و الملاحظات و ذلك لتكوين أساس مناسب لغداء الرأي في القوائم المالية محل التدقيق.

معايير إعداد التقرير	اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية	يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تعتبر معيار يقاس عليه صدق و عدالة هذه القوائم المالية.
تطبيق المبادئ المحاسبية	ضرورة تبيان تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت و منسق في جميع الفترات المالية يمكن مقارنة السنة الحالية بالسنة السابقة.	
الإفصاح المناسب	يجب أن يقتضي من التقرير تحديدها إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية ملائم أو لا.	
وحدة الرأي	يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها كما يتضمن أيضا خصائص عملية التدقيق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.	

من إعداد الطالبة بالاعتماد على الكتاب: عبد الرحمن بابنات، ناصر دادي عدون " التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دارالمحمدية العامة ، الجزائر، 2008، ص24.

ثانيا: مراحل التدقيق الخارجي:

" إن الهدف من هذه المهمة هو إعداد تقرير عن صحة القوائم المالية و سلامتها و كذا المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة قيد التدقيق و تقديمه للأطراف المعنية و عليه تمر عملية التدقيق الخارجي بثلاثة مراحل تتمثل فيما يلي:

- أ. **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها و دقة تسجيلها و تبويبها و الخاصة بنشاط المؤسسة أن فحص القياس المحاسبي و القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاطها.....¹
- ب. **التحقيق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة على مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية لها في فترة زمنية معينة، أي التحقق من لوجود الفعلي و الميداني لعناصر الذمة على أرض الواقعو عليه يمكن القول أن عمليتي التحقيق و الفحص وجهين

¹ محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص11.

لعملة واحدة ويقصد بهما تمكين المدقق من ابداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة صادقة لنشاطات المؤسسة ومركزها المالي.....¹

ت. **التقرير:** هو ختام عملية التدقيق ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم على الأطراف المعنية داخل وخارج المؤسسة و نستطيع القول أن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وتمرتها و بالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق و المؤطرة بالمعايير الكفيلة بإصدار الرأي الفني المحايد.....²

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص20.
² لبيب عادل ، الفيومي محمد " أصول ال المراجعة" المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998 ، ص88.

المطلب الرابع: أهمية و أهداف التدقيق الخارجي:

أولاً: أهمية التدقيق الخارجي:

" يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة تدعم وتخدم العديد من الأطراف في المؤسسة و خارجها التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة و من هذه الأطراف نذكر:

- ❖ إدارة المؤسسة: يعتبر التدقيق الخارجي مهم لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على التخطيط يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة
- ❖ المؤسسات المالية و التجارية: يعتبر التدقيق الخارجي ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حيث أنها تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
- ❖ الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة، التخطيط، فرض الضرائب و منح القروض و الدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى الاتحادات و النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة و أي طرف آخر وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي: "أن أهمية التدقيق تكمن في مراجعة الحسابات المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة و كفاءة البيانات المالية و كذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما أنه يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.
- ❖ أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني: يخدم التدقيق الخارجي للاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدمتها و أهميتها للفئات السابقة الذكر من خلال مساهمتها الكبيرة و الفعالة في خير عون للدولة لتنفيذ خططها و الكشف عن أي انحراف مالي و معالجته و تقويمه بالسرعة الممكنة لتنمية الاقتصاد.....¹

¹ خالد الخطيب، خليل لرفاعي، علم تدقيق الحسابات تانظري و العلمي " / دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص12، 13.

ثانيا/ أهداف التدقيق الخارجي:

تتلخص أهداف التدقيق في الآتي:

- أ. الوجود والتحقق: يكون الهدف من التدقيق الخارجي هو التحقق من الوجود أو الحدوث أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات موجودة بالفعل في الميزانية يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها و أن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق.
- ب. الشمولية والكمال: الهدف من التدقيق الخارجي هنا هو التحقق من الإكمال أي أن كل ما حدث و وقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص ثم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.
- ت. التقييم أو التخصص: يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم و وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كعملاء والمخازن....الخ
- ث. الملكية والمديونية: يسعى التدقيق الخارجي الى التحقق من الملكية و أن الأصول الظاهرة في الميزانية هي مل للشركة و أنه لا توجد عليها أية حقوق للغير...¹
- ج. العرض والإفصاح : الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الاطار فحص القوائم المالية للشركة و ذلك من يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة إضافة على التحقق من سلامة و توبوب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.
- ح. التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها و تركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و باعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى و نقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب²
- خ. إبداء الرأي: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها و يتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة.....²

¹ محمد تهايمي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ص 16،15 .

² المرجع السابق ص17.

المبحث الثالث: ماهية المدقق الداخلي و الخارجي

المطلب الأول: تعريف المدقق الداخلي و مسؤولياته

أولاً: تعريف المدقق الداخلي:

هو ذلك الشخص الموظف أو الأجير في المؤسسة ، و الذي يعين من طرف المدير العام ليراجع الحسابات و يتحقق من مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية، فهو يدرسها كميدان من ميادين التسيير بهدف التحسين و الرفع من الأداء ، إلا أنه لا يصادق على الحسابات و لا يكسبها قوتها القانونية لأنه يتمتع بالاستقلالية التامة، فهو يتعرض بصفة دائمة و مستمرة لضغوط المدير العام و هذا ما يجعله وجهاً من أوجه الاختلاف مع المدقق الخارجي"¹.....

ثانياً: مسؤوليات المدقق الداخلي:

"يعتبر المدقق الداخلي عموماً مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل و ليحسب النتائج، و هو مسؤول مسؤولية مدنية، جنائية و أخلاقية

أ. المسؤولية المدنية: تصبح مسؤولية المدقق الداخلي مسؤولية مدنية سواء اتجه المؤسسة محل التدقيق أو

اتجاه الغير إذا خطأ أثناء تأديته لعمله، و تسبب عن هذا الخطأ ضرر للغير بمعنى توافر أركان المسؤولية المدنية

للمدقق الداخلي يشترط توافر ما يلي:

- وجود خطأ صادر عن المدقق أو من ينوب عنه.
- حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ.
- وجود رابطة نسبية بين الخطأ و الضرر.

ب. المسؤولية الجنائية : وهي أن المدقق و أثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها

قانوناً . و ذلك في حالة اتساع الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع و هنا يكون المدقق مسؤولاً مسؤولية

جنائية عما ارتكبه من جرائم مثل تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها

من مصلحة الشركة و لكن في الحقيقة فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.

¹ مادي التميمي، " مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية" دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص25

ت. مسؤولية أخلاقية: تنشأ المسؤولية الأخلاقية نتيجة الإخلال بالأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك :

- تجاوز القواعد والقوانين المهنية.
- الإهمال المهني المفرط.
- سلوك مغلا بالنزاهة وتسرف المهنة حتى ولو كان غير متعلق بالمهنة.

المطلب الثاني: حقوق واجبات المدقق الداخلي:

أولاً: حقوق المدقق الداخلي

يمكن تلخيص فيما يلي:

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات و ممتلكات و موظفي المؤسسة.
- تحديد نطاق عمل التدقيق بما فيه اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب و التعليمات المطلوب لتحقيق أهداف التدقيق. بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة .
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الدخلين و التعاون معهم بشكل كامل.
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر¹

ثانياً: واجبات المدقق الداخلي:

- " وضع خطة التدقيق السنوية بناء على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة المنشأة متضمنة أية مهمات ترغب الإدارة العليا في المنشأة تنفيذها.
- تدقيق حسابات المؤسسة وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة وفق طرق أداء مهنته العلمية و الفنية.
- تقديم المعلومات والإرشادات للإدارة العليا حول دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- القيام بأعمال التدقيق الشامل لتلبية حاجة الإدارة و يشمل تدقيق الالتزامات المالية و الكفاءة و الفعالية.
- التعاون مع المدققين الخارجيين في تحديد نطاق المل لكل منهما.
- المساعدة في التحقق من أعمال الغش و التلاعب المشتبه الوقوع فيها.
- تطبيق كل ما ورد بقانون الأوراق المالية و معايير التدقيق الداخلي و تعليمات الإدارة فيما يتعلق بالقيام بأعمال التدقيق الداخلي.²

¹ عبد الفتاح محمد صحن، " أصول المراجعة الداخلية و الخارجية"، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، ص28.

² المرجع السابق، ص74

المطلب الثالث: تعريف المدقق الخارجي و مسؤولياته

أولاً: تعريف المدقق الخارجي

"هو ذلك الشخص المؤهل و المستقل و المجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية و تقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته".....¹

"هو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة (التدقيق) من خلال مكتب خاص و يفترض منه صفة الاستقلال و عادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أو خدمية . و يتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقاً لقوانين مزاولة المهنة. بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة ، فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضاً القيام بمهام مراجعة الالتزام و المراجعة التشغيلية لنفس الشركة كما يمكن مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته مكتب مراجعة و تتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال و الحياد حتى يمكن أداء مهمته بموضوعية و دون تحيز".....²

ثانياً: مسؤولياته:

"تقع على المدقق الخارجي مسؤولياته عدة و هي تأديبية، جزائية و مدنية و فيما يلي شرح موجز لكل منها:

- أ. المسؤولية التأديبية: إن أي إخلال بكرامة المهنة أو مقتضياتها يعد ذنباً تأديبياً و يعرض المدقق نفسه لمثل هذه المسؤولية في حالة عدم محافظته على سر المهنة ، مخالفته للنظام أو القانون المعمول به.
- ب. المسؤولية الجزائية: و تتضمن نصوص قوانين الشركات تحديد المسؤوليات الجزائية عن بعض الأفعال و هي :
 - جريمة نشر وقائع كاذبة.
 - جريمة تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة.
 - كتم معلومات و إيضاحات أوجب القانون ذكرها، قصد إخفاء حالة المؤسسة الحقيقية.
 - جريمة تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة، أو مخالفة أحكام القانون قصد الإضرار بالمؤسسة.

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره ، ص30.

² عبد الفتاح محمد الصحن ،"أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث ، القاهرة، ص22.

ت. المسؤولية المدنية: وتنجر هذه المسؤولية عن الأخطاء المرتكبة من قبل المدققين أثناء قيامهم بعملهم كإخلال المدقق بأحد الواجبات المحددة في القانون أو العقد ويستطيع المدقق رفع المسؤولية إذا استطاع أن يثبت أنه مارس حذره المهني وقام بجميع الالتزامات المترتبة عليه وسائر الواجبات الأخرى.....¹

¹ محمد بورتين، مرجع سبق ذكره، ص47.

المطلب الرابع: حقوق و واجبات المدقق الخارجي

أولاً: حقوق المدقق الخارجي

"تتمثل حقوق المدقق في المجالات التالية و التي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به سلطات تساعده في انجاز عملية التدقيق و تحقيق أهداف المؤسسة بدرجة من الفاعلية:

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الإطلاع عليها للحصول على معلومة معينة
- حق الإطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم نشاط المؤسسة محل التدقيق.
- الحق في طلب أي استفسار أو تقرير معين حول عملية معينة من أي مسؤول ، و بأي مستوى إداري بالمؤسسة.
- يحق للمدقق فحص أصول الشركة باختلاف أنواعها، و كذا التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة و يحق له الاتصال بدائي الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.
- حق الحضور إلى الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه ".....

ثانياً: واجبات المدقق الخارجي

أ. ضرورة الالتزام بمعايير التدقيق المقبولة و المتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق:

تمثل معايير التدقيق الإطار العام لعملية التدقيق و التي يجب أن تطبق كاملة و أي مخالفة لهذه المعايير قد تع المدقق محل المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة و على المدقق أن يضمن أوراق عمله بالأدلة و البراهين الدالة على اتباعه و تمسكه بهذه المعايير.....

ب. تدقيق أعمال المؤسسة:

و هنا يجب على المدقق القيام بما يلي:

- مراقبة أعمال المؤسسة
- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمد و متطلبات المهنة و أصولها العلمية و الفنية
- فحص الأنظمة المالية الإدارية للمؤسسة و أنظمة الرقابة المالية الداخلية لها و التأكد من مدى ملائمتها لحسن سير أعمال المؤسسة و المحافظة على أعمالها.
- التحقق من موجودات المؤسسة و ملكيتها لها و التأكد من قانونية و صحة الالتزامات المترتبة عليها .
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة و التعليمات الصادرة عن المؤسسة.
- تقديم تقرير خطي للهيئة العامة.....

ت. ضرورة تقديم المدقق لتقريره مكتوباً:

يجب على المدقق أن يقدم تقريره مكتوباً حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق ، كما يجب أن يكون التقرير مشتملاً على جميع مكوناته.

ث. ضرورة حضوره الاجتماع السنوي للجمعية العامة:

يجب على المدقق أن يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة، وذلك للرد على استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره في القوائم المالية و ملاحظاتها.

ج. ضرورة التزام المدقق بقواعد قانون المهنة:

يجب على المدقق أن يلتزم بقواعد قانون مهنة التدقيق و أداءها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمدقق.

خلاصة الفصل الأول:

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى الآتي:

✓ يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة تقوم بنشاط رقابي داخلي مستقل جزئياً، يقوم به شخص موظف من قبل إدارة المؤسسة يمارس أنشطته في إطار مسؤوليات و صلاحيات محددة وله منح منظم و خاص به في سبيل تنفيذ المهام الموكلة إليه و التي غالباً ما تكون عبارة عن خطوات رئيسية متتابعة و مكتملة لبعضها وفقاً لما تتضمن من معايير التدقيق الداخلية التي تضبط سير هذه الوظيفة و مهمته الأساسية خدمة المؤسسة لتحقيق أهدافها.

✓ يعتبر التدقيق الخارجي مهنة رقابية مستقلة تتمثل مهمتها في الفحص الإنتقادي للقوائم المالية بهدف تقديم تقرير بنتائج عملية الفحص الإنتقادي للقوائم المالية بهدف تقديم تقرير بنتائج عملية الفحص و التدقيق لملاك المؤسسة متضمناً رأي فني محايد مدعم بالأدلة و البراهين حول مدى شرعية و صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل لتدقيق و كل هذا العمل يكون من قبل شخص مهني ذو خبرة و كفاءة عالية في مجال التدقيق يكون من خارج المؤسسة.

ويمكن لهذا التدقيق أن يكون قانونياً أو تعاقدياً أو قضائياً.

✓ أما بالنسبة للوسائل و التقنيات المستخدمة لتنفيذ المهام المنوطة لكليهما تكاد تكون نفسها والتي منها الجرد الفعلي، المراجعة ، الحسابية و المصادقات الخارجية.

الفصل الثاني : تسيير المؤسسة وتأثير العلاقة

الفصل الثاني : تسيير المؤسسة وتأثير العلاقة

بين التدقيق

الداخلي والخارجي

الداخلي والخارجي

في تنشيط فعاليته

الفصل الثاني: تسيير المؤسسة وتأثير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تنشيط فعاليته.

تمهيد:

نلاحظ وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي والخارجي، ومنها علاقة التكامل فيما بينهما والمتمثلة في مجالات اعتماد المدققين الخارجيين على أعمال التدقيق الداخلي وكذلك مجالات اعتماد المدققين الداخليين على أعمال التدقيق الخارجي.

وجود هذه العلاقة التكاملية بينهما تعتبر المحور الرئيسي لهذه الرسالة وضرورية للطرفين، لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام. كما تقوم العديد من المنظمات المهنية الدولية بتعزيز هذا التكامل وتنظيمه وللوقوف على جوانب

هذه العلاقة التكاملية بشيء من التفصيل، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية تسيير المؤسسة.

المبحث الثاني: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

المبحث الثالث: نطاق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

المبحث الأول: ماهية تسيير المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة وخصائصها.

أولاً: تعريف المؤسسة:

لقد ظهرت عدة تعاريف للمؤسسة باختلاف الباحثين والمهتمين بهذا المجال، فمنها "تعريف المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعاً ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية المادة والمالية الإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق مكاني..."¹

وتعرف بأنها تفاعلي مؤلف من مجموعة من الموارد المادية والمعنوية ومجموعة من الأفراد الذين تجمعهم علاقات رسمية وغير رسمية من أجل تحقيق رسالة المؤسسة والغاية التي وجدت من أجلها..."² وكتعريف آخر هي: "إطار قانوني ومالي اجتماعي معين، ضمن شروط تختلف تبعاً لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به، ويتم هذا الاندماج لعوامل إنتاج بواسطة تدفقات نقدية حقيقية وأخرى معنوية وكل منها يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأفراد وتتمثل الأولى في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة، أما الثانية فتتمثل في الطرق الكيفيات والمعلومات المستعملة في تسيير مراقبة الأولى..."³

ثانياً: خصائصها:

من التعاريف السابقة يمكن أن نحدد جملة من الخصائص التي تميز المؤسسة وهي كالتالي:

أ/ المؤسسة وحدة الإنتاج والتوزيع: تعرف المؤسسة كوحدة للإنتاج والتوزيع وتكون مهيكلتة على أساس قوانين وإجراءات خاصة.

ب/ المؤسسة وحدة اقتصادية: إن الوظيفة الأساسية للمؤسسة تكمن في إنتاج السلع والخدمات قصد تبادلها في السوق وهذه السلع والخدمات تتميز بأنها تجارية عكس بعض السلع والخدمات غير التجارية كالإدارة العمومية.

1- عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير مؤسسة". ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، 2002، ص. 25.
2- خياطة عبد الله، "المؤسسات الصغيرة والمتوسطة- آلية لتحقيق التنمية المستدامة"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2013، ص. 12.
3- ناصر دادي عدون، "اقتصاد مؤسسة". دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998، ص. 10.

ج/ المؤسسة وحدة لتوزيع المداخل: إن المؤسسة تحقق قيمة مضافة والتي تساوي (قيمة المخرجات - قيمة المدخلات).

د/ للمؤسسة شخصية قانونية (الشخصية الاعتبارية) مستقلة عن المالكين.

هـ/ للمؤسسة أهداف تسعى إلى تحقيقها سواء كانت أهداف كمية أو نوعية على المدى القصير المتوسط أو البعيد، ويشكل التحديد الواضح للأهداف معيار ضمان لتناسق عمل المؤسسة، واستمراره بسبب ما يؤدي إليه من تناسق في وضع البرامج وأساليب العمل".¹

1- عبد الرزاق بن حبيب. مرجع سبق ذكره، ص. 26.

المطلب الثاني: تعريف التسيير وخصائصه.

أولاً: تعريف التسيير:

يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة، تتم هذه الطريقة حسب السيرورة المتمثلة في التخطيط، التنظيم، الإدارة والرقابة للعمليات قصد تحقيق أهداف المؤسسة بالتوفيق بين مختلف الموارد.¹

التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساساً، التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة، إنه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها.

وكتعريف شامل يتماشى مع تطورات المؤسسة اليوم: "التسيير اليوم هو علم الاختبار والتطبيق، يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم: كالعلوم الدقيقة والعلوم الإنسانية، كما أنه ملتقى لعدة تخصصات مثل: (اقتصاد، تاريخ، جغرافيا، علوم سياسية، قانون، علم الاجتماع، الرياضيات)".²

ثانياً: خصائصه:

"ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص التي ينفرد بها هذا المفهوم وهي

كالتالي:

- التسيير علم وفن: يعرف التسيير كونه مجموعة من العلوم بالإضافة إلى ممارسة كفاءات خاصة (تكوين سمات القائد، قدرة الاتصال ومعرفة المهام، قدرة التأثير...):
- التسيير مبني على وظائف تتأثر فيما بينها وتكون وحدة متماسكة؛
- يتطور التسيير حسب دورة متواصلة؛
- التسيير مبني على تقارب تيارين وهما: العقلانية والإنسانية لدمج ثقافة المؤسسة".³

1- المرجع السابق، ص. 103.

2- محمد رفيق الطيب، 'مدخل للتسيير، أساسيات، وظائف، تقنيات'. ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011، ص. 13.

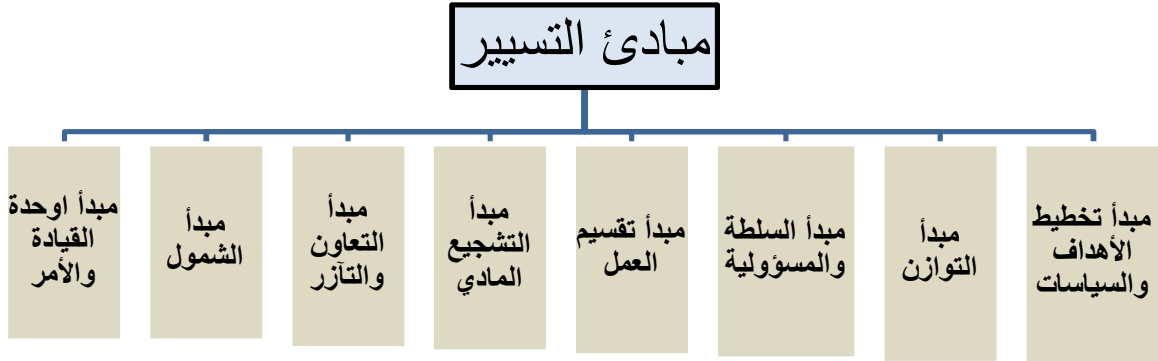
3- عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص. 104.

المطلب الثالث: مبادئ التسيير وأهميته.

أولاً: مبادئ التسيير:

للتسيير مجموعة من المبادئ، فقد تم تحديدها حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (02): مبادئ التسيير.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مذكرة: صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار". مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص.ص. 5-9.

ثانياً: أهميته:

"يحظى التسيير بأهميته بالغة يمكن توضيحها من خلال النقاط التالية:

أ/ تهدف عملية التسيير إلى تحقيق أهداف العمل الجماعي: تظهر أهميته في توجيه الجهود الجماعية نحو تحقيق الأهداف المرغوبة والتي يتم وضعها في إطار برنامج عمل المؤسسة وسياستها، وتزايد هذه الأهمية بتزايد اعتماد المجتمع على الجهود الجماعية.

ب/ تدريب الأفراد لزيادة كفاءة الأداء: تساهم عملية التسيير بشكل كبير في تدريب الأفراد على أساس المبادئ الإدارية لزيادة كفاءتهم، مما يوفر فرص أكبر لاحتلال مراكز إدارية أعلى ذات قدرات وكفاءات عالية على حل المشاكل.

ج/ تحقيق الأهداف الاجتماعية وزيادة رفاهية المجتمع: حيث يساهم العامل في المؤسسة في تلبية الحاجات الاجتماعية للمجتمع من خلال الاستغلال الأمثل للموارد إذ تزداد درجة رفاهية المجتمع بدرجة الكفاءة في استغلال الموارد خاصة النادرة منها.¹

1- بورحلة فاطمة الزهراء، "فعالية نظام المعلومات في تسيير المؤسسة الاقتصادية". مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة. مستغانم، 2016-2017 غير منشور. ص. 32.

المطلب الرابع: دور التدقيق في تسيير المؤسسة.

"يعتبر تسيير موارد المؤسسة وأنشطتها عملية تسهر عليها وظيفة مراقبة التسيير، والتي يعتبر وجودها ضروري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وذلك من أجل ضمان التسيير الجيد لمختلف عمليات ووظائف المؤسسة واكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

وبالتالي تعتبر مراقبة التسيير والتدقيق نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا، إذ أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة وبالتالي من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي والمالي، وبالتالي فإن الموازنات الفحص المحاسبي والمالي تخضع لمراقبة قسم التسيير وذلك لمقارنتهما مع النتائج التي حققتهما، وذلك لتقييم فعاليته ولتحديد الانحرافات بدقة وإيجاد الحلول المناسبة، أو ما يسمى بـ "الأثر الرجعي" من أجل تفادي العراقيل التي تواجه المسيرين أو المدققين لتحقيق أهداف المؤسسة والمحافظة على ممتلكاتها.¹

1- محمد سمير الصبان. "نظرية المراجعة وآلية التطبيق". الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص. 411. (بتصرف).

المبحث الثاني: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأهميته.

أولاً: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

"يقصد به التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام يعود بالفائدة على المؤسسة".¹

ثانياً: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

"تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في عدة جوانب لعل منها ما يلي:

1. اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفعالية نظام

التدقيق الداخلي؛

2. تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي، حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى

تقليل وقت عمل المدقق الخارجي الأمر الذي يؤدي تخفيض أعباءه وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل؛

3. التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى

إجراءات المراجعة؛

4. تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها؛

5. التكامل في النهاية ينعكس لصالح المؤسسة من خلال حسن تسيير المؤسسة وبالتالي تحقيق الأهداف

المسطرة وازدهارها".²

1- أحمد شيفر. "العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي". مجلة المدقق، العدد 42.41، آذار 2000، ص. 10.

2- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية". رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية. جامعة الجزائر3، 2010، متاح على: www.gepeda.com. تاريخ الإطلاع: 2017/12/17، ص. 96.

المطلب الثاني: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بينهما في النقاط التالية:

- تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة؛
- تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية؛
- الحد من التكرار وازدواجية العمل؛
- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة؛
- مساعدة تحقيق المؤسسة في تحقيق أهدافها والحفاظ على استمراريته¹.

1- طاهرين ميمونة. "العلاقة التكاملية بين المراقبة الداخلية والمراجعة الخارجية". مذكرة ماستر في العلوم التجارية والمحاسبة. جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013، ص. 69.

المطلب الثالث: العوامل والوسائل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

أولاً: العوامل:

هناك العديد من العوامل التي تدعم وتعمق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تتمثل

فيما يلي:

- التشاور والتواصل الفعال والمنظم بين المدقق الداخلي والخارجي، حيث أن وجود آلية فعالية لدعم التشاور المنتظم الذي يساعد في اغتنام الفرص المتاحة من خلال التعاون الفعال.
- إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار السنة يعطيه لفرصه للقيام بالإجراءات التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري وليس الشامل والتي يمكن خلاله الاعتماد على نتائج الفرص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام.
- اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدائها، يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه وتحقيقه.
- الارتفاع المستمر في تكاليف المدقق الخارجي.
- كبر حجم المؤسسات محل الفحص والتدقيق.¹

ثانياً: الوسائل:

إن مجالات التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي واسعة ومتعددة، ولا شك أن هذا التكامل قد تحقق من خلال تضافر مجموعة من الجهود والوسائل المختلفة التي تطرقت إليها معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي تتمثل في أربعة وسائل هامة وهي:

أ/ إطلاع كل منهما على أوراق عمل الآخرة: تجدر الإشارة إلى أن هذه الوسيلة تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة في تحقيق التنسيق والتكامل ما بين عمل المدقق الداخلي والخارجي، فمن خلالها يستطيع كل منهما معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها كل منهما، وكذا معرفة نطاق وأساليب إجراءات كل طرف،

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية". رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة عبد الفتاح محمد صحن، كامل سمير. "الرقابة والمراجعة الداخلية". الدار الجامعية الجديدة للنشر، الطبعة الأولى، 2001، ص. 212.

الفصل الثاني: تسيير المؤسسة وتأثير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تنشيط فعاليته

وعلى هذا الأساس يقوم الطرفين بتنسيق عملهما وضمنان التغطية الشاملة لكافة أنشطة المؤسسة، واتخاذ كل طرف قراره بمدى اعتماده على عمل الآخر، ولضمان فعالية هذه الوسيلة لابد من حصول قناعة وقبول البرامج وأوراق عمل كل منهما.

ب/ اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي: يكمن الهدف من وراء عقد مثل هذه الاجتماعات مناقشة خطة عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي لضمان التنسيق بينهما، والتغطية الشاملة لكافة نشاطات وعمليات المؤسسة وتفادي قدر الإمكان حدوث التكرار والازدواجية في العمل، وإبلاغ كل منهما الآخر بأي أمر قد يكتشف والتي لها تأثير عمل كل منهما.

ج/ تبادل التقارير ورسائل الإدارة: يتمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال هذه الوسيلة من تعديل نطاق عمله اعتمادا على تقرير الآخر، إضافة إلى ذلك فإن المدقق الداخلي يحتاج إلى فهم وقبول الرسائل إدارة المؤسسة المرسلة إلى المدقق الخارجي، لأن المواضيع المناقشة فيها تساعد في تخطيط المجالات موضع الاهتمام لعمل المدقق الداخلي في الفترة القادمة.

د/ تبادل المعرفة والتقنيات والخبرات: تضمن هذه الوسيلة تحقيق الاتصال والتنسيق الناجح بين المدقق الداخلي والخارجي وتكامل فعال بين أعمالهما، الأمر الذي ينعكس إيجابا على أهداف المؤسسة وضمنان حسن سيرها واستمراريتها، ومن أمثلة تبادل المعرفة والخبرات بينهما ما يلي:

• يجب أن يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أساليب وطرق عمل المدقق الخارجي، مفهوم لدرجة كافية وهذا حتى يتمكن المدقق الداخلي من:

❖ التأكد من وجود اتصال بينه وبين المدقق الخارجي.

❖ تقييم عمل المدقق الخارجي بغرض الاعتماد عليه.

• توفير المعلومات الكافية لتمكين المدقق الخارجي من فهم أدوات وطرق عمل المدقق الداخلي، وتسهيل اعتماده على العمل المنجز من طرف هذا الأخير.

بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك وسيلة أخرى تعتبر هامة لتعزيز زيادة التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي وتنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، وزيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الأخرى التي تتمثل

في "الملف المشترك" والذي يحتوي على:

- برامج وأوراق التدقيق.
- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.
- التقارير التي تحتوي على نقاط الضعف والنظرات الرقابية التي يتم إعدادها من طرف كل من المدققين الداخليين والخارجيين.¹

1- عبد الفتاح محمد الصحن، كامل سمير، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 274. 275.

المطلب الرابع: إسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

نظرا لما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة المدقق الخارجي في أداء وظيفته، فقد أصدرت العديد من المنظمات الخاصة بمهنة التدقيق عدة معايير تهتم بمساعدة المدققين الخارجيين حول كيفية استفادتهم من التدقيق الداخلي أثناء تنفيذه لعملية التدقيق الخارجي التي كلف بها، ومن أهم هذه المعايير التي تنظم هذا التكامل والتنسيق، معيار التدقيق الأمريكي رقم 65، ومعيار التدقيق الدولي رقم 600. أ/ معيار التدقيق الأمريكي 65: أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين هذا المعيار في أبريل سنة 1991 والذي يهدف أساسا إلى:

- استخدام المدقق الداخلي لتقديم المساعدة للمدقق الخارجي.
- ينبغي على المدقق الخارجي أن يحدد الأعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تلاءم تدقيقه ومدى صلاحيتها مع الأخذ بعين الاعتبار خبرة وكفاءة المدقق الداخلي.
- قد يؤثر عمل المدققين الداخليين على الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي، وفي جميع الحالات يجب أن يقوم المدقق الخارجي بجميع الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة وسلامة تقارير المدقق الداخلي وهذا من خلال:

- التأكد من مدى سلامة موضوعية وجهة نظر المدقق الداخلي والأدلة التي تثبت صحة القوائم المالية.
 - الأهمية النسبية لقيم القوائم المالية¹.
- ب/ معيار التدقيق الدولي 600: "تم إصدار هذا المعيار من طرف لجنة ممارسة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير سنة 1988 والذي يهدف إلى بيان الإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بهدف الاستفادة منه.

1- طارق عبد العال حماد. "معايير المراجعة". الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص.54.

المتطلبات الرئيسية للمعيار:

- يتم تحديد دور المدقق الداخلي عن طريق إدارة المؤسسة، ويختلف هدفه من هدف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لإصدار تقرير عن تدقيقه للقوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل مستقل ومحيد، ولهذا فإن عمل المدقق الداخلي قد يكون مفيداً للمدقق الخارجي.
- غالباً ما يساعد وجود تدقيق داخلي سليم وفعال على تقليل حجم الاختيارات التي يقوم بها المدقق الخارجي.
- يختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي من مؤسسة إلى أخرى بحسب هيكل وحجم المؤسسة ومتطلبات الإدارة ومع ذلك تمارين أنشطة التدقيق الداخلي في المجالات الآتية:
 - _ فحوص مدى الالتزام بالتشريعات والوقائين والسياسات والمتطلبات الداخلية والخارجية.
 - _ اختيار مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية وقد يتضمن هذا الأمر فحص الطرف المستفيد في تحديد وقياس وتبويب وإعداد التقارير عن تلك العمليات.
 - _ فحص النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية.¹

1- طارق عبد العال حماد. مرجع سبق ذكره. ص. ص. 76. 78.

المبحث الثالث: نطاق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي.

غالبا ما تحدد الإدارة الدور الي يلعب التدقيق الداخلي في المؤسسة، ولذلك فإن أهدافه تختلف بطبيعة الحال عن تلك الأهداف المتعلقة بالتدقيق الخارجي، وبالرغم من هذا الاختلاف بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي، إلا أن وسائل تنفيذهما تكاد تكون موحدة، والجدول التالي يبين لنا الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي.

الجدول رقم (02): الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي.

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي	البيان
1_ خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي. 2_ اكتشاف منع الأخطاء والغش والتلاعب.	1_ كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها 2_ اكتشاف التلاعب والأخطاء والغش. 3- إبداء الرأي حول صحة وسلامة القوائم المالية.	1_ الهدف من التدقيق
موظف من داخل المؤسسة يعين من قبل إدارة المؤسسة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة	2_ الشخص الذي يقوم بالتدقيق
يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية.	1_ يتم التدقيق مرة واحدة في نهاية السنة المالية. 2_ قد يكون على فترات منتظمة خلال السنة (مستمرة).	توقيت أداء التدقيق
يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة وفقا للصلاحيات والمسؤوليات الممنوحة له.	يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد وما تنص عليه	نطاق التدقيق

الفصل الثاني: تسيير المؤسسة وتأثير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تنشيط فعاليته

	التشريعات والمعايير.	
يوجد لديه استقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة ويعين من قبل الإدارة.	يتمتع المدقق باستقلالية تامة لأنه شخص محايد ومن خارج المؤسسة	الاستقلالية
يعين من قبل إدارة المؤسسة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة	يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمامهم ليقدم التقرير النهائي لهم.	من يقوم بتعيينه

المصدر: غسان فلاح المطارنة. مرجع سبق ذكره، ص. 26.

المطلب الثاني: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي.

"هناك تعاون وتنسيق وتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ف كلا الطرفين يعتبر مستفيدا

عمل الآخر، ومن أهم المجالات والجوانب التي يعتمد فيها المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي ما يلي:

- يعتمد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي لمساعدته في حل أي مشكلة قد تواجهه أثناء تأدية مهامه خاصة إذا كان الهدف الخارجي أكثر خبرة وتأهيلا في مجال التدقيق.

- في حالة حصول خلاف بين المدقق الداخلي والإدارة المالية في المؤسسة بشأن مدى تطبيق الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة، ففي هذه الحالة يلجأ الطرفين إلى المدقق الخارجي للفصل في هذا الخلاف.

- يستفيد المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي، وكذلك معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وأي إصدارات أو تعديلات فقط.

- ينبغي على المدقق الداخلي أن يتبنى أسلوب الاتصال بالمدقق الخارجي، وهذا في حالة ما إذا طلب مجلس الغدارة من المدقق الداخلي تقييم أداء المدقق الخارجي، وفي هذه الحالة لن يكون المدقق الداخلي قادرا على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المدقق الخارجي.

- إضفاء الثقة والصفة القانونية في القوائم المالية حيث لا يكفي تدقيقها والمصادقة عليها من طرف المدقق الداخلي في المؤسسة لإكسابها هذه الصفة إلا إذا قام بتدقيقها والمصادقة عليها من طرف مدقق خارجي مستقل.

- تمتع المدقق الخارجي بالاستقلال الكامل يجعله منه مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة، حيث أن قيام المدقق الخارجي بإجراء تدقيقه بصفة مستقلة يمكنه من إبداء رأيه بوضوح حول مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي والسياسات والإجراءات المتبعة، وبالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في الجوانب التي لم يستطيع إبداء رأيه فيها أو أغفل عنها.

- عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ مهمته وتقييم وظيفة التدقيق الداخلي لاكتشاف مدى سلامتها وكفاءتها أو وجود أي تقصير فيها، فإنه يعتبر مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لتطوير وتحسين عمله بصفة مستمرة.

- يمكن للمدقق الداخلي الاستفادة من المعلومات والأساليب المتبعة من طرف المدقق الخارجي بهدف رفع مستوى خبرته وكفاءته في مجال التدقيق الداخلي.
- إن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي يساهم في تحقيق درجة من الفعالية، وضمان تغطية شاملة لأنشطة المؤسسة وتفاذي وجود الازدواجية.¹

1- يوسف محمد جربوع. "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق". مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. الطبعة الأولى، ص. 129.

المطلب الثالث: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي.

"من أهم جوانب اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي ما يلي:

أ/ الحصول على فهو واضح لنظام الرقابة الداخلية:

ما يزيد من دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي في جانب الحصول على فهم واضح لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:

_ إن وجود إدارة تدقيق داخلي مستقلة للمؤسسة بدعم نظام الرقابة الداخلية كما يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي وتقليص نطاق اختباراته وذلك اعتمادا على عمل المدقق الداخلي.

_ تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتقديم الإيضاحات للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق وذلك نظرا لما لها من خبرة إدارية بكافة عمليات المؤسسة والإجراءات المتبعة في تنفيذها.

_ يستفيد المدقق الخارجي من التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة سواء كانت مالية أو انتقادية أو تصحيحية وذلك لتكوين فكرة سليمة حول قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته.

ب/ إجراءات المدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق:

يقصد بمخاطر التدقيق احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم عن القوائم المالية، وتتمثل هذه المخاطر في: المخاطر الضمنية، مخاطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة، ويتوقف تقدير المدقق لهذه المخاطر على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة بالمؤسسة وعملياتها وحساباتها.

وفي هذا الجانب يمكن للمدقق الخارجي أن يقرر استخدام عمل المدقق الداخلي للحد من هذه المخاطر أو تخفيضها قدر الإمكان.

ج/ إجراءات التحقق الأساسية التي يتم أداؤها عن طريق المدقق الخارجي:

أهم جوانب اعتماد واستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي في تنفيذ إجراءات التحقق الأساسية ما يلي:

_ استعانة المدقق الخارجي بمساعدة الداخلي في اختبار الأشخاص المطلوب منهم مساعدته في تنفيذ مهامه.

الفصل الثاني: تسيير المؤسسة وتأثير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تنشيط فعاليته

_ يعتمد المدقق الخارجي على دقة أعمال المدقق الداخلي عند القيام بعمليات الجرد كونه لا يستطيع زيارة كافة فروع المؤسسة أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، وذلك للتحقق ما إذا كانت صحيحة من حيث الإجراءات والنتائج.

_ يستعين المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي في إعداد وتقديم الجداول والكشوف والإيضاحات التي يحتاج إليها.

_ مراقبة الاحتفاظ بالأصول حيث يعتبر هذا العمل من ضمن أعمال المدقق الداخلي، فعندما يتأكد المدقق الخارجي من صحتها وسلامتها فإن هذا يمنحه الاطمئنان فيما يتعلق بالتحقق".¹

1- إبراهيم طه عبد الوهاب. "المراجعة النظرية والممارسة المهنية". دار صفاء للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 1999، ص. 293.

المطلب الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تسيير المؤسسة.

"يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في النهاية عملاً ينعكس لصالح المؤسسة من خلال

حسن تسيير المؤسسة، بالتالي نجاحها وازدهارها".

1- بالنسبة لأصحاب المصالح داخل المؤسسة:

_ توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد في اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين،

بالإضافة إلى ذلك الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.

_ تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

_ إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات مسار المراجعة ... إلى غير ذلك مما

يسمح لها من القضاء على هذه المواطن.

_ تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق وتقارير وملف التدقيق.

2- بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة:

تعتبر الأطراف الخارجية عن المؤسسة (المستثمرين الحاليين أو المحتملين، البنوك، إدارة الضرائب،

الموردون ... الخ) أهم مستعملي رأي المدقق الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين التدقيق

الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل، ويمكن أن نحصي أهم

الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة في الآتي:

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المدقق الخارجي.

- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل.

- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أهم أموالهم".¹

1- كمال الدين مصطفى الدهراوي، أحمد عبد الملك محمد. "دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية". الدار الجامعية، الإسكندرية،

2002، 2003، ص. ص. 43، 44.

خلاصة الفصل الثاني:

توصلت من خلال هذا الفصل إلى الآتي:

_ تبين أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي متكاملان ومجالات التعاون بينهما واسعة، إذ يعمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على تقديم الأفضل للمؤسسة، لأنها في أمس الحاجة إلى خدماتهما وكذلك يميل كل منهما على أن تتضافر جهودهم وأن تكون العلاقة بينهما متكاملة، إذ نلاحظ أن التعاون بينهما متبادل رغم وجود أوجه الاختلاف بينهما إلا أن الهدف يبقى واحد وهو الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وتحسين تسيير مختلف مواردها.

_ كان للعلاقة التكاملية أثر على المؤسسة في تسيير أعمالها واستمرارية نشاطها لما ساعد على تغطية أشمل لأعمال التدقيق والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية وتكرار العمل، وبالتالي توطيد العلاقة بينهما لكي تستمر وتقوى.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمكتب لمحافظة حسابات بحجاج

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية للعلاقة التكاملية الموجودة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و مدى مساهمتها في تفعيل نشاط تسيير المؤسسة و حتى تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بجانب تطبيقي يخدمها و يعزز مصداقية المعلومات المعتمد عليها .

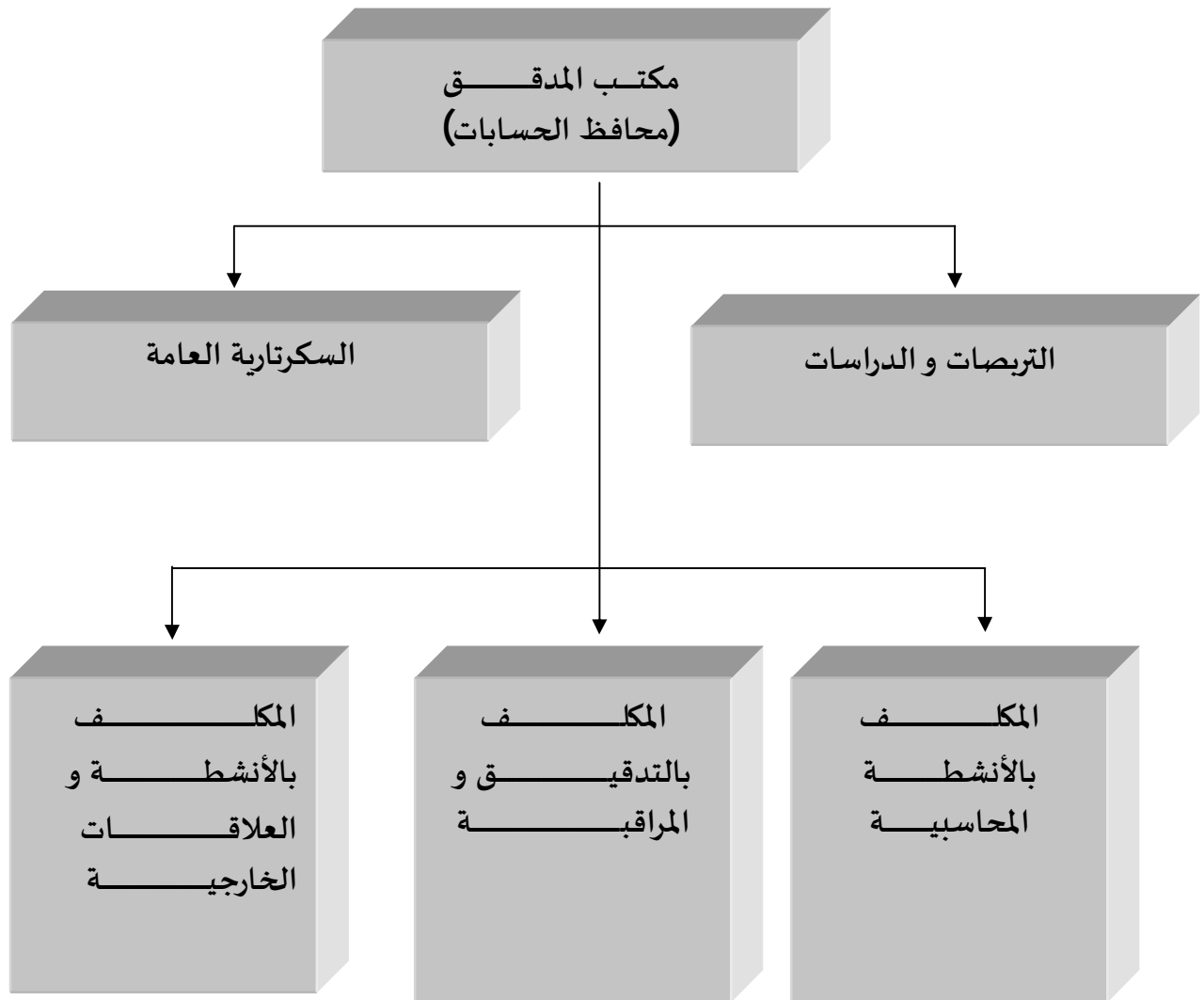
فاخترنا مكتب محافظ حسابات ليقدم لنا أهم ما يمكن أن يقوي و يؤكد دراستنا و يشرح لنا بالمختصر كيف تبنى العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و ذلك من خلال الاعتماد على النتائج التي توصلنا إليها بعد إجراء المقابلة مع محافظ الحسابات و الاستماع إلى أهم التصريحات التي أدلى بها و أهم التوضيحات المقدمة.

المحور الأول: التعريف بالمكتب محل التبرص و هيكله التنظيمي

أولاً: التعريف بالمكتب

إن المكتب ينشط في المجال محاسبي و المالي و التدقيق، و هو حديث النشأة تأسس في 20 / 05 / 2015 مقره حجاج - طريق البحر- شارع القديم - مستغانم تم منح الاعتماد إلى السيد (ب.س) لمزاولة مهنته كمحافظ حسابات و محاسب معتمد في 29 / 12 / 2014 من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بعد المصادقة عليه من طرف وزير المالية.

ثانياً: الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمكتب



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مكتب محافظ الحسابات - حجاج-

المحور الثاني: استمارة تبين محتوى المقابلة التي أجريت بمكتب التريص وتفسير أهم نتائجها

أولا: محتوى الاستمارة (أسئلة وأجوبة المقابلة):

س1: هل عملية التدقيق كفيلة باكتشاف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية؟

ج1: نعم يمكن ذلك خاصة إذا تضافرت الجهود والخدمات ما بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

س2: هل يمكن الاستغناء عن مرحلة من مراحل مزاولة عملية التدقيق ومكانة المراجعة فيها؟

ج2: لا يمكن ذلك باعتبار أن كل مرحلة في عملية التدقيق محملة للأخرى

أما بالنسبة لمصطلح المراجعة فهناك اختلاف فمنهم من يعتبر أن التدقيق هو نفسه المراجعة كما في بلدان المشرق (مصر

الأردن....) ومنهم من يرى أن المراجعة أعمق وأدق من حيث التفصيل. لذلك يبقى الغموض حسب المصطلح المستعمل

في الدراسة وأدق من حيث التفاصيل لذلك يبقى الغموض حسب المصطلح المستعمل في الدراسة.

س3: أثناء أدائك لمهنتك ما هي درجة الاعتماد المتبادلة بينك وبين قسم التدقيق الداخلي؟

ج3: إن درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي أكبر وذلك باعتبار أن إنجازات المدقق الداخلي بالمؤسسة

هي بمثابة نقطة انطلاق عمل للمدقق الخارجي. أما بالنسبة للمدقق الداخلي فيستفيد من الطرف الآخر وذلك عن

طريق تنمية كفاءته واثراء خبراته.

س4: هل درجة الاعتماد بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تبرز نوع العلاقة الموجودة بينهما؟

ج4: أجل ان تضافر جهود المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال عملهما يولد علاقة تكاملية بينهما إذ أن المدقق

الخارجي في حالة دراسته وتقييمه لفعالية نظام الرقابة الداخلية واطلاعه على أهم الملاحظات والاقتراحات المذكورة

في تقرير المدقق الداخلي تجعله يعتمد على المعلومات الواردة فيه لتسهيل مهمته والتعرف على نقاط القوة والضعف

داخل المؤسسة.

س5: هل تعتبر أوجه الاختلاف الموجودة بين التدقيق الداخلي والخارجي عائق في توطيد العلاقة بينهما؟

ج5: بالعكس بل تحدد مهام ومسؤولية وصلاحيات كل منهما وذلك لتفادي النزاعات والتشابك وكذا تبين حقوق و

واجبات كل طرف لتنظيم عملية التدقيق.

س6: إذن هل المدقق الداخلي ضروريا بنظرك داخل المؤسسة؟

ج6: أكيد ضروري وذلك للحفاظ على ممتلكات المؤسسة ومساعدتها في مراجعة كافة نشاطاتها الداخلية والخارجية و

توفير الجو المناسب لاتخاذ قرارات التسيير.

س7: هل يعتبر هدف كل من المدقق الداخلي والخارجي هدف واحد؟

ج7: لربما يختلف الهدف لكن طريق بلوغ هذا الهدف يختلف

إذ أن المدقق الداخلي يمكنه أن يتدخل في شؤون تسيير المؤسسة وإعطائها أهم الحلول لضمان استمراريتها وبقائها. أما المدقق الخارجي فهده هو المصادقة على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة قيد التدقيق وإعطاء رأيه حول سلامة و صحة المعلومات المعتمد عليها وبالتالي المحافظة على أملاك المؤسسة.

س8: أخيرا ما هو رأيك حول ما رأيته خلال مزاولة المهنة حول مكانة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي داخل المؤسسة؟

ج8: حسب ملاحظته أن معظم المؤسسات صغيرة الحجم التي كانت قيد التدقيق و تحت إشرافي كانت تعتمد بدرجة أكبر على قسم الرقابة الداخلية و المحاسبة المالية باعتبارهم أهم الأقسام التي تنظم الموارد المالية (أعباء و نواتج) على عكس المؤسسات الكبيرة الحجم و التي لها عدة معاملات و متعددة الفروع كالسونطراك أو مؤسسة تربية الدواجن فإنها تعتمد بدرجة أكبر على قسم التدقيق باعتباره الساعد الأيمن للإدارة العليا لتسيير شؤونها. و أهم ما يمكن أن أقترحه و أنصح به هو إقامة قسم تدقيق داخلي و فرض تدقيق خارجي على المؤسسات العمومية و ذلك للحفاظ على ممتلكات الدولة و تفادي الإسراف في الثروة.

ثانيا: تفسير أجوبة محافظ الحسابات

كانت معظم الأسئلة المقدمة لمحافظ الحسابات تعتمد و بدرجة أكبر على خدمة الجانب النظري و ذلك لاعتمادنا عليه أكثر من عملي في توضيح أهم نقاط دراستنا و ذلك لمعرفة نوع العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و قياس درجة الاعتماد بينهما و عليه و بعد الاستماع إلى تصريحات و ملاحظات محافظ الحساب تبين لنا الآتي .

➤ تعتبر المراجعة أعمق من مصطلح التدقيق و ذلك باختلاف البلدان إذ يختلفان في سبيل عملهما إذ أن المراجعة تعتمد على فحص جميع العمليات بدقة و مراجعة جميع الملفات لمختلف السنوات إلا أن التدقيق يعتمد و بدرجة على اختيار عينات لتطبيق مرحلة الفحص التحقيقي و أخيرا التقرير.

➤ هناك علاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في مجال سير مهمتهما داخل المؤسسة الواحدة و تعتبر هذه العلاقة أهم ما يمكن الاعتماد عليه للوصول إلى الأهداف المسطرة.

➤ بعد اكتشاف أن هناك علاقة بينهما توضح أنها علاقة تكاملية تختلف درجة الاعتماد فيها بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي حسب فعالية عمل كل منهما إذ أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

- أكبر وأوسع نطاق إذ تعتبر أعمال و نتائج و تقارير هذا الأخير نقطة انطلاق مهمة المدقق الخارجي و ذلك لما توفره من ربح وقت و تقليل الازدواجية في العمل.
- تبرز أهمية العلاقة التكاملية بينهما في فعالية الخدمة المقدمة لإدارة المؤسسة و توفير يد المساعدة لاتخاذ قرارات التسيير و اكتشاف حالات الغش و التلاعب و تجنب الأخطار.
- إن وجود أو الفصل بين مهمة التدقيق الداخلي و الخارجي راجع لتنظيم عملية التدقيق و تنظيمها داخل المؤسسات و ذلك لحماية كل من المدقق الداخلي و الخارجي.
- يعتبر وجود المدقق الداخلي و الخارجي ضروري في أي مؤسسة خاصة إذا تضافرت جهودهما لأن ذلك يكون لصالح المؤسسة لتحقيق أهدافها و ضمان استمراريتهما و بقائها.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال المقابلة التي أجريت بمكتب التريص لمحافظ الحسابات و جراء التوضيحات و الإجابات المقدمة لنا تبين لنا مايلي:

- ❖ عملية التدقيق عملية منظمة تعتمد على راحل متناسقة فيما بينها حتى تتم بفعالية و تكون كفيلة لإكتشاف الغش و التلاعبات و حتى الأخطاء.
- ❖ هناك علاقة تكاملية بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي هدفها خدمة المؤسسة و تزيد من نجاعة عملية التدقيق.
- ❖ يعتمد كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي على عمل الآخر خاصة إذا تضافرت جهودهما و ذلك لتفادي ازدواجية العمل و تسهيل إتمام برنامج أو مسار مهمة التدقيق الخارجي.

ظلمة عالمه

الخاتمة العامة:

لقد كان هدفنا وسعينا من وراء دراستنا واستعراضنا للفصول السابقة (النظري والتطبيقي) هدفا مصوبا للإجابة على الإشكالية الرئيسية لها والمتمثلة في ما مدى درجة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ضبط نشاط تسيير المؤسسة؟

وكذلك الأسئلة الفرعية المتفرعة منها وقد كان ذلك من خلال تناولنا واستعراضنا للجانب والإطار النظري الذي يخص كل من عملية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فتطرقنا إلى أن ظهور كل منهما كان نتيجة للتطور الاقتصادي والسياسي والاجتماعي وكذا تبعا لكبر حجم المؤسسات التي أولت أهمية بالغة للتدقيق لحماية ممتلكاتها والحفاظ على مكانتها.

كما قمنا بإبراز وشرح أهم جوانب كل من العمليتين من حيث: المفهوم، الأهداف، المعايير وأهم المراحل التي تنظمها والتعرف إلى أهم المسؤوليات والصلاحيات التي يتمتع بها كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

وفي الأخير درسنا وشرحنا نوع العلاقة القائمة بين نوعي التدقيق وتوضيح أهميتها البالغة في خدمة المؤسسة وتحقيق أهدافها.

وكذا قياس درجة التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في اعتماد كل منهما على عمل الآخر وتبادلها أهم المعلومات وذلك لانجاز عملية تدقيق فعالة وعلى إثر ذلك توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات تمكن من خلالها الإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة والأسئلة الفرعية منها وفيما يلي استعراض لأهم تلك النتائج والتوصيات المستنتجة.

النتائج:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

1- لجأت الحاجة إلى التدقيق من حاجة المؤسسات إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في

اتخاذ قرارات التسيير والتأكد من حماية ممتلكاتها.

- 2- يعتبر التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي أمرا ضروريا من أجل سيرورة مهمة التدقيق و تفادي ازدواجية العمل و تسخير الجهد و الوقت لتغطية أنشطة أخرى في المؤسسة.
- 3- إن درجة اعتماد عمل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي تبرز لنا نوع العلاقة الموجودة بينهما في مجال العمل و يتبين لنا أنها علاقة تكاملية تختلف درجتها من خلال مسارها حيث أن النسبة الكبيرة تكون في اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي الفعال داخل المؤسسة باعتبار أن إنجازات و نتائج هذا الأخير هي بمثابة نقطة بداية لعمل الطرف الآخر و ذلك لما تقدمه من تسهيلا و تسيير.
- 4- من أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي رضا عميل التدقيق بالإضافة إلى رفع مستوى كفاءة المدقق الداخلي من خلال تبادل المعلومات و أساليب التدقيق مع المدقق الخارجي. و قد توفرت جهود و دراسات تقوم على توطيد هذا النوع من العلاقة.
- 5- يساعد وجود تواصل و تشاور منتظم و فعال بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي على تعزيز العلاقة بينهما و تعزيز نظام الرقابة الداخلية بينهما من جهة أخرى.
- 6- يعتبر وجود التدقيق الداخلي و الخارجي ضروري داخل المؤسسة لماله من أهمية بالغة سواء في الحفاظ على ممتلكاتها أو ضمانها للبقاء و الاستمرارية.

اختيار الفرضيات :

أولى النتائج التي سعينا إلى تحقيقها من خلال عرضنا و تفسيرنا السابق لجوانب موضوع العلاقة التكاملية الموجودة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي هي الاختيار و التحقق من صحة الفرضيات التي وضعناها فقد تبين لنا الآتي:

- 1- الفرضية الأولى : و التي تمثلت في أن التدقيق الداخلي و الخارجي يعتبران عملية منظمة لجمع الأدلة و القرائن و تقويمهما لإعطاء رأي عن صحة المعلومات المعتمد عليها و أن لكل منهما شخص يقوم بمهمته فقد تحققت صحتها فمن خلال ما تناولناه حول الجانب النظري لعملية التدقيق بنوعيتها فتبين أنه لا بد لعملية التدقيق أن تكون منظمة و قد تم الفصل بين القوائم بهذه العملية حسب نوع المهمة فخصص المدقق الداخلي كموظف داخل المؤسسة للقيام بعملية التدقيق الداخلي و المدقق الخارجي كمهني مستقل عن المؤسسة.
- 2- الفرضية الثانية : و تمثلت في أن تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي هدفه تسهيل العمل لكلا الجانبين و توفر أهم الوسائل و العوامل لدعم التكامل بينهما فقد تحقق من جهة أن أهمية التكامل بين عمل

المدقق الداخلي و الخارجي وتضافر جهودها يساعد في الاستغناء عن أعمال التدقيق الزائدة عن حاجتها و تفادي الازدواجية في العمل و ربح الوقت لاستغلاله في نشاطات أخرى في المؤسسة أما من جهة توفر العوامل المعززة لها فهي قليلة و ذلك لنقص الاعتماد على التدقيق الداخلي في بعضها .

3- الفرضية الثالثة: و كانت تتمثل في ان عملية التدقيق تعتبر مهمة لا يمكن الاستغناء عنها كونها تعتبر السلاح الذي يحمي ممتلكات المؤسسة و يساهم في تحقيق أهدافها فقد تحققت إذ أن من نتائج المتوصل إليهما هو ضرورة وجود التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي داخل المؤسسة لما له من أهمية كبيرة فيما يخص الحفاظ على ممتلكات المؤسسة و ابراز مكانتها في المجتمع الاقتصادي و كذا ضمان البقاء و الاستمرارية و حسن تسييرها.

توصيات:

بناء على ما سبق و بالاعتماد على الملاحظات الخاصة بالجانب التطبيقي نقترح التوصيات التالية:

- 1- ضرورة أن يصبح التدقيق الداخلي ملزما في كل مؤسسة مهما كان حجمها أو نوعها و ذلك لتجنب العديد من العراقيل المذكورة سابقا.
- 2- أن يتمتع التدقيق الداخلي بنوع من الاستقلالية في عمله و أن تكون مكانته بارزة في الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة.
- 3- ضرورة أن تتعدد حالات تدخل المدقق الخارجي في المؤسسة لكي يكون على اطلاع دائم بها يجري داخلها.
- 4- ضرورة قيام الهيئات المهنية المعنية بمهنة المحاسبة و التدقيق بالإشراف و الرقابة المستمرة على مكاتب و شركات الخارجين ، للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال و الأمانة و السلوك المهني و العملي.
- 5- على المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم عمل المدقق الداخلي و فحص نظام الرقابة الداخلية قبل الاعتماد عليه و على انجازاته و نتائجه المتوصل إليها داخل المؤسسة و أن يتخذ القرار المناسب.

آفاق الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة كإضافة في مجال التعرف على العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و هذا من خلال ما تضمنته من نتائج و توصيات لها طبع عملي و نظري من شأنها رفع زيادة المعلومات حول عملية التدقيق بشقيها و

استفادت المؤسسات من العلاقة التكاملية لتحقيق أهدافها وأن يبقى باب الدراسة في هذا الموضوع مفتوحا للبحث و الاستكمال ما تبقى من معلومات..

المصباح

قائمة المراجع :

أ- الكتب :

- 1- أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " دار صفاء للنشر والتوزيع ، الإسكندرية 2000
- 2- إيهاب نظمي صابرو وآخرون ، " تدقيق الحسابات الجانب النظري ، " دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة ، الأولى 2012
- 3- إدريس عبد السلام شتوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، " دار الكتاب الوطنية ، ليبيا 2008
- 4- إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة النظرية والمهنية ، " دار صفاء للنشر والتوزيع ، مصر الطبعة الأولى ، 1999
- 5- جهان عبد المعز " المراجعة الداخلية وحوصلة الشركات " دار الجامعي ، بيروت ، الطبعة الأولى
- 6- حسين دحدرج " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية ، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة ، الأردن ، 2006
- 7- خالد أمين عبد الله التدقيق والرقابة في البنوك ل " دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى 2012
- 8- خلف عبد الله الوردات " التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006
- 9- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى .
- 10- خالد الخطيب وآخرون ، " علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي " دار المستقبل ، للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2009 .
- 11- خبابة عبد الله ، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، آلية لتحقيق التنمية المستدامة ، " دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2013
- 12- عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي " مكتبة دار الثقافة ، للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2004
- 13- عبد الرحمان جابنات ، آخرون ، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر " دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2008 .
- 14- عبد الفتاح محمد صحن " أصول المراجعة الداخلية والخارجية " مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، مصر 2004
- 15- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، القاهرة .
- 16- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون ، الرقابة و المراجعة الداخلية " الدار الجامعية الجديدة للنشر ، مصر الطبعة الأولى ، 2001 .

- 17- عبد الرزاق بن حبيب " اقتصاد وتسيير مؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية الجزائر
2002
- 18- عنسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية ، دار المسيرة ، عمان الأردن ، 2006
- 19- لطفي أمين السيد أحمد ، " المراجعة في عالم متغير " دار الكتاب للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2002
- 20- لطفي أمين السيد أحمد ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، " الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر 2005
- 21- طارق عبد العال حماد ، معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 2004
- 22- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، آخرون ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، " الدار الجامعية
الإسكندرية سنة 2002 ، 2003
- 23- المجمع العربي للمحاسبين " مفاهيم التدقيق المتقدمة " مطبعة الشمس ، عمان ، الأردن ، 2001
- 24- محمد الفيومي آخرون ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر 1998
- 25- محمد تهامي آخرون ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة
2006 ،
- 26- محمد بوتين ، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية بن
عكنون الجزائر.
- 27- محمد السيد سريا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق التساهل ، " كلية التجارة ، جامعة إسكندرية
2005
- 28- محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآلية التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2001
- 29- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية " دار وائل للنشر ، الأردن ، الطبعة الثانية
2006 ،
- 30- الوقاد سامي " تدقيق الحسابات ، المكتبة الجامعية ، عمان ، الطبعة الأولى .
- 31- يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان
الأردن ، الطبعة الأولى

المذكرات و الأطروحات :

- 1- بورحلة فاطمة الزهرة ، " فعالية نظام المعلومات المحاسبي في تسيير المؤسسة الاقتصادية مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2016، 2017
 - 2- عثمان عبد اللطيف ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة و الأداء داخل المؤسسة ، " مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2014 ، 2015
 - 3- طاهر بن ميمونة ، العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية " مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2013
- ج- المواقع الإلكترونية :

- 1- <https://dspace.univ.ouargla.dz>
- 2- amarriabrahim.over-blog.com
- 3- biblo.univ-alger.dz
- 4- www.ifepedia.com
- 5- www.acc4arab.com

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و أثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تحسين تسيير المؤسسة لتحقيق أهدافها.

حيث أظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تحقيق الفعالية للمؤسسة و حسن إدارتها و كذا ضبط نشاطها. كما كان لهذه العلاقة دور في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تخفيض أتعاب المدقق الخارجي .

كما بينت لنا أن العلاقة تكمن في اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على عمل المدقق الداخلي، بالإضافة إلى التزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة و وجود تواصل و مشاور فعال و منتظم بين الطرفين.

و قد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها : العمل على تقديم النصح و المشورة لزيادة فرصة التعاون بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي .

كما أوصت المدقق الخارجي بضرورة التأكد من موضوعية استقلالية و كفاءة المدقق الداخلي لزيادة اعتماده على عمله و الحرص على التواصل و مناقشة خطط أعمالهم لتجنب ازدواجية و تحقيق فعالية التدقيق بالإضافة إلى التعرف على حقوق ، واجبات و حتى مسؤولية كل منهم .

Abstract :

The factors affect the relationship between internal and external auditing on foundation and its impact on enhancing the internal control system and the perfection of foundation and company to realize her scoring.

The study main finding the affecting the relation between the internal and external auditing and proving the positive impact on enhancing the internal control system and reducing the cost of external auditing and don't forget the management of foundation and her activities and the reliance of external auditor on the internal auditor's work, and the commitment of internal auditor and external auditor to continue professional development to reach a high level of mutual professional confidence and the continuing and regular communication between internal and external auditor.

The study suggested a number of recommendations including, firstly an emphasis on the role of audit committed to provide the consultations and advices for cooperation between the internal auditors and the external auditors, Secondly, an emphasis on the external auditor's role in adequately evaluating the internal auditor's competency, independency and objectivity before relaying on their works. Finally, an emphasis on the commitment of external and internal auditors to communicating and discussing audit plans to avoid duplication of work and achieve high level of audit effectiveness and we also talk about her rights and duties in the work «mission ».

العلماء الحقيقيون

الملحق 3: استمارة المقابلة .

الأسئلة :

س1: هل عملية التدقيق كفيلة باكتشاف حالات الغش و التصرفات الغير قانونية ؟

ج1:.....

س2: هل يمكن الاستغناء عن مرحلة من مراحل عملية التدقيق و ما مكانة المراجعة فيما ؟

ج2:.....

س3: أثناء أسئلة لمهنتك ما هي درجة الاعتماد المتبادلة بينك و بين قسم التدقيق الداخلي ؟

ج3:.....

س4: هل درجة الاعتماد بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي تبرز نوع العلاقة الموجودة بينهما ؟

ج4:.....

س5: هل تعتبر أوجه الاختلاف الموجودة بينهما تحدد مهام و مسؤولية و صلاحية كل منهما ؟

ج5:.....

س6: إذن هل المدقق الداخلي ضروري بنظرك داخل المؤسسة ؟

ج6:.....

س7: هل يعتبر هدف كل من المدقق الداخلي و الخارجي هدف واحد ؟

ج7:.....

س8: أخيرا ما هو رأيك حول ما رأيته خلال مزاولتك لهذه المهنة و حول مكانة التدقيق الداخلي و الخارجي داخل المؤسسة .

ج8:.....

نتائج المقابلة

استمارة المقابلة (الملحق 3)

تحليل النتائج : من خلال الاستماع إلى تصريحات و ملاحظات محافظ حسابات تبين لنا الآتي :

- وجود علاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في مجال سير مهمتهما .
- تعتبر العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي و الخارجي علاقة تكاملية تختلف درجة الاعتماد فيها بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي حسب عمل كل منهما .
- تعتبر وجه الاختلاف و التشابه بين التدقيق الداخلي و الخارجي مهمة لتنظيم مهمة التدقيق داخل المؤسسات و ذلك لحماية كل من المدقق الداخلي و الخارجي .

و في الأخير:

يعتبر وجود المدقق الداخلي و المدقق الخارجي ضروريات في أي مؤسسة خاصة إذ تضافرت جهودهما لأن ذلك يكون لصالح المؤسسة لتحقيق أهدافها و ضمان استمراريتهما و بقائها .