الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس– مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في العلوم المالية

والمحاسبة

تخصص تسيير مالي ومحاسبي

# اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة

# – حالة محافظي الحسابات في الجزائر–

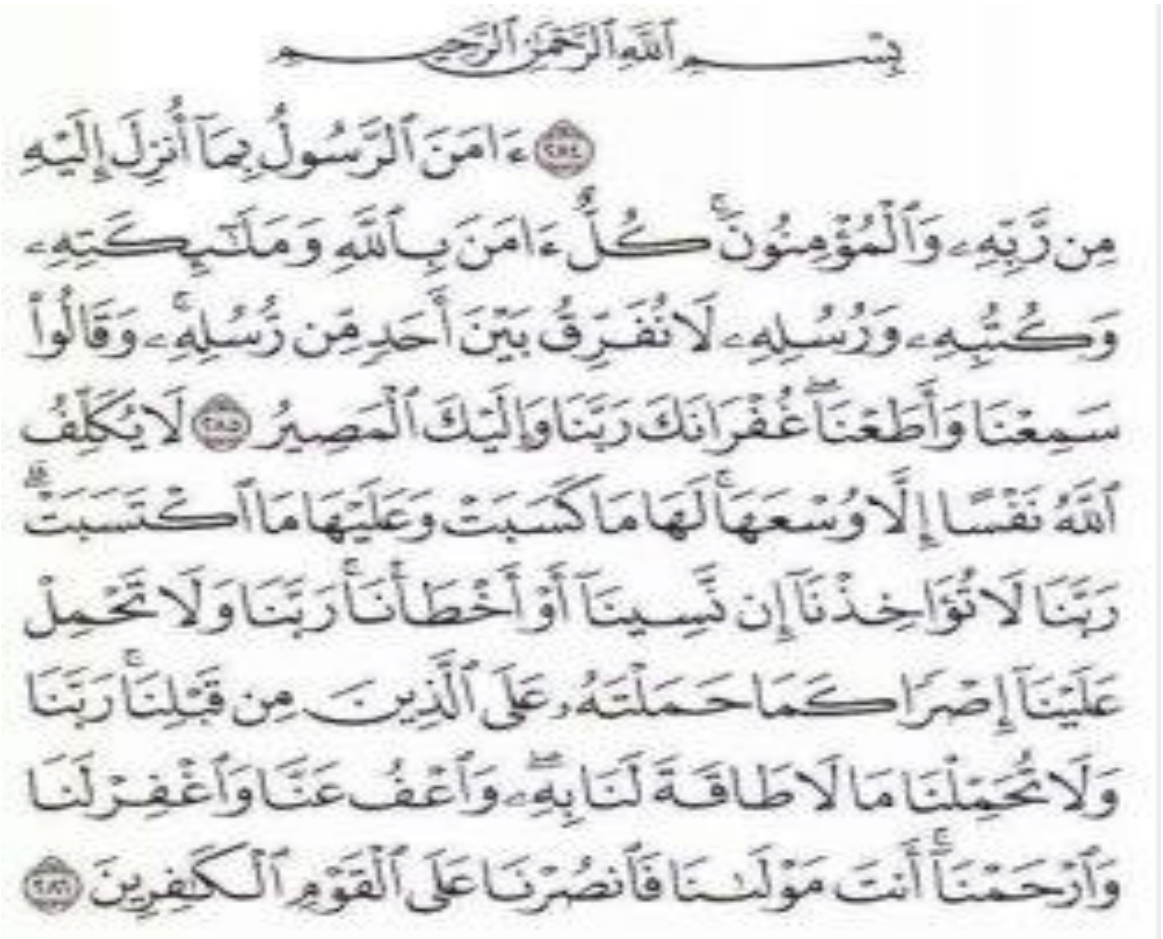

من إعداد الطالبة: عبايبية أسماء

تحت إشراف: أ.د بشوندة رفيق


أعضاء لجنة المناقشة:

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ.د دواح بلقاسم | أستاذ التعليم العالي | جامعة مستغانم | رئيسا |
| أ.د بشوندة رفيق | أستاذ التعليم العالي | جامعة سيدي بلعباس | مقررا |
| أ.د غريسي العربي | أستاذ التعليم العالي | جامعة معسكر | ممتحنا |
| د.مرحوم محمد الحبيب | أستاذ محاضر (أ) | جامعة مستغانم | ممتحنا |
| د.بوبكر محمد | أستاذ محاضر (أ) | جامعة البيض | ممتحنا |
| د.تفالي بن يونس | أستاذ محاضر (أ) | جامعة مستغانم | ممتحنا |
| د.بوشرف الجيلالي | أستاذ مشارك | جامعة مستغانم | مدعوا |

السنة الجامعية: 2019–2020


بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

﴿٢٨٥﴾ ءَامَنَ الرَّسُولُ بِمَا أُنزِلَ إِلَيْهِ
مِن رَّبِّهِۦ وَالْمُؤْمِنُونَ ۚ كُلٌّ ءَامَنَ بِاللَّهِ وَمَلَٰٓئِكَتِهِۦ
وَكُتُبِهِۦ وَرُسُلِهِۦ لَا نُفَرِّقُ بَيْنَ أَحَدٍ مِّن رُّسُلِهِۦ ۚ وَقَالُوا۟
سَمِعْنَا وَأَطَعْنَا ۖ غُفْرَانَكَ رَبَّنَا وَإِلَيْكَ ٱلْمَصِيرُ ﴿٢٨٥﴾ لَا يُكَلِّفُ
ٱللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا ۚ لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا ٱكْتَسَبَتْ ۗ
رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَآ إِن نَّسِينَآ أَوْ أَخْطَأْنَا ۚ رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ
عَلَيْنَآ إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُۥ عَلَى ٱلَّذِينَ مِن قَبْلِنَا ۚ رَبَّنَا
وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِۦ ۖ وَٱعْفُ عَنَّا وَٱغْفِرْ لَنَا
وَٱرْحَمْنَآ ۚ أَنتَ مَوْلَىٰنَا فَٱنصُرْنَا عَلَى ٱلْقَوْمِ ٱلْكَٰفِرِينَ ﴿٢٨٦﴾

**صدق الله العظيم**

الآية 285- 286 من سورة البقرة

# شكر وتقدير

الشكر والحمد أولا وأخيرا لله عز وجل وحده لا شريك له

كما أتقدم بالشكر والتقدير

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور باشوندة رفيق على قبوله مهمة الإشراف وعلى التوجيهات والنصائح المقدمة

إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل

**الطالبة: عبايبية أسماء**

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما،

إلى كل أفراد العائلة،

إلى كل طلبة العلم ابتغاء وجه الله وخدمة الوطن.

**الطالبة: عباييبة أسماء**

# فهرست المحتوى


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| **فهرست المحتوى** | IV - I |
| **قائمة الجداول** | VI - V |
| **قائمة الأشكال** | VII |
| **قائمة الاختصارات** | VIII |
| **قائمة الملاحق** | IX |
| **مقدمة** | **أ- ط** |
| **الفصل الأول: التدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية**<br>**تمهيد** | **01** |
| **المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي** | **02** |
| **المطلب الأول:** نشأة التدقيق الخارجي، مفهومه وخصائصه | **02** |
| **المطلب الثاني:** فروض ومبادئ التدقيق الخارجي | **09** |
| **المطلب الثالث:** أهداف وأهمية التدقيق الخارجي | **15** |
| **المطلب الرابع:** تقسيمات التدقيق الخارجي | **17** |
| **المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي** | **20** |
| **المطلب الأول:** المدقق الخارجي، مفهومه وصفاته | **21** |
| **المطلب الثاني:** حقوق وواجبات المدقق الخارجي | **24** |
| **المطلب الثالث:** مسؤولية المدقق الخارجي | **27** |
| **المطلب الرابع:** تعيين وعزل المدقق الخارجي | **33** |
| **المطلب الخامس:** المدقق الخارجي والخدمات الاستشارية | **37** |
| **المبحث الثالث: المرجعية الدولية للتدقيق الخارجي** | **39** |
| **المطلب الأول:** معايير التدقيق الدولية، المفهوم والخصائص | **39** |
| **المطلب الثاني:** أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية | **42** |
| **المطلب الثالث:** علاقة معايير التدقيق الدولية بإجراءات التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية | **44** |
| **المطلب الرابع:** إصدار المعايير الدولية للتدقيق | **46** |
| **المطلب الخامس:** عرض معايير التدقيق الدولية | **50** |

| | |
|---|---|
| **خلاصة** | **58** |
| **الفصل الثاني: عمل المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610**<br>**تمهيد** | **59** |
| **المبحث الأول: إجراءات تنفيذ المدقق الخارجي لعمله** | **60** |
| **المطلب الأول:** الإجراءات التمهيدية لعملية التدقيق | **60** |
| **المطلب الثاني:** التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق | **63** |
| **المطلب الثالث:** أوراق العمل | **66** |
| **المطلب الرابع:** أدلة التدقيق | **72** |
| **المبحث الثاني: الرقابة الداخلية وإعداد التقرير** | **79** |
| **المطلب الأول:** عوامل الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، المفهوم والأهداف | **79** |
| **المطلب الثاني:** أنواع ومقومات نظام الرقابة الداخلية | **84** |
| **المطلب الثالث:** مكونات عناصر نظام الرقابة الداخلية وطرق فحصه | **88** |
| **المطلب الرابع:** مسؤولية مدقق الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية | **92** |
| **المطلب الخامس:** إعداد التقرير | **94** |
| **المبحث الثالث: عمل المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610** | **100** |
| **المطلب الأول:** عوامل حاجة المدقق الخارجي إلى الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي | **100** |
| **المطلب الثاني:** أهداف ونطاق التدقيق الداخلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم 610 | **102** |
| **المطلب الثالث:** العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | **104** |
| **المطلب الرابع:** الفهم والتقويم الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي | **107** |
| **المطلب الخامس:** توثيق الاتصال والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي | **117** |
| **المطلب السادس:** تقييم واختبار عمل الدقيق الداخلي | **118** |
| **خلاصة** | **120** |
| **الفصل الثالث: التدقيق الداخلي في ظل الحوكمة وعلاقته بالتدقيق الخارجي**<br>**تمهيد** | **121** |
| **المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات** | **122** |
| **المطلب الأول:** دوافع ظهور حوكمة الشركات | **122** |
| **المطلب الثاني:** مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها، أهدافها وأهميتها | **124** |

| | |
|---|---|
| **المطلب الثالث:** أطراف ومحددات حوكمة الشركات | **130** |
| **المطلب الرابع:** مبادئ حوكمة الشركات | **133** |
| **المطلب الخامس:** ركائز وآليات حوكمة الشركات | **136** |
| **المبحث الثاني: إطار عام حول التدقيق الداخلي** | **141** |
| **المطلب الأول:** لمحة تاريخية حول وظيفة التدقيق الداخلي | **142** |
| **المطلب الثاني:** مفهوم التدقيق الداخلي | **144** |
| **المطلب الثالث:** أهداف وأهمية التدقيق الداخلي | **147** |
| **المطلب الرابع:** أنواع التدقيق الداخلي | **150** |
| **المطلب الخامس:** تطور الميثاق الأخلاقي ومعايير مهنة التدقيق الداخلي | **151** |
| **المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة وعلاقته بالتدقيق الخارجي** | **159** |
| **المطلب الأول:** دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لتفعيل الحوكمة | **159** |
| **المطلب الثاني:** دور التدقيق الداخلي في الرقابة الداخلية لتفعيل الحوكمة | **169** |
| **المطلب الثالث:** علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة | **172** |
| **خلاصة** | **178** |
| **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية– درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على الحوكمة**<br>**تمهيد** | **179** |
| **المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر** | **180** |
| **المطلب الأول:** التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر | **180** |
| **المطلب الثاني:** الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر | **186** |
| **المطلب الثالث:** محافظ الحسابات في الجزائر | **192** |
| **المطلب الرابع:** المعايير الجزائرية للتدقيق | **200** |
| **المبحث الثاني: خطوات إجراء الدراسة** | **203** |
| **المطلب الأول:** مجتمع وعينة الدراسة | **203** |
| **المطلب الثاني:** متغيرات الدراسة | **203** |
| **المطلب الثالث:** الخصائص الديمغرافية للعينة | **204** |
| **المبحث الثالث: أداة الدراسة الميدانية** | **207** |

| | |
|---|---|
| **المطلب الأول:** مصادر جمع البيانات | **207** |
| **المطلب الثاني:** الخصائص السيكومترية للأداة | **208** |
| **المطلب الثالث:** أساليب المعالجة الإحصائية | **209** |
| **المبحث الرابع: نتائج الدراسة الميدانية واختبار النتائج** | **210** |
| **المطلب الأول:** اختبار التوزيع الطبيعي | **210** |
| **المطلب الثاني:** تحليل فقرات الدراسة | **210** |
| **المطلب الثالث:** اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج | **217** |
| **خلاصة** | **225** |
| **خاتمة** | **226** |
| **قائمة المراجع** | **248–231** |
| **الملاحق** | |

## قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | مقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | 20 |
| 02 | معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار | 49 |
| 03 | مثال على استقصاء درجة متانة الرقابة الداخلية | 91 |
| 04 | معايير السمات (سلسلة الألف) | 157 |
| 05 | معايير الأداء | 158 |
| 06 | المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر | 194 |
| 07 | متغير سنوات الخبرة | 203 |
| 08 | متغير التخصص العلمي | 204 |
| 09 | تكرارات مفردات العينة حسب التخصص العلمي | 205 |
| 10 | تكرارات مفردات العينة حسب سنوات الخبرة | 206 |
| 11 | اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي | 212 |
| 12 | اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي | 213 |
| 13 | اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي | 214 |
| 14 | اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي | 215 |
| 15 | اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية تقييم أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 | 216 |
| 16 | اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة | 217 |
| 17 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 تبعا للخبرة | 218 |
| 18 | نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) | 219 |

| | | |
|---|---|---|
| **19** | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 تبعا للتخصص العلمي | **220** |
| **20** | نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) | **220** |
| **21** | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية بعد التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا لسنوات الخبرة | **221** |
| **22** | نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) | **222** |
| **23** | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية بعد التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا للتخصص العلمي | **223** |
| **24** | نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) | **224** |

# قائمة الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | مهمة المدقق الخارجي (تدقيق القوئم المالية) | 22 |
| 02 | التنظيم الإداري لمكاتب تدقيق الحسابات | 64 |
| 03 | الملف الدائم | 70 |
| 04 | نظام الرقابة الداخلية | 83 |
| 05 | طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | 105 |
| 06 | المجالات المشتركة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | 107 |
| 07 | الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي | 110 |
| 08 | نموذج لاستقلال التدقيق الداخلي | 111 |
| 09 | الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات | 131 |
| 10 | المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات | 113 |
| 11 | ركائز حوكمة الشركات | 136 |
| 12 | آليات حوكمة الشركات | 140 |
| 13 | نظام حوكمة الشركات | 141 |
| 14 | علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق الداخلي | 172 |
| 15 | الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات محافظ الحسابات | 197 |
| 16 | الدائرة المستديرة لتكرارات مفردات العينة حسب التخصص العلمي | 205 |
| 17 | الدائرة المستديرة لتكرارات مفردات العينة حسب سنوات الخبرة | 207 |

# قائمة الاختصارات

| الاختصار | المختصر | ما يقابله باللغة العربية |
|---|---|---|
| **IAASB** | The International Auditing and Assurance Standards Board | مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي |
| **IFAC** | International Federation Of Accountants | مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين |
| **ISO** | International Organiation for Standardization | معايير نظام الجودة الدولية |
| **ISA** | International Standards on Auditing | معايير التدقيق الدولية |
| **SEC** | Securities And Exchange Commission | هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية |
| **GAO** | General Accounting Office | مكتب المحاسبة العام |
| **COSO** | Committee of Sponsoring Organizations of treadway Commission | اللجنة الراعية للمنظمات للجنة تريدواي |
| **IIA** | Institute of internal auditors | معهد المدققين الداخليين |
| **AICPA** | American Institute of Certified Public Accountants | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين |
| **OCDE** | Organisation for Economic Co-operation and Development | منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية |
| **IFC** | International finance corporation | مؤسسة التمويل الدولية |
| **CNC** | Conseil National de la Comptabilité | المجلس الوطني للمحاسبة |
| **NAA** | les Normes Algériennes d'Audit | المعايير الجزائرية للتدقيق |
| **SPSS** | Statistical Package for Social Sciences | برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية |

## قائمة الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق |
|---|---|
| **01** | استمارة الاستبيان النهائية |
| **02** | مخرجات البرمجية الإحصائية للتوزيع الطبيعي |
| **03** | مخرجات البرمجية الإحصائية لاختبار t |
| **04** | مخرجات البرمجية الإحصائية للتباين الأحادي |

# مقدمة

**تمهيد**

زاد الاهتمام بحوكمة الشركات جراء انفجار الأزمة الآسيوية عام 1996، حيث أصبح ينظر إليها نظرة جديدة، ثم إن الأحداث الأخيرة التي عاشتها بعض الشركات العملاقة بدءا بشركة إنرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم أكدت ذلك، ويعود السبب في فشل هذه الشركات إلى عدم التقيد بالقوانين والتنظيمات وأساليب الضبط لعملياتها خاصة نظام الرقابة الداخلية نتيجة لضعف أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية، وقد كان لهذا الانهيار تأثيرا كبيرا على مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث ارتبط بفقدان الكثير من الأخلاقيات من كبار المسؤولين في هذه الشركات وأعضاء مجلس إدارتها ومكتب التدقيق المشهور "آرثر آندرسون"، وعلى إثر هذه الفضيحة صدر في الو.م.أ قانون "Sarbanes-Oxley Act" سنة 2002، الذي وصف بأنه أكبر التشريعات أهمية وتأثيرا في حوكمة الشركات وممارسة مهنة التدقيق.

تحتاج حوكمة الشركات إلى آليات ووسائل لضمان التطبيق الجيد لها سواء داخل المؤسسة مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي أو من خارج المؤسسة كالتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى القوانين والأنظمة التي تنظم عمل المؤسسات، وفي هذا المجال فقد أعطى هذا القانون أهمية كبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي كأحد المتطلبات الرئيسية لتطبيق نظام حوكمة فعال بالشركات لما له من تأثير على تصميم وتحسين نظام الرقابة الداخلية إضافة إلى المساهمة في تقييم إدارة المخاطر، كما يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تسهم في تحسين الحوكمة من خلال قدرتها على دعم التدقيق الخارجي.

لوظيفة التدقيق الداخلي دور هام في المنشآت منذ أوائل الأربعينات، وقد تطور هذا الدور فأصبح يتضمن نشاطه تقدير المخاطر وكذا التحقق من الإجراءات الرقابية، وهذا كله يقع في إطار الحوكمة، وقد يعتمد المدقق الخارجي على اختبارات الرقابة الداخلية التي يجريها المدقق الداخلي وذلك عند تطبيق ما يعرف بالتدقيق المتكامل والذي يتطلبه المعيار الثاني من القانون السالف ذكره فيما يتعلق بالحوكمة، ويجب أن تدعم وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها ركيزة أساسية للحوكمة داخل الشركة التدقيق الخارجي كطرف آخر للحوكمة عند تخطيطه لعملية التدقيق، فوظيفة التدقيق الداخلي تكون أداة قوية لدعم التدقيق الخارجي بتميزها بمستوى ملائم من الجودة الأمر الذي يجعلها تؤدي دورها المحوري بكفاءة وفعالية، ومن ثم تحسين علاقتها بالتدقيق الخارجي حيث يتمكن هذا الأخير من الاعتماد على الأعمال المنجزة سابقا، الأمر الذي يخلق نوع من التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مما ينعكس بالتبعية على تحسين جودة الحوكمة داخل الشركة هذا من جهة، ومن جهة أخرى

تقع على التدقيق الخارجي باعتباره طرفا من أطراف الحوكمة مسؤولية تقييم وظيفة التدقيق الداخلي من منظوره، فعندما يخطط المدقق الخارجي للاعتماد على أي عمل تؤديه وظيفة التدقيق الداخلي فعليه أن يقيم جودة تلك الوظيفة، وقد أكدت لجنة الإشراف المحاسبي على الشركات العمومية على أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل وظيفة التدقيق الداخلي قد شجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة تلك الوظيفة، ومن ثم فإنه يمكن القول أن زيادة أهلية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة شمولية اختباراتها يؤدي إلى زيادة إمكانية اعتماد المدقق الخارجي عليها، فرغبة المدقق الخارجي استخدام وظيفة التدقيق الداخلي يستوجب إدراكه لخصائص أو عوامل جودة وظيفة التدقيق الداخلي، إذ أن فهم المدقق الخارجي لأهمية العوامل التي تحدد أداء وظيفة التدقيق الداخلي والتفاعل بين تلك العوامل يساعده في فهم هيكل الرقابة الداخلية وفي التقدير الدقيق للمخاطر مما يؤدي إلى تحسين كفاءة عملية التدقيق وبذلك يساهم إلى حد ما في دعم الحوكمة.

في الآونة الأخيرة زادت متطلبات حوكمة الشركات ما استلزم زيادة أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي باعتبار أن العلاقة بينهما تقليد قديم، وفي بيئة العمل الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما، هذا ما دفع معهد المراجعين القانونيين الأمريكي إلى إصدار قائمة معايير التدقيق رقم 65 والتي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أصدر قائمة معايير التدقيق رقم 55 والتي تلزم المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية ، وهنا التدقيق الداخلي يعتبر جزء من الرقابة الداخلية لذا ينبغي على المدقق الخارجي فهمها ودراستها كجزء من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وفي نفس السياق تشير المعايير الدولية للتدقيق ISA في المعيار رقم 610، من ذلك نخلص إلى أن عمل وظيفة التدقيق الداخلي يؤثر على طبيعة، توقيت ومدى عمل التدقيق الخارجي، حيث يؤثر على الإجراءات التي ينفذها هذا الأخير لفهم نظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر، إجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختيارات التفصيلية، وعند أداء مهام التدقيق الخارجي قد يعتمد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي المنجزة مسبقا أو على أعمال تطلب من المدقق الداخلي مباشرة.

هناك الكثير من مجالات عمل التدقيق الداخلي تدخل في دائرة اهتمام ومجال عمل المدقق الخارجي، لذلك فتعاون كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يكون أحسن لتجنب التكرار في العمل وتخفيض تكلفة ومدة التدقيق، ويستوجب ذلك بالضرورة قيام المدقق الخارجي بتقييم عمل المدقق الداخلي لتحديد مدى الاعتماد عند التخطيط لعملية التدقيق الخارجي.

**أولا: أهمية الدراسة**

نميز في دراستنا هذه بين الأهمية العلمية والأهمية العملية، فالأهمية العلمية تتمثل في موضوع الحوكمة كونه يعد روح الدراسة وذلك لأنه يسهم في تحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسة، وهذا ما دفع إلى الاهتمام به من قبل الهيئات والمنظمات المهنية وكذا مختلف الباحثين والأكاديميين، وفي المقابل وباعتبار التدقيق الداخلي آلية مهمة في تفعيل الحوكمة تظهر بذلك أهمية استفادة المدقق الخارجي من أعماله المنجزة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، وتبرز أيضا ضرورة التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية، هذا ما تمخض عنه تعدد كتابات الباحثين والأكاديميين في مجال التدقيق والحوكمة، وكذا قيام العديد من المنظمات والهيئات المهنية بعقد اجتماعات ومؤتمرات في هذا الصدد.

أما فيما يتعلق بالأهمية العملية فإن نشاط المؤسسة الاقتصادية يتم في بيئة داخلية وخارجية لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها بما يخدم مصلحتها، حيث أن هناك أطراف تتأثر بنشاط المؤسسة وتؤثر فيه بحكم البيئة التي تتميز بالانفتاح والتداخل والاختلاف في المصالح، وحتى يتسنى للمؤسسة بناء علاقات عمل متوازنة ومستمرة تخدمها وتخدم مختلف الأطراف وأصحاب المصالح، فإنه يتوجب على المؤسسة ذاتها تبني نظام حوكمة متكامل بالتركيز على الآليات التي تحققه بما فيها الاهتمام بالتدقيق الداخلي كوظيفة أساسية داخل المؤسسة لمتابعة وضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية المعتمد، الأمر الذي يتيح الفرصة للمدقق الخارجي الاستفادة من أعماله المنجزة وتنسيق العمل والاتصال في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، وهذا ما يحقق التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي بعد التأكد من جودتها ما يؤدي إلى كسب ثقة جمهور المتعاملين مع المؤسسة وطمأنة مختلف الأطراف وأصحاب المصالح فيما يخص إحكام أنظمة الرقابة وفعاليتها، وهذا ما تندد به الحوكمة، كما أن:

- التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي غاية أساسية لتحقيق الكفاءة الإدارية من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات ذات المصداقية والتي تساهم بدرجة كبيرة في اتخاذها للقرارات في الوقت والمكان المناسبين، كما تدعم مستخدمي المعلومات المصادق عليها في ترشيد قراراتهم.
- أعمال التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تمنع ازدواجية وتكرار العمل بينهما وهذا ما يؤدي إلى توفير الوقت للمدقق الخارجي لكي يركز في التدقيق على بنود أخرى، مما ينتج عنه كفاءة العملية التدقيقية، كما تؤدي إلى تقليل النفقات.

**ثانيا: أهداف الدراسة**

تهدف الدراسة إلى التعرف على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي باعتبار هذه الأخيرة ركيزة أساسية للحوكمة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح جوانب التدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية للتدقيق (ISA).
- عرض أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي لتنفيذ مهمته.
- توضيح المفاهيم الأساسية لموضوع الحوكمة.
- التعرف على التوجهات الحديثة للتدقيق الداخلي وأدواره التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والتعرف على علاقته التعاونية مع التدقيق الخارجي كطرف آخر ذو أهمية من خلال تحديد العوامل المؤثرة في في قرار اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق لداخلي والتعرف على إجراءات الاعتماد والتعاون وأثرها على الحوكمة.
- توضيح واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- الخروج بنتائج حول درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي باعتبار هذه الأخيرة ركيزة أساسية للحوكمة.

**ثالثا: إشكالية الدراسة**

اعتمادا على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

**باعتبار التدقيق الداخلي آلية مهمة في تفعيل الحوكمة، فما درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعماله المنجزة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 من وجهة نظره؟**

وتتفرع هذه الإشكالية إلى أسئلة مرتبطة بالجانب النظري:

- ما طبيعة البيئة التي شجعت على الاهتمام بالتدقيق الخارجي؟
- ما هي الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي لتنفيذ عملية التدقيق؟
- ما طبيعة البيئة التي شجعت على الاهتمام بموضوع الحوكمة؟

-كيف يمكن للتدقيق الداخلي دعم الحوكمة مع الأخذ بعين الاعتبار علاقته بالتدقيق الخارجي في هذا المجال؟

-ما هو واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

وأسئلة مرتبطة بالجانب الميداني:

-هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير سنوات الخبرة؟

-هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير التخصص العلمي؟

-هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير سنوات الخبرة؟

-هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير التخصص العلمي؟

**رابعا: فرضيات الدراسة**

بالنسبة للفرضيات المرتبطة بالجانب النظري تأتي وفقا لما يلي:

-حاجة إدارات المنشآت إلى التحقق من صحة المعلومات المالية والمحاسبية زاد من أهمية رأي المدقق الخارجي في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ما أدى إلى إصدار إرشادات ومعايير تدقيق دولية.

-قبل تنفيذ عملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بإجراءات تمهيدية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقرير النهائي.

-إن الأزمات المالية والانهيارات التي أصابت كبريات الشركات في العالم أدت إلى الاهتمام بحوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري.

-إنشاء قسم تدقيق داخلي مستقل يسهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين إدارة المخاطر وتحقيق التكامل مع التدقيق الخارجي من شأنه تفعيل الحوكمة.

-مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند إلى إطار قانوني وتنظيمي يحدد الهيئات والأجهزة التي تشرف على تنظيم هذه المهنة.

أما فرضيات الجانب الميداني، فتم صياغتها وفقا للأسلوب الإحصائي كما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير سنوات الخبرة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير التخصص العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير سنوات الخبرة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير التخصص العلمي.

**خامسا: صعوبات الدراسة**

أكبر تحدي واجهنا في هذه الدراسة هو صعوبة الوصول إلى مفردات العينة، وعلى الرغم من ذلك تم جمع عدد مقبول إحصائيا من أجل إجراء التحليل المناسب للفرضيات المطروحة، ومن ثم الوصول إلى النتائج.

**سادسا: الدراسات السابقة**

-دراسة (**فهيم سلطان**) بعنوان " آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية"، حيث توصلت الدراسة إلى أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، تأهيل وتدريب العاملين فيها والتزام إدارة الشركة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة واستقلال مراقب الحسابات في الشركة ساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

-دراسة (**سمير كامل محمد عيسى**) بعنوان "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات"، حيث توصل الباحث إلى:

- ✓ زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، زيادة مستوى الخبرة المهنية، زيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
- ✓ زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
- ✓ تحسين جودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي من خلال وجود خطة ملائمة للتدقيق الداخلي، بذل المدققين الداخليين للعناية اللازمة، دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي بالموارد اللازمة وفحص الجودة يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الداخلي.
- ✓ التفاعل الجيد لوظيفة التدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة، والذي يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم ينعكس في النهاية وبصورة إيجابية على جودة وظيفة التدقيق الداخلي.
- ✓ تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي يؤدي إلى إحكام الرقابة على المنشأة وتدنية المخاطر التي تتعرض لها، كما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقي أطراف الحوكمة مما ينعكس في النهاية بصورة إيجابية على جودة حوكمة الشركات.

-دراسة (**عمر شريقي**) بعنوان "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، حيث توصلت الدراسة إلى:

- ✓ حوكمة الشركات تهدف إلى وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون وتبني المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية، فهناك اتفاق بين الباحثين الممارسين حول محددات ومعايير تقييم أسلوب حوكمة الشركات.
- ✓ إن نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق داخل الشركات يلعبان دور كبير في تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال دراسة المخاطر والقيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والإشراف على العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي وتحقيق الاستقلالية لهما للوصول إلى الشفافية والإفصاح الكامل بالقوائم المالية من خلال جودة الأداء المهني.
- ✓ التدقيق الداخلي يعتبر اليوم وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي، إذ يلعب دور المفتاح في إرساء نظام حوكمة فعال.

- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارة عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة داخل المؤسسة.
- ✓ الهدف من تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات هو تحسين أداءها، وأن هناك علاقة طردية بين درجة الحوكمة والأداء الاقتصادي للشركة، حيث تضمن الحوكمة تطوير الأداء وتساهم في اتخاذ القرارات السليمة وتجنب التعثر والإفلاس، ولها دور كبير في نمو الشركة واستمرارها وارتفاع قيمتها في السوق.

-دراسة (**صبري ماهر مشتهى**) بعنوان "العلاقة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين" ، حيث توصلت الدراسة إلى أن توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجابا في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير هذه المعايير على درجة الاعتمادية، كما توصلت الدراسة إلى أن مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي جيد.

-دراسة (**علي عبد القادر ذنيبات، باسل خالد شناق**) بعنوان "تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610"، حيث توصلت الدراسة إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610، حيث كانت آراء المدققين الخارجين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار أقل من المتوسط، وبينت الدراسة كذلك عدم وجود اختلاف بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجي في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وكذلك عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي، وبينت النتائج أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم بين الأسس التي حددها المعيار لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي.

**سابعا: نطاق الدراسة**

اقتصرت الدراسة على عينة من المختصين في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وهم فئة محافظي الحسابات، وقد تم إجراء الدراسة وتوزيع الاستبيانات في النصف الثاني من سنة 2018.

**ثامنا: منهج الدراسة**

للإجابة على الإشكالية والوصول إلى الأهداف المرجوة تتم معاجة موضوع البحث من الناحية النظرية بالاعتماد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما من الناحية التطبيقية تتم معالجة الموضوع من خلال إعداد استبيان يوجه إلى محافظي الحسابات في الجزائر، ومن ثم تحليل البيانات التي تم جمعها إحصائيا والوصول إلى النتائج.

**تاسعا: هيكل الدراسة**

عالجنا هذا الموضوع من جانب نظري وجانب تطبيقي، فتضمن الجانب النظري ثلاثة فصول، فتناول الفصل الأول التدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية والذي تضمن مبحث تعلق عموميات حول التدقيق الخارجي وآخر تضمن عموميات حول شخص المدقق الخارجي، ومبحث ثالث احتوى على المرجعية الدولية للتدقيق الخارجي، أما الفصل الثاني تم تخصيصه لتنفيذ عملية التدقيق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، فتعلق المبحث الأول بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق أما المبحث الثاني احتوى على دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقرير، أما المبحث الثالث تضمن ما يقوم به المدقق الخارجي من تقييمات لأعمال التدقيق الداخلي بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 610.

بينما في الفصل الثالث تطرقنا إلى التدقيق الداخلي في ظل الحوكمة وعلاقته بالتدقيق الخارجي، فتعلق المبحث الأول بمدخل إلى حوكمة الشركات، فيما احتوى المبحث الثاني على إطار عام حول التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث فتناول دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة وعلاقته بالتدقيق الخارجي في نفس السياق.

وتناول الفصل التطبيقي مدى اعتماد المدقق الخارجي في الجزائر على أعمال التدقيق الداخلي باعتباره ركيزة أساسية للحوكمة، فأشار المبحث الأول إلى واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتضمن المبحث الثاني على خطوات وإجراءات الدراسة، في حين احتوى المبحث الثالث على أداة الدراسة الميدانية، أما المبحث الرابع فتناول نتائج الدراسة الميدانية.

# الفصل الأول

## التدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية

**تمهيد**

يلعب التدقيق دورا هاما في الحياة الاقتصادية فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات والمنظمات المهنية أهمية خاصة في جميع أنحاء العالم، كما أن دراستها تعد من الموضوعات المتقدمة أكاديميا.

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، فلما ينتهي المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات الخاصة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة يقوم المدقق بعد ذلك بفحص تلك المعلومات وينتهي بإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى سلامتها وصحتها.

انطلاقا مما سبق كان لا بد من توفر إطار نظري يحكم مهنة تدقيق الحسابات، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية إرشادات ومعايير يتم التقيد بها لضمان فعالية عملية التدقيق.

وفي هذا الفصل النظري سنتناول:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي.

المبحث الثالث: المرجعية الدولية للتدقيق الخارجي.

## المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

لقد تطورت مهنة التدقيق نظرا لتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، وإن المتتبع لهذه التطورات يلاحظ حتما حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به وهذا يدل على الدور الكبير الذي تلعبه في تحقيق النمو الاقتصادي والرفاهية للمجتمع، لذا سعت مختلف المنظمات والهيئات الوصية إلى تحديد إطار نظري يصون هذه المهنة، كما اهتمت بذات الشأن البحوث والدراسات الأكاديمية.

### المطلب الأول: نشأة التدقيق الخارجي، مفهومه وخصائصه

#### أولا: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

نشأت مهنة التدقيق نظرا لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية المتعلقة بنشاطاته ليستطيع اتخاذ القرارات، وقد تعلق هذا في بادئ الأمر بالحكومات مثل ما ثبت عن مصر واليونان فيما يخص الحسابات العامة المتعلقة بحكوماتها[1]، وتعلل الحاجة إلى التدقيق أيضا بوجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية، فخدمات التأكيد التي يقدمها المدقق تهدف إلى زيادة جودة المعلومات المقدمة للإدارة[2]، فحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة يجب أن تكون مرتكزة على معلومات موثوقة وذات مصداقية، هنا التدقيق يلعب دورا هاما ومؤثرا عن طريق توفير تقارير موضوعية وحيادية تمكن من الاعتماد على هذه التقارير[3]، ويعد وسيلة تهدف إلى تحسين نشر المعلومات المالية وكذا تأمين أداء الأسواق المالية[4].

أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل عن د المحاسبة الضريبية، وتبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مدققين لم راجعة الحسابات والتقرير عنها بواسطة الخدم[5]، لذا تاريخيا السبق كان لحكومتي مصر واليونان في الاستعانة بخدمات المدققين للتأكد من

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية–**، دار وائل، الطبعة الرابعة، عمان– الأردن، 2007، ص17.

[2] الشوبكي يونس عليان، "أهمية التدقيق الخارجي على عمليات التجارة الالكترونية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 1013"، الفكر المحاسبي، العدد الأول، مصر، أبريل 2012، ص78.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص6.

[4] Sylvie Harbour, "Qualité de l'audit:enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations", Revue d'analyse comparé en administration publique, n° 3, 2012, p181.

[5] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان– الأردن، 2009، ص30.

صحة الحسابات العامة [1]، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للتحقق من صحتها، لذا فأصل كلمة تدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية audire ومعناها يستمع[2]، وفيما يلي المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق الخارجي:

- **قبل عام 1500 للميلادية:** في بداية هذه الفترة اقتصرت المحاسبة على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر [3]، ففي هذه الفترة كان يستمع المدقق إلى الحالات التي تعرض عليه، حتى أن اسمه auditor اشتق من الكلمة اللاتينية audire بمعنى يستمع، وقد انصب الاهتمام الرئيسي للتدقيق في تلك الفترة على منع التزوير من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانتهم[4].
- **من 1500 إلى 1850:** هذه الفترة ظهر فيها نظام القيد المزدوج بمعرفة الإيطالي "لوكاباتشيلو"، وانصب هدف التدقيق على حماية الممتلكات وأهمها النقدية والبضاعة مع توجيه بعض الاهتمام لمنع واكتشاف الأخطاء والغش.
- **من 1850 إلى 1905:** في هذه الفترة ظهرت الشركات المساهمة الكبيرة الحجم التي تمخضت عن الثورة الصناعية، حيث ظهرت الحاجة إلى وجود اتحاد لمهنة التدقيق وهنا كان الهدف الأساسي للتدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على منعهما، كما تم توجيه بعض الاهتمام لفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال الطرائق المحاسبية المستخدمة، وكذا استخدام أسلوب الفحص بالعينة على نطاق محدود بعد ما كان الأسلوب السائد في التدقيق هو الفحص التفصيلي لكل العمليات[5].
- **من 1905 إلى 1933:** في هذه المرحلة هدف التدقيق اقتصر على التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، حيث بدأ الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج لعملية التدقيق مع تغير أسلوب التدقيق بشكل كبير

---

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2010، ص17.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص17،18.

[3] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، "إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة"، المجلة العربية للإدارة، العدد 1، الأردن، يونيو 2008، ص2.

[4] ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، 2016-2017، ص2.

[5] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع نفسه، ص56.

من التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينة [1]، أي زاد الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي، حيث أنه أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي، كما بين أهداف التدقيق الرئيسية هي كما يلي:

+كتشاف الغش والخطأ.

+كتشاف ومنع الأخطاء الفنية وأخطاء المبادئ المحاسبية.

-تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة.

+التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي والعينات التي يعتمده ا تيوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية.

-من أهم الأعمال التي يقوم بها المدقق مبدئيا هي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية[2].

**-من 1933إلى 1940**: في هذه الفترة تطورت أهداف وأساليب التدقيق، حيث بدأ الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كنظام مستقل عن النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة وأصبح أسلوب الفحص بالعينة هو القاعدة وليس الاستثناء، كما ظهرت أهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

**-ما بعد عام 1940**: أصبح الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، كما ازداد الاهتمام والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية إضافة إلى ظهور ما يعرف بالتدقيق الاجتماعي والبيئي[3].

من خلال استعراض مراحل تطور مهنة التدقيق نجد أن التطور فيها أخذ اتجاهين وهما:

-اتجاه رأسي، وذلك يرفع كفاءة التدقيق التقليدية (المالية) دون توسيع لمجالها وذلك من خلال الاستعانة بالأساليب المتطورة مثل الحاسب- العينة الإحصائية، التحليلات المالية وبحوث العمليات.

-اتجاه أفقي، من خلال توسيع مجال التدقيق وعدم الاقتصار على شكلها التقليدي القائم على التدقيق الحسابي والمستندي والفني للدفاتر والسجلات وإبداء الرأي الفني المحايد إلى أداة لتوفير المعلومات لخدمة أطراف متعددة

[1] ديلمي عمر، مرجع سابق، ص3.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل، الطبعة الثالثة، عمان- الأردن، 2006، ص18.

[3] ديلمي عمر، مرجع وموضوع نفسهما.

منها إدارة المشروع،كما ظهر ما يعرف بالتدقيق الاجتماعي الذي يهتم بتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات[1].

**ثانيا: مفهوم التدقيق الخارجي**

يعد التدقيق علم من العلوم الإنسانية ومهنة مستقلة بذاتها لأنها تتطلب من ممارسها التكوين والتعليم، التخصص والتدريب لكسب ثقة الجمهور، تتميز خدماتها بالمصداقية والشفافية، هذه المقومات التي سبق وأن توافرت في مهنة التدقيق من المتوقع أن تزداد فتزداد معها ثقة الجمهور بصفة عامة ومستخدمي القوائم المالية وتقارير مدقق الحسابات بصفة خاصة، وهذا لأن المهنة تطور نفسها بهدف مواكبة التطورات السريعة في بيئة الأعمال[2].

التدقيق يعني التشخيص وهو يعد مفهوم من مفاهيم الرقابة [3]، و يعد أداة من أدوات الرقابة سواء الرقابة الخارجية على الإدارة أو رقابة الإدارة نفسها على عمليات ووظائف وأقسام وموارد المشروع [4]، فقبل كل شيء هو ممارسة له دور استشاري ورقابي للجوانب المالية وفقا للقواعد الموضحة في التشريعات والمعرفة داخليا [5]، وحسب تعبير p. candu هو في الواقع رقابة الرقابات، وهو يقيس ويقيم فعالية كل الرقابات داخل المؤسسة[6]، أما كل من Bécour و Bouqui يرون التدقيق بأنه النشاط الذي يطبق بكل استقلالية إجراءات متسقة ومعايير معينة لتقييم مدى كفاية وفعالية، أمان وأداء كل أو بعض الأعمال المضطلع بها في المنظمة بناءا على المعايير الموجودة.

كما تعتبر **الرابطة الأمريكية للمحاسبة** التدقيق بأنه عملية جمع وإجراء تقييم موضوعي وشامل للأدلة المتعلقة بإثباتات مرتبطة بالأحداث والوقائع الاقتصادية من أجل ضمان الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير المقبولة، وتقديم نتائج هذه التحقيقات إلى المستخدمين[7].

---

[1] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص56.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص3.

[3] YYon Mough, **les nouvelles pratiques de l'audit de management**, Afnor, 2008, p25.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع وموضوع نفسهما.

[5] Christophe villalonga, **l'audit qualité interne**, Dunod, 2ème édition, paris, 2000, p3.

[6] Michel weill, **l'audit stratégique** (**qualité et efficacité des organisations**), Afnor, 2ème tirage, 1999, p39.

[7] Ziani Abdelhak, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprises**: **cas Entreprises Algériennes**, thèse de doctorat en science Economiques, 2013-2014, p16,17.

أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي **IAASB** التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** في الإطار الدولي لعمليات التأكيد يشير إلى أن التدقيق يعد مهمة (عملية) تأكيد معقولة لذلك يعرف المجلس مهمة التأكيد بأنها "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة على تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس"[1].

وحسب **جمعية المحاسبة الأمريكية** التدقيق "عبارة عن عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف بنتائج التدقيق، فهدفه الأساسي هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى التعبير عن مصداقية المركز المالي ونتائج أعمال الفترة المالية للشركة"[2].

وقد نشرت **لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق** (1972) أن التدقيق علمي "عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تمشيها مع المعايير المحددة وإيصال النتائج لمستخدمي المعلومات"[3].

وتشير المعايير **ISO 9000-2005** و**ISO 19011-2002** أن "التدقيق هو عملية منتظمة ومستقلة وموثقة للحصول على أدلة التدقيق (التسجيلات، تصريحات الحقائق، المعلومات ذات الصلة بمعايير التدقيق والتحقق منها)، وتقييمها بشكل موضوعي لتحديد مدى استيفاء وتطبيق معايير التدقيق (مجموعة السياسات، الإجراءات، المتطلبات المستخدمة كمرجع)[4].

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص23.

[2] الشوبكي يونس عليان، مرجع سابق، ص78.

[3] الفتلي قيصر علي عبيد، "دور المدقق الخارجي في ظل التحديات المعاصرة في الحد من ظاهرة غسيل الأموال"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد30، 2014، ص347.

[4] Vincent lacolare, **pratiquer l'audit à valeur ajoutée**, Afnor, France, 2010, p10.

وقد عرف التدقيق أيضا:

"أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

"أن يقوم شخص مهني بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات، ثم الحصول على أدلة الإثبات الكافية لإعطاء رأي فني محايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية، فمن هذا نجد أن التدقيق يتضمن وظيفتين أساسيتين وهما فحص الدفاتر والسجلات، إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير نهائي يصدره هذا الأخير للاعتماد عليه في ترشيد القرارات"[1].

"عملية منظمة يقوم بها مدقق مستقل ليبدي رأيه المحايد حول عدالة القوائم المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية معينة بهدف إفادة الأطراف ذات المصلحة"[2].

"جمع وتقييم موضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمساعدة على اتخاذ القرارات"[3].

"عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع محل التدقيق فحصا انتقاديا منظما قصد الوصول إلى رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية عن الوضع المالي لنفس المشروع في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة خلال نفس الفترة"[4].

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، طبعة أولى، الأردن، 2006، ص13،14،15.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص7.

[3] شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية–حالة تقرير المراجع حول سونلغاز**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015، ص6.

[4] سليم أحمد محمد، بالقاسم أمحارب سعد سليمان، "مدى التزام مدققي الحسابات بتحديد وتقييم عوامل الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات بالعاصمة عمان"، المؤتمر العلمي الدولي الأول–منظمات الأعمال–الفرص والتحديات والتطلعات، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، 2015، ص6.

"عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء للتأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية حسب ما جاءت به معايير التدقيق المتعارف عليها، وبالتالي تلبية احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في تحديد مدى الاعتماد عليها"[1].

"نشاط يطبق بشكل مستقل إجراءات ومعايير متناسقة للتدقيق لتقييم مدى الكفاية، الملائمة وسلامة وأداء جميع أو جزء من الإجراءات التي يتم تنفيذها في منظمة من خلال الرجوع إلى المعايير"[2].

"فحص انتقادي للتحقق من أن نشاط المؤسسة ينعكس بدقة في الحسابات السنوية وفقا للوائح المعمول بها، وهو الحكم على إدارة المسيرين وهو إجراء رقابة تنفيذ أهداف المؤسسة"[3].

وفيما يلي تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف الحديثة للتدقيق:

"يعد التدقيق عملية فحص وتقييم مدى سلامة ومصداقية البيانات في ضوء أدلة وقرائن إثبات كافية، وإعداد تقرير فني محايد يرفع لجهات متعددة، وترتكز هذه العملية أساسا على القيام بما يلي:

-**الفحص**: عملية تضمن سلامة وصحة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التأكد من مصداقية المستندات الداخلية والخارجية التي تم التسجيل المحاسبي على أساسها.

-**التحقق**: التحقق من وجود وملكية الأصول وكذا التحقق من القيم المسجلة في القوائم المالية، بالتالي الاطمئنان على عدالة القوائم الختامية ومن ثم إبداء الرأي الفني المحايد.

-**التقييم**: يعني تقييم أصول وخصوم قائمة المركز المالي في ظل الأسس والسياسات.

-**التقرير**: يعني الإفصاح عن نتائج الفحص والتحقيق والتقييم في شكل رأي فني محايد لفترة زمنية معينة معبرا عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية[4].

---

[1] سفير محمد، رزقي إسماعيل، "آفاق تكييف و تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5-6 ماي 2013، ص3.

[2] Henri Bouquin, Jean-Charles Bécour, **Audit opérationnel** (**efficacité**, **efficience**, **ou sécurité**), Economica, 2ème édition, p12.

[3] Khelassi Reda, **l'audit interne – audit opérationnel**, Houma, 2ème édition, Alger, 2007, p24.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص18،19.

**المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق**

**أولا: فروض التدقيق**

تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات ترتكز عليها المقترحات، القواعد والأفكار[1]، حيث يعتمد عليها في حل المشاكل وترشيد السلوكيات[2]، وتعد هذه الفروض تجريبية أي أنه يمكن تغييرها والتطوير فيها[3]، ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق فيما يلي:

1 **-فرض عدم التأكد:** لإزالة حالة عدم التأكد يلجأ إلى توافر مجموعة من الأدلة الكافية للإثبات، ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

+الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.

-عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

-عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم[4].

2 **-فرض استقلال المدقق:** بموجب هذا الفرض يتمتع المدقق بحرية الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وكذا مساءلة إدارة المنشأة عن كل البيانات، ومن ثم التقرير عن ذلك وإبداء رأيه، ذلك أن جوهر عملية التدقيق هو استقلال المدقق وحياده، فإذا لم يكن مدقق الحسابات مستقلا فلا يكون للتدقيق أي قيمة أو معنى، وليس من المعقول أن يتم الاعتماد على مدقق الحسابات إذا كان رأيه متأثرا بالجهة التي يقوم بتدقيقها[5]، واستقلال المدقق يكون:

- **استقلال ذهني(حقيقي):** أي أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص20.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص50.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع وموضوع نفسهما.

[4] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان- الأردن، 2005، ص21.

[5] نادر يوسف محمد صلاح الدين، **نموذج مقترح للتنبؤ بالعوامل المؤثرة على احتمال تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الدكتوراه تخصص محاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية عمان، 23-08-2015، ص17.

معايير أو مقاييس لها، ذلك أن هذه المعايير قد تتغير لكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه، حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أمينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره[1].

- **استقلال ظاهري:** أي أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية لضمان عدم سيطرة إدارة الشركة على مدقق الحسابات، وضمان عدم وجود أي ارتباط لمصالحه بإدارة الشركة، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره[2].

هذا الفرض يجعل المدقق مستقلا في :

➢ **إعداد برنامج التدقيق:** وهذا يشمل ما يلي:

-عدم تدخل إدارة المشروع في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق.

-تعاون إدارة المشروع وعدم التداخل في تنفيذ أي جزء من إجراءات الفحص.

-عدم وجود أية محاولات من الخارج للتأثير على سير خطوات التدقيق بخلاف ما تتطلبه عملية التدقيق نفسها[3].

➢ **في مجال الفحص:** يعني ذلك أن يكون المدقق بعيد كل البعد عن أي ضغوطات أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص[4]، وهذا يشمل:

-حق المدقق في الإطلاع على جميع السجلات والمستندات التي يراها ضرورية لعملية الفحص.

-عدم تدخل الإدارة في تحديد مجالات وأنشطة معينة.

+الابتعاد عن العلاقات الشخصية[5].

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص86.

[2] محمد براق، عمر ديلمي، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الإنسانية، العدد17، الجزائر، جانفي 2017، ص20.

[3] الشواربي محمد عبد المنعم، "دور آليات حوكمة الشركات في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية (كلية التجارة –جامعة بورسعيد)، العدد1، مصر، يونيو 2013، ص88.

[4] محمد براق، عمر ديلمي، مرجع وموضوع نفسهما.

[5] شقوره إيدام محمد علي، "الخدمات الاستشارية وأثرها على درجة استقلالية المراجع الخارجي وحياده: دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية– كلية العلوم الإدارية بجامعة أم درمان الإسلامية العدد1، السودان، 2013، ص176.

➢ **في مجال التقرير**: أي عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل التدقيق[1]، ويتضمن الجوانب التالية:

- عدم وجود أي تدخل من الغير لتعديل أي حقائق في التقرير.
- عدم استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمدقق على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية.
- تجنب استخدام العبارات الغامضة والتي تحمل أكثر من معنى.
- عدم التدخل من أي طرف لكي يحدد للمدقق محتويات التقرير سواء عند إبداء الرأي الفني عن القوائم محل التدقيق أو عند عرض الحقائق[2].

**3 -فرض توافر تأهيل خاص للمدقق:** بما أن نظرية الإثبات في التدقيق غير متوفرة فإن المدقق يجب أن يكون ذو مستوى علمي وعملي كاف، ويعتمد على رأيه الشخصي [3]، وهذا المفهوم يمثل أول معايير التكوين الشخصي لمدقق الحسابات، حيث إن قوة أية مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها وتمسكهم بقواعد السلوك المهني، وقوة الأفراد تعتمد أصلا على توفر الكفاءة العلمية والعملية [4]، لذلك على المدقق أن يكون متمكنا من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية الإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق مثل محاسبة التكاليف، التحليل المالي وأدواته، وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري أو قانون الشركات، وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة، وبمبادئ الاقتصاد ليتمكن من تدقيق كافة عمليات المشروع[5].

**4 -فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:** هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، وحتى يشرع المدقق في أداء عمله وجب عليه الإطلاع على نظام الرقابة الداخلية وفهمه جيدا [6]، فوجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من

---

[1] خشارمة حسين علي، "العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن: دراسة ميدانية"، آفاق جديدة للدراسات التجارية، العدد1,2، مصر، 2002، ص20.

[2] شقوره إيدام محمد علي، مرجع سابق، ص176.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص51.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2009، ص171.

[5] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات–الإطار النظري**، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2012، ص36.

[6] أحمد حلمي جمعة، مرجع نفسه، ص51،52.

حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما أنه يجعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية بتبني عملية التدقيق الاختيارية بدلا عن التفصيلية[1].

5 **-فرض الصدق في محتويات التقرير:** ويفسر هذا الفرض أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها [2]، فرأي المدقق قد يكون غير متحفظ (نظيف)، أو غير متحفظ مع إبداء ملحوظة معينة، أو متحفظ، أو سلبي، حيث كل نوع من أنواع الرأي له ظروف خاصة يجب توافرها عند إصداره[3].

6 **-فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:** يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، فوجود الأخطاء والتلاعبات يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات ليتأكد من وجود أخطاء[4].

7 **-فرض العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، لذا أصبح من الضروري على المدقق في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض[5].

**ثانيا: مبادئ التدقيق**

اتفق الباحثين على وجود مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه (التأكيد، التقرير)، وتقسم هاتين المجموعتين إلى:

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص14.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص52.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص43.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص22.

[5] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع نفسه، ص15.

**المجموعة الأولى: المبادئ المرتبطة بركن التحقق (الفحص)**

1 **-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها مع الأطراف الأخرى من جهة [1]، والهدف من وراء ذلك هو تسهيل المدقق مهمته بإلقاء الضوء على كثير من المشاكل التي قد تصادفه أثناء القيام بعملية تدقيق الحسابات [2]، ومن جهة أخرى الوقوف على احتياجات الأطراف المختلف للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار [3]، وهنا تبرز أهمية تقرير المدقق كوسيلة ذات فاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة وتحقيق إشباع حاجة مستخدمي التقرير بقدر الإمكان[4].

2 **-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** لفحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

3 **-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** أي أن يشمل مدى الفحص كل أهداف المنشأة الرئيسية منها والفرعية وكذلك كل التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير[5]، بدليل أن الأهمية النسبية تعد من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في التدقيق، فكفاءة المدقق في إصدار حكمه المهني عليها ستؤثر في عملية التدقيق ككل وخاصة عمليتي تخطيط أعمال التدقيق وتقويم النتائج[6].

4 **-مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص [7]، وفي إطار مسعى المدقق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي على التأكد من أن كل

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص52.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص128.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع وموضوع نفسهما.

[4] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص83.

[5] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص23.

[6] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص249.

[7] أحمد حلمي جمعة، مرجع وموضوع نفسهما.

البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها[1]، كما أنه يجب على المدقق أن يكون عادلا وموضوعيا، بحيث لا يسمح لأي تأثير خارجي أن يغير من طبيعة ما يقوم به ومن ثم يؤثر على موضوعية عمله[2].

**المجموعة الثانية: المبادئ المرتبطة بركن التقرير**

1 -**مبدأ كفاية الاتصال**: أي أن تقرير مدقق الحسابات يعد أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لمختلف الأطراف ذات المصلحة في وضعها الحقيقي، بالتالي كسب المدقق ثقة المستخدمين.

2 -**مبدأ السببية**: أي أن يحتوي تقرير المدقق توضيحا لكل التصرفات غير العادية التي يصطدم بها المدقق، وأن تكون تحفظاته ومقترحاته مبنية على أسباب موضوعية.

3 -**مبدأ الإفصاح**: أي أن يفصح المدقق عن كل ما يحتاج إلى توضيح لمعرفة مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق السليم للمبادئ والإجراءات المحاسبية، وكذا توضيح نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية [3]، فهذا المبدأ يقضي بعدم إخفاء أية معلومة تجعل القوائم المالية مضللة لمن سيستخدمها في عملية اتخاذ القرارات، وذلك لوجود عدد كبير من مستخدمي هذه القوائم (البيانات والمعلومات المحاسبية) لا يتمتعون بالمعرفة المحاسبية الكافية فضلا عن أن الإفصاح يعني الوضوح وعدم الغموض وبالتالي فإن هذه المعلومات والبيانات يجب أن تعبر بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة[4].

4 -**مبدأ الإنصاف**: أي تكون محتويات تقرير المدقق منصفة لكل من لهم علاقة بالمنشأة [5] (دائرة ضريبة الدخل، دائرة الإحصاءات، طائفة المستثمرين، المقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المشروع)، والذين يولون هذا التقرير عناية فائقة في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم الحالية منها والمستقبلية[6].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص52.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص109.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص53.

[4] سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، دار زهران، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص39.

[5] أحمد حلمي جمعة، مرجع وموضوع نفسهما.

[6] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص89.

وقد صدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 مبادئ تحكم المسؤوليات المهنية لمدقق الحسابات وهي: الالتزام بالاستقلالية، الكرامة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة، السرية، السلوك المهني، والمستوى العلمي والتكنولوجي[1].

**المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي**

**أولا: أهداف التدقيق الخارجي**

تطورت النظرة إلى أهداف تدقيق الحسابات من أنها وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية إلى أن الناتج الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية [2]، أي التحقق من أن الحسابات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ونتائج العمليات تعطى في صورة واضحة والتحقق مما إذا كان ذلك موافقا للمعايير المحاسبية المطبقة، هذا ما يسمح لمستخدمي القوائم المالية، المستثمرين، المساهمين، العملاء، الدائنون، وباقي شركاء المؤسسة بالحصول على المعلومات الصادقة التي هي في حوزة مسيري المؤسسة[3].

ويمكن تلخيص أهداف التدقيق فيما يلي:

- التحقق من مصداقية البيانات المحاسبية.
- اللجوء إلى أدلة وبراهين تثبت عن عدالة القوائم المالية.
- التحقق من كينونة وجودة الرقابة الداخلية.
- اكتشاف الأخطاء وأماكن الغش في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- مساعدة إدارة المنشأة على وضع الإجراءات والسياسات المناسبة وبالتالي اتخاذ القرارات السليمة[4].
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الأوعية الضريبية.

---

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص34.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص20.

[3] Robert Obertm, Marie-Pierre Mairsse, **Comptabilité et audit (Manuel et Application)**, Dunod, Paris, 2009, p403.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 1999، ص 15.

-المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية[1].

-حماية وحفظ أصول المؤسسة.

-تطبيق إجراءات وتعليمات المؤسسة.

-تحديد وتمكين إزالة المهام المتكررة وأيضا الأخطاء التشغيلية التي تؤدي إلى نفقات غير ضرورية.

-التأكد أن مبادئ الانتظام في المحاسبة والمالية (النزاهة، الوضوح، الشفافية) مطبقة من قبل أقسام الخدمات.

-تحديد النفقات التي لا علاقة لها بالنتيجة المرجوة والميزانيات عديمة الفائدة، بحيث لا يمكن تكرارها (تجديدها).

-التحقق من وضع الموظفين وتوزيع القوى العاملة بين الخدمات.

-تحديد الخدمات والوظائف التي يمكن تحقيقها بأقل تكلفة في المؤسسة[2].

-تقييم أداء الوحدات الاقتصادية.

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها وكذا أسباب هذه الانحرافات.

-تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.

-تحقيق أقصى رفاهية للمجتمع[3].

**ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي**

تكمن أهمية التدقيق الخارجي فيما يلي:

-توصيل نتائج التدقيق لأصحاب المصالح من خلال التقرير الذي يعده عند إتمام عملية التدقيق، هذا الأخير الذي يقيم القوائم المالية التي أعدتها الإدارة على ضوء المعايير الموضوعة.

-العمل على زيادة الثقة من خلال التحقق من سلامة ومصداقية المعلومات وكفايتها[4].

-إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء، وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكولة إليها ودليل لمستخدمي القوائم

[1] سفير محمد، رزقي إسماعيل، مرجع سابق، ص5.

[2] Khelassi reda, op.cit, p24.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 15.

[4] سفير محمد، رزقي إسماعيل، مرجع نفسه، ص4.

المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها[1].

-طائفة المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات حتى تحقق لهم أكبر عائد ممكن[2].

-يعد التدقيق ذو أهمية بالغة بالنسبة للدائنين والموردين لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

-القوائم المالية المدققة تعد أساس تفاوض نقابات العمال مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

-يساهم التدقيق في تنمية المجتمعات من خلال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة[3].

## المطلب الرابع: تقسيمات التدقيق الخارجي

### أولا: من حيث حجم المراجعة

1 -**التدقيق الشامل**: ويشمل تدقيق كل العمليات التي جرت خلال الفترة المحاسبية، ويضم كل العمليات المالية، القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية، حسابات دفاتر الأستاذ، التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة، المستندات والأوراق، وهذا يكون في حالة أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية غير مطمئنة[4].

2 -**التدقيق الجزئي (الاختباري)**: وهو يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة، فإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة[5].

---

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص25.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص15.

[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع نفسه، ص 26،27.

[4] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري– المعايير والقواعد– مشاكل التطبيق العملي)**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص40.

[5] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص50.

**ثانيا: من حيث مدى الالتزام في التدقيق**

1 **-تدقيق إلزامي:** وهو التدقيق الذي يلزم القانون به وتتعرض الشركات والمنشآت للمخالفة والعقوبة إذا لم تقم به[1]، و يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها المدقق الخارجي [2]، تماما مثل ما تنص عليه القوانين من ضرورة تعيين مدقق حسابات لشركات المساهمة في مختلف الدول، وهنا جرى العرف أن يقوم مجلس الإدارة في الشركة بترشيح مراقب حسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه، أما بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة فعادة ما تتولى تدقيق حساباتها أجهزة رقابية متخصصة في كل دولة[3].

2 **-تدقيق اختياري :** ويتم بطلب من أصحاب المشروع دون إلزام قانوني، ويتم عن طريق عقد بين العميل والمدقق الأمر الذي يحفظ لأصحاب المشروع حقوقهم من أرباح تنشأ في المشروع خلال فترة زمنية معينة [4]، ويتم الاطمئنان على سلامة المركز المالي للشركة وكذا على سمعتها التجارية، وكذا كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل معها الشركة مثل البنوك، الموردين، المستثمرين، أجهزة الدولة الضريبية[5].

**ثالثا: من حيث توقيت التدقيق**

1 **-تدقيق مستمر:** وهو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت[6]، والغرض منه:

-فحص نظام الرقابة الداخلي، والذي يمكن المدقق من تحديد وإتباع الأسلوب الملائم للعمل.

-تمكين المدقق من وضع برنامج التدقيق والقيام بالتدقيق عن طريق العينات التي تخفض عبء المدقق[7].

ومن مزاياه:

-سرعة اكتشاف الخطأ والغش في وقت قصير.

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص25.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات –من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص27.

[3] محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص41،42.

[4] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص22.

[5] محمد السيد سرايا، مرجع نفسه، ص43.

[6] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص46.

[7] سعود كايد، مرجع سابق، ص13.

-انتظام العمل بمكتب المدقق.

-تقليل فرص التلاعب بالدفاتر والسجلات.

-جعل الموظف يعمل بجد وبدون إهمال[1].

2 -**تدقيق نهائي**: يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي [2]، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة بالدفاتر أو تغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها، حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصد الحسابات وإقفال الدفاتر[3]، ومن مزايا هذا النوع:

-انصراف المدقق إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها.

-عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر[4].

**رابعا: من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق**

1 -**تدقيق داخلي**: يمارس من قبل موظف في الشركة المدققة وهو وظيفة تقييم مستقلة تمارس من قبل إحدى إدارات الشركة لتدقيق وتقييم النشاطات [5]، وهدفه هو مساعدة أعضاء الشركة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم، ولهذا الغرض التدقيق الداخلي يوفر لهم تحليلات، تقديرات، توصيات، آراء ومعلومات متعلقة بالأنشطة التي تم فحصها، ويشمل هذا تعزيز الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة[6].

2 -**تدقيق خارجي**: وهو الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، بغية إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة[7].

وفيما يلي توضيح التفرقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

---

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص20،21.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص28.

[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص35.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص52.

[5] Khelassi Reda, op.cit, p30.

[6] Bernard Grand, Bernard Verdalle, **Audit comptable et financier**, Economica, paris,1999, p30.

[7] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص16.

**الجدول رقم 01: مقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**

| العنصر | تدقيق داخلي | تدقيق خارجي |
|---|---|---|
| **الرسالة** | من الإدارة العامة (العليا) لمديري (مسؤولي) الشركة | مجلس الإدارة (رسميا من الجمعية العامة) لأطراف ثالثة الذين يحتاجون حسابات مصادق عليها (معتمدة) |
| **المهمة** | تتعلق بانشغالات المديرية العامة: اتخاذ القرار، كل أنواع التدقيق وكل المواضيع | تتعلق بالمصادقة على الحسابات: (التنفيذ السنوي)، تدقيق الانتظام فقط في المجال المحاسبي |
| **النتيجة** | نتائج متعمقة بمجرد وجود احتمال حدوث خلل لتحديد الأسباب وتحديد الإجراءات (الأفعال) التي ينبغي القيام بها | نتائج موجزة: اختبار (مراجعة) الدوائر الرئيسية والمبالغ الكبيرة على مستوى الأهمية، لرسم نقاط الضعف والإبلاغ |

**المصدر**: Pierrre SCick, **Mémento d'audit interne**, Dunod, paris, 2007, p52.

## المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي

المدقق الخارجي هو الشخص المؤهل قانونا للقيام بعملية التدقيق، يبدي رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق في شكل تقرير نهائي، ويجب أن يتميز هذا الأخير بصفات تتعلق بشخصه وأخرى علمية، يلتزم بأداء واجباته المحددة ويتمتع في المقابل بحقوق تضمن له تأدية مهامه باستقلال وحيادية تامة، حيث يتم تعيينه وعزله بطرق محددة وواضحة، يتحمل المسؤولية جراء تأدية مهامه أمام عميله وكذا أمام الأطراف الأخرى ذات المصلحة، كما يمكنه تقديم خدمات استشارية خارج إطار مهمته التدقيقية، وكل هذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

## المطلب الأول: المدقق الخارجي، مفهومه وصفاته

### أولا: مفهوم المدقق الخارجي

يعرف المدقق الخارجي بأنه" الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهام معينة من عملية التدقيق"[1].

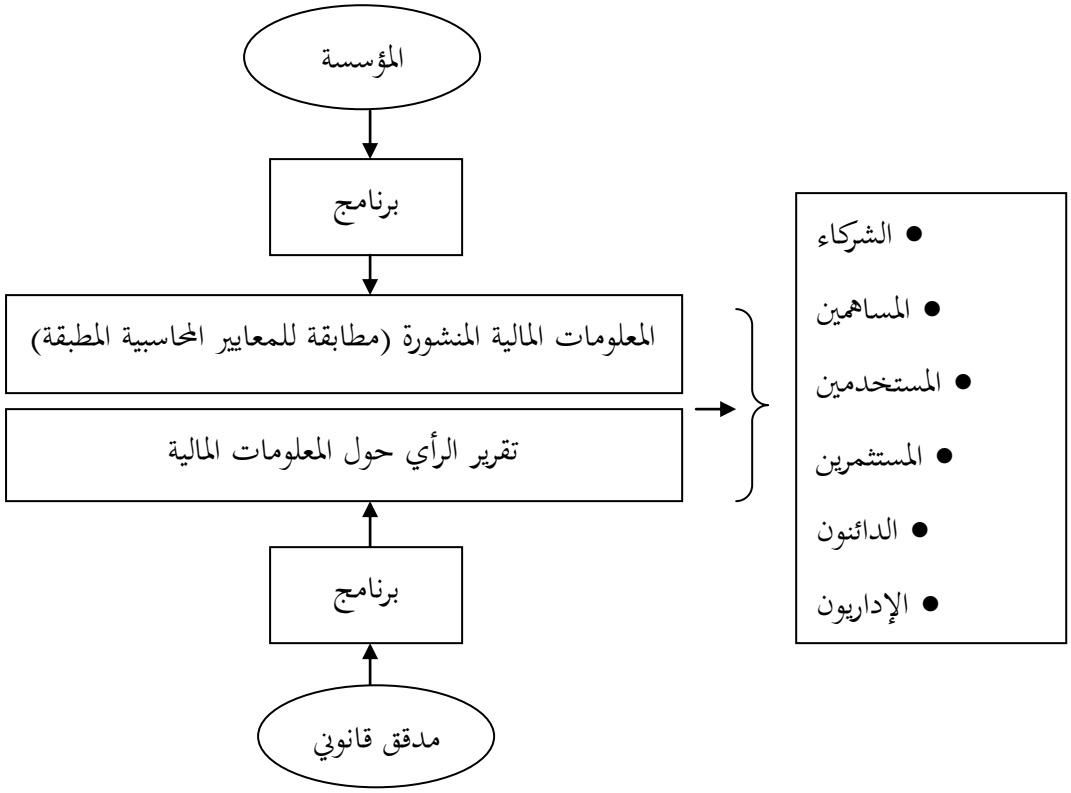
"شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسؤول عن الرأي الفني الذي يبديه حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة على حقيقة المركز المالي لها".

وقد تعددت الألقاب التي تطلق على المدققين الخارجيين واختلفت من دولة لأخرى، ففي الجزائر مثلا يطلق عليه "محافظ الحسابات"، وفي دول أخرى يطلق عليه"مراقب الحسابات" أو "مندوب الحسابات" أو "المحاسب القانوني"، لكن ورغم تعدد الألقاب فإن الدور الرئيسي لمدقق الحسابات لم يتغير، وهو شخص يعتمد في تحقيق هدفه على التحديد الدقيق لحقوقه وواجباته تجاه المؤسسة محل التدقيق، لذا جاءت النصوص القانونية الدولية منظمة ومؤطرة لمهنة المدقق الخارجي، لذا فقد اختلفت عملية التدقيق من دولة لأخرى بحكم وجود دول ذات تخطيط ممركز ودول أخرى ذات اقتصاديات حرة، ووجود بورصة وحركة اقتصادية مبنية على الثورة المعلوماتية[2].

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص32.

[2] صديقي مسعود، ابن بلغيث مداني، "أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي –حالة الجزائر–"، المجلة العربية للإدارة، العدد 2، الأردن، ديسمبر 2005، ص39،40.

**الشكل رقم 01: مهمة المدقق الخارجي (تدقيق القوائم المالية)**




**المصدر:**

Mohamed Hamzaoui, **Audit (gestion des risque d'entreprise et contrôle interne-norme ISA 200-315-330 et 500**, village mondiale, France, 2005, p14.

**ثانيا: صفات المدقق الخارجي**

**1 -الصفات العلمية:** تضافرت جهود المشرعين والمنظمات المهنية والمعاهد والجامعات على إرساء وجوب وضرورة الكفاية في التأهيل العلمي والتدريب العملي في من يمارسون مهنة المحاسبة والتدقيق، حتى فرضت معظم الدول عقد امتحان مستوى دقيق لمن يرغب في ممارسة المهنة[1]، ويكون المدقق مؤهلا علميا أي:

-أن يكون منتسبا لإحدى معاهد المحاسبين القانونيين أو الجمعيات المختصة بالمحاسبين القانونيين المعترف بها.

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص33.

-أن يكون حاصلا على شهادة جامعية في التجارة أو الاقتصاد أو المالية، ولديه الخبرة الكافية على الأقل سنة واحدة في التدقيق[1].

كما يجب على المدقق أن يكون:

-ملما بالمبادئ والطرق والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها، الاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم السلوكية، القانون التجاري والمدني وقوانين الجمارك وضريبة الدخل وضريبة المبيعات.

-ملما تماما بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

-ملما بالإحصاء الرياضي والحاسوب وتطبيقاته المحاسبية وكذلك بحوث العمليات[2].

-ملما بالمعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة محل الفحص عن طريق القيام بالزيارة لمواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية عن طريق المختصين.

-متابع للحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات والمنظمات العلمية الدولية في تقارير عن تطبيقات الممارسة الفعلية[3].

-ذا اطلاع واسع ومتتبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.

-متمكنا من لغته وقادرا على التعبير بها تحدثا وكتابة بكل وضوح واقتدار[4].

-أن لا يخرج عن دائرة اختصاصاته.

-أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي معادل لمستوى أعضاء مجلس الإدارة على الأقل حتى يستطيع مناقشتهم[5].

2 -**الصفات الشخصية:** يجب على المدقق أن يتصف بصفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجبه على أفضل وجه، وأهم هذه الصفات:

-أن يكون أمينا ونزيها يعطي العمل حقه الوافي ويبذل أقصى طاقة فنية، كما يجب عليه أن يوصل النتائج بدقة وأمانة دون تحريف، كما يجب عليه أن لا يجامل أحدا فيما يبديه من آراء وأن يكون ناصحا[6].

---

[1] سعود كايد، مرجع سابق، ص63.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص60.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص81.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص111.

[5] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحق المصري، مرجع سابق، ص80.

[6] سعود كايد، مرجع نفسه، ص62.

-أن يكون محافظا على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله[1]، لذا نصت المادة العاشرة من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن على أن لا يباشر المدقق عمله قبل أن يحلف القسم التالي أمام رئيس ديوان المحاسبة (أقسم **بالله** العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بأمانة وإخلاص وفقا للقوانين والأنظمة وأن أحفظ سر المهنة)[2].

-أن يكون متشبعا بالروح العملية.

-أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه[3].

-أن يكون صبورا جلدا لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعوا للملل، وعليه أن يمنح عمله من روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل والسأم.

-أن لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها[4].

-أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية.

-أن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.

-أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح[5].

## المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

### أولا: حقوق المدقق الخارجي

لما كان المدقق الرقيب على أعمال الإدارة والحارس على حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقة بالشركة، نراه يصدر في تقريره حكمه على تصرفات الإدارة ويكشف للمساهمين نتائج رقابته وما استخلصه أثناء قيامه بعملية التدقيق، ومن أجل القيام بمهمته هذه يجب أن يتمتع ببعض الحقوق التي تمكنه من ذلك [6]، ومن هذه الحقوق ما يلي:

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، 61.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص35.

[3] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحق المصري، مرجع سابق، ص79.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص110.

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص81.

[6] خالد أمين عبد الله، ، مرجع نفسه، ص114.

-حق الإطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة[1].

-حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، فقد يحتاج المدقق إلى إيضاحات للعديد من المواضيع مثل طلب مصادقات العملاء أو الموردين أو الاستفسار عن أنظمة الرقابة الداخلية التي يرى المدقق ضرورة توفرها للقيام بعمله، لذا يجب على الإدارة تأمين كل ما يراه مناسبا وضروريا للقيام بعمله[2].

-حق دعوة الهيئة العامة بناءا على طلب 15 بالمائة من المساهمين إذا وجد ذلك ضروريا، ويعتبر اجتماع هذه الهيئة اجتماعا غير عاديا، كما يحق له أن يطلب إلى مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة للاجتماع في المواعيد المقررة في نظام الشركة إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة، كما يحق للمدقق أو المدققين منفردين أو مجتمعين أن يطلبوا إلى رئيس مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا رأوا ذلك مفيدا[3].

-يحق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات[4].

-حق الحصول على صورة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور الاجتماع.

-حق المدقق في مناقشة عزله وحبس المستندات والأوراق حتى يتم حصوله على أتعابه.

-حق امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية[5].

-يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

**ثانيا: واجبات المدقق الخارجي**

يمكن ذكر أهم واجبات مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي:

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص73.

[2] سعود كايد، مرجع سابق، ص77.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص40،41.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع نفسه، ص75.

[5] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص82.

**1. إعداد التقرير**: يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة[1]، ويتضمن التقرير على عنصرين أساسيين هما:

- الإفصاح عن مطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المعروضين على الهيئة العامة للقوانين ولدفاتر الشركة ولوضعها المالي.
- موقف المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من حيث تقديمهم جميع البيانات التي طلبوها في سبيل القيام بمهمتهم وتسهيل إجراء التحقيق المادي عن كل الشؤون التي أرادوا دراستها[2].

**2. حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين**: يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة، وأن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويقرأه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة[3].

وعند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من عدد من الأمور منها:

- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.
- التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- التوقيع على المحاضر السالفة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.
- التحقق من صحة الاجتماع قانونا[4].

**3.** فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها[5].

**4.** يجب على المدقق أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص92.
[2] سعود كايد، مرجع سابق، ص79.
[3] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص64،65.
[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص78.
[5] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص42.

مع محاسبي الشركة، كما يتوجب على المدقق أيضا التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر[1].

**5.** الرقابة على صحة تأسيس الشركة ويقوم بهذه المهمة حالما يعين.

**6.** الرقابة على سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها دون التدخل في الإدارة.

**7.** مراعاة أصول المهنة (القسم "اقسم **بالله** العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بأمانة وإخلاص وفقا للقوانين والأنظمة المحاسبية وأن أحافظ على سر المهنة")[2].

**8.** يجب على مدقق الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:

- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
- حسن سير العمل وإدارة الشركة[3].

**المطلب الثالث: مسؤولية المدقق الخارجي**

يعمل مدقق الحسابات على إبداء رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية المعدة تتفق مع معايير المحاسبة المطبقة[4]، وهذا الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية يكون من خلال كتابة التقرير الذي يعد بمثابة رسالة موجهة إلى مستخدمي القوائم المالية، ويرافق تقرير المدقق القوائم المالية المدققة ما يدعم ثقة أصحاب المصالح في ما احتواه تقرير المدقق، وتنشأ مسؤولية مدقق الحسابات من خلال التصرفات التي تصدر عنه وكذا من مدى التزامه بآداب وسلوك المهنة، وكذا عمليات الفحص التي يقوم بها ومدى تطبيقه لمعايير التدقيق المتعارف عليها[5].

وطبقا لمعيار التدقيق الدولي رقم ( 240) فإن مسؤولية المدقق تعني الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من أي تحريف جوهري سواء كان ناتج عن خطأ أو غش، وفي سبيل ذلك فعلى المدقق أن يقوم بالتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل صحيح، وتشمل عملية التدقيق ممارسة الحكم المهني عن تصميم

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص106،107.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص82.

[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع نفسه، ص107.

[4] Améliorer la coopération entre l'audit interne et l'audit externe, Institut francais de l'audit et du contrôle internes, compagne nationale des commissaires aux comptes, 2014, p8.

[5] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص80.

أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من تحريفات في القوائم المالية وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة بهدف الحصول على أدلة كافية ومناسبة[1].

تتحدد مسؤولية مدقق الحسابات على أساس العقد المبرم بينه وبين المنشأة، فعند توقيع المدقق لهذا العقد تترتب عليه مهمة إنجاز عمله بعناية ومهارة بحسب الأصول المهنية، حيث تتم مساءلته وقت وقوع أي إهمال بصفته مسؤولا عن ذلك[2]، فعلى الرغم من أن مراقب الحسابات لا يعد ضامنا لعدالة القوائم المالية إلا أنه تقع عليه مسؤولية أساسية في إبلاغ مستخدميها فيما إذا كانت هذه القوائم المالية قد أعدت على نحو مناسب، وإذا اقتنع المدقق بأن تلك القوائم غير عادلة أو إذا لم يستطع الوصول إلى رأي بسبب نقص أدلة الإثبات المطلوبة أو وجود ظروف معينة فإنه تقع عليه مسؤولية إعلام المستخدمين بذلك في تقريره[3].

**1.المسؤولية المهنية (التأديبية):** تعني المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات مدى التزامه بالقوانين والأنظمة التي أصدرتها الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات، حيث يتعرض مدقق الحسابات للعقوبات التأديبية في حال مخالفتة لهذه القوانين والأنظمة، ففي الأردن أشارت المادة 34 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 على قيام مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة تأديبية في الجمعية (الهيئة العليا للتدقيق والتي حلت محل مجلس مهنة التدقيق) وتعمل هذه اللجنة على النظر في المخالفات التي يرتكبها مدققي الحسابات القانونيين والمدربين طبقا لأحكام قانون تنظيم المهنة وقواعد السلوك المهني [4]، وتكون قرارات اللجنة التأديبية خاضعة لمصادقة مجلس الإدارة، ويكون قرار المجلس خاضعا لمصادقة الهيئة العليا إذا تعلق بإلغاء إجازة مزاولة وشطب اسم المدقق نهائيا من سجل المزاولين، ومن بين المخالفات التي تترتب عنها مسؤولية تأديبية للمدقق ما يلي:

- إفشاء أسرار الشركة.
- المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها.

[1] سليم أحمد محمد، بالقاسم أمحارب، مرجع سابق، ص3.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص80.

[3] البكوع فيحاء عبد الخالق، غزال سعاد سعيد، "موقف مراقب الحسابات من تدقيق الأدوات المالية المشتقة"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 12، العراق، 2014، ص581.

[4] عيسى أحمد عيسى العزام، **"أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية في الأردن"**، أطروحة دكتوراه الفلسفة تخصص محاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 2-5-2015، ص14.

-المصادقة على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للشركة محل الفحص.

-إبداء رأي يخالف ما تضمنته الدفاتر والسجلات والقوائم المالية أو التوقيع على تقارير لم يقم بتوقيعها[1].

ويعد مدقق الحسابات مخلا بقواعد وآداب المهنة إذا:

-منح عمولة أو سمسرة لأي شخص لقاء حصوله على عمل التدقيق.

-دقق حسابات منشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير إلى هذه المصلحة[2].

كما نصت المادة 36 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية بالأردن على أنه إذا كان المخالف محاسبا قانونيا:

1 -التنبيه.

2 -الإنذار الخطي.

3 -تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة المزاولة لمدة لا تزيد على سنتين.

4 -إلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائيا من سجل المزاولين[3].

أما إذا كان المخالف متدربا:

1 -التنبيه.

2 -الإنذار الخطي.

3 -وقف التدريب لمدة لا تزيد عن سنتين[4].

**2.المسؤولية القانونية لمدقق الحسابات (بموجب القانون العام):** يتعرض مدقق الحسابات لعقوبات نتيجة قيامه بإهمال في العمل الذي كلف به أو نتيجة إخفاءه لأمور مادية في تقريره كان من المستلزم الإفصاح عنها بشكل كامل، وعادة ما تقع المسؤولية على عاتق مدقق الحسابات بسبب فشله في اكتشاف الاحتيال أو الإبلاغ عن النشاطات المشبوهة للعملاء، وتقع أيضا المسؤولية على عاتق مدقق الحسابات نتيجة لاعتماد البعض على

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص82،83.

[2] سعود كايد، مرجع سابق، ص68.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص95.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع نفسه، ص81.

رأي المدقق حول القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينهم وبين المدقق، الرأي الذي يقر مدى الاعتماد على هاته القوائم المالية ومدى صدقها في التعبير عن المركز المالي للمشروع، فإذا لحق بهاته الأطراف ذات المصالح أي خسارة ناتجة عن الاعتماد على القوائم المالية وجب مساءلة المدقق، لذا يلزم تقسيم المسؤولية القانونية إلى[1]:

- **المسؤولية أمام العميل (بموجب العقد):** تنشأ هذه المسؤولية نتيجة تعاقد مدقق الحسابات مع العميل، حيث يشمل العقد كل حقوق وواجبات الطرفين، وهنا قد يتسبب مدقق الحسابات في الإضرار بالعميل نتيجة إهماله عند أداء عمله [2]، وتقع على المدقق هذه المسؤولية عند عدم الإيفاء بالالتزامات التعاقدية كفشله في إكمال مهمة التدقيق أو الفشل في اكتشاف الاختلاسات أو الإفشاء بالأسرار التي حصل عليها أثناء التدقيق أو الخليط من هذه الأمور، أو عدم إتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها[3].

وتتمثل المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجاه عميله في ما يلي:

-ضرورة التزام مدقق الحسابات بالتنفيذ الكامل لبنود العقد المبرم بينه وبين العميل، وإن تخلفه في الالتزام بنصوص العقد المبرم يعرضه للمساءلة من طرف العميل.

-بذل العناية المهنية طبقا لما تنص عليه معايير التدقيق المتعارف عليها، وما تجدر الإشارة إليه أنه إذا بذل مدقق الحسابات العناية المهنية عند قيامه بالاختبارات اللازمة وإعداد التقرير هذا لا يؤكد عدم وجود معلومات كاذبة في القوائم والتقارير المالية، لذا فالمدقق لكي يكون مسؤولا عن الإهمال العادي لا بد أن تتوافر الشروط التالية:

- ✓ أن يكون هناك عمل مرتبط بمعيار السلوك (الأداء).
- ✓ فشل المدقق في الأداء وفقا لهذا العمل.
- ✓ وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر المحقق.
- ✓ الطرف الآخر يتعرض لخسائر أو ضرر فعلي.
- ✓ اكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بالمعلومات وآراء بدون الاعتماد على أسس مقبولة[4].

---

[1] حسن كفاح جبار، "مسؤولية المدقق الخارجي في ظل معايير جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية: دراسة حالة لدولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة الاقتصادي الخليجي-مركز دراسات الخليج العربي- جامعة البصرة، العدد 16، العراق، 2009، ص161.

[2] عيسى أحمد عيسى العزام، مرجع سابق، ص15.

[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص73.

[4] السعدني مصطفى حسن بسيوني، "المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية"، مؤتمر حوكمة الشركات وأسواق المال العربية- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، مايو 2007، ص53،54.

- **المسؤولية تجاه الغير(الطرف الثالث)**: وتنشأ هذه المسؤولية تجاه طرف ثالث لا تربطه أي علاقة تعاقدية مباشرة مع مدقق الحسابات، لكن مسؤولية المدقق تجاه هذا الطرف تنشأ نتيجة اعتماد هذا الأخير على البيانات المالية المقدمة بهدف اتخاذ القرارات، وفي حال التعرض للخسارة تلجأ هاته الأطراف إلى البحث عن الأسباب وراء ذلك والتي يعد من بينها عدم قيام مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة[1].

**3.المسؤولية المدنية:** تنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت إما بالعميل أو طرف ثالث أو امتناع المدقق عن تنفيذ العقد لإلحاق الضرر أو عدم الوفاء بالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية أو سياسية واجتماعية وشروط العقد معا، كما يعد المدقق مسؤولا أمام الطرف الثالث عن الغش والإهمال[2].

وقد نصت المادة 168 من قانون الشركات في المملكة الأردنية رقم 22 لسنة 1997 على:

"على مجلس الإدارة في الشركة المساهمة العامة أو مدققي حساباتها أو كليهما تبليغ مراقب الشركات إذا تبين أن الشركة تعاني من أوضاع مالية أو إدارية سيئة أو تتعرض لخسائر جسيمة تؤثر على حقوق المساهمين فيها أو على دائنيها، وذلك تحت طائلة المسؤولية التقصيرية به في حالة عدم التبليغ عن ذلك"[3].

بالتالي فمدقق الحسابات يكون مسؤولا تجاه كل من الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهميها مستخدمي بياناتها المالية عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو نتيجة لإخفاقه في القيام بواجباته المحددة [4]، أو بسبب إصدار بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو عن مصادقته على هذه البيانات[5].

**4.المسؤولية الجنائية:** وهي التي تمثل في ارتكاب مدقق الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال ما يلي:

-الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طالبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين.

[1] عيسى أحمد عيسى العزام، مرجع سابق، ص15.
[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص85.
[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص76.
[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع وموضوع نفسهما.
[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص99.

-إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص مدقق الحسابات شخصيا[1].

-إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبت من طرف مسؤولي الشركة، وعدم تضمين ذلك في تقريره نظرا لخوفه على مصالحه الشخصية.

-تآمر المدقق مع مجلس إدارة الشركة عند اتخاذ القرارات وإظهارها أنها في مصلحة الشركة وهي في الواقع عكس ذلك.

-تآمر المدقق مع الإدارة في الشركة على توزيع أرباح صورية على المساهمين لإخفاء جوانب القصور والإهمال في إدارة الشركة[2].

5. **المسؤولية الفنية:** وتتلخص في:

-مسؤولية التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من قبل المحاسبين والمقبولة قبولا عاما.

-مسؤولية التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد روعيت وطبقت تطبيقا سليما.

**6.المسؤولية الأخلاقية:** وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة كإخفاء مدقق الحسابات لحقائق مادية معينة عرفها عند العمل في تدقيق الحسابات أو تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية[3]، ومن أمثلة ذلك:

-تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

-إبداء رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.

-الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.

-إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

-إخفاء حقائق مادية عرفها عند قيامه بعملية التدقيق.

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص111.

[2] محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص67.

[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع نفسه، ص110.

-إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها[1].

**المطلب الرابع: تعيين وعزل المدقق الخارجي**

**أولا: تعيين المدقق الخارجي**

لتعيين مدقق الحسابات عناية خاصة وذلك لضمان مبدأ الحياد والاستقلال في عمل المدقق، وتعيينه في المشروعات التي لا تتخذ شكل الشركات المساهمة هو أمر متروك لصاحب المشروع الفرد، أو الشريك المدير أو مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أما الشركات المساهمة فهناك طرق لتعيين المدقق[2]:

1 -**التعيين بواسطة الهيئة التأسيسية:** المؤسسون هم مجموعة الأشخاص الذين قاموا بالتفكير في إنشاء شركة مساهمة تمارس أحد الأنشطة الاقتصادية وقاموا بجميع الدراسات والتصرفات بعد ذلك حتى تسجيل الشركة والموافقة عليها من قبل مراقب الشركات، ثم يتم طرح أسهمها للاكتتاب العام[3]، وبعد انتهاء عملية الاكتتاب يتم اجتماع الهيئة التأسيسية خلال شهرين من طرح الاكتتاب حتى يتم انتخاب مجلس الإدارة وكذلك مدقق الحسابات[4].

2 -**التعيين بواسطة الهيئة العامة:** الهيئة العامة هي مجموعة المكتتبين في أسهم الشركة بما فيهم المؤسسين في جلسة سنوية سواء عادية أو غير عادية ويتم اختيار مدقق الحسابات [5]، ويتم التعيين من قبل الهيئة العامة خلال حياة المنشأة، فقد نصت المادة 192 فقرة (أ) من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 على أنه "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالاسم والشركة المحدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققا أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لسنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر أتعابهم، أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطيا بذلك خلال أربعة عشر يوما من تاريخه"[6].

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص66.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص111.
[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص36.
[4] سعود كايد، مرجع سابق، ص65.
[5] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع نفسه، ص37.
[6] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص82.

3 -**التعيين من قبل مراقب الشركات:** يتم التعيين من قبل مراقب الشركات بناءا على تنسيب ثلاثة أسماء من قبل مجلس إدارة المنشأة لمراقب الشركات، ويقوم باختيار واحد أو أكثر للقيام بعملية التدقيق، ويكون هذا في حالة إهمال الهيئة العامة للمساهمين من انتخاب مدقق أو أن المدقق المعين قد اعتذر[1].

4 -**التعيين من قبل وزير التجارة والصناعة:** يكون التعيين من قبل وزير التجارة والصناعة بناءا على طلب المساهمين الذين لا يقل عددهم عن 20 % من المساهمين (حسب قانون الشركات الأردني)[2]، ويكون ذلك إذا توافرت أسباب معقولة يقتنع بها الوزير وبعد تنسيب من مراقب الشركات، وفي حالة تعيين أكثر من مدقق تكون مسؤوليتهم تضامنية ويتم توزيع العمل بينهم منعا للازدواجية وعليهم كتابة تقرير واحد[3].

يتضح مما سبق أنه يمكن تعيين مدقق أو أكثر للقيام بأعمال التدقيق، وقد أعطى المشرع الحق في التعيين للهيئة العامة للمساهمين خلال حياة المنشأة وليس بيد الإدارة حفاظا على استقلالية المدقق في عمله وأثناء إبدائه لرأيه[4]، فقيام إدارة المنشأة بتعيين المدقق يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه[5].

**ثانيا: عزل المدقق الخارجي**

الأصل في عزل المدقق من حق الهيئة العامة للمساهمين سواء كانت هي التي قامت بتعيينه أم جهة أخرى، وذلك أمر بديهي لأن المدقق وكيل بأجر عن تلك الهيئة، فلها إذن حق تغييره في أي حال من الأحوال، إذ يعتبر وكيلا عن المساهمين في حدود المهمة الموكلة إليه فلها إذن حق عزله وتغييره في نهاية السنة المالية[6]، وهذا بالرغم من قيامه بكل واجباته المهنية على أكمل وجه، ومع توافر كل الشروط التي تؤهله لممارسة المهنة وكذا التزامه بشروط التعاقد، كما أن تغيير المدقق قد ينشأ وبغير إرادته في تغييره عن خلاف يقع بينه وبين الشركة كنتيجة لأي عامل[7]، ويتم العزل بعقد اجتماع غير عادي من أجل اختيار شخص آخر يقوم بالتدقيق وإذا أهملت الهيئة العامة اختيار

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص62.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص80.

[3] سعود كايد، مرجع سابق، ص66.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع وموضوع نفسهما.

[5] جربوع يوسف محمود محمد، "دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي بمعايير السلوك المهني المحلية والدولية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، العدد8، اليمن، يوليو/ ديسمبر 1999، ص20.

[6] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص112.

[7] البواب عاطف، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي اليمني في الشركات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، العدد 37، اليمن، يونيو 2013، ص101.

البديل يحق لمراقب الشركات اختياره، ويتم عزله أيضا قبل انتهاء مدة التعاقد معه عن طريق أكثرية المساهمين الذين يحملون حوالي 15% من الأسهم ويتم العزل عن طريق اجتماع غير عادي بناءا على طلب خطي من المساهمين[1].

إلا أن قانون الشركات الأردني منع عزل المدقق خلال السنة المالية حتى لا يكون هناك عزل تعسفي إلا أن ذلك لا يعني عدم قيام الشركات بتغيير مدقق الحسابات ويجب على الشركة توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمدقق للدفاع عن نفسه أمام الجمعية العمومية للمساهمين[2]، إذ يشعر المدقق أن تغييره يستند على أسباب معقولة ومبررات سائغة ومقبولة وتتاح له فرص الدفاع عن نفسه، فلا يسعى إلى إرضاء مجلس الإدارة لكي لا يقوم بتغييره مما يفقد المدقق استقلاله، فإذا كان مجلس الإدارة مسيطرا على الهيئة العامة فإنه يستطيع تغيير المدقق بكل بساطة إذا لم يساير رغباته ويسير على الطريق الذي يرتضيه[3]، وتغيير المدقق يمكن أن يرجع إلى أحد الأسباب التالية:

**1 – أسباب مرتبطة بالشركة:**

- تغيير الإدارة.
- الحاجة إلى خدمات إضافية.
- تركيز أعمال التدقيق للشركات التابعة بمكتب واحد.
- حجم الشركة.
- العلاقة بين إدارة الشركة والمدقق.
- التعثر المالي[4].

**2 – أسباب مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني:**

- الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة.
- الخلاف حول العرض والإفصاح.
- إصدار المدقق تقرير متحفظ.
- عدم رضا الإدارة عن مقدرة المدقق في تقديم معلومات سريعة ودقيقة عن المشكلات الجارية.

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص80،81.
[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص63.
[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص113.
[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص83.

- تحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية.
- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية التدقيق.
- الخلاف حول تقدير الدخل.
- تخفيض الأتعاب.

**3 – أسباب مرتبطة بمكتب التدقيق:**

- الرغبة في استخدام مكاتب تدقيق ذات سمعة وشهرة.
- استخدام مكتب كبير لكسب ثقة الممولين.
- تخصص المدقق في قطاع معين من الشركات.
- عدم رضا الإدارة عن جودة أداء المدقق[1].

كما يخلو مكان المدقق ويتم تغييره لعدة أسباب كالاستقالة أو الوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية، الأمر الذي يؤدي إلى قيام مجلس الإدارة باستدعاء الهيئة العامة للانعقاد والانتخاب الفوري لبديل له[2].

وتجدر الإشارة إلى ما يعرف بدوران المدقق الخارجي، حيث يعرف التدوير حسب هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بأنه تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق، كما يشير قانون Sarbanes Oxley بأن دوران المدقق الخارجي هو الفترة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة التدقيق في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة– فترة تهدئة ( cooling-off)، ومن ثم الرجوع للتدقيق في هذه الشركة، فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية، ألزم قانون Sarbanes Oxley الصادر سنة 2002 شركات التدقيق بضرورة تغيير كل شريك مسؤول عن تدقيق القوائم المالية لعميل معين كل خمس سنوات وبصفة دورية، حيث قام مكتب المحاسبة العام GAO بدراسة مسحية فيما يتعلق بذلك وقد توصل إلى أن تغيير الشركاء بصفة دورية سوف يحقق الفوائد المرجوة منه دون الحاجة إلى إصدار قانون يلزم شركات التدقيق بالتعاقب على تدقيق حسابات العملاء كل فترة زمنية معينة[3].

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص63ن64.

[2] البواب عاطف، مرجع سابق، ص101.

[3] صبري ماهر مشتهى، "تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 2، يونيو 2014، ص233،234.

**المطلب الخامس: المدقق الخارجي والخدمات الاستشارية**

**1 -مفهوم الخدمات الاستشارية:** تعرف الخدمات الاستشارية بأنها:

"خدمات مهنية غير تأكيدية يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص مؤهلين لذلك علميا وعمليا وذوي خبرة كافية لتقديم النصح والتوجيه الصحيح للإدارة دون المشاركة في اتخاذ القرارات"[1].

"خدمات مهنية تقوم على توظيف المهارات الفنية للمحاسب الممارس العام، وكذلك تعليمه وملاحظاته ومعارفه نحو عملية الاستشارة"[2].

"الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن جودة المعلومات أو سياقها لمستخدمي المعلومات"[3].

"عبارة عن تلك الخدمات التي يؤديها شخص مؤهل أو مجموعة أشخاص بغرض مساعدة الإدارة على حل المشاكل التي تواجهها لتحسين قدراتها على القيام بوظائفها لتحقيق أهداف المشروع، وذلك طبقا لمستويات أداء وخطوات محددة دون أن يشارك في عملية اتخاذ القرارات"[4].

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الخدمات الاستشارية على أنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له مما يحقق أهداف التنظيم[5].

**2 -خصائص الخدمات الاستشارية:**

-يتم تقديمها وفقا لحاجات ورغبات الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد الشركة التي تقدم لها الخدمات الاستشارية.

[1] إبراهيم محمود عبد الفتاح، العريفي إيناس مفتاح محمد، حامد حسناء عطية، "أثر أداء الخدمات الاستشارية على مسؤولية مراجع الحسابات بالتطبيق في منشآت المراجعة في ليبيا، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد4، 2015، ص458.

[2] زين علي أحمد، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد1، مصر، يناير 1994، ص16.

[3] شقورة ايدام محمد علي، مرجع سابق، ص181.

[4] أبو فائد عبد الرزاق المبروك، تنتوش عادل رجب، "الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي: أسس نظرية وحقائق عملية في البيئة الليبية"، مجلة الاقتصاد والتجارة-كلية الاقتصاد والعلوم السياسية –سوق الأحد-جامعة الزيتونة، العدد 5، ليبيا، 2014، ص286.

[5] محمد براق، عمر ديلمي، مرجع سابق، ص23.

-يجب أن تمارس من قبل مجموعة من الأشخاص الأكفاء مهنيا المؤهلين علميا[1].

-إنها تقوم على السرية أي أنها خدمات يجب أن تظل في طي الكتمان نظرا لأهميتها.

-يجب أن تخلو من أي عنصر من عناصر صنع القرار وعناصر السلطة إذ يجب أن تظل هذه العناصر من مكونات الإدارة فقط[2].

- يجب الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية وعن نطاق العلاقات الخاصة الشخصية عند تقديمها لصالح العملاء قصد ضمان استقلالهم وحيادهم وموضوعيتهم.

**3- أسباب ظهور الخدمات الاستشارية:**

- التوسع في حجم المشروعات.
- العائد المادي.
- المنافسة بين المشروعات.
- المحافظة على أصول المنشأة.
- تنوع المخاطر[3].

**5 -أنواع الخدمات الاستشارية:**

-**خدمة الاستشارات الإدارية:** وهي التي تختص بمختلف النواحي الإدارية داخل المنشأة كطرق وأساليب العمل وتبسيط الإجراءات والاستفسارات الخاصة بالتنظيم الداخلي وكذلك تحديد نواحي القصور والاحتياجات التأهيلية والتدريبية وأسس اختيار العاملين[4].

-**خدمات محاسبية:** وهي تلك الخدمات المتعلقة بقيام منشآت التدقيق بتسجيل العمليات الخاصة بإحدى الشركات في الدفاتر والحسابات باستخدام المستندات الأصلية، أو بإعداد القوائم المالية لأغراض الاستخدام الداخلي أو لأغراض الوفاء بطلبات الدائنين أو مانحي الائتمان[5].

[1] آدم صالح حامد محمد علي، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الداخلي ببيئة الأعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية-كلية الاقتصاد الإدارية والسياسية، العدد4، السودان، يناير2015، ص274.

[2] أبو فائد عبد الرزاق المبروك، تنتوش عادل رجب، مرجع سابق، ص274.

[3] إبراهيم محمود عبد الفتاح، العريفي إيناس مفتاح محمد، حامد حسناء عطية، مرجع سابق، ص458.

[4] هادي التميمي، مرجع سابق، ص26.

[5] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص16.

- **الخدمات الضريبية:** يقوم بعض المحاسبين القانونيين بتقديم البيانات الضريبية لبعض مكلفي ضريبة دخل الأرباح في العديد من دول العالم، ولا تمثل هذه الخدمة خدمة تأكيد بل هي إعداد للبيان الضريبي حسب البيانات والمستندات التي يقدمها المكلف، إذ أن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي مع أن الربح المحاسبي هو الأساس في إعداد البيان الضريبي والتوصل إلى الربح الضريبي الذي تحسب الضريبة على أساسه[1].
- **تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية:** حيث يتطلب من مدقق الحسابات أن يكون لديه خبرة كافية باستخدام الكمبيوتر، وقد أصبح هذا النوع من الخدمات أكثر وأهم الخدمات التي تطلب من مدقق الحسابات[2].

## المبحث الثالث: المرجعية الدولية للتدقيق الخارجي

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها التدقيق الخارجي في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية المدققة لطمأنة أصحاب المصالح، فقد ظهرت محاولات جادة لتوفير قواعد وأصول لممارسة هذه المهنة، وهذا ما أقره الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC تحت مسمى معايير التدقيق الدولية، والتي سنتناولها من خلال هذا المبحث.

### المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية، المفهوم والخصائص

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تحظى بالقبول العام، وقد نتجت هاته المعايير عن جهود هيئات مهنية مختصة[3]، حيث أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي تأسس عام 1977 باعتباره الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية ISA، وكان هدفه من ورائها هو إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء[4].

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص37.

[2] إبراهيم محمود عبد الفتاح، العريفي إيناس مفتاح محمد، حامد حسناء عطية، مرجع سابق، ص459.

[3] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص57.

[4] محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010-2011، ص68.

**أولا: مفهوم معايير التدقيق الدولية**

المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويعرف بأنه نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام كأساس لما يجب إتباعه.

وتعرف معايير تدقيق الحسابات بأنها مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية وعن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل وتمثل مقياسا موحدا للأداء[1].

وقد قدم هاورد ستيتلر (Haward Stettler) أن معايير التدقيق تعد بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال التدقيق والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات.

كما عرف ألفين أرينز ( Arens Alvin) المعايير بأنها عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات[2].

مما سبق يتضح أن لمعايير مهنة تدقيق الحسابات وظيفتين أساسيتين، فهي تعد أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات لتدقيق الحسابات لمختلف الجهات، وكذا تعد وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق[3].

تجدر الإشارة إلى أنه لكي تصبح المعايير نماذج مرشدة للعمل ومقاييس سليمة للأداء المهني فإنه يجب أن توضح الأهداف المطلوب أن تتحقق وأساليب تحققها، إذ أن الهدف من كل عملية هو نصف طريق الوصول إلى المقياس السليم لأدائها، بل إن الهدف في حد ذاته يعد بمثابة أحد المقاييس الأساسية التي نستطيع أن نقيس بها مدى سلامة الأداء، وبناءا على ذلك نخلص إلى أن معايير الأداء في مهنة تدقيق الحسابات هي بمثابة مقاييس للأداء تحدد الأهداف وتوضع أساليب تحقيقها، وتعتبر قواعد عامة متفقا عليها تمثل مقاييس لا يجوز مخالفتها[4].

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 264،265.

[2] لقليطي لخضر، "**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر–دراسة تحليلية مقارنة–**"، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف، 2014-2015، ص15.

[3] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص57.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع نفسه، ص266.

**ثانيا: خصائص ومميزات معايير التدقيق الدولية**

إن أهم خصائص معايير التدقيق ما يلي:

-التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، مما يؤدي إلى تشكيل بعض القيود على إمكانية تحريك المدققين، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق[1].

-تم استخدام لفظ إرشادات التدقيق بدلا من معايير التدقيق وذلك حتى تستطيع دول العالم تكييف هذه المعايير مع الظروف المحلية لكل دولة.

-تتسم معايير التدقيق الدولية بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار[2].

-تعد هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا عن غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي هي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي[3].

وقد أضاف مشروع تصنيف معايير التدقيق الدولية بعض الخصائص الهامة التي حددتها لجنة ممارسة التدقيق الدولية، ومن بينها:

-ينتبه المدققين إلى الإجراءات والإرشادات الفنية ويأخذونها بعين الاعتبار بناءا على معايير التدقيق الدولية عبر تمييز المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية بالأحرف المنضدة السوداء، والتي تسمح للقارئ التركيز على العناصر الأساسية.

-إن تصميم معايير التدقيق الدولية يشمل الإرشادات العامة والخاصة في آن واحد، بحيث يتبع عملية التدقيق انطلاقا من التخطيط مرورا بالعمل الميداني إلى غاية الوصول إلى القرار النهائي وإعداد التقارير، كما أنه يجمع كل معايير تقييم الخطر المهمة في مكانها الصحيح خلال عملية التدقيق.

---

[1] فارس ارشيد عودة الخرابشة، "**أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الأردن (دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي)**"، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الدكتوراه تخصص المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية عمان، 5-1-2015، ص44.

[2] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص62.

[3] فارس ارشيد عودة الخرابشة، مرجع وموضوع نفسهما.

-إن المصطلحات المستخدمة في معايير التدقيق الدولية تعد فنية ومتماسكة (اللغة الإنجليزية الواضحة والبسيطة).

-شملت عملية التصنيف تعديل معيار تقرير التدقيق الذي هو المنتج المادي الأساسي لها، بحيث ينطوي على تحسين هام على الشكل الموجود سابقا، ويصف التقرير الجديد بإسهاب أكبر مسؤوليات المدقق ومسؤوليات الإدارة حول ما يتعلق بالبيانات المالية وعملية التدقيق بحد ذاتها، كما أن المعيار الجديد يقدم المزيد من الإرشاد للمدقق عندما يطرأ تعديل على التقرير المعياري[1].

وكذا من مميزات المعايير الدولية للتدقيق:

-يعد المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه.

-يعد كقاعدة أساسية للعمل حتى يتم الاسترشاد بها من طرف أشخاص لأداء مهامهم.

-يعد المعيار نمط يتأسس بالعرف، أو عن طريق القبول العام، أو عن طريق إصدارات الهيئات المهنية أو العلمية، أو القرارات الحكومية أو القوانين التشريعية.

-تمثل المعايير الحد الأدنى للأداء المهني، وتعد خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء المهام المتعلقة بالتدقيق[2].

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية

### أولا: أهمية معايير التدقيق الدولية

-إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة في البيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم[3].

[1] لقليطي لخضر، مرجع سابق، ص25.

[2] سايح فايز، "**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي–دراسة حالة الجزائر–**"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014-2015، ص89،90.

[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص30.

-يلتزم المدقق في أدائه لوظيفة التدقيق بهذه المعايير لتكون الأساس الذي يستند إليه لتأكيد بذله العناية المهنية الواجبة وذلك حتى لا يتحمل المسؤولية في حال ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك[1].

-توفر معايير التدقيق إرشادات فنية في كل ما يتعلق بمجال عمل المدقق، سلوكه وتصرفاته فهي:

- ✓ تعد بمثابة إرشادات تستخدم في تقييم العمل والحكم على القائمين عليه.
- ✓ تعد بمثابة مرجعا للتقييم الذاتي لمدقق الحسابات أمام مسؤوليته المهنية.
- ✓ تختص بالمواصفات المهنية للمدقق ومدى قدرته على الحكم على الأمور عند مباشرته لمهامه.
- ✓ تختص بالمواصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في شخص المدقق وفي مستوى أدائه.
- ✓ تعد بمثابة مقاييس لقياس مدى التزام المدقق بمبادئ التدقيق والأهداف العامة للتدقيق[2].

وهنا تجدر الإشارة إلى أن عملية تدقيق الحسابات تعتمد في القيام بها أساسا على المجهود الذهني، هذا ما يترتب عليه خضوع عملية تدقيق الحسابات إلى قدر كبير من التقدير الشخصي يلجأ إليه مدقق الحسابات ويصدر حكمه بناءا عليه وإن كان هذا في حد ذاته له مميزاته من حيث المرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الكفايات وتحمل مسؤولية العمل كاملة، إلا أن التوسع في التقدير الشخصي يؤدي إلى عدد كبير من الصعوبات، والتي من أهمها:

-صعوبة مقارنة الأداء، لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة، تبعا لاختلاف التقدير الشخصي.

-صعوبة الحكم على مدى كفاية الأداء قضائيا ومهنيا.

-احتمال تحميل مدقق الحسابات بمسؤوليات إضافية.

-صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة، لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر، والمتفق عليه أن وجود معايير لمهنة تدقيق الحسابات الهدف من شأنه تهذيب التقدير الشخصي لمدقق الحسابات القانوني دون إلغائه[3].

[1] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص 62.

[2] لقليطي لخضر، مرجع سابق، ص17.

[3] سامي الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص137.

**ثانيا: أهداف معايير التدقيق الدولية**

لقد وضعت معايير التدقيق لكي يستطيع الأشخاص كمدققي حسابات تأدية واجباتهم بدرجة عالية من الأهلية والمهارة، وتوفر هذه المعايير لتقرير المدقق إمكانية الموثوقية، ويجب أن تعطي معايير التدقيق كل جوانب عملية التدقيق حتى يتحقق لمن يعتمد على تقرير المدقق الاعتقاد بأن:

-المدقق أمين ونزيه وموضوعي ومستقل.
-أن المدقق قد حصل على أدلة الإثبات الكافية.
-فهم الرأي الذي عبر عنه المدقق[1].

والمتفق عليه أن من الأهداف الرئيسية لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات ما يلي:

-تعد مرشدا أو معينا، توضح أسلوب العمل وأهدافه.
-إمداد الممتهنين بمعايير التقييم الذاتي للأداء، فيتمكن الممتهن من مراجعة نفسه بنفسه.
-تكون مرشدا للقضاء، ويكون ذلك في الحالات التي ينسب فيها التقصير أو الإهمال لأحد المدققين.
-تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره.
-تعد وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق الخارجي بعد قيامه بعملية تدقيق الحسابات.
-تعد وسيلة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات تدقيق الحسابات لمختلف الجهات.
-تعد بمثابة مرشد للقائمين بالتدريس والراغبين في دراسة مهنة تدقيق الحسابات[2].

**المطلب الثالث: علاقة معايير التدقيق الدولية بإجراءات التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية**

**أولا: معايير التدقيق الدولية وإجراءات التدقيق**

إن معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات هي نموذج أو مثال يوضح القواعد العامة لأداء عملية تدقيق الحسابات، موضوع من طرف المنظمات المهنية، أو جاء كنتيجة للعرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة كأساس لما يجب إتباعه وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب

[1] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص57.
[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص267.

تحقيقها، وهي تمثل ما يجب على مدقق الحسابات إتباعه، أما إجراءات تدقيق الحسابات فهي تمثل مجموعة خطوات التنفيذ التي يتم إتباعها في تدقيق الحسابات والتي يقوم بتصميمها مدقق حسابات، حتى تشمل كل ما يفترض فيه أدائه فنيا أثناء التدقيق، أي أنها بمثابة إجراءات تفصيلية لعملية التدقيق، والتي تختلف بحسب اختلاف الموضوع الذي يتعرض المدقق لفحصه، والإجراءات هي ذلك الجزء الذي يخضع للتقدير الشخصي للمدقق ويختلف باختلاف ما يقوم به المدقق في كل حالة[1].

**ثانيا: علاقة المعايير الدولية للتدقيق بمعايير المحاسبة**

إن للمدقق علاقة وطيدة بالمحاسب فكلاهما يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المالية "التقارير والقوائم المالية" على اتخاذ القرارات المناسبة، فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية نابعها النهائي يتمثل في القوائم المالية لتوضيح نتائج نشاط المؤسسة وإبراز مركزها المالي، أما عملية التدقيق فتتميز بطبيعتها الانتقادية والتحليلية، والتي تتمثل في فحص وقياس ما أعدته المحاسبة لإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية المعدة وعدالتها ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق.

إن علاقة معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية تجسدت في ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، وتضاعف دورها في العلاقات الدولية، ما أدى إلى نشوء مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق، كما تزايدت المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية المحاسبية إلى إصدار معايير المحاسبة الدولية ثم إصدار معايير التدقيق الدولية، وهي مجموعة المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم[2].

ويتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية فيما يلي:

-ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم (570) المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر للمؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"، ويرتبط هذا بالفقرة

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص136.
[2] لقليطي لخضر، مرجع سابق، ص26.

الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم (200) هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على أنه "في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة"[1].

-ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم (560) المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة رقم 10، وينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد التقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضع معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها[2].

-يرتبط معيار التدقيق الدولي رقم (700) والذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية كلها تظهر بصورة عادلة للمركز المالي للمؤسسة، وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، ويرتبط هذا المعيار بالمعيار الثالث عشر من معايير المحاسبة الدولية، ويتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وكذا يرتبط بالمعيار الخامس من معايير المحاسبة الدولية ويرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية[3].

## المطلب الرابع: إصدار المعايير الدولية للتدقيق

يتم إصدار معايير التدقيق الدولية عن طريق لجنة تطبيقات التدقيق الدولية وهي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين الذي أسس عام 1977[4]، وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق

[1] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص79.

[2] فارس ارشيد عودة الخرابشة، مرجع سابق، ص48.

[3] لقليطي لخضر، مرجع سابق، ص26.

[4] الشامي مصطفى أحمد، "دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي"، المجلة العربية للعلوم الإدارية العدد1، الكويت، يناير 2002، ص77.

والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC، على أنه تسعى للتحقيق الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها[1].

وتتشكل لجنة تطبيقات التدقيق الدولية بمعرفة مجلس اتحاد المحاسبين الدولي من 14 عضوا، بحيث يختار المجلس الدول الممثلة في اللجنة بناء على مدى أهمية إسهام كل دولة في أعمال اللجنة، ثم تقوم المنظمات المهنية المشاركة في الاتحاد من كل دولة باختيار ممثل دولتها في اللجنة، إضافة إلى مستشارين فنيين يحق لهم حضور اجتماعات اللجنة[2].

وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط[3].

ويكمن هدف هذه اللجنة في تحسين جودة ووحدة ممارسة مهنة التدقيق في العالم، ويتلخص دورها في:

- إصدار معايير دولية للتدقيق.
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود.
- تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق في التشريع وأسواق الأوراق المالية.
- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والمنظمات التنظيمية في العالم لاكتشاف احتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة[4].

[1] بن أعمارة منصور، حولي محمد، "معايير المراجعة الدولية"، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13و14 ديسمبر 2011، ص9.

[2] الشامي مصطفى أحمد، مرجع سابق، ص77

[3] بن أعمارة منصور، حولي محمد، مرجع وموضوع نفسهما.

[4] ديلمي عمر، مرجع سابق، 142،143.

كما تجدر الإشارة إلى أن اللجنة الدولية لمهنة التدقيق اعتمدت في إصدارها للمعايير الدولية للتدقيق والبيانات المرفقة على الهدف الأساس لمهنة التدقيق والذي اشتمل عليه المعيار الأول من معايير التدقيق والذي حدد كالآتي:

"إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع النواحي الأساسية، وفقا لإطار تقارير مالية محددة، والعبارات المستعملة لبيان رأي المدقق هي تعبر بصورة حقيقية وعادلة وتمثل بعدالة من جميع النواحي الجوهرية- لها نفس المعنى"[1].

وعند إصدار معيار دولي للتدقيق عادة ما يتم إتباع الخطوات التالية:

-يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة.
-تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.
-تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
-إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.
-تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية[2].

وقد راعت اللجنة عند إصدارها للمعايير ما يلي:

-أن المعايير الدولية لتدقيق الحسابات الصادرة عن اللجنة لا تعطي الأولوية في التطبيق عند تعارضها مع المعايير المحلية.
-يتم الالتزام بالمعايير الدولية لتدقيق الحسابات عند تدقيق أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي بالمعلومات المالية لأي وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، كما أنه قد يتطلب الأمر الالتزام بهذه الأدلة كلما أمكن ذلك في جميع الأنشطة التي يقوم بها مدققوا الحسابات.

[1] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص62.
[2] سايج فايز، مرجع سابق، ص92.

-تسعى لجنة معايير التدقيق الدولية إلى الحصول على القبول الدولي لمعاييرها فتأخذ البيانات والتباين بينها بعين الاعتبار عند إصدار المعايير الدولية للتدقيق، وهذا نظرا لاختلاف شكل ومحتوى معايير تدقيق الحسابات الصادرة في مختلف دول العالم.

-يتم تحديد مدى الالتزام بالمعايير الدولية لتدقيق الحسابات في مقدمة أو إرشاد كل معيار على حدى.

-ليس للجنة معايير التدقيق الدولية السلطة كي تلزم بتنفيذ المعايير الدولية للتدقيق، بل تترك المسؤولية لجهود الأعضاء في إقناع دولهم على الالتزام بها.

-تتحكم الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين واللوائح والأنظمة الحكومية والمهنية في كل بلد بالممارسة المهنية المنتهجة في عملية تدقيق الحسابات، ويكون ذلك بدرجات متفاوتة[1].

**الجدول رقم 02: معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار**

| رمز المعيار | عنوان المعيار | رمز المعيار | عنوان المعيار |
|---|---|---|---|
| **ISA 200** | أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة | **ISA 520** | الإجراءات التحليلية |
| **ISA 210** | شروط الارتباطات بمهمة التدقيق | **ISA 530** | عينة التدقيق والوسائل الاختبارية |
| **ISA 220** | الرقابة على جودة أعمال التدقيق | **ISA 540** | تدقيق التقديرات المحاسبية |
| **ISA 230** | التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق) | **ISA 550** | الأطراف ذات العلاقة |
| **ISA 240** | الغش والخطأ | **ISA 560** | الأحداث اللاحقة |
| **ISA 250** | دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية | **ISA 570** | الاستمرارية |
| **ISA 260** | توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة | **ISA 580** | إقرارات الإدارة |
| **ISA 300** | التخطيط | **ISA 600** | الاعتماد على مدقق آخر |
| **ISA 315** | الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها | **ISA 610** | الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي |

[1] درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، مرجع سابق، ص62.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | وأخطارها | | |
| **ISA 320** | الأهمية النسبية | **ISA 620** | الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين |
| **ISA 330** | إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة | **ISA 700** | تقرير المدقق عن القوائم المالية |
| **ISA 402** | التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة الخدمات | **ISA 710** | المقارنات |
| **ISA 500** | أدلة الإثبات في التدقيق | **ISA 720** | المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية |
| **ISA 510** | الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة | **ISA 800** | تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة |

**المصدر**: زوهري جليلة، صالح إلياس،" واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 2، ص85.

**المطلب الخامس : عرض معايير التدقيق الدولية**

**أولا: المبادئ العامة والمسؤوليات**

**-المعيار رقم 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق)**: لقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة [1]، حيث يتناول هذا المعيار المسؤوليات الكلية للمدقق المستقل عند إجراء عملية تدقيق للقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ويبين على وجه الخصوص الأهداف الكلية للمدقق المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق عملية تدقيق مصممة لتمكين المدقق المستقل من تحقيق هذه الأهداف، كما يوضح هذا المعيار نطاق وسلطة وهيكل المعايير الدولية للتدقيق ويتضمن متطلبات تحدد المسؤوليات العامة للمدقق

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص19.

المستقل المعمول بها في كافة عمليات التدقيق، بما في ذلك الالتزام الذي يقتضي الامتثال لمعايير التدقيق الدولية[1].

-**المعيار رقم 210 (الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق)**: يمثل شروط اتفاقية أو قبول التدقيق والخاص برسالة الارتباط (القبول) والتي يرسلها المدقق وعلى أوراقه الخاصة، وتحتوي على الأمور الرئيسية ومنها مسؤولية الإدارة عن تحضير وتقديم البيانات المالية وأن المدقق سيقوم بالتدقيق وحسب المعايير الدولية التي تتطلب التخطيط للتدقيق لأجل الحصول على أدلة كافية ومقنعة[2].

ومن الواجب اتفاق أطراف عملية التدقيق على شروط التكليف بهذه العملية في كتاب التكليف أو في أي صورة مناسبة تمثل شكلا من أشكال العقود، قصد مساعدة المدقق في إعداد كتاب التكليف المتعلق بتدقيق البيانات المالية ويمكن تطبيق شروط التكليف بالتدقيق على الخدمات ذات العلاقة، أما الخدمات الأخرى (الاستشارات الضريبية والمحاسبية والإدارية) فمن المناسب إعداد كتب منفصلة بها، وتكمن أهمية كتاب التكليف في أنه يوثق ويؤكد موافقة المدقق على تعيينه وعلى هدف ونطاق التدقيق ومدى مسؤوليات المدقق تجاه العميل وعلى شكل أية تقارير[3].

-**المعيار رقم 220 (الرقابة على جودة عملية التدقيق)**: تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، بحيث يتم وضعها على مستويين هما:

-مستوى مكتب التدقيق.

-مستوى كل عملية تدقيق على حدا[4].

-**المعيار رقم 230 (وثائق التدقيق)**: يتناول هذا المعيار وثائق التدقيق لعملية تدقيق بيانات مالية، ويتم تبني هذه الوثائق حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات تدقيق المعلومات المالية، وقد

[1] سايج فايز، مرجع سابق، ص93.

[2] هادي التميمي، مرجع سابق، ص35.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص183.

[4] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص86.

جاء في الفقرة 5 من المعيار أن هدف المدقق هو إعداد وثائق توفر سجل كاف ومناسب لأساس تقرير المدقق، وأدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها[1].

-**المعيار رقم 240 (مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية):** هذا المعيار يلقي الضوء على ضرورة الانتباه والتأكد من مخاطر احتواء البيانات المالية على معلومات جوهرية غير صحيحة ناتجة عن غش أو خطأ[2]، وينص هذا المعيار في الفقرة 5 على أنه يقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية تدقيق معينة وفقا لمعايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ[3].

-**المعيار رقم 250 (مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية):** الاعتبارات القانونية والتنظيمية لتدقيق البيانات المالية والذي يتعلق بمسؤولية تطبيق القوانين والأنظمة وأن الإدارة مسؤولة عن هذا التطبيق وأن مسؤولية المدقق وعند اكتشاف عدم التطبيق أو المطابقة وبعد التأكد من ذلك رفع تقارير حول عدم المطابقة للإدارة العليا والسلطات المشرفة[4].

-**المعيار رقم 260 (الاتصال مع المكلفين بالحوكمة):** يتضمن هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية تدقيق القوائم المالية[5].

**ثانيا: التخطيط، فهم المؤسسة والأهمية النسبية**

-**المعيار رقم 300 (التخطيط):** جاء في الفقرة 2 و3 من المعيار رقم 300 أنه على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب[6].

-**المعيار رقم 315 (فهم نشاط المؤسسة ومحيطها وتقييم المخاطر):** يجب على المدقق أن يوثق فهمه للشركة ولبيئتها وتقييمه لمخاطر الانحرافات المادية المطلوبة[7].

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، ص150،151.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص177.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع نفسه، ص166.

[4] هادي التميمي، مرجع سابق، ص35.

[5] سايح فايز، مرجع سابق، 98.

[6] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص242.

[7] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص39.

-**المعيار رقم 320 (الأهمية النسبية في التدقيق)**: يقصد بها تلك البيانات أو المعلومات التي إن تم حذفها أو عرضها بصورة خاطئة في التقارير المالية يؤثر على صحة وسلامة القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل الشخص العقلاني، حيث يجب على المدقق وضع مستوى مقبول يمثل الحد المسموح به من هذه الأخطاء، والتي إن تراكمت أدى ذلك إلى أثر سلبي أو قانوني على المنشأة[1].

-**المعيار رقم 330 (إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة)**: يجب أن يراعي المدقق المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة (مخاطر الأخطاء الجوهرية) عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة، لتخفيض مخاطر عدم اكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية إلى مستوى مقبول[2].

-**المعيار رقم 402 (اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية)**: يمكن للعميل استعمال مؤسسة خدمية تقوم بإنجاز بعض المعاملات لصالحه (مثل أعمال الحاسوب) والاحتفاظ بالحسابات الخاصة بها أو تسجيل المعاملات ومعالجة المعلومات ذات العلاقة، لذلك فإن بعض السياسات والإجراءات والسجلات المملوكة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق البيانات المالية للعميل[3].

**ثالثا: أدلة الإثبات**

-**المعيار رقم 500 (أدلة الإثبات)**: يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يتمكن من الوصول إلى نتائج معقولة التي على أساسها يقدم رأي التدقيق، وهذه الأدلة يمكنه الحصول عليها من خلال:

- اختيارات الرقابة للأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية.
- الإجراءات الجوهرية لاكتشاف الأخطاء المادية في البيانات المالية وهي نوعان، الأول اختبارات لتفاصيل العمليات والأرصدة والنوع الثاني الإجراءات التحليلية[4].

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص194.
[2] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص98.
[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع نفسه، ص198.
[4] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص185.

-**المعيار رقم 501 (أدلة الإثبات– اعتبارات محددة لبنود مختارة)**: يتناول هذا المعيار الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها عند الحصول على أدلة كافية ومناسبة[1].

-**المعيار رقم 505 (المصادقات الخارجية)**: يتناول هذا المعيار استخدام لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق[2].

-**المعيار رقم 510 (تكليف السنة الأولى للتدقيق)**: يتناول المعيار مسؤولية المدقق حول الأرصدة الافتتاحية التي تعني أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة والتي تعتمد على أساس الأرصدة الختامية للفترة السابقة، والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المستخدمة ثابتة في التطبيق، وكذلك مسؤولية المدقق في حالة عدم التأكد والإجراءات الخاصة بالتأكد من بعض الفقرات والبنود[3].

-**المعيار رقم 520 (الإجراءات التحليلية)**: حسب الفقرة الأولى من المعيار فإنه يتطرق إلى انتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية، كما يتناول مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد في تكوين استنتاج كلي حول القوائم المالية[4].

-**المعيار رقم 530 (عينات التدقيق وطرق الفحوصات الأخرى)**: تمثل عينات التدقيق تطبيق إجراءات الالتزام والإجراءات التفصيلية (الجوهرية) على أقل من 100% من النشاط لأي فقرة من فقرات البيانات المالية لأجل الحصول على الأدلة التدقيقية وتقييمها، ولأجل أن يتمكن المدقق من تكوين الرأي حول المجتمع الذي أخذ منه العينة التي يتم اختيارها إما بواسطة الطريقة العشوائية أو الطريقة المنظمة أو التقسيم الطبقي[5].

**المعيار رقم 540 (تدقيق التقديرات المحاسبية)**: المقصود بالتقديرات المحاسبية التقديرات التقريبية لقيمة أحد البنود في حال عدم وجود طرق قياس دقيقة مثل الضريبة المؤجلة، إيرادات مستحقة، المخصصات وخسارة الدعاوى القضائية.

وتقع المسؤولية على التقديرات المحاسبية التي تحتويها البيانات المالية على الإدارة، وتكون حول حالات يحيط بها نوع من عدم التأكد لأحداث وقعت أو من المحتمل وقوعها، لذا فاحتمالية وجود أخطاء جوهرية تكون أكبر

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص410.
[2] مرجع نفسه، ص421.
[3] ديلمي عمر، مرجع سابق، ص160.
[4] سايج فايز، مرجع سابق، ص110.
[5] هادي التميمي، مرجع سابق، ص37.

في حالة وجود التقديرات المحاسبية، كما أنه على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا وأن الإفصاح عنه قد تم بشكل مناسب[1].

-**المعيار رقم 550 (الأطراف ذات العلاقة)**: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية، وعلى وجه الخصوص يتسع هذا المعيار ليشمل كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 315، ومعيار التدقيق الدولي رقم 330، ومعيار التدقيق الدولي رقم 240 فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة[2].

-**المعيار رقم 560 (الأحداث اللاحقة)**: الغرض من هذا المعيار هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، ويتعلق الأمر بالأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق، وعلى هذا الأخير مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على المعلومات المالية وتقرير المدقق[3].

-**المعيار رقم 570 (الاستمرارية)**: على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا، وعليه الأخذ بالاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة (كمؤشرات مالية، تشغيلية..الخ)[4].

-**المعيار رقم 580 (الإقرارات الخطية)**: يجب على المدقق أن يحصل على إقرار من الإدارة بمسؤولياتها عن العرض السليم للقوائم المالية، وذلك بالحصول على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو إحدى صور القوائم المالية المعتمدة من الإدارة، فإذا ما استطاع المدقق الخارجي الحصول على ذلك الإقرار فإنه يسهم في تعزيز الشفافية بالمؤسسة محل التدقيق[5].

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص215.
[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص518.
[3] ديلمي عمر، مرجع سابق، ص164.
[4] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص111.
[5] سايج فايز، مرجع سابق، ص116.

**رابعا: استعمال عمل الآخرين**

-**المعيار رقم 600 (استعمال عمل مدقق آخر)**: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول بتقديم تقرير حول القوائم المالية للمؤسسة، للاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن القوائم المالية للمؤسسة[1].

-**المعيار رقم 610 (الاستفادة من عمل المدقق الداخلي)**: يتناول هذا المعيار في فقرته الأولى مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين عندما يحدد المدقق الخارجي أن قسم التدقيق الداخلي على الأرجح له علاقة بالتدقيق، وحسب الفقرة 6 من المعيار المدقق يحدد إمكانية الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، وإذا استفاد يحدد ما إذا كان العمل كافي لأغراض التدقيق[2].

-**المعيار رقم 620 (استخدام عمل الخبير المحاسب)**: يتناول هذا المعيار في فقرته 5 أن المدقق يحدد ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير أم لا، وفي حال الاستخدام يحدد ما إذا كان ذلك العمل مناسبا لأغراض التدقيق[3].

**خامسا: نتائج التدقيق والتقارير**

-**المعيار رقم 700 (تقرير المدقق حول البيانات المالية)**: يجب على مدقق الحسابات إعداد تقرير حول البيانات المالية، والغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق المنجز من قبل المدقق لبيانات منشأة ما[4].

-**المعيار رقم 710 (الأرقام المقارنة)**: بين هذا المعيار أنه عندما يتم عرض المقارنات كقوائم مالية مقارنة، يجب أن يصدر المدقق تقريرا تتحدد فيه المقارنات على وجه الخصوص نظرا لأنه يتم التعبير عن رأي المدقق إفراديا بشأن القوائم المالية المعروضة لكل فترة على حدا[5].

-**المعيار رقم 720 (المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة)**: يشير هذا المعيار إلى مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق

[1] ديلمي عمر، مرجع سابق، ص168.
[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص643.
[3] مرجع نفسه، ص651.
[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص113.
[5] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص138.

المتعلق بذلك، وفي غياب أي متطلب منفصل في الظروف الخاصة بالعملية، فإن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى ولا يتحمل المدقق مسؤولية خاصة لتحديد ما إذا تم التعبير عن المعلومات الأخرى بالشكل المناسب أم لا، ومع ذلك يقرأ المدقق المعلومات الأخرى لأنه قد يتم إضعاف مصداقية البيانات المالية المدققة بسبب التعارضات الجوهرية بين البيانات المالية المدققة والمعلومات الأخرى[1].

-**المعيار رقم 800 (تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة):** يتطلب هذا المعيار أن يشتمل تقرير المدقق حول القوائم المالية المعدة وفقا للأساس المحاسبي الشامل على فقرة تبين الأساس المستخدم أو أن يشير إلى إيضاح في القوائم المالية يبين هذا الأساس، كما يجب أن يبين رأي المدقق ما إذا تم إعداد القوائم المالية من النواحي الجوهرية كافة وفقا لهذا الأساس المحاسبي الشامل[2].

**سادسا: المعايير الدولية حول خدمات الإطلاع 2000-2699**

معايير حول تكليف الإطلاع والذي عرف بأنه أقل درجة من التدقيق، وتشمل إجراءاته الاستفسارات والتحليلات ولا يتطلب من المدقق فهم ودراسة الرقابة الداخلية ولكن يجب أن يكون مستقلا.

+الأرقام 1000-1100 تتعلق بالمؤسسات المالية والبنوك.

+الأرقام 3000-3399 تتعلق بالخدمات الأخرى غير التدقيق والإطلاع.

+الرقم 3400 يتعلق بفحص المعلومات المالية المستقبلية.

+الأرقام 4000-4699 تتعلق بالخدمات ذات العلاقة[3].

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص720.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص148.

[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص41.

**خلاصة**

إن أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال دراسة موضوع التدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية تتلخص فيما يلي:

-ظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم بعد الثورة الصناعية أدى إلى نشوء الحاجة إلى وجود اتحاد لمهنة التدقيق.

-يعد التدقيق عملية فحص منظمة يقوم بها مدقق مستقل يشترط فيه توفر صفات شخصية وأخرى علمية ليؤدي واجبه المهني، وهو في مقابل ذلك يتمتع بحقوق تمكنه من الحفاظ على استقلاله وبالتالي إضفاء الثقة والمصداقية على تقريره النهائي خدمة لمختلف أصحاب المصلحة.

-نظرا لأهمية موضوع التدقيق، ولضمان فعالية وكفاءة عملية التدقيق سعى الاتحاد الدولي للمحاسبين كهيئة عليا للمحاسبة إلى إصدار إرشادات تحت مسمى "معايير التدقيق الدولية" لتأكيد نزاهة وموضوعية المدقق، وبالتالي شعور أصحاب المصلحة بالاطمئنان.

# الفصل الثاني

## تنفيذ عملية التدقيق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610

**تمهيد**

لأجل بلوغ أهداف عملية التدقيق والوصول إلى نتائج دقيقة، على مدقق الحسابات اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء في عملية التدقيق، ويجب عليه حتى تكون عملية التدقيق منتظمة الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية لغرض التأكد من مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة وتوصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، كما يمكن للمدقق الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 610، هذا ما يجعله وفي سبيل اتخاذ قرار الاستفادة أم لا الفهم والتقويم الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي، كل ذلك سوف نتناوله في هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: إجراءات تنفيذ المدقق الخارجي لعمله.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقرير.

المبحث الثالث: عمل المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم610.

## المبحث الأول: إجراءات تنفيذ المدقق الخارجي لعمله.

يتناول هذا المبحث الإجراءات المختلفة لتنفيذ عملية التدقيق، حيث يبدأ المدقق بإجراءات تمهيدية والتنظيم الداخلي لمكتب التدقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار أوراق العمل وكذا جمع الأدلة الكافية لعملية التدقيق.

### المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لعملية التدقيق

تشتمل الإجراءات التمهيدية على ما يلي:

**1-الاتصال بمدقق الحسابات السابق:** وهو أمر ضروري لا بد منه في حالة أن الشركة محل التدقيق كان لديها مدقق حسابات سابق، وذلك من أجل التعرف على الأسباب التي دفعته إلى التخلي عن القيام بعملية التدقيق أو استقالته[1]، فكثيرا ما يرشد المدقق القديم زميله المدقق الجديد إلى الصعوبات التي واجهته في الماضي بخصوص علاقته بالمديرين أو أصحاب المشروع[2].

**2-التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات:** يجب على المدقق أن يتأكد من أن إجراءات التعيين مطابقة للقانون وأنها من الجهة المخولة بالتعيين أم لا، وله الحق في الإطلاع على قرار تعيينه لكتابة العقد الذي يحدد نطاق عمله ومسؤولياته وأتعابه وأي شروط أخرى يراها ضرورية [3]، وهنا تجدر الإشارة إلى أن شروط التعيين وإجراءاته تختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع وموضوع التدقيق، ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك[4]، ففي منشآت الأفراد يتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب الشأن، أما في المنشآت المساهمة فإذا كانت المنشأة جديدة فعلى المدقق الإطلاع على عقد التأسيس الذي يصدر بناءا على القرار بتأسيس المنشأة، حيث يرد فيه اسم المدقق لها، أي أن المدقق يعين من قبل مجلس الإدارة، أما إذا كانت المنشأة مستمرة فيمكن للمدقق التأكد من تعيينه بالرجوع إلى الجمعية العامة الذي يثبت انتخابه، أي أن المدقق يعين من قبل الهيئة العامة (المادة 192 فقرة أ من قانون الشركات الأردني رقم 1997/22)[5]، أما في

[1] سعود كايد، مرجع سابق، ص119.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص96.

[3] سعود كايد، مرجع وموضوع نفسهما.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص150.

[5] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص128،129.

الحالات الاستثنائية فعليه الإطلاع على قرار تعيينه الصادر من مراقب الشركات أو من وزير التجارة والصناعة نفسه[1].

**3-التحقق من نطاق عملية التدقيق:** فيجب تحديد نطاق عملية التدقيق فقد تكون شاملة أو جزئية لكن لا بد من تحديد نقاطها في العقد المبرم بين المدقق وعميله هذا في شركات الأشخاص والمشاريع الفردية، أما في الشركات المساهمة ففيها عملية التدقيق إلزامية وليس فيها تحديد لنطاق التدقيق[2].

**4-التعرف على المنشأة:** إن الهدف الأساسي من التعرف على المنشأة هو السماح للمدقق بالحصول على نظرة عامة وفهم شامل وكاف من أجل توجيه مهمته حسب خصوصيات المؤسسة من أجل:

-تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات المؤسسة.

-تحديد المجالات والأنظمة المعبرة في المهمة.

-تكوين الملف الدائم للمهمة وإعداد برنامجها[3].

ويتعين على مدقق الحسابات أن يطلع في منشآت المساهمة على:

-العقد الابتدائي والنظام الداخلي للمنشأة- المركز الرئيسي، ومدة المنشأة، غرضها الأساسي، رأس المال، أعضاء مجلس الإدارة، الأحكام الخاصة بالسنة المالية وإعداد الحسابات الختامية وتوزيع الأرباح.

-التعرف على المسؤول الذي يجب أن يقابله ويتصل به عند بدء عمله، كذلك عما إذا كانت للمنشأة فروع وكيفية تعاملها مع المركز الرئيسي، وعما إذا كانت تمسك حساباتها بنفسها أو بمعرفة المركز الرئيسي.

-طلب كشف بأسماء الموظفين المسؤولين بالمنشأة، ومدى اختصاص ومسؤولية كل منهم وصورة من توقيعاتهم خاصة أولئك المصرح لهم بالتوقيع على الشيكات والمستندات اللازمة.

-التعرف على التنظيم الداخلي للمنشأة وأقسامها وإداراتها وعلاقة كل إدارة بالأخرى[4].

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 150.

[2] توفيق مصطفى أبورقبة، عبد الهادي إسحق المصري، مرجع سابق، ص97.

[3] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2011-2012، ص87.

[4] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص130.

أما في شركات الأشخاص فعلى المدقق الإطلاع على عقد الشراكة لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصة كل شريك، والجهة التي تقوم بالإدارة، والرواتب والمكافآت الخاصة بمن يقوم بالإدارة، وكيفية اقتسام الأرباح والخسائر والمبالغ التي يسمح لكل شريك بالسحب في حدودها، والأحكام الخاصة باحتساب الفوائد على حصص رأس المال أو المسحوبات[1]، وكذا:

-الحصول على قائمة المستندات والدفاتر والكشوف المستخدمة في المشروع ومعرفة الدورة المستندية لمعرفة صحة وسلامة المستندات.

-معرفة قوائم نتائج العمال للمشروع وتقارير مجلس الإدارة لأن ذلك يساعد في معرفة مصادر واستخدامات أصوله[2].

**5-فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر**: وتعد من أهم الخطوات التي بمقتضاها يتحدد نوع التدقيق، لذا فعلى المدقق عند وجود هذا النظام أن يتولى فحصه فحصا دقيقا للتعرف على مدى كفايته وسلامته ومدى إمكانية الاعتماد عليه في خطة عمله وتحديد مخاطر التدقيق (الجوهرية، الرقابية، ومخاطر الاكتشاف) [3]، وينص المعيار الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها بأنه يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية وبشكل كاف حتى يتم التوصل لخطة التدقيق وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها، حيث يعد كل من دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة أحد المكونات الأساسية في نموذج مخاطر التدقيق[4].

**6-فحص النظام المحاسبي للمشروع**: فعلى المدقق دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أم آليا والإطلاع على سجلات المشروع ودفاتره الإلزامية منها والاختيارية، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في نهاية الأمر بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات[5].

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص151.

[2] سعود كايد، مرجع سابق، ص121.

[3] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص131.

[4] بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة-دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا" ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس- سطيف، 2010-2011، ص28.

[5] خالد أمين عبد الله، مرجع وموضوع نفسهما.

**7-التعرف على العمليات الفنية للمنشأة:** فيجب على المدقق القيام بزيارة المنشأة والتعرف على منتجاتها وتسلسل العمليات الفنية بها، فمن خلال زيارته للمصانع والمخازن وتوجيهه أسئلة إلى المختصين الفنيين يستطيع تفهم القيود المحاسبية، وكذا إعداد برنامج التدقيق بما يتمشى مع طبيعة أعمال المنشأة كما يمكنه اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش[1].

**8-الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية لفترات سابقة:** وذلك حتى يتسنى له التعرف على المركز المالي للمشروع ونوعية التقارير السابقة، فهذا من شأنه أن يساعده في رسم خطة عمله وتفاصيلها، كما يجب عليه فحص أي تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق أو مجلس الإدارة [2]، وكذا فحص مركز المشروع من الناحية الضريبية حتى يتأكد أن البيانات الواردة بالقوائم المالية صحيحة[3].

**المطلب الثاني: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق**

إن نجاح أي مدقق لا يتوقف على التأهيل العلمي والعملي فقط وإنما على تنظيم مكتبه وتوفير الموظفين والمساعدين المؤهلين مع ضرورة متابعة وتنسيق جهودهم بين فترات عدة لاستيفاء النتائج في الأوقات المحددة [4]، ويختلف التنظيم الداخلي لمكتب المدقق تبعا لحجم العمل وطبيعته، كما يختلف باختلاف الشكل القانوني للمكتب نفسه، فإذا كان المدقق يمارس عمله في مكتبه لوحده قد لا نجد في مكتبه أي أقسام بل تتجمع في شخصه كل الوظائف والمهمات صغيرها وكبيرها، أما إذا كان المكتب ملكا لشركة بين مدققين أو أكثر فهنا غالبا ما نجد نشاطه مقسما إلى القسمين الرئيسيين التاليين:

**القسم الفني:** ويشمل أعمال التدقيق والضرائب والمحاسبة بأنواعها.

**القسم الإداري:** ويشمل المستخدمين وإدارة المكتب الداخلية[5].

كما يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص131.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص151.

[3] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحق المصري، مرجع سابق، ص97.

[4] سعود كايد، مرجع سابق، ص115.

[5] خالد أمين عبد الله، مرجع نفسه، ص147.

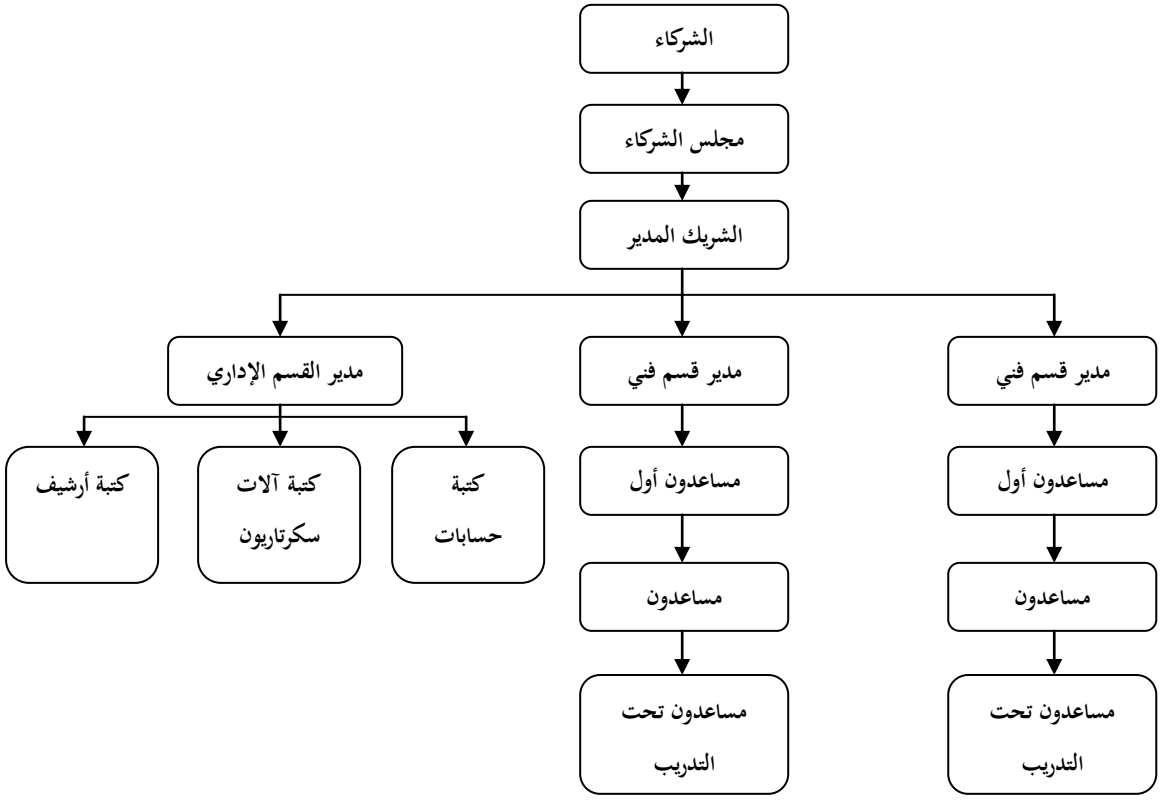
-تحديد المسؤوليات والواجبات لكل قسم، حيث تحدد مسؤوليات وواجبات كل فرد في هذه الأقسام من أجل تحديد نطاق عمله والتصرفات التي تقع في حدود مهام هذا الفرد.

-تفويض السلطات، أي تحديد الأشخاص الذين يحق لهم القيام بأعمال التدقيق وكذلك الرئيسيين والمساعدين.

-تدعيم الوحدات الفنية والإدارية، ويتم ذلك بمجموعة كافية من الموظفين المؤهلين والأكفاء والأدوات الملائمة التي تمكنهم من القيام بهذه بأعمالهم على أكمل وجه.

-رسم السياسات العامة للمكتب، فعند القيام بهذه المهمة يتحتم الأخذ بعين الاعتبار أن تكون هذه السياسات ملائمة للأقسام والأعمال التي تقوم بها هذه الأقسام داخل المكتب، كما يستلزم على أصحاب المكتب تنفيذ هذه السياسات مع الالتزام بأحكام التشريعات السارية والمعمول بها، وكذا المحافظة على آداب المهنة وتقاليدها[1].

**الشكل رقم 02: التنظيم الإداري لمكاتب تدقيق الحسابات (الهيكل التنظيمي)**




**المصدر**: خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص147.

[1] سعود كايد، مرجع سابق، ص117.

ومن التنظيم السابق نرى أن المكتب يتكون عادة من الشخصيات التالية:

-**الشركاء:** وهم أصحاب المكتب والمسؤولون عن وضع السياسات العامة وهؤلاء الشركاء مسؤولون عن إنجاز الأعمال الموكلة للمكتب فهم يقابلون العملاء ويعقدون معهم اتفاقيات العمل ويناقشونهم في كافة المسائل المتعلقة بالعمل المتفق عليه وقد يختارون من بينهم مديرا عاما أو توزع عليهم مهمة الإشراف على الأقسام الفنية للمكتب فيختص أحدهم في تدقيق البنوك وآخر للتأمين وآخر للشركات..الخ[1].

-**مدير المكتب:** ويكون في حالة أن صاحب المكتب شخص واحد أو أن مجلس الإدارة قد انتخب شخص مسؤول عن تنفيذ السياسات التي يضعها مجلس الإدارة، وكذلك يكون مسؤول عن التوقيع على كافة معاملات المكتب.

-**مديرو الأقسام:** وهي الأقسام الفنية والإدارية وغالبا ما تكون من مدققين شركاء في حالة الشركة وتخول إليهم سلطة الإشراف على القسم[2].

-**المساعدون الأوائل:** وهم الذين يقومون بأنفسهم بإجراء عملية التدقيق تحت إشراف مدير القسم أو مدير المكتب ويتم توزيع العمل بينهم بحيث يكون كل منهم مسؤولا عن عدة عمليات محددة.

-**المساعدون تحت التمرين:** وهم الموظفون الذين لا تتوافر لديهم الخبرة العملية الكافية لذلك يعهد إليهم بالأعمال والإجراءات التي لا تحتاج لمهارة وخبرة خاصة ويعملون عادة تحت إشراف المساعدون الأوائل[3].

-**موظفو القسم الإداري:** ولا يشترط فيهم دراسة مهنية متخصصة بالنسبة للتدقيق، ويتولى كتبة الحسابات مسك حسابات العملاء كما يتولى الضاربون على الآلة الكاتبة والسكرتاريون وكتبة الأرشيف الإشراف على مراسلات المكتب من إعداد وحفظ ومتابعة وما شابه، وقد يعهد أحيانا إلى أحد الشركاء برئاسة القسم الإداري[4].

[1] توفيق مصطفي أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص95.

[2] سعود كايد، مرجع سابق، ص118.

[3] توفيق مصطفي أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع نفسه، ص96.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص149.

## المطلب الثالث: أوراق العمل

تعد أوراق العمل دليلا ماديا فعليا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق وحجة تبرز فصول أطوارها باعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير[1].

إن المدقق مطالب مهنيا بإعداد أوراق العمل بما يتناسب مع طبيعة كل ارتباط وظروفه من ارتباطات خدمة التدقيق، حيث تعتبر المصدر الوحيد لإثبات قيامه بأعباء عملية تدقيق القوائم المالية طبقا لما تقضي به التوصيات المهنية[2].

### 1 -تعريف أوراق العمل

تعرف أوراق العمل أنها سجل المدقق للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة، كما أنها سجل للبرهان على أن المدقق قد قام بالتدقيق وحسب معايير التدقيق المتعارف عليها أو(الدولية)[3].

كما تعرف أوراق العمل على أنها كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداده للتقرير والقرائن على مدى الفحص الذي قد قام به، وكذلك الدليل على قيامه بإتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص[4].

### 2 -شكل ومضمون أوراق العمل

يرجع شكل ومحتويات أوراق العمل إلى الحكم المهني للمحاسب القانوني لأنه ليس ضروريا، وليس عمليا لتوثيق كل شيء في أوراق العمل، ولكن من المهم أن توفر أوراق العمل للمدقق صاحب التجربة والذي لا يوجد لديه علاقة مع عملية التدقيق إلى فهم العمل الذي تم إنجازه وأسس القرار التي اتخذت[5].

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص125.

[2] حسين دحدوح، حسين القاضي ، مرجع سابق، ص313.

[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص57.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع نفسه، ص126.

[5] هادي التميمي، مرجع نفسه، ص57،58.

وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لم تنص معايير التدقيق المقبولة عموما وكذلك معايير التدقيق الدولية على إرشادات محددة لإعداد أوراق التدقيق، وإنما نصت هذه المعايير على أن شكل أوراق العمل ومحتواها يجب أن يتناسب واحتياجات وظروف عملية التدقيق، حيث جاء في المعيار الدولي رقم 9 أن شكل أوراق العمل ومضمونها يتأثران بأمور معينة مثل:

-طبيعة مهمة التدقيق.

-شكل تقرير المدقق.

-طبيعة وتعقيد أعمال العميل.

-طبيعة وحالة نظامي العميل المحاسبي والرقابة الداخلية.

-الضرورات التي تقتضيها ظروف معينة للقيام بتوجيه وإشراف وتدقيق الأعمال المنفذة من قبل المساعدين.

-المنهجية والتقنية المحددة للتدقيق والمستخدمة خلال سير عملية التدقيق[1].

## 3- أغراض أوراق العمل:

-توضح فصول أطوار عملية التدقيق وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير التدقيق.

-توضح الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها.

-تعطي سجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.

-تسمح بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية التدقيق[2].

-تسهل إعداد التقرير للمدقق.

-تؤيد وتشرح بالتفصيل الآراء والتحفظات الملخصة بالتقرير.

-تحوي معلومات يحتاج إليها المدقق عند إعداد الإقرارات الضريبية والمعلومات التي تطلبها المصالح الحكومية الأخرى.

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص314.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص127.

-تعتبر سجلا تاريخيا لكل البيانات التي فحصت وطرق التدقيق المتبعة.

-تعد مرشدا للمدقق في عمليات الفحص المستقبلية لأنواع أوراق العمل[1].

وتسمح هذه الوثائق للمسؤولين بما يلي:

-تنفيذ رقابة من خلال استقصاء الأعمال المنجزة.

-صياغة استنتاجات حول الوثائق المالية المدققة.

-اقتراح متابعة البرامج لتحسينها.

-إعطاء رأي حول نوعية العمل المنجز لكل مدقق.

-وضع تكاليف كل مهمة.

-رقابة توقعات الميزانية وتحليل الفوارق.

-برهان أن العمل قد تم تنفيذه على أحسن وجه[2].

على العموم فالغرض العام لأوراق العمل هو من أجل توفير تأكيد معقول من أن التدقيق قد تم وحسب معايير التدقيق المتعارف عليها (أو الدولية)، كذلك توفر أساسا للتخطيط للتدقيق وسجلا للأدلة التي تم جمعها وتقييمها ونتائج هذا التقييم ونوعية التقييم ونوعية التقرير الذي سيصدر، وكذلك هي أساس لدراسة العمل المنجز من قبل مدير التدقيق والشريك المسؤول[3].

## 4-أنواع أوراق العمل

باعتبار أوراق العمل وسيلة لتجميع أدلة الإثبات والقرائن التي يحتاج إليها المدقق لإبداء رأيه الفني حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية [4]، تصنف من قبل المدقق عادة بملفين لكل عميل، الملف الأول يسمى الملف الدائم ويحتوي على بيانات تتميز بالديمومة النسبية لا تتغير باستمرار، أما الملف الثاني فيسمى ملف العملية ويحتوي على جميع أوراق العمل التي تتعلق بالفترة الخاضعة للتدقيق[5]:

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي درويش، رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص125،126.

[2] Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti, Alger, 2005, p140.

[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص57.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص128.

[5] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص315.

**أولا: الملف الدائم**

وهو ذلك الملف الذي يجسد المعرفة العامة التي يجب على المرء أن يمتلكها في المنظمة [1]، ويحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في عملية التدقيق ولأول مرة، أي عند القيام بالزيارة الأولى للمنشأة وعند التعيين[2]، ثم إن هدف الاحتفاظ بهذا الملف يتلاءم مع طبيعة البيانات والمستندات التي يحتوي عليها، حيث أنه يستخدم للتعرف على طبيعة نشاط العميل والتنظيم الإداري والمالي والمحاسبي الخاص به، كما يستخدم للاحتفاظ بالمستندات التي لها صفة الديمومة النسبية حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة[3]، ويحتوي الملف الدائم على العناصر التالية:

- كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.
- كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف المدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف وكذا كل الحسابات السنوية والتقارير.
- التحاليل الدائمة للحسابات، فعادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المخزونات، وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي وتشمل كل الوثائق الواردة من إدارة الضرائب والتي تدل عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي، وكذا كل الوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني للمؤسسة كمحاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة.

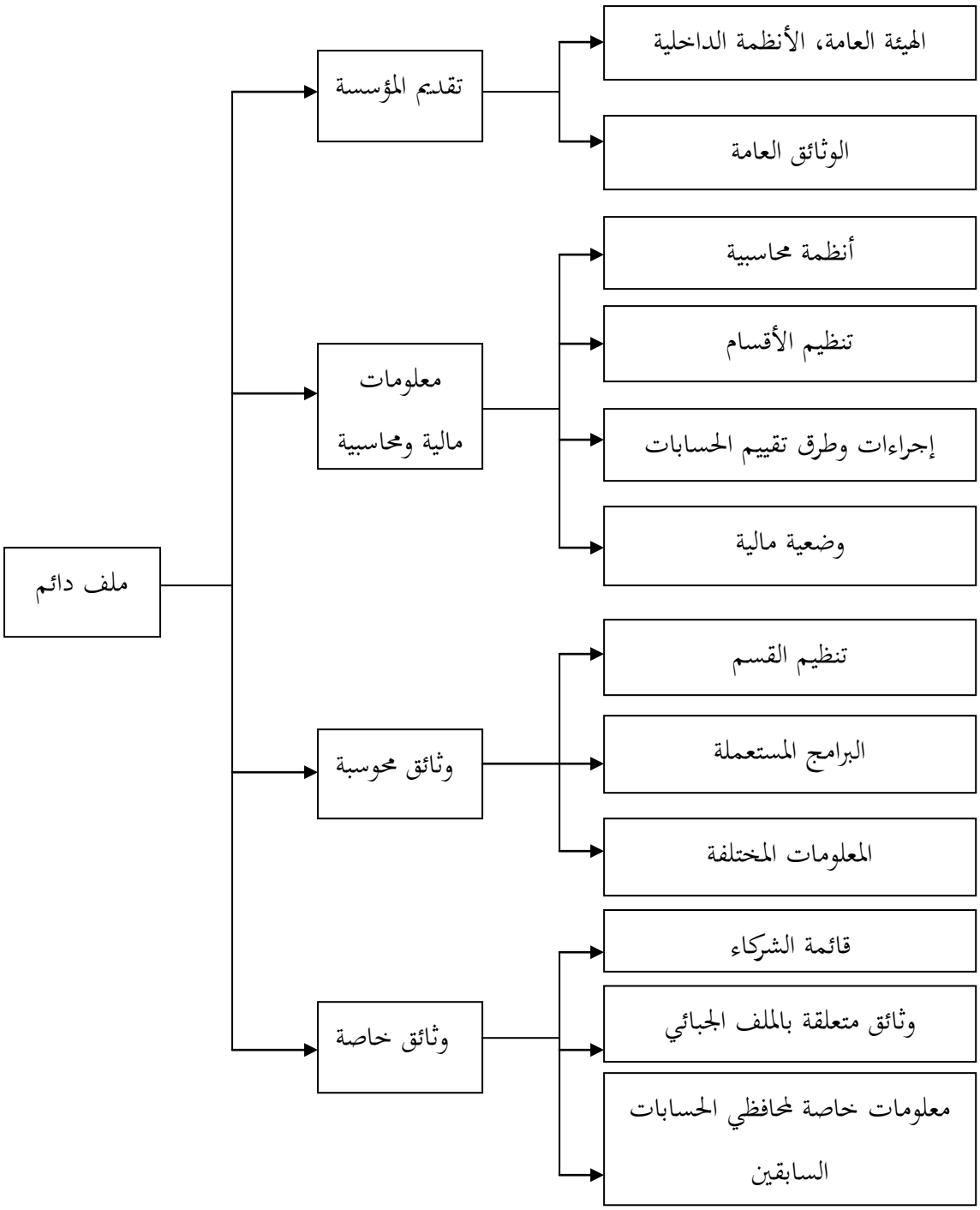
[1] Bernard Grand, Bernard Verdalle, op.cit, p48.

[2] هادي التميمي، مرجع سابق، ص59.

[3] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص316.

-كل الوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع والتقارير القانونية[1].

**الشكل رقم03: الملف الدائم**




**المصدر**: Khelassi Reda, op.cit, p60.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص130.

**ثانيا: الملف الجاري**

والذي يسمى عادة الملف السنوي، وهو الملف الذي يتم فيه تسجيل أدلة التدقيق للسنة المالية الحالية، وفي هذا الملف يبدأ المدقق العمل، حيث نجد أوراق العمل مصنفة وفقا لهيكل ثابت [1]، منها الورقة الرئيسية Lead sheet وتتكون من 14 حقلا، وتلحق بها أوراق فرعية وكل ورقة تحتوي على معلومات مثل اسم العميل، السنة تحت التدقيق، من الذي قام بالتأكد من الأرصدة الافتتاحية، مطابقة الأرصدة النهائية مع السجلات، من الذي تأكد من الموافقات الأصولية، حجم العينة (أو الفترة) التي تم تدقيقها والرأي بشأن تلك الفترة، ومن ثم رقمها [2]، ويختلف الملف الجاري عن الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة والقرائن المبررة التي تم تسجيلها والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع التدقيق[3].

ثم إن أغراض هذا الملف تتلخص في ما يلي:

-مساعدة المدقق على القيام بالخطوات اللازمة لتدقيق القوائم المالية.

-يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التي تمكن المدقق من إبداء رأيه في مدى سلامة بيانات القوائم المالية وعدالتها.

-يستخدم كدليل على إتباع المدقق لمعايير التدقيق المقبولة عموما وبذل العناية اللازمة التي نصت عليها هذه المعايير[4].

ويحتوي هذا الملف على ما يلي:

-برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.

-الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.

-التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.

-الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم.

-الملاحظات الناتجة عن الحسابات المفحوصة.

---

[1] Bernard Grand, Bernard Verdalle, op.cit, p49.

[2] هادي التميمي، مرجع سابق، ص58.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص130.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص317.

-كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك والعملاء والموردون.
-المشاكل التي قد واجهها المدقق أثناء تأديته لمهامه[1].

**المطلب الرابع: أدلة الإثبات**

**أولا: تعريف أدلة الإثبات**

هي كل ما يحصل عليه المدقق من أجل أن يكون على بينة قاطعة تستخدم في التأكيد المطلق للعملية المالية، إذن فكل دليل قاطع يثبت صحة البيانات الواردة في السجلات يسمى دليل إثبات [2]، وهي كل ما يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها ليدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية [3]، وهي الأساس لعملية التدقيق فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها المدقق كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية[4].

وتعرف أدلة الإثبات أنها تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الإدعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة، وتعد عملية لتجميع الأدلة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية بناءا على فكر وخبرة ودراية المدقق ذاته لإقامة الدليل على صدق وعدالة القوائم المالية أو العكس[5].

ويشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي 500 إلى أن أدلة التدقيق تعني جمع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق[6].

**ثانيا: خصائص أدلة الإثبات**

يتجلى القرار الرئيس الذي ينبغي على المدقق اتخاذه في كل عملية تدقيق في تحديد الحجم والنوع الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة، ويعد هذا أمرا ضروريا في ضوء

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص131.
[2] سعود كايد، مرجع سابق، ص131.
[3] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص87.
[4] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص271.
[5] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص161.
[6] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص306.

اعتبارات تكلفة اختبار الأدلة المتاحة وتقويمها [1]، ونلاحظ أن المعيار الدولي للتدقيق 500 (أدلة الإثبات) ينص على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة لتكن الأساس الذي يبنى عليها رأيه المهني [2]، فمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي يشير في معيار التدقيق الدولي 500 إلى أن الكفاية هي مقياس كمية أدلة التدقيق، والمناسبة هي مقياس نوعية أدلة التدقيق، أي الملائمة والموثوقية في توفير الدعم أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والتأكيدات المتعلقة بذلك[3]، ومن هذا تعتبر كفاية الأدلة وملائمتها من أهم الخصائص التي ينبغي أن تتوافر في الأدلة لكي يقتنع بها المدقق.

**ثالثا: كفاية أدلة الإثبات**

ويقصد بها حجم أو كمية الأدلة التي يجمعها المدقق لتدعيم رأيه، ويتم قياسها بحجم العينة التي يختارها مدقق الحسابات[4].

وبما أن مدقق الحسابات يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية في عملية التدقيق واستخدام العينات فإنه يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، بمعنى الكفاية تعتبر قياس لكمية أدلة الإثبات وتعتمد على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات وفقا لظروف المنشأة التي يقوم بتدقيق أعمالها[5]، وتقاس الكفاية بصورة أساسية أساسية بمقدار حجم العينة التي يختارها المدقق، فالدليل المستخرج من حجم عينة من 100 مفردة في إجراء تدقيق معين عادة ما يكون أكثر كفاية من آخر مستخرج من حجم عينة تحتوي فقط على 50 مفردة، ولتحديد حجم العينة المناسب في التدقيق هناك عدة عوامل أهمها: مدى توقع التدقيق للأخطاء والمخالفات الممكنة، فاعلية نظام الرقابة الداخلية للعميل، فكلما زاد توقع المدقق نحو وجود أخطاء ومخالفات كلما سعى إلى تكبير حجم العينة، كما أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية للعميل أكثر فاعلية كلما دعا ذلك المدقق على تصغير حجم العينة والعكس صحيح، كما أن مفردات العينة التي ستخضع للاختبار تؤثر أيضا على كفاية الدليل، فالعينة التي تحتوي

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص325،326.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص177.
[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص308.
[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع نفسه، ص326.
[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع نفسه، ص177،178.

على مفردات ذات قيم مالية مرتفعة ومفردات أكثر عرضة للأخطاء والمخالفات ومفردات تمثل بصدق المجتمع الذي سحبت منه كلها تصب في مصلحة كفاية أدلة الإثبات[1].

كما أنه على المدقق أن يوازن بين قوة الإقناع في الدليل وبين تكلفة الحصول عليه، بمعنى أنه يجب أن يأخذ بعين اعتباره معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات، بحيث لا تزيد تكلفة أدلة الإثبات بحال من الأحوال عن منافعها المتوقعة.

**رابعا: ملائمة أدلة الإثبات**

يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها [2]، ثم إن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار مدقق الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:

-أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق المختار من قبل المدقق حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع به.
-أن يكون مصدر الدليل مستقلا، فالدليل الذي يحصل عليه المدقق من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المنشأة.
-أن يحصل مدقق الحسابات على الدليل مباشرة لأن الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة تكون أكثر صلاحية من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر.
-أن يكون الدليل موضوعيا، حيث يعتبر دليل الجرد الفعلي للنقدية موضوعيا، بينما لا يعتبر الاستفسار الموجه إلى مدير الائتمان عن إمكانية تحصيل الدين دليلا موضوعيا.
-أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما، سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق، وتكون الأدلة أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، مرجع سابق، ص80.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص178.

ونجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير[1]، فمثلا لكي يتحقق المدقق من وجود حسابات المدينين (هدف الوجود) فإنه يستخدم المصادقات المباشرة مع العملاء لأنها توفر دليلا أكثر ملائمة أو أكثر إقناعا، أما إذا كان المدقق يسعى للتحقق من القيمة المناسبة التي تظهر بها حسابات المدينين (هدف التقييم) فإنه سيجد أن جمع الحسابات الشخصية للمدينين فضلا عن دراسة وتحليل إمكانية تحصيل كل حساب، ودراسة شروط الائتمان بخصوص كل حساب[2].

**خامسا: حجية أدلة الإثبات**

ليست كل قرائن التدقيق ذات حجية واحدة أو قوة متماثلة في الإثبات، مما يتطلب من المدقق الاستعانة بخبرته وعلمه ورأيه وحكمه الشخصي ليختار أقواها حجة لتدعيم وتعزيز رأيه، ونظرا لتفاوت الأدلة من حيث حجيتها ودرجة الاعتماد عليها، الأمر الذي يتطلب وضع معايير وقواعد إيجابية ومحددة يعتمد ويستند عليها المدقق في تقويمه واختياره لأدلة الإثبات والمفاضلة بينها، وتتوقف معايير وقواعد حجية القرائن والأدلة على الاعتبارات التالية[3]:

1 **-مصدر الدليل**: عندما يكون مصدر أدلة الإثبات جهات أو أطراف خارجية عن المؤسسة التي يتم مراجعتها تكون أكثر موضوعية وقوة من تلك التي يكون مصدرها داخل هذه المؤسسة[4].

2 **-كيفية الحصول على الدليل**: الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى في حجيتها من الأدلة التي يحصل عليها من الغير كأن يقوم بعملية الجرد بنفسه أو تحت إشرافه، حيث يعتبر ذلك دليل أقوى من القيام بعملية الجرد من قبل الإدارة[5].

3 **-من حيث طبيعة الأدلة**: هناك نوعان من القرائن إيجابية وذاتية، فالقرائن الإيجابية أقوى في حجيتها لأنها لا تحتمل التأويل ولا تعتمد على التفسير الشخصي والاستنباط، ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير والمستندات القانونية الصحيحة، أما القرائن الذاتية فهي تلك التي ترتكز على الاجتهاد والتفسير

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص178.
[2] عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، مرجع سابق، ص77.
[3] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص311.
[4] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص274.
[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع نفسه، ص193.

الشخصي من قبل المدقق كتلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة تحت التدقيق[1].

4 -**وقت الحصول على الدليل:** إن توقيت الحصول على القرينة ذو أهمية بالغة فقد تكون القرينة قوية في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها ومناسبة لطبيعة المفردة محل الفحص، إلا أن الوقت الذي حصل عليها المدقق فيه لا يتناسب مع تاريخ الفحص أو عملية التدقيق مما يفقدها دلالتها وإمكانية الاعتماد عليها[2].

5 -**ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص:** يؤثر ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص بقوة حجيته، حيث أن الدليل المرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة، حيث أنه من الخطر أن يقبل المدقق دليل ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص، فمثلا القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليل على الوجود ولكن ليس دليل على ملكية المنشأة لذلك العنصر[3].

6 -**سلوك المدقق نفسه:** فعندما يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات ومعلومات بنفسه أو بطريقة مباشرة عن طريق الفحص والجرد الفعلي أو الملاحظة يكون لذلك أثر كبير في اقتناع المدقق بقوة هذه الأدلة، ومن ذلك مصادقات العملاء التي يطلبها المدقق بنفسه من العملاء أو كشوف حساب البنك أو حضوره عملية الجرد بنفسه أو عن طريق أحد مساعديه وإطلاعه مباشرة على قوائم الجرد[4].

7 -**مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقى منها القرائن:** فكلما توافرت ثقة المدقق بالمصادر الخارجية التي حصل منها على الإقرارات كلما زادت حجية تلك الإقرارات، وكذلك فإن إلمام هذه المصادر بالمعلومات المطلوبة منها يزيد من حجية القرائن التي تدلي بها، كما تتوقف قوة الأدلة والقرائن على مدى استقلال المصادر الخارجية وعدم تحيزها لرغبات الإدارة[5].

8 -**درجة إقناع الدليل:** إن اقتناع المدقق بدرجة تامة ومن غير شك بالدليل ليس بالأمر السهل، لذلك فهذا ما يؤدي إلى عدم وجود إقناع تام لدى المدقق بدقة القوائم المالية، لذا فينبغي على المدقق البحث عن الأدلة التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص[6].

---

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، 1998، ص223.

[2] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص311،312.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص194.

[4] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص275.

[5] خالد أمين عبد الله، مرجع نفسه، ص224.

[6] غسان فلاح المطارنة، مرجع وموضوع نفسهما.

**سادسا: أنواع أدلة الإثبات**

1 -**الوجود الفعلي**: يعتبر الوجود الفعلي للمواد ولعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها، لذا فينبغي على مدقق الحسابات إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها[1].

2 -**المستندات**: وهي المستندات المحاسبية والتي تعد أساس القيد المحاسبي، فمن الناحية الشكلية يجب أن تكون المستندات مطبوعة ومرسومة وتحمل أرقاما متسلسلة [2]، يستخدمها مدقق الحسابات للتحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر، فهي ترتبط بالأحداث المالية التي تمت داخل المنشأة خلال الفترة المالية والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث[3].

وعند بداية الفحص المستندي ينبغي على المدقق مراعاة الاعتبارات التالية:

-أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية.

-أن يكون المستند خاصا بالمؤسسة ومعزز لعملية تدخل في نطاق نشاطها.

-أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقيعات طبقا لما تقتضيه إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

-أن يكون المستند أصلا وليس نسخة أو صورة[4].

3 -**شهادات شفهية أو مكتوبة من طرف ثالث**: تعد الشهادات التي يتلقاها المدقق من أشخاص خارجيين لديهم مصلحة مع المنشأة دليلا قويا لتحققه، فمثلا يمكن التحقق من أرصدة حسابات المدينين بالحصول على مصادقات من كل عميل بأنه يدين المنشأة وأن قيمة الدين توافق الرصيد الدفتري في دفاتره، وبالمثل فيما يتعلق بأرصدة الدائنين وأرصدة حسابات الإيداع لدى البنك، ويمكن استعمال هذه الشهادات في أكثر من التحقق من الأرصدة الشخصية، فمثلا شهادة من التوثيق العقاري عن ملكية المنشأة لعقار معين[5].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص132.

[2] سعود كايد، مرجع سابق، 133.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص181.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع نفسه، ص133،134.

[5] محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص144.

4 -**الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع:** وهي عبارة عن بعض الأمور التي لا يستطيع المدقق الحكم عليها، لذا يلجأ إلى الإدارة لاستشارتها حول الأمور الغامضة المتعلقة بالمشروع لكي يصل إلى معلومات سهلة وواضحة والخروج فيها إلى رأيه المحايد[1].

5 -**وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن متانة هذا الأخير تدل على انتظام بيانات الدفاتر والسجلات ، وبالتالي تقل نسبة الاختبارات[2].

6 -**نتائج تتبع العمليات التالية لتاريخ إقفال الحسابات:** إن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة، وهذا يستغرق على الأقل فترة من شهرين إلى ثلاثة أشهر، وخلال هذه المدة اللاحقة قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالمركز المالي ونتيجة الأعمال التي يفحصها المدقق،كأن تقوم المنشأة بزيادة رقم المبيعات لتضخيم الأرباح ثم في بداية العام الجديد تقوم بإثبات رد هذه المبيعات[3].

7 -**دقة العمليات الحسابية في الدفاتر والسجلات:** هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، لذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية، ومن هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية يعتبر دليلا بحد ذاته على انتظام الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات[4].

8 -**الاستفسارات:** يحصل المدقق على معلومات مكتوبة أو شفهية من العميل عن طريق توجيه مجموعة من الأسئلة، وعادة ما توجه هذه الأسئلة إلى العاملين لدى العميل[5].

9 -**الارتباط والمقارنات والنسب المالية:** يعد الارتباط بين عناصر معينة مثل المبيعات، المشتريات المخازن من حيث الزيادة والنقص دليل إثبات على صحة العمليات المثبتة في الدفاتر، وكذلك تعد المقارنات بين أرصدة بعض الحسابات عن نفس العام أو سنوات سابقة دليل آخر للإثبات، كما أن استخدام النسب المالية لبعض

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص87.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص129.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص172.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع وموضوع نفسهما.

[5] عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، مرجع سابق، ص15.

المفردات تفيد المدقق كدليل عام لإثبات درجة السيولة والربحية وتقييم الأداء في نفس العام أو مقارنة بسنوات سابقة[1].

## المبحث الثاني: الرقابة الداخلية وإعداد التقرير

تغطي الرقابة الداخلية كافة جوانب التنظيم ونشاطاته الداخلية، من نظام محاسبي وكذا النظام الإداري والوظائف المرتبطة به ، لذا فعلى المدقق فحصها وتقييمها والحكم على درجة متانتها ومن ثم تقرير نطاق عملية التدقيق بأسرها، وينهي المدقق عملية التدقيق بإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى سلامة القوائم المالية في شكل تقرير.

### المطلب الأول: عوامل الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، المفهوم والأهداف

#### أولا: العوامل التي أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك أصبح من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي والذي هو محل تقييم دائم من قبل التدقيق، ثم إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية فرض الاهتمام به في ظل العديد من العوامل المساعدة على تطوره، وهي[2]:

- كبر حجم المنشآت في الحياة الاقتصادية الحديثة إلى الحد الذي أصبح معه من المتعذر على إدارة المنشأة التعرف على أوجه نشاطها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي، لذا برزت أهمية تواجد الرقابة الداخلية كأداة تستخدمها الإدارة للتأكد من صحة ما تحتويه الكشوف والإحصائيات والتقارير من بيانات (أو أرقام)، وكذا من خلوها من الأخطاء والتلاعبات[3].

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص172.
[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص92،93.
[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص191.

-رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة إلى الجهات المهتمة بتلك البيانات لاتخاذ قراراتها، وإذا أضحت البيانات خاطئة أو مضللة أو تتأخر الإدارة في تقديمها، فإنه يقع على عاتق الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة[1].

-اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع[2].

-التحول الذي طرأ على عملية تدقيق الحسابات إذ بعد أن كانت تتم بشكل شامل تفصيلي أصبحت تقوم وتعتمد على أسلوب الاختبارات والعينات، وهذا يتحدد على ضوء ما نتج عن قيام مدقق الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق[3].

-مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام، فيجب على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش وسوء الاستخدام[4].

-حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة (تقارير دورية)، ومن هنا لا بد من توفر نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير المقدمة ويتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات[5].

-زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لمواكبة التطورات التقنية واستخدام الحاسبات الإلكترونية وزيادة مهمة ومسؤوليات الرقابة الداخلية.

**ثانيا: مفهوم الرقابة الداخلية**

لقد أصدر **مجمع المحاسبين الأمريكي** تعريفا للرقابة بأنها "مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها، وضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات"[6].

وقد قامت **لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين** بتعريف الرقابة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص272.
[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص106.
[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص169.
[4] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص132.
[5] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص167.
[6] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص192.

البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة" [1]، ويتضح من هذا التعريف أن نظام الرقابة الداخلية أصبح يمتد بحيث يشتمل على وظائف الإدارات المحاسبية والمالية ومجالات أخرى[2].

وحسب **COSO (1992)** "الرقابة الداخلية هي عملية تنفذ من قبل مجلس الإدارة، المسيرين، ومستخدمي المؤسسة، موجهة نحو ضمان معقول فيما يخص تحقيق الأهداف"[3].

كما تعرف **الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات 1987** الرقابة الداخلية أنها "مجموعة من التدابير المحاسبية التي تقترحها الإدارة وتضمنها وتراقبها تحت مسؤوليتها من أجل ضمان حماية الأصول وموثوقية التسجيلات"[4].

ويشير **صنف الخبراء المحاسبين 1977** "إن هدف الرقابة الداخلية من جهة هو ضمان حماية وحفظ الأصول وجودة المعلومات، ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء"[5].

وتعرف الرقابة الداخلية أيضا أنها:

"نظام الفحص والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشأة ولتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها"[6].

"تشكل العمليات والأجهزة التي تضمن أن:

-يتم تنفيذ سياسات الإدارة في الوقت المناسب، ويتم الحصول على الموارد اللازمة لهذا الغرض والحفاظ عليها واستخدامها بشكل مناسب.

-الإجراءات والعمليات المنفذة في المؤسسة تتسق مع بعضها البعض ومع السياسة العامة"[7].

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص134.

[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص171.

[3] Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, , édition d'organisation, 5ème édition, 2ème tirage, primé par l'ifaci, 2004, p133.

[4] Bernard Grand, Bernard Verdalle, op.cit, p63.

[5] élodie portellim Didier Migaud, **Audit interne des collectivités territoriales**, Ellipses, paris, 2013, p21.

[6] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص207.

[7] Henri Bouquin, Jean-Charles Bécour, op.cit, p55.

"جهاز في المؤسسة، والذي يهدف إلى إعطاء ضمان معقول على:

-تطبيق القوانين واللوائح.

-تنفيذ التعليمات والتوجيهات التي وضعتها الإدارة.

-الأداء الحسن للعمليات الداخلية للمؤسسة، سيما تلك التي تسهم في الحفاظ على أصولها.

-موثوقية المعلومات المالية.

وبصفة عامة تسهم في التحكم في نشاطاتها، فعالية عملياتها والاستخدام الأمثل لمواردها[1].

**ثالثا: أهداف الرقابة الداخلية**

تتلخص أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

1 -**حماية الأصول:** من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، بالتالي تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية لتحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة[2].

2 -**دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:** أي أن تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، حاضرة وجاهزة،كاملة وملائمة، وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة، وترتبط هذه المعلومات بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالا لتطبيق الرقابة الداخلية وتتولد عنها معلومات محاسبية، حيث يتم التصريح بهذه العمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر ثم المحاسبة عن نتائجها وإجراء عملية التدقيق لما تم تسجيله [3]، وللحفاظ على جودة المعلومات تحاول الرقابة الداخلية تحديد أنواع من الأخطاء المحتملة في المحاسبة (تسجيل عمليات وهمية أو غياب التسجيلات الحقيقية، أخطاء في المبالغ أو في تواريخ التسجيلات...الخ)[4].

3 -**الالتزام بالسياسات الإدارية:** تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى عدد من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تغطي كافة جوانب المؤسسة، وبذلك تصدر الإدارة قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي

[1] Micheline Friederich, Georges Langlois, **comptabilité et audit**, Sup'Foucher, paris, 2008, p132.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص90،91.

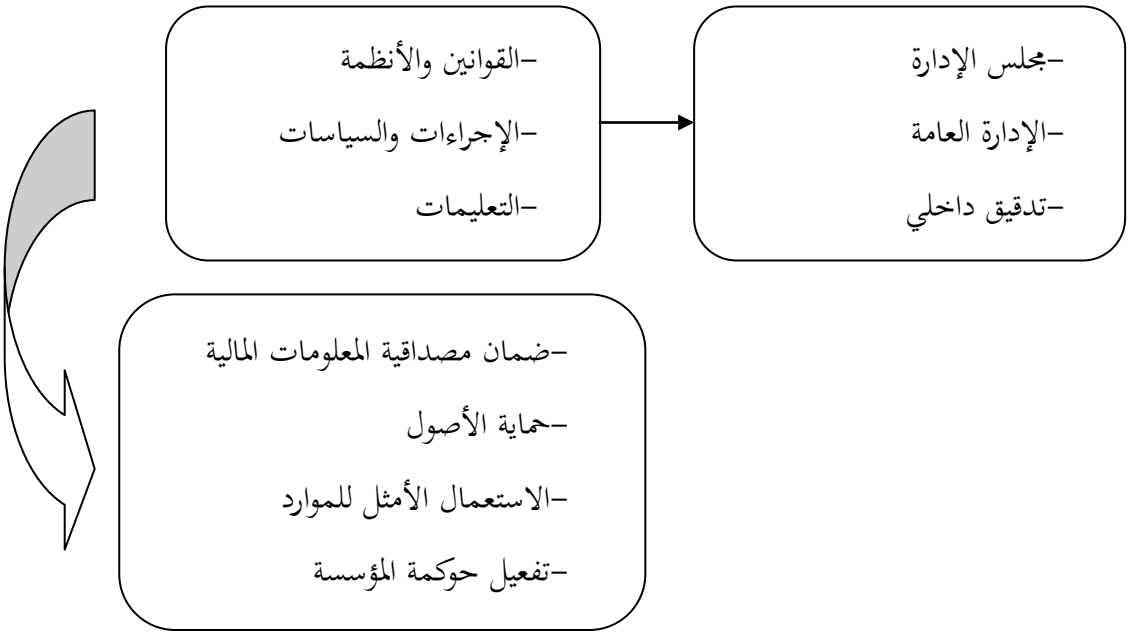
[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص279.

[4] Bernard Grand, Bernard Verdalle, op.cit, p67.

مختلف العمليات عبر المستويات الإدارية، حيث ينبغي أن تنقح وتعدل هذه القرارات لتصبح التعليمات الإدارية واضحة ملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، فدرجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة[1].

4 -**تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة، وكذا تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة[2].

**الشكل رقم 04: نظام الرقابة الداخلية**




**المصدر:**

Mimouni yassine, "le développement des PME et la bonne gouvernance (cas filiale trans-canal/ouest SPA- unité II Relizane", thèse de magister en gouvernance d'entreprise, université Abou- bakr belkaid- Tlemcen, 2011-2012, p132.

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص248.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص92،91.

**المطلب الثاني: أنواع ومقومات نظام الرقابة الداخلية**

**أولا: أنواع نظام الرقابة الداخلية**

1 -**الرقابة المحاسبية:** وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها مثلا: إتباع نظام القيد المزدوج وإتباع نظام المصادقات، اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم وإتباع نظام التدقيق الداخلي وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين [1]، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في:

-تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.

-فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات.

-إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي[2].

2 -**الرقابة الإدارية:** وتشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية [3]، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء والرقابة على الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين[4].

3 -**الضبط الداخلي:** يمثل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس وسوء الاستخدام بالاعتماد على تقسيم العمل و تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات[5].

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص168.

[2] برابح بلال، "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية –دراسة عينة من المراجعين الداخليين-"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة-بومرداس، 2014-2015، ص8.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص89.

[4] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص135.

[5] ديلمي عمر، مرجع سابق، ص96.

وللضبط الداخلي قواعد وأسس محاسبية تحكمه، وتتمثل هذه القواعد في مجموعة الإجراءات التي توضع لزيادة فعالية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المشروع، وحماية الأصول ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

-التسجيل الدفتري للعمليات من خلال المستندات السليمة المؤدية لحدوث هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المختصة بذلك ويشترط قبل التسجيل التحقق من صحة المستند والتوقيعات.

-الضبط الحسابي للدفاتر باستخدام أساليب معينة (استخدام حساب المراقبة الإجمالية ومطابقة المفردات مع الإجماليات، المراجع الدورية لأعمال موظفي كل قسم، التفتيش المفاجئ على أعمال الموظفين).

-مطابقة الأصول عن طريق المقارنة بالأرصدة الدفترية لهذه الأصول في السجلات الخاصة، ويمكن أن تتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي أو شهادات من أطراف أخرى، ويلزم تحري أسباب اختلاف الرصيد الدفتري والفعلي والتحقق منها وتحديد المسؤولية عن هاته الاختلافات[1].

**ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية**

**1 -المقومات الإدارية:**

-**الهيكل التنظيمي**: ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم، وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية:

- حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديريات، تحديد المسؤوليات وتقييم العمل، البساطة والمرونة.
- مراعاة الاستقلالية بين المديريات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول وليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).

-اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة وما يتضمنه ذلك من توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في مكانه المناسب حتى يمكن الاستفادة من

[1] عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة-"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2006-2007، ص64.

الكفاءات المختلفة[1]، كما ينبغي وصف كامل وشامل للمؤهلات العملية لكل منها، ذلك يضمن حصول المشروع على الموظفين المنابين للقيام بالعمل، وهذا يساعد على رفع الكفاءة الإنتاجية للمشروع ككل[2].

-**تقييم الأداء:** من خلال وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد لذلك يجب على الإدارة التحقق من قيام الموظفين بإتباع تلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة[3] من خلال:

- التدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه الأعوان.
- التدخل بطريقة غير المباشرة من خلال استعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية)[4].

**2 -المقومات المحاسبية:**

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي[5]:

-تحديد المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام المحاسبي بما يتناسب مع طبيعة وحجم عمليات المنشأة [6]، ويجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.
- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة[7].

-تصميم الدليل المحاسبي مع مراعاة تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكفاية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية، واشتمال الدليل على حسابات مراقبة والفصل

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص170.
[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص107.
[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص139.
[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص102.
[5] برابح بلال، مرجع سابق، ص20.
[6] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص202.
[7] عزوز ميلود، مرجع سابق، ص68.

الواضح بين العناصر الايرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية[1].

-وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة، وطالما تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية[2].

-استخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة على أداء مختلف الأقسام وفروع الشركة وقياس مدى تحقيق الأهداف الموضوعية لكل قسم وفرع[3].

-مقارنة الجرد الفعلي للأصول بجردها المحاسبي، حيث أن عملية الجرد والمقارنة هذه تسمح بتوفير كل الحماية لهذه الأصول وتضمن مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية لكي تتم عملية معالجة ذلك في الوقت المناسب[4].

-استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية، حيث أن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي لدعم نظام الرقابة الداخلية[5].

-نظام التكاليف المعيارية الذي يهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (وهي تكاليف تحدد ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة)، وكذا الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ومن ثم تحليلها.

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يمكن المؤسسة من تحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات، وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة[6].

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص137.

[2] برابح بلال، مرجع سابق، ص20.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص112.

[4] برابح بلال، مرجع نفسه، ص21.

[5] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص102.

[6] برابح بلال، مرجع وموضوع نفسهما.

## المطلب الثالث: مكونات عناصر نظام الرقابة الداخلية وطرق فحصه

### أولا: مكونات عناصر نظام الرقابة الداخلية

1 **-بيئة الرقابة:** تشير بيئة الرقابة إلى مجموعة من السلوكيات ودرجات الوعي وعمل الإدارة [1]، وحسب معهد المدققين الداخليين IIA هي اتجاهات وأفعال مجلس إدارة الشركة بغض النظر عن أهمية ودلالة الرقابة داخل الشركة[2]، فالرقابة الداخلية يجب أن تمارس في بيئة أين يتم استيفاء المتطلبات متعلقة بالكفاءة، مجلس الإدارة، فلسفة وأسلوب إدارة المسيرين، هيكل المؤسسة، تفويض السلطة ومجالات المسؤولية، سياسة الموارد البشرية[3].

وبيئة الرقابة تتأثر بتاريخ وثقافة المنشأة فهي تؤثر على وعي وشعور أفراد الرقابة، حيث أن الشركات التي يتم رقابتها بفعالية تحدد اتجاها إيجابيا وتضع سياسات وإجراءات ملائمة[4].

2 **-تقييم المخاطر:** إن كل مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة إلى غاية المتابعة ينبغي أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها[5]، وهي العملية التي تقوم بها المنشأة لتحديد والاستجابة لمخاطر العمل ونتائج ذلك[6]، ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها بالرغم من الارتباط الوثيق بينهما، فتقدير الإدارة للمخاطر يكون كجزء من عملية تطبيق رقابة داخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطاء والتلاعب، أما مدقق الحسابات فيقوم بتقدير المخاطر لكي يقرر حجم الأدلة الضروري في عملية التدقيق، فإذا قدرت الإدارة المخاطر بشكل فعال سيقوم المدقق إذن بتجميع أدلة أقل بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في تحديد المخاطر الكبيرة ومواجهتها، ويحصل المدقق على المعلومات المتعلقة بكيفية تقويم الإدارة للمخاطر من خلال اطلاعه على تعريف الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتقويم أهميتها واحتمالات وقوعها واختيار

---

[1] Hugues Angot, Christian Fischer, Baudouin Theunissen, **Audit comptable-Audit informatique**, Deboeck, 3ème édition, paris, septembre 2004, p122.

[2] البواب عاطف، "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي: دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد2، الأردن، 2015، ص375.

[3] Khelassi Reda, op.cit, p83.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص259.

[5] مرجع نفسه، ص269.

[6] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص200.

الإجراءات اللازمة لمواجهتها، وعادة يكون ذلك من خلال إتباع طريقة الاستقصاء (الاستبانة) والحوار مع الإدارة[1].

3 -**أنشطة الرقابة:** تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة فعلى سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة [2]، ويتم إجراءها على جميع المستويات الهرمية والوظيفية للهيكل، وتتضمن إجراءات مثل الموافقة والتصريح، التحقق وتقييم الأداء التشغيلي، سلامة الأصول والفصل بين الوظائف[3].

4 -**المتابعة:** وذلك من خلال المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات النظام وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتناسب مع تغير الظروف المحيطة [4]، وفي كثير من المنشآت يقوم المدقق الداخلي للمنشأة أو أفراد يقومون بنفس الوظيفة بالمساهمة في مراقبة الأداء داخل المنشأة، وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوى العملاء[5].

5 -**المعلومات والتوصيل:** فيجب أن يكون هناك نظام يوفر المعلومات الملائمة والكافية وفي الوقت المناسب لمن يقوم بعملية الرقابة الداخلية في الشركة، كما يعد وجود نظام فعال لتوصيل المعلومات من أهم العوامل التي تؤثر على جودة الرقابة الداخلية[6]، حيث يسمح للعاملين بجمع وتبادل المعلومات الضرورية لإدارة ورقابة العمليات[7].

**ثانيا: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

1 -**الملخص التذكيري:** وهو بمثابة بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدي المدقق عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، وهو بمثابة إطار عام

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص286.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص203.

[3] Khelassi Reda, op.cit, p84.

[4] عزوز ميلود، مرجع سابق، ص67.

[5] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الوراق، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2006، ص135،136.

[6] الشطرات حسني خليل جميل، "مقومات الرقابة الداخلية وأثرها على تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية: دراسة ميدانية"، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد 55، مصر، 2015، ص528.

[7] Khelassi Reda, Ibid.

يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها ويقتصر عليها، وبذلك لا يغفل عن أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية[1].

2 -**أسلوب التقرير الوصفي**: بموجب هذا الأسلوب يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات، وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها وتقسيم الواجبات، وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المدقق عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام مثل (قوي)، (كاف) أو(ضعيف)[2].

3 -**خرائط التدفق**: إن استخدام خرائط التدفق يسمح بفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة الداخلية، كما أنها تمكن مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وإظهار مواطن القوة والضعف فيه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية التي من الممكن حدوثها، وتعد خرائط التدفق بإتباع الخطوات التالية:

-دراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.

-وضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

-إعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات أو (اختصاصات) العاملين وإجاباتهم على استفسارات المدقق[3].

4 -**طريقة قائمة الاستقصاء**: وتقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، وينبغي أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط، حيث يأخذ بعين الاعتبار عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعاته للاعتبارات التالية:

-إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

-التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص94.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص299.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص220.

-احتواءها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية[1].

**الجدول رقم 03: مثال على استقصاء درجة متانة الرقابة الداخلية**

| المجال: الأنظمة الداخلية | القيمة القياسية | نتيجة الاستبيان | |
|---|---|---|---|
| | | | |
| هل لدى المشروع خريطة تنظيمية تظهر الإدارات والأقسام والمهام الموكلة إليها؟ | | | |
| هل لدى المشروع نظام محدد ومكتوب يظهر صلاحيات ومسؤوليات مختلف العاملين بحيث يظهر استقلال الوظائف وعدم تداخل الاختصاصات؟ | | | |
| هل يطبق المشروع خطة لتوصيف الوظائف وتصنيفها، وهل يتم التعيين والترقية والزيادات السنوية وغيرها وتحديد المسار الوظيفي للعاملين وفق هذه الخطة؟ | | | |
| هل لدى المشروع نظام محاسبي محدد ومكتوب؟ | | | |
| هل هنالك دليل للحسابات مكتوب يظهر جميع أنواع الحسابات وأرقامها؟ | | | |
| هل النظام المحاسبي يصف طبيعة الحسابات وما يجب أن يدون فيها؟ | | | |
| هل النظام المحاسبي يحدد السجلات الواجب حفظها وما يجب أن يدون فيها؟ | | | |
| **مجموع القياسية للمجال** | | | |

درجة فعالية المجال= الإجابة نتيجة الاستبيان ÷ القيم القياسية ×100

**المصدر**: خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص180.

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص275.

**المطلب الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية**

ينبغي على مدقق الحسابات القيام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كمرحلة أولى لبدء عملية التدقيق، حيث نص معيار التدقيق الدولي رقم 400 أنه على مدقق الحسابات الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي وكذا لنظام الرقابة الداخلية بغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، كما على المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول، ومن هذا نجد أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات.

إن مسؤولية مدقق الحسابات حول الأنظمة التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية (رقابة محاسبية ورقابة إدارية وضبط داخلي) تتضح من خلال ما يلي[1]:

1 -**بالنسبة للرقابة الإدارية:** إن مدقق الحسابات الخارجي لا يعد مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الإدارية لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة[2]، فمثلا إنتاج المنتجات المعقولة بأقل تكلفة وبيع المنتجات بأسعار مناسبة وتوسيع الأسواق والتغير في طلب العملاء في خطوط الإنتاج وتدريب العاملين وغير ذلك، إنما تقع مسؤوليتها على الإدارة وليس على المدقق تقويمها [3]، ويستخدم المشروع لتحقيق هذا الفرع من فروع الرقابة عدة وسائل منها الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الوقت والحركة وفحص الجودة وغيرها، وهي وسائل يتمكن المدقق من استيعابها جميعا، كما أنها لا تتعلق أساسا بضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية أو المالية للمشروع بل تتعلق أساسا بمدى اختلاف البيانات المتعلقة بالتنفيذ الفعلي عند البيانات المحددة كهدف يسعى المشروع لتحقيقه[4].

وإن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئا كبيرا خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات [5]، أما

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص213.
[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحق المصري، مرجع سابق، ص109.
[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص259.
[4] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع وموضوع نفسهما.
[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع نفسه، ص214.

إذا وجد المدقق أن بعض مقاييس أو وسائل هذا الفرع لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع الفحص والتدقيق عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي فإنه على المدقق إدخال هذه المسألة ضمن نطاق عملية التدقيق[1].

2 -**بالنسبة للرقابة المحاسبية:** يهتم المدقق الخارجي بالرقابة المحاسبية ذلك لأنها تتصل مباشرة بالسجلات المالية والتي تتطلب تقييما من قبل المدقق [2]، حيث أن ضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية وتجهيزها وحمايتها وتصحيح الأخطاء المحاسبية هي من مسؤولية القسم المحاسبي أو المالي، وعلى مثل هذه الأمور يقع الاهتمام الأول للمدقق الذي يقرر عن سلامة القوائم المالية التي تحدثها هذه الرقابة [3]، حيث تقع المسؤولية الكاملة على المدقق عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق الخارجي والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي[4]، وتجدر الإشارة إلى أن عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية أو قصور المستخدم منها عن تحقيق الأهداف المرسومة سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المدقق من كمية الاختبارات وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات[5].

3 -**بالنسبة للضبط الداخلي:** يعد المدقق مسؤولا عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في المشروع محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع وموجوداته ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال، حيث يعد المدقق مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف ويطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، لذا فيلزم المدقق بالتقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها [6]، كما أن قيام المدقق الخارجي بفحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي المطبقة في المشروع من شأنه السماح للمدقق بالتأكد من مدى ضعف أو قوة نظام الضبط الداخلي، ولكي يرسم

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص109.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد، محمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص87.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص259.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص174.

[5] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع نفسه، ص110.

[6] خالد أمين عبد الله، مرجع وموضوع نفسهما.

المدقق خطة التدقيق ويحدد المجالات التي سيقوم بتدقيقها أو توسيع كمية اختباراته إذا وجد هناك ثغرات يمكن استغلالها في ارتكاب الغش والتزوير[1].

**المطلب الخامس: إعداد التقرير**

**1 -تعريف التقرير**

التقرير هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق[2]، كما يعرف بأنه عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي[3].

**2 -أهمية التقرير:**

-تقرير المدقق يعد بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر، وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل التدقيق.

-يعد وثيقة مكتوبة يتم اللجوء إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، هذا في حالة ما إذا اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا[4].

-يعد الوسيلة ذات الفاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة وتحقيق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.

-يمثل الانعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحية العلمية والناحية العملية ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة[5].

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، مرجع سابق، ص110.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص450.

[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص253.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص114.

[5] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص14.

**3 -النواحي الشكلية للتقرير:** تقرير مدقق الحسابات-شأنه شأن أي تقرير آخر- يجب أن تتوافر فيه شروط معينة حتى يحقق الغرض منه، وبعض هذه الشروط يتعلق بالنواحي الشكلية، ويمكن إيجازها فيما يلي[1]:

-أن يكون التقرير مكتوبا.

-أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين كونها هي الجهة التي قامت بتعيينه[2].

-يجب أن يذكر التقرير انتهاء الفترة المالية (وهو تاريخ القوائم المالية) وكذلك تاريخ التقرير نفسه (وهو تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق).

-أن يصاغ التقرير ويكتب بأسلوب سهل وبسيط[3].

- أن يوضح المدقق رأيه في التحفظات المتضمنة في تقريره بشكل واضح ومباشر، لعدم اللبس أو تغير المقصود منها.

- يجب أن يوقع مدقق الحسابات على تقريره بشخصه[4].

- أن يكون التقرير مؤرخا، حيث أن التاريخ يفيد في تحديد مسؤولية المدقق حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع تقع بعد تاريخ إعداد التقرير وتؤثر على المركز المالي للمنشأة[5].

**4- الخصائص الرئيسية لجودة التقرير:**

-**الإيجاز:** فيجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون التقرير متضمنا التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.

-**الوضوح:** فيجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

-**الأهمية:** فيجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

-**الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص243.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص89.

[3] سعود كايد، مرجع سابق، ص47.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص254.

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص118.

-**الترابط**: فيجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

-**الصدق والأمانة**: أي أن يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة[1].

-تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.

-الوقت المناسب (عدم تأخر نتائج التدقيق)

-توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية الجوهرية والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم[2].

وقد أوضح أحد الباحثين أن الخصائص الرئيسية لجودة التقارير ينبغي أن تتضمن الملائمة والمصداقية والتجانس والابتكارية[3].

**4 -عناصر التقرير**: لقد أوضح المعيار الدولي رقم 700 المعدل العناصر الأساسية لتقرير المدقق على النحو التالي:

-**عنوان التقرير**: يجب أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين.

-**الجهة التي يوجه إليها التقرير**: يوجه تقرير المدقق حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق، وعادة يوجه إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة محل التدقيق.

-**الفقرة التمهيدية (الافتتاحية)**: ينبغي أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي يتم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات، كما يجب عليه أن يبين في تقريره أن القوائم المالية وإعدادها من مسؤولية الشركة، وأن دوره يقتصر على إبداء رأيه في مدى عدالة هذه القوائم، كما يجب عليه الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى[4].

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص123.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص320.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص91.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص113.

-**فقرة النطاق**: كلمة النطاق تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف، ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق قد أنجزت متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة...الخ.

ويجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق تم التخطيط لها وتنفيذها للحصول على ثقة معقولة حول مدى خلو القوائم المالية من معلومات جوهرية خاطئة.

كما يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت:

-فحص على أساس الاختيار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية.

-تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

-تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

-تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

كما يجب أن يتضمن التقرير بيانا يصدر عن المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه[1].

-**فقرة الرأي**: ينبغي أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة القوائم المالية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية، إضافة إلى إبداء الرأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة والعادلة، فقد يحتاج المدقق إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع التشريعات المناسبة[2].

-**تاريخ التقرير**: يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني ويبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة من ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق.

-**عنوان المدقق**: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك[3].

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص121.

[2] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص330.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع وموضوع نفسهما.

-**توقيع المدقق:** ينبغي أن يوقع التقرير باسم شركة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسب ما هو مناسب، وغالبا ما يوقع تقرير المدقق باسم الشركة نظرا لأن الشركة تتحمل مسؤولية عملية التدقيق[1].

**5 -أنواع الرأي**

يمكن القول أن رأي المدقق هو عبارة عن تطبيق معايير متعارف عليها وحكم شخصي في عدالة هذا التطبيق، لهذا أكدت العديد من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية، وكذلك ضرورة وضوح رأيه بهذا الشأن [2]، حيث أن رأي المدقق يختلف تبعا لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقق وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الذي تقدمه هذه النتائج [3]، وهذا يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه القوائم لنشاط المشروع ومركزه المالي[4].

إن تعدد أنواع تقارير إبداء الرأي يتفق تماما مع المفاهيم التي تحكم معايير التدقيق الدولية، والتي تشير بطريقة مباشرة إلى هذا التعدد، حيث أنها تنص على وجوب إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة [5]، وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير مدقق الحسابات:

**1 -التقرير النظيف:** يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات، ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويشير أيضا هذا الرأي النظيف ضمنيا أنه قد تم تحديد تأثير التغييرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية [6]،

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص331.
[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص330.
[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص115.
[4] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع نفسه، ص333.
[5] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع نفسه، ص116.
[6] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع نفسه، ص334.

ويعد هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولا من وجهة نظر المشروعات التي تخضع قوائمها المالية للتدقيق، ومن أكثر التقارير إصدارا بوساطة المدققين عند أدائهم لخدمات التدقيق[1].

2 -**تقرير غير نظيف جزئيا:** وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة[2]، ويعتبر الرأي بتحفظات هو أصعب المهام التي تقع على عاتق المدقق والتي يلجأ فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق لا يدعو إلى اللبس أمام المساهمين أو الغير عند قراءة تقريره، وقد ترجع هذه التحفظات إلى واحد أو أكثر العوامل التالية:

-عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم طبقا لمعايير التدقيق.

-قيام إدارة المنشأة بعرقلة إجراءات التدقيق من خلال عدم مساعدة المدقق في الحصول على المصادقات أو الشهادات من الغير، وكذا عدم السماح له بحضور الجرد أو زيارة الفروع.

-عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.

-القوائم المالية غير معدة وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

-إذا اتضح للمدقق احتمالات بشأن استمرارية المنشأة في أداء نشاطها في المستقبل القريب (حالة عدم التأكد) من خلال مقابلة الأصول للالتزامات التي على المنشأة من قبل الغير[3].

- التحفظات التي تشير إلى مخالفة المنشأة لقانون الشركات أو للنظام الداخلي لها، مما يؤثر على مركزها المالي ونتيجة أعمالها كأن يعقد رئيس أو أحد أعضاء مجلس الإدارة صفقة مع جهة له مصالح مشتركة معهم مع أن قيمة هذه الصفقة تقل عن القيمة العادلة ولم يقم بعرض الأمر على الجمعية العمومية للمساهمين.

-أن يقوم المدقق ببناء رأيه جزئيا على رأي مدقق آخر مثل وجود فروع داخلية أو خارجية للوحدة ذات استقلال مالي وتم تدقيق أعمالها من قبل مدقق آخر.

في حالة وجود تحفظات في تقرير المدقق فإن التقرير يقسم إلى ثلاث فقرات هي فقرة النطاق وفقرة التحفظ وفقرة الرأي[4].

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص116.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص128.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سابق، ص333.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع وموضوع نفسهما.

3 -**الرأي المعاكس**: يصدر المدقق هذا التقرير عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلا عادلا[1].

4 -**الامتناع عن إبداء الرأي**: باستطاعة المدقق أن يعطي رأي حيادي ويصدر هذا التقرير عندما يكون المدقق غير قادر على إرضاء أو إقناع نفسه بأن القوائم المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح[2].

## المبحث الثالث: عمل المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610

بصفة عامة يعمل التدقيق على فحص وقياس ما أعدته المحاسبة، وينقسم التدقيق من حيث الجهة التي تقوم به إلى تدقيق خارجي يقوم به مدقق خارجي مستقل ليبدي رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية المعدة، وإلى تدقيق داخلي يتم من قبل مدققين من داخل المؤسسة يهدف إلى مساعدة الإدارة في تقييم عناصر نظام الرقابة الداخلية، ولتنظيم العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فقد أصدرت لجنة معايير تدقيق الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق الدولي رقم 610، والذي يتعلق بأخذ المدقق الخارجي وظيفة التدقيق الداخلي بعين الاعتبار والاستفادة منها، وسنتناول ذلك في هذا المبحث بشيء من التفصيل.

### المطلب الأول: عوامل حاجة المدقق الخارجي إلى الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي

نتيجة لما يشهده العالم حاليا من تطورات اقتصادية وأزمات مالية سريعة ومتغيرة فقد أدت هذه التطورات إلى تزايد خطر فهم المدقق للمنشأة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها، وتزايد الحاجة إلى أهمية الاعتماد على مهنة التدقيق الداخلي في الشركات من جهة أخرى [3]، بالتالي الاعتراف المتزايد بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي من قبل إدارات الشركات، وكذا زيادة اهتمام المدقق الداخلي بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والتقارير المالية، وكما أن وجود تشابه في بعض الأساليب والإجراءات بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي أدى إلى زيادة اهتمام مدققي

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مرجع سابق، ص358.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص88.

[3] جمعة أحمد حلمي، "تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد4، مصر،أكتوبر 2010، ص634،635.

الحسابات الخارجيين بوظيفة التدقيق الداخلي، وبإمكانية الاستفادة منها والاعتماد عليها في بعض إجراءات التدقيق التي يقومون بها[1]، فعلى سبيل المثال يمكن استخدام الأعمال التالية:

-مراجعة، تقييم واختبار الرقابات المحاسبية، المالية، المعلوماتية والتشغيلية، بما في ذلك الترخيص، المسؤولية المالية للأصول وحماية الأصول.

-اختبارات للتحقق من وجود توافر المستحقات (قبض ديون العملاء)، توازن الأرصدة، والمخزونات (حضور المخزون المادي).

-اختبارات حول البيانات لبعض حسابات المصروفات والمنتوجات.

-اختبارات حول الحسابات الهامة من البيانات المالية[2].

وقد نص معيار التدقيق الأمريكي رقم 9 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على ضرورة قيام المدقق الخارجي المستقل بفهم وظيفة التدقيق الداخلي التي لها علاقة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، كما أنه من المحتمل أن يكون عمل المدقق الداخلي أحد العوامل التي يقوم من خلالها المدقق الخارجي بتحديد طبيعة ووقت ومدى الإجراءات التي سيقوم بها[3].

وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 610 الصادر عن مجلس معايير التدقيق الدولية IAASB في تموز-يوليو 1994 الموسوم: مراعاة عمل التدقيق الداخلي في الفقرات الأولى:

يجب على المدقق الخارجي مراعاة أنشطة التدقيق الداخلي وتأثيراتها (إن وجدت) على إجراءات التدقيق الخارجي.

[1] ذنيبات علي عبد القادر، شناق باسل خالد، "تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 2، نيسان 2006، ص187.

[2] "Utilisation par le commissaire aux des travaux de l'audit interne", revue Française comptabilité, Mars 2003, p6.

[3] باسل خالد مفلح شناق ، "تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610: دراسة ميدانية في الأردن"، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، آيار 2005، ص51.

-يتحمل المدقق الخارجي منفردا مسؤولية إبداء الرأي وتحديد طبيعة ووقت ونطاق إجراءات التدقيق، وإن بعض الأنشطة من عمل التدقيق الداخلي قد يكون مفيدا للمدقق الخارجي وذلك كما يتضح من النص[1].

وقد تناول المعيار في فقراته خمسة عناوين رئيسية هي[2]:

-أهداف ونطاق التدقيق الداخلي.

-العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

-الفهم والتقويم الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي.

-توقيت الاتصال والتنسيق.

-تقويم واختبار عمل محدد للتدقيق الداخلي.

## المطلب الثاني: أهداف ونطاق التدقيق الداخلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم 610

لما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية هو العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات وكذا المحافظة على أصول المنشأة[3]، ولما توسع نطاق وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، ومد الإدارة باستمرار الحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل مراكز المسؤولية، لذلك يطلق على عملية تدقيق الحسابات الداخلية في الوقت الحاضر تدقيق حسابات إدارية باعتبار أن امتدادها يشمل تدقيق الأعمال المحاسبية والتشغيلية في المنشأة[4].

[1] جمعة أحمد حلمي، الرفاعي غالب عوض، "العولمة: تأثير معايير التدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي: دراسة نقدية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد2، مصر، 2003، ص224.

[2] حسب معيار التدقيق الدولي رقم 610، إصدار 1995.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص29.

[4] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص207.

لقد تطور التدقيق الداخلي ليشمل نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها على التنفيذ للأنشطة المختلفة داخل المنشأة، ونشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية ونشاط إنشائي ليشمل كل نشاط من أنشطة المنشأة من خلال وضع برامج للتدقيق الداخلي[1].

عرف **معيار التدقيق الدولي رقم 610** الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين المتعلق بمراعاة عمل التدقيق الداخلي في بنده الرابع بأن "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي ينشأ ضمن المنشأة لغرض خدمتها، وتتضمن وظائفه اختبار وتقويم ومراقبة كفاءة وملائمة وفاعلية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية[2].

وينص معيار التدقيق الدولي رقم 610 في فقرته الخامسة على أنه يتباين نطاق وأهداف التدقيق الداخلي بشكل واسع، ويعتمد ذلك على حجم وهيكلية المنشأة ومتطلبات إدارتها، وتتضمن فعاليات التدقيق واحدا أو أكثر مما يلي:

-**مراجعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي** : بمعنى وضع نظام محاسبي ونظام ضبط داخلي ملائمين، واللذان يتطلبان اهتماما متواصلا، وهو من مسؤوليات الإدارة وعادة ما يكلف التدقيق الداخلي بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة لغرض إعادة النظر بهذين النظامين ومراقبة تطبيقاتها وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما.

-**اختبار المعلومات المالية والتشغيلية** : وهذا قد يتضمن مراجعة بالوسائل المستعملة لتشخيص وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات، والاستفسار الخاص ببنود منفردة، بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.

-مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة.

-مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى[3].

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص30،29.

[2] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص40.

[3] معيار التدقيق الدولي رقم 610، إصدار 1995، ص213.

**المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**

تتسم عملية التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بها إلى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي، فالتدقيق الداخلي يقوم به موظفون تابعون لإدارة المشروع، أما التدقيق الخارجي فيقوم به مدققوا حسابات يتمتعون باستقلال وحياد تأمين عن إدارة المشروع[1].

ويعد التدقيق الداخلي نوع من الرقابة عن طريق قياس وتقييم فاعلية أنواع الرقابات الأخرى [2]، كما يعد أحد الأدوات والوسائل الأساسية التي تتحقق أنظمة الرقابة الداخلية من خلالها، حيث يختلف عمل التدقيق الداخلي داخل منشأة ما عن النشاطات الأخرى بأنه عمل رقابي يقوم تلك الأعمال ويقيس ويقوم فعالية أساليب الرقابات الأخرى[3]، ويعد نظام التدقيق الداخلي من الأمور الهامة بالنسبة للمدقق الخارجي الذي يقدم تقريره الفني المستقل عن القوائم المالية للمنشأة، ذلك أن التدقيق الداخلي يعد من العناصر الهامة لنظام الرقابة الداخلية، والذي تعتبر مهنة التدقيق الخارجي دراسته أحد معاييرها الهامة والمتعارف عليها، ومن المعروف أن مهنة التدقيق الخارجي قد تطورت في العصر الحديث إذ تحولت من تدقيق تفصيلي كامل إلى تدقيق اختباري يعتمد على العينات، ويعود ذلك إلى كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقدها سعيا إلى تخفيض التكلفة لعملية التدقيق، ثم إن وجود المدقق الداخلي كأحد عاملي الوحدة الاقتصادية على مدار العام كله يعطيه فرصة القيام بإجراء الفحوص التحليلية التفصيلية، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختباري وليس الشامل والتي يمكن خلالها اعتماده على نتائج الفحص الشامل الذي أجراه المدقق الداخلي على مدار العام مما يجعله يقلل من اختباراته[4].

من المتعارف عليه مهنيا أن المدقق الخارجي يبدأ عمله عند تدقيق القوائم المالية بالحصول على فهم كاف ومناسب لهيكل الرقابة الداخلية، وذلك وفقا للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني الصادر عن AICPA للبنود ذات العلاقة بالقوائم المالية، ويترتب على ذلك اتخاذ المدقق إما قرار توسيع نطاق الاختبارات أو قرار تصنيف الاختبارات، حيث يعتمد المدقق في اتخاذ قراره بالاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أداة للرقابة فوق

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص181.

[2] متولي سامي وهبة، " تقييم مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط للمراجعة الخارجية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، 1993، ص765.

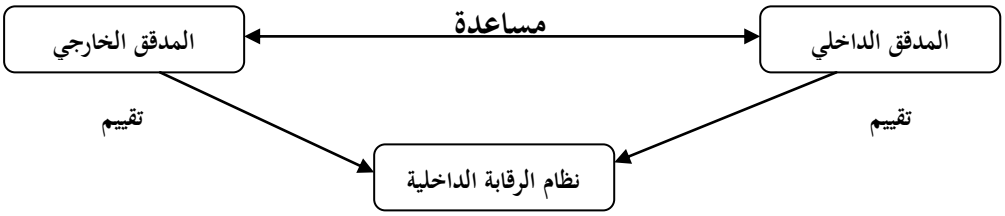
[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص250،251.

[4] صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، **بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والآفاق**، الدار الأكاديمية، الطبعة الأولى، طرابلس، 2007، ص532،533.

كل المراقبات في الوحدة، وفي جميع الأحوال قد يؤدي قرار المدقق إلى التأثير على كفاية وفعالية مهمة التدقيق حيث أن توسيع نطاق الاختبارات قد يؤدي إلى خطر قيام المدقق بإجراءات إضافية (الكفاية)، وتصنيف نطاق الاختبارات قد يؤدي إلى خطر الرأي الخاطئ في عملية التدقيق ككل (الفعالية)[1].

بالرغم من نواحي الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن مجال التعاون بينهما واسع فسيح[2]، حيث أشار (page1980) إلى وجود أربعة مجالات مشتركة للتدقيق الخارجي والداخلي يمكن أن توفر مجالا واسعا للتعاون بينهما رغم الاختلافات في الأهداف والأساليب، وقد وصف العلاقة بينهما بأنها علاقة تفاعل أو مساعدة متبادلة، وفي ظل هذه العلاقة يقوم المدقق الداخلي بتقديم مساعدة إلى مدقق الحسابات الخارجي من شأنها أن تعينه على تنفيذ التدقيق بسهولة، وذلك من خلال الاختبارات التي سبق وأن أجراها المدقق الداخلي خلال الفترة المالية، كما بين أن المساعدة التي يمكن أن يقدمها مدقق الحسابات الخارجي إلى المدقق الداخلي تشمل قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقويم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه يستطيع تقديم توصيات تساعد المدقق الداخلي في تقييم منجزات الماضي ودراسة وتحليل الاتجاهات المستقبلية[3].

**الشكل رقم 05: طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**




**المصدر**: باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص46.

بالنظر إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي من منطلق أنها علاقة تفاعل أو مساعدة متبادلة، فهنا إذا كان المدقق الخارجي معني بتقييم أعمال المدقق الداخلي كجزء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، والذي تقتضيه متطلبات التدقيق الخارجي، فإن المدقق الداخلي أيضا معني بتقييم أعمال المدقق الخارجي كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها المنشأة مقابل الخدمات المحاسبية أو الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي كخبير

[1] جمعة أحمد حلمي، الرفاعي غالب عوض، مرجع سابق، ص155.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص184.

[3] علي عبد القادر ذنيبات، باسل خالد شناق، مرجع سابق، ص189،190.

أو مدقق، وهذا ما يؤكد العلاقة المتبادلة بينهما، حيث أنه وفي ظل هذه العلاقة يمكن للمدقق الداخلي أن يقيم أعمال المدقق الخارجي ويقدم رأيه فيها إلى لجنة التدقيق أو الإدارة العليا[1].

وقد حدد المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهي كما يلي:

-إن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الإدارة، أما المدقق الخارجي فيتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية، وتتباين أهداف وظائف التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة، أما الاهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية[2].

-إن بعض الوسائل لتحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما غالبا ما تتشابه، ولذلك فإن كثيرا من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

-يعتبر التدقيق الداخلي جزءا من المنشأة بغض النظر عن درجة استقلالها الذاتي وموضوعيته، فإن التدقيق الداخلي لا يستطيع الوصول لنفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية، كما أن المدقق الخارجي يتحمل منفردا مسؤولية إبداء الرأي بعملية التدقيق، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي، كما وإن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة من المدقق الخارجي[3].

وقد أظهرت العديد من الدراسات مثل دراسة (Faster 1986)، (Marghim 1986)، (Schneider 1985)، (Broen1983)، أنه يوجد هناك فهم من قبل المدققين الخارجيين لهذه العلاقة وزيادة في الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي، وأن هناك ميلا عاما لإدراك وفهم تأثير التدقيق الداخلي في جميع مجالات التدقيق[4].

مما سبق نجد أن هناك مجالا للتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من اختبارات وتنفيذ لأنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك في حالة

[1] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص47.

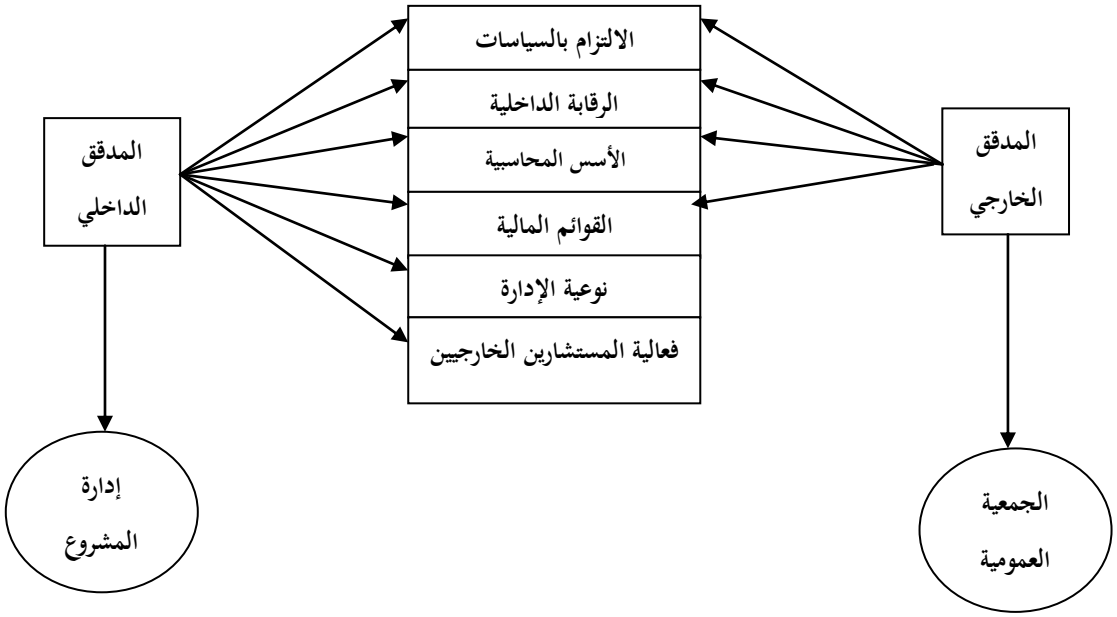
[2] معيار التدقيق الدولي رقم 610، مرجع سابق، ص213.

[3] محمود عبد السلام محسن، "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، يونيو 2011، ص32.

[4] باسل خالد مفلح شناق ، مرجع سابق، ص48.

إتباع المنشأة لنظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد في كمية الاختبارات على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص[1].

**الشكل رقم 06: المجالات المشتركة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**




**المصدر**: باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص45.

**المطلب الرابع: الفهم والتقويم الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي.**

لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 610 في فقراته من 9 إلى 12 إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يحصل على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازه، كما أنه يعد وجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي واختصارها، ولكنها لا تؤدي إلى إلغائها كلية، ومع ذلك فإن المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لفعاليات التدقيق الداخلي قد لا يقرر بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجية، وخلال عملية التخطيط للتدقيق يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي وذلك في حالة ظهور دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للبيانات المالية في مجالات محددة، فتقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر في قرار المدقق الخارجي حول

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص26.

الاستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية.

**أولا: تحقق المدقق الخارجي من موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي**

حسب معيار التدقيق الدولي رقم 610 الموقع في الهيكل التنظيمي هو الموقع الخاص للتدقيق الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على قابليته ليكون موضوعيا، والحالة المثالية هي ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحررا من أية مسؤولية تشغيلية، كما يجب النظر بدقة في أية تقييدات أو عوائق تضعها الإدارة أمام التدقيق الداخلي، وعلى الخصوص فإنه من الضروري أن يكون للمدققين الداخليين حرية الاتصال بشكل كامل مع المدقق الخارجي[1].

أي أن المدقق الداخلي يعد جزءا من المنشأة ولذلك فإنه لا يستطيع أن يكون مستقلا عنها بالكامل، وعلى أية حال فإن وضعه المحدد في المؤسسة يمكن أن يؤثر في مقدرته بأن يكون متجردا في أداء عمله، وفي الحالة المثالية سيكون المدقق الداخلي مسؤولا أمام أعلى مستوى إداري ويجب أن يكون خاليا من أية مسؤولية تشغيلية أخرى، وينبغي إجراء تقويم لأية عوائق أو قيود تضعها الإدارة على عمله، وبصفة خاصة يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بحرية تامة في الاتصال بالمدقق الخارجي[2].

مما سبق نلاحظ أن الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يمكن أن يؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في أثناء قيامه بعملية التدقيق[3].

إن تبعية وظيفة التدقيق الداخلي إلى أعلى المستويات الهرمية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية هو القاعدة الأساسية لضمان استقلالية وحيادية كل من أداء هذه الوظيفة من جهة وآراءها واستنتاجاتها من جهة أخرى، وتكون تبعية التدقيق الداخلي إلى:

[1] معيار التدقيق الدولي رقم 610، مرجع سابق، ص214.
[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص253.
[3] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص53.

-**المديرية العامة**: وهذا ما يسمح لوظيفة التدقيق الداخلي بأداء مهامها على أحسن وجه ومع تقديم أفضل الإعانات الإدارية، خاصة فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية والرفع من إمكانية الحوار المباشر مع الإدارة العليا وكل المستويات الهرمية في المؤسسة.

-**لجنة التدقيق**: فيمكن أن تكون إدارة التدقيق الداخلي تابعة للجنة التدقيق، والتي تكون مرتبطة بمجلس الإدارة الذي توكل إليه مهمة التنسيق والسيطرة على بنية وظيفة التدقيق الداخلي[1]، حيث تساهم لجان التدقيق بشكل واسع في تطوير عملية التدقيق، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعية إعداد التقارير المالية ومصداقيتها، وتعد بمثابة حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين[2].

-**مجلس الإدارة**: إن ربط التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة من شأنه أن يمنح الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لنشاط التدقيق الداخلي ولاقتراحاته ويزود مجلس الإدارة بعين إضافية تمكنهم من الظفر بحقيقة أوضاع العمل في المنشأة دون تدخل مدراء الإدارة التنفيذية، حيث أن مدير التدقيق يتبع من الناحية الفنية إلى لجنة التدقيق، أما إداريا فيتبع المدير العام[3]، والوضع الأمثل للوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي هو أن تكون تابعة للجنة التدقيق بالشركة أو لمجلس الإدارة مباشرة[4]، والشكل الموالي يمثل هيكلا تنظيميا لدائرة التدقيق الداخلي:

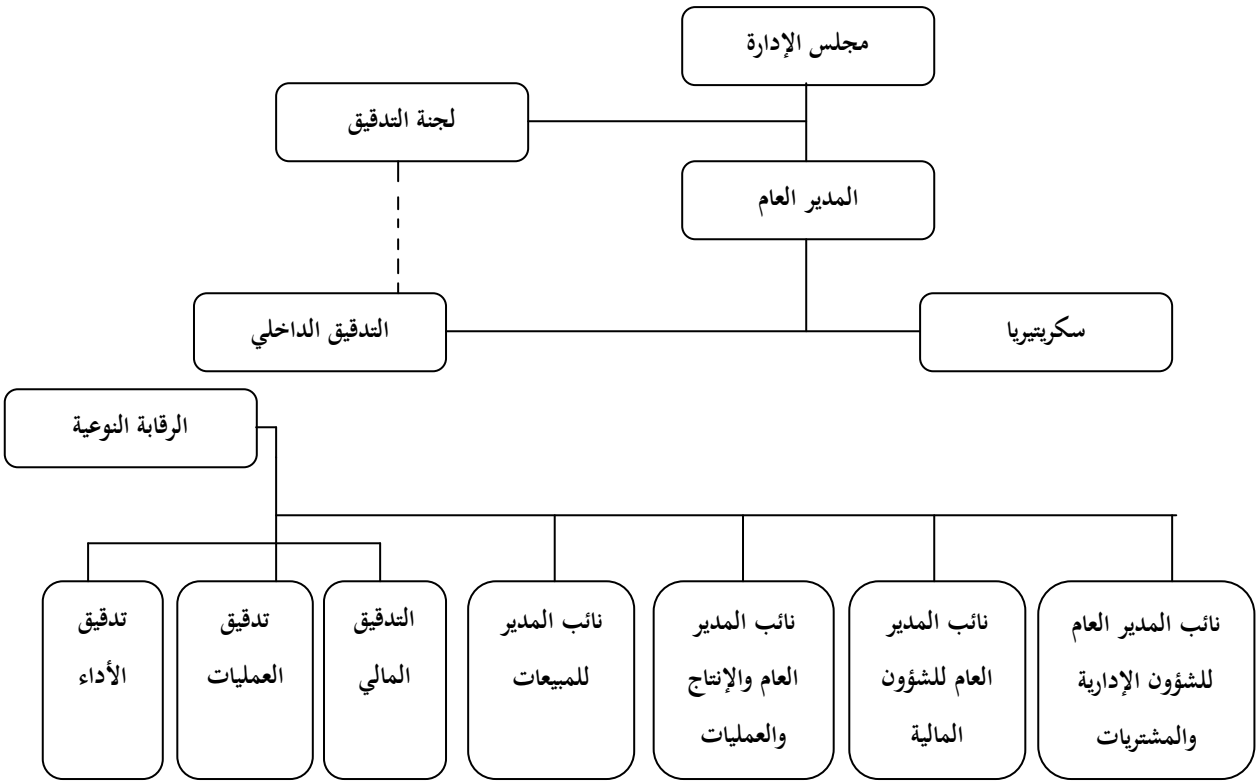
[1] برابح بلال، مرجع سابق، ص55،57،58.

[2] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص54.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص66،68.

[4] شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006، ص502.

**الشكل رقم07: الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي**




**المصدر**: خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص67.

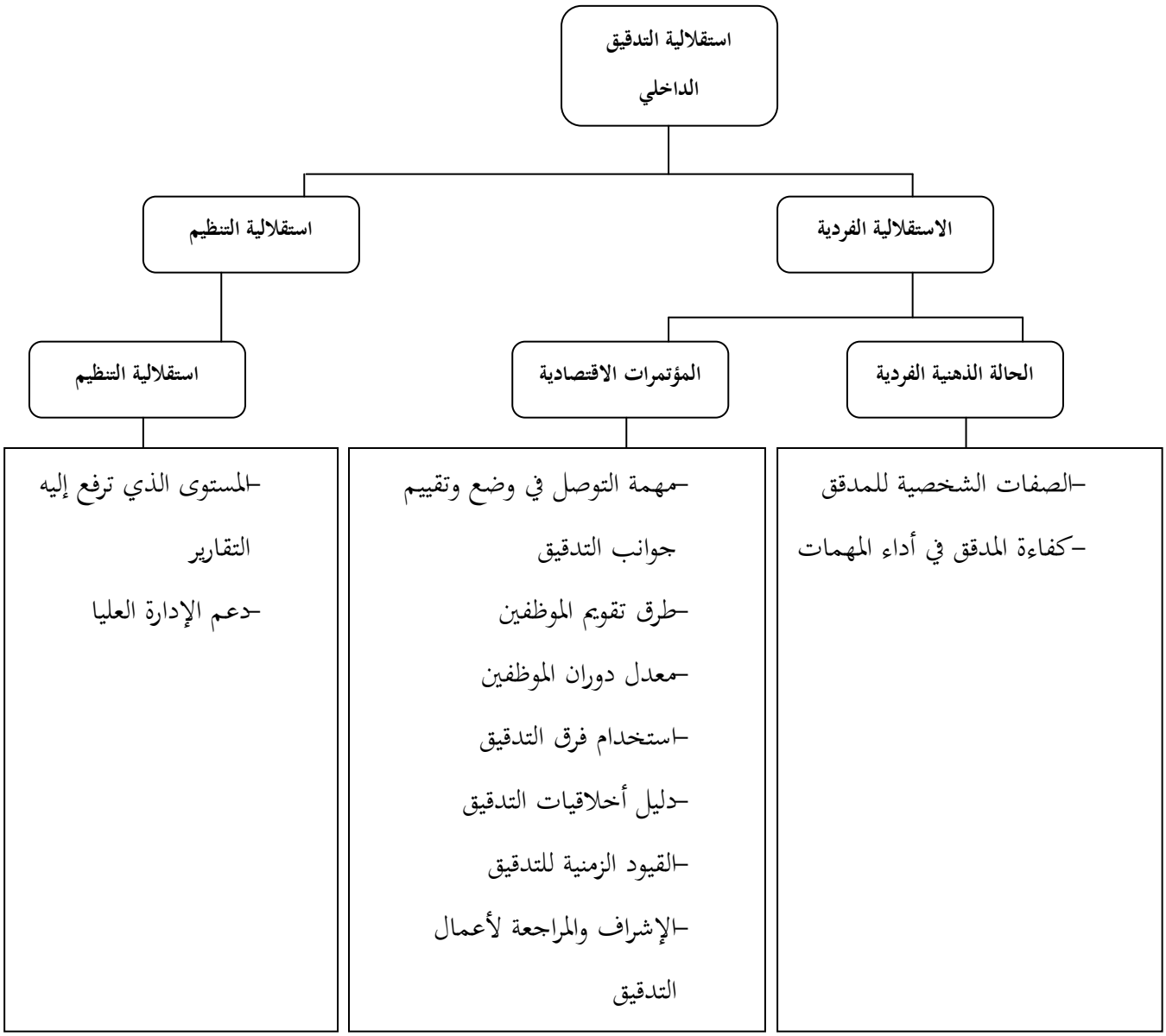
وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي:

1 -**استقلال التدقيق الداخلي**: إن استقلال المدقق الداخلي هو أن يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، ففي غياب الاستقلالية تنعدم الثقة في إمكانية تحقيق النتائج المتوقعة من وظيفة التدقيق الداخلي بأية منظمة، فالوضع التنظيمي المناسب يضمن عدم تأثير الجهات والأشخاص الذين تتم عملية تدقيق أعمالهم في الحد من نطاق عمل المدقق الداخلي وفي إصدار أحكامه [1]، فاستقلالية المدقق تتجسد عند قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق من خلال حرية اختيار أساليب التدقيق الداخلي، إجراءاته ونطاقه وكذا حرية وضع برنامج التدقيق المناسب، وأن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال التام عند اختيار الميادين والسياسات الإدارية التي

[1] صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، مرجع سابق، ص414.

عليه فحصها، وأن تكون له القدرة على عرض النتائج التي وصل إليها دون ضغط من أطراف أخرى[1]، وفيما يلي نموذج لاستقلالية التدقيق الداخلي:

**الشكل رقم 08: نموذج لاستقلالية التدقيق الداخلي**




**المصدر**: خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص70.

ويطمئن المدقق الخارجي عن استقلالية التدقيق الداخلي من خلال:

[1] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص54.

-حصول المدققون الداخليون على دعم من الإدارة العليا ومجلس الإدارة حتى تمكنهم من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق ولكي يتمكنوا من القيام بعملهم بحرية بعيدا عن أي تدخل من الغير.

-مسؤولية مدير التدقيق الداخلي أمام شخص من المنشأة متمتع بصلاحيات كافية تسمح باستقلالية التدقيق الداخلي وضمان التغطية الواسعة لعملية التدقيق وإعطاء تقارير التدقيق الاعتبار الكافي، وكذا اتخاذ الإجراءات المناسبة بخصوص توصيات التدقيق.

-مدير التدقيق الداخلي يكون على اتصال مباشر مع مجلس الإدارة ليساعده على تعزيز الاستقلالية وجعل الإدارة على علم واطلاع بالمسائل ذات الاهتمام المشترك.

-تفعيل مبدأ الاستقلالية من خلال ربط قرار تعيين وتنحية مدير التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة.

-هدف وصلاحية ومسؤولية التدقيق يجب أن تكون مبنية في وثيقة رسمية مكتوبة ومصادق عليها من قبل مجلس الإدارة، كما يجب أن تحدد موقع التدقيق على الهيكل التنظيمي والصلاحيات الممنوحة للوصول إلى جميع المستندات والموظفين والأصول ذات العلاقة.

-تقديم مدير التدقيق الداخلي ملخص عن خطة التدقيق والموازنة المالية ونطاق أعمال التدقيق وأية تغيرات جوهرية للمصادقة عليها سنويا.

-عدم تولي المدققون مسؤوليات تنفيذية وفي حالة التكليف أو الطلب منهم القيام بعمل لا علاقة له بالتدقيق فإن مسؤولية مدير التدقيق إعلام الإدارة العليا أنهم لا يقومون بهذا العمل كمدققين داخليين وأن تقييم وتطبيق وتشغيل الأنظمة ووضع السياسات والإجراءات لا تعتبر من أعمال التدقيق[1].

-مراعاة تكليف المدققين الداخليين في تدقيق أعمال لا يكون بينهم وبين المسؤولين عن هذه الأعمال مصالح وخلافات أو تحيز لصالحهم أو ضدهم.

-حرية اتصال المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي.

-استقلالية المدقق الداخلي في التخطيط لعملية التدقيق واختيار الأساليب وإجراءات التدقيق ووضع برنامج التدقيق وتحديد الميادين والحقول التي سوف يتم تدقيقها[2].

**2 -موضوعية التدقيق الداخلي:** وهي أن يتوافر للمدقق اتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أداءه لعمليات التدقيق بحيث يتضح معه أمانة وحرية المدقق من حيث عدم قبوله أي مساومة على عمله، وأنه قد كون رأيه

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص68،69.

[2] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص55،56.

وأحكامه عما قام بتدقيقه بحرية ودون تحيز [1]، كما تعني موضوعية المدقق الداخلي استقلاله الذهني عند قيامه بأداء عمله، فأحكامه يجب ألا تكون خاضعة لتأثير وآراء الآخرين، وحتى يكون المدقق الداخلي موضوعيا عليه تأدية عمله بصدق وأمانة وألا يضع نفسه في مواقف تجعله غير قادر على إصدار أحكامه بشكل موضوعي.

كما أنه للإدارة العليا دور كبير في ضمان تحقيق موضوعية المدقق الداخلي من خلال عدم تكليف المدقق الداخلي بتدقيق أعمال سبق له القيام بها وكذا التأكد من عدم وجود مشاكل شخصية بين المدققين وبين عمال الشركة أو أية علاقات مشبوهة.

وتعني موضوعية المدقق الداخلي أيضا أنها الموقف الذهني الواجب على المدققين الداخليين التنبيه إليه عند تطبيق إجراءات التدقيق، ويجب على المدققين الداخليين عدم إخضاع أحكامهم المتعلقة بأمور التدقيق لآراء الآخرين[2].

ويتحقق المدقق الخارجي من موضوعية التدقيق الداخلي من خلال التحقق من:

-وضع قسم التدقيق الداخلي ضمن المنشأة وتأثير هذا الوضع على قدرة المدققين الداخليين على أن يكونوا موضوعيين.

-ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مسؤولا من المكلفين بالرقابة أو مسؤول يتمتع بالصلاحيات الملائمة، وما إذا كان للمدققين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالرقابة.

-ما إذا كان المدققون الداخليون معفيين من أية مسؤوليات متضاربة.

-ما إذا كان المكلفون بالرقابة يشرفون على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي.

-ما إذا كانت هناك أية قيود أو ضوابط تمارس على قسم التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة.

-ما إذا كانت الإدارة تعمل وفق توصيات قسم التدقيق الداخلي وإلى أي مدى وكيفية إثبات هذا العمل[3].

-أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين عند تنفيذ أعمال ولا يخضعوا لأحكامهم بآراء الآخرين.

---

[1] نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص41.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص69.

[3] جمعة أحمد حلمي، "تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية"، مرجع سابق، ص645،646.

-تدوير موظفي التدقيق دوريا كلما كان ممكن.

-إبلاغ مدير التدقيق الداخلي عن أي وضع فيه تعارض للمصلحة أو تحيز أو شك بالوجود[1].

**ثانيا: تحقق المدقق الخارجي من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي**

لقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم 610 نطاق وظيفة عمل التدقيق الداخلي التي ينبغي على المدقق الخارجي تقييمها، وقد شملت:

-فحص وتقويم مدى كفاية الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، وكفاءة أداء المهام المحددة وتصرفات الإدارة حيال توصيات وتقارير المدقق الداخلي.

-دراسة مدى اقتصادية وفعالية الموارد المتاحة سواء كانت مادية أو بشرية[2].

-التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من كافة أنواع الخسائر[3].

-تقييم سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي ونظام التدريب والإشراف على المدققين الداخليين.

-فحص ومراجعة الأنشطة والعمليات التي تدخل ضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي وبصفة خاصة ما يلي:

- نطاق وطبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق الداخلي.
- فحص برنامج التدقيق الداخلي.
- طبيعة ومحتويات الدليل المهني لعناصر التدقيق الداخلي خاصة أوراق العمل المتوفرة.
- نتائج التدقيق الداخلي سواء إيجابية أو سلبية.
- نوعية القرارات التي تتخذها الإدارة بناءا على هذه النتائج.
- نوعية التقارير التي يقدمها المدقق الداخلي.
- تقييم درجة استقلالية المدقق الداخلي أخذا بعين الاعتبار المستوى الإداري التابع له وأثر ذلك على استخدام وتدريب وترقية المدققين الداخليين[4].

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص69.

[2] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص56.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع نفسه، ص65.

[4] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص268.

**ثالثا: تحقق المدقق الخارجي من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي**

لقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم 610 أنه يجب على المدقق الخارجي عند تقييمه لوظيفة التدقيق الداخلي التأكد مما إذا كانت قد أنجزت من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين، فمثلا قد يقوم المدقق الداخلي بفحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية[1].

تعد الكفاءة المهنية من بين العوامل المهمة في إنجاح قسم التدقيق الداخلي، وتعتبر من مسؤولية القسم بصفته الوظيفية وكذلك مسؤولية كل فرد فيه بصفته الشخصية، حيث يتم تنفيذ عمليات التدقيق الداخلي بكفاءة وحذر مهني معقول، أي أن المدققون الذين يشرفون على عملية التدقيق ينبغي أن يمتلكوا الكفاءة الفنية والخبرة والمعرفة والمهارات الضرورية للقيام بمهمة التدقيق[2].

كما تعني الكفاءة المهنية أنه يجب على المدقق الخارجي أن يتحقق من أن عمل التدقيق الداخلي قد تم تنفيذه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والكفاءة المناسبة كونهم مدققين[3].

إن وظيفة التدقيق الداخلي تتطلب فئة من المدققين تتوافر فيهم صفات مكتسبة، فعلى المدققين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية، وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك الحصول على المعرفة، المهارات، الكفاءات الأخرى المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم.

وقد أشار معيار التدقيق الدولي ( 1210,A1) أنه على مدير التدقيق الداخلي الحصول على النصيحة والمساعدة فيما يتعلق بالكفاءة، كما أشار المعيار ( 1210,A2) أنه على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش[4].

[1] صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، مرجع سابق، ص441،442.
[2] مرجع نفسه، ص441.
[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص253.
[4] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص91،92.

وقد أوضح الغباري ( 2000) أن المهارات الجديدة والكفاءات المطلوبة من المدقق الداخلي تشمل التركيز على أهداف العمل ومعرفة تكنولوجيا المعلومات الحديثة، وتبني تقنيات جديدة للتدقيق وتنمية مهارات الاستشارات خصوصا في ظل تعريف وظيفة التدقيق الداخلي بأنها وظيفة استشارية[1].

تحقق المدقق الخارجي من الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي يكون من خلال:

-التحقق مما إذا كان المدققون الداخليون أعضاء في هيئات مهنية ذات علاقة.

-التحقق مما إذا كان المدققون الداخليون يتمتعون بالكفاءة والتدريب الفني الكافي كمدققين داخليين.

-التحقق مما إذا كانت هناك سياسات قائمة لتوظيف وتدريب المدققين الداخليين[2].

-تقييم المستوى التعليمي للمدقق الداخلي ومدى حرصه على التعليم المستمر وحضور الندوات والمحاضرات.

-تقييم مدى تمتع المدقق الداخلي بالخبرات في مجال التدقيق والمحاسبة ومدى تمتعه بالمهارات اللازمة لأداء عملية التدقيق الداخلي بفعالية.

-تقويم مدى إلمام المدقق الداخلي بمواضيع هامة تتعلق بمختلف القوانين، الضرائب، مجال المالية[3].

**رابعا: تحقق المدقق الخارجي من العناية المهنية للمدقق الداخلي**

تعرف العناية المهنية بأنها الطريقة التي يؤدي بها المدقق مهمة التدقيق بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، كما تعرف بأنها إتباع حسن النية والأمانة في عملية التدقيق[4].

وحسب معيار التدقيق الدولي رقم 610 العناية المهنية التي يجب على المدقق الخارجي القيام باختبارها وتقويمها هي أن يكون التدقيق الداخلي قد خطط له وأشرف عليه وتم توثيقه بشكل مناسب، حيث يراعى وجود أدلة وبرامج وأوراق عمل مناسبة تمكن المدقق الخارجي من الحكم على مستوى العناية المهنية[5].

[1] صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، مرجع سابق، ص442.

[2] جمعة أحمد حلمي، "تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية"، مرجع سابق، ص646.

[3] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص58.

[4] عيسى أحمد عيسى العزام، مرجع سابق، ص39.

[5] باسل خالد مفلح شناق، مرجع وموضوع نفسهما.

يجب أن يبذل المدقق الداخلي وفي سبيل أداء عمله داخل المنشأة أقصى الجهود ويبذل العناية المهنية الواجبة، وهذا يعني ألا يقصر في أداء أعماله وتنفيذ برنامج تدقيقه[1].

وعلى المدقق الداخلي أن يمارس بذل العناية المهنية مع الأخذ بعين الاعتبار:

-مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة.

-التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التوكيد.

-كفاية وفعالية عمليات إدارة الخطر والرقابة والتوجيه (التحكم المؤسسي)

-احتمالية الأخطاء الجوهرية، مخالفات الأنظمة، وعدم الإذعان (الالتزام).

-تكلفة التوكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة (مبدأ المنفعة والتكلفة)[2].

يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من التخطيط المناسب لعمل المدقق الداخلي والإشراف عليه وتدقيقه وتوثيقه بصورة سليمة، كما يجب عليه التحقق مما يلي:

-مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي وأخلاق المهنة.

-وجود رقابة مستمرة على موظفي التدقيق الداخلي من قبل مديرهم.

-وجود برنامج عمل للمدقق الداخلي.

-توثيق المدقق الداخلي لعمله في أوراق العمل وجمعه أدلة كافية[3].

-ما إذا تم التخطيط لنشاطات قسم التدقيق الداخلي والإشراف عليها ومراجعتها وتوثيقها حسب الأصول.

-وجود وكفاية كتيبات التدقيق أو المستندات الأخرى المشابهة وبرامج العمل ووثائق التدقيق الداخلي[4].

**المطلب الخامس: توثيق الاتصال والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي**

لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 610 أنه عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي ومناقشتها في أبكر مرحلة ممكنة، وفي حالة

[1] صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، مرجع سابق، ص395.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص93.

[3] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص59،58.

[4] جمعة أحمد حلمي، "تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية"، مرجع سابق، ص646.

كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي، فمن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقا على توقيت مثل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات التدقيق وإعداد التقرير[1].

كما تضمن معيار التدقيق الدولي رقم 610 أن اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي يتطلب التنسيق بين الطرفين من خلال:

- عقد الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال فترة التدقيق.
- إحاطة المدقق الخارجي بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه.
- إبلاغ المدقق الخارجي بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمله.
- إعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على التدقيق الداخلي[2].

وتجدر الإشارة إلى أن التعاون بين المدقق الداخلي الخارجي يحقق ما يلي:

- التنسيق الجيد بين برنامج التدقيق لكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.
- التقييم المناسب لكل ما يتعلق بالتدقيق الداخلي باعتباره جزءا مكملا لنظام الرقابة الداخلية.
- تيسير مهمة المدقق الخارجي من حيث توفير أوراق العمل اللازمة والسجلات والدفاتر المطلوبة.
- توجيه ومساعدة المدقق الداخلي من حيث تحديد نوعية أو شكل أوراق العمل اللازمة أو نوعية التقارير المطلوبة.
- الاستفادة من جهود المدقق الداخلي في إنجاز برنامج التدقيق الخارجي في الوقت الملائم[3].

**المطلب السادس: تقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي**

إذا رغب المدقق الخارجي الاستفادة من عمل المدقق الداخلي، عليه التحقق مما يلي:

- أن نطاق العمل وما يرتبط به من برامج التدقيق كاف لأغراضه.
- أن العمل قد تم التخطيط له بطريقة سليمة.

[1] معيار التدقيق الدولي رقم 610، مرجع سابق، ص215.
[2] جمعة أحمد حلمي، الرفاعي غالب عوض، مرجع سابق، ص165.
[3] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص269.

-أن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وتدقيقه وتوثيقه بطريقة سليمة.
-أنه قد تم تجميع القرائن الكافية والمناسبة لتوفير أساس معقول للنتائج التي تم الوصول إليها[1].
-مناسبة النتائج للظروف المحيطة وأن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.
-أن الاستثناءات التي تم اكتشافها بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب[2].

كما أنه على المدقق الخارجي أيضا فحص عمل المدقق الداخلي الذي ينوي الاستفادة منه، وتعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق فحوصاته على حكم المدقق الخارجي بالنسبة للأهمية لمجال العمل المتعلق بالقوائم المالية ككل وبنتائج تقييماته لمهمة التدقيق الداخلي ولعمل التدقيق الداخلي المحدد، وقد تشمل فحوصاته على فحص بنود تم فحصها بالفعل من قبل المدقق الداخلي وفحص بنود أخرى مشابهة وملاحظة لإجراءات المدقق الداخلي[3].

وقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إلى أنه في حين يعتبر عمل المدققين الداخليين عاملا في تحديد طبيعة وتوقيت مدى إجراءات المدقق الخارجي، فقد يكون من المفيد الاتفاق مسبقا مع المدقق الخارجي على الأمور التالية:

-توقيت العمل.
-المدى الذي يغطيه التدقيق.
-أهمية البيانات المالية ككل، وإذا أمكن مستوى أو مستويات أهمية بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات وأهمية الأداء.
-الطرق المقترحة لاختيار البنود.
-توثيق العمل المنجز.
-مراجعة الإجراءات وإعداد التقارير بها[4].

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص255.
[2] جمعة أحمد حلمي، الرفاعي غالب عوض، مرجع سابق، ص165.
[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع وموضوع نفسهما.
[4] جمعة أحمد حلمي، "تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية"، مرجع سابق، ص647.

**خلاصة**

من كل ما سبق نستنتج أنه لتنفيذ عملية التدقيق يتبع المدقق إجراءات معينة، حيث يبدأ باتخاذ عدة خطوات تمهيدية، ومن أهم ما يقوم به المدقق ما يلي:

-التحقق من صحة تعيينه مدققا للحسابات.

-الأخذ بعين الاعتبار أن يكون هناك تنظيم داخلي للمكتب.

-التعرف على المنشأة محل التدقيق وفهمها بكل خصوصياتها حتى يستطيع بذلك توجيه مهمته التدقيقية.

-فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالبحث والتمحيص، ويتم استخدام في ذلك عدة أساليب (الملخص التذكيري، أسلوب التقرير الوصفي، خرائط التدفق، طريقة قائمة الاستقصاء)، كما يجب عليه جمع الأدلة الكافية للحكم على نظام الرقابة الداخلية من حيث الكفاية، الأهمية، الحجية، ودرجة الاعتماد، لأن درجة متانتها يقرر نطاق عملية التدقيق، وهذا ما يشير إليه معيار التدقيق الدولي رقم 610 بإمكانية استفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي كونه جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ولتحديد إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي أساسا يقوم المدقق الخارجي بتقويم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال التحقق من:

-الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي (الاستقلالية والموضوعية).

-نطاق وظيفة التدقيق الداخلي.

-الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي.

-العناية المهنية للمدقق الداخلي.

# الفصل الثالث

## التدقيق الداخلي في ظل الحوكمة وعلاقته بالتدقيق الخارجي

**تمهيد**

ظهرت الحاجة إلى مفهوم الحوكمة في العديد من دول العالم، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا وايطاليا، إضافة إلى اتجاه العديد من دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي تعتمد على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة من النمو الاقتصادي.

لقد اتسع دور التدقيق الداخلي في ظل متطلبات الحوكمة، حيث أنه لم يبق مقتصرا على التدقيق المالي فقط بل أصبح يشمل التدقيق الإداري، ولم يعد مقتصرا على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فقط بل أصبح يهتم بأنظمة إدارة المخاطر وتقديم الاستشارات اللازمة، كما له علاقات تعاونية مع التدقيق الخارجي لدعم الحوكمة، الأمر الذي يجسد التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، وهذا ما أشار إليه معيار التدقيق الدولي رقم 610 في الفصل السابق، بينما يتناول هذا الفصل:

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: إطار عام حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: مجالات دعم التدقيق الداخلي للحوكمة وتعاونه مع التدقيق الخارجي.

## المبحث الأول : مدخل إلى حوكمة الشركات

تكتسب الحوكمة أهمية خاصة لدى العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنامية كونها تلعب دورا فعالا في مجالات الإصلاح المالي والإداري للمؤسسات العامة والخاصة، هذا ما استدعى أن يقوم الأكاديميين ومختلف المنظمات العالمية بتوجيه جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب الحوكمة بما يضمن تحقيق المصلحة العامة من أفراد وشركات واقتصاديات الدول ككل.

### المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة الشركات

إن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يرجع أولا إلى نظرية الوكالة (théorie d'agency) التي يعود ظهورها أولا للأمريكيين بيرل ومينز (Berl & Means) سنة 1932، اللذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأسمال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة، حيث أن هذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة[1]، وقام هذان العالمان بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية التي لاحظا من خلالها أنه توجد صعوبة في إدارة الشركات من قبل ملاكها الأصليين وبخاصة إذا كانت الشركات تحتوي على عدد كبير من المساهمين الذين تتباين مستوياتهم وآراءهم وجهل بعضهم بأساليب الإدارة فاقترحا لذلك ضرورة فصل الإدارة على الملكية، حيث يقوم مجموعة من المساهمين في الشركة بانتخاب وكلاء عنهم ليقوموا بتسيير شؤون الشركات، ولكنهما تفطنا إلى خطر سلب حقوق صغار المساهمين من قبل المسيرين إذا لم تكن هناك رقابة كافية على تصرفاتهم وأفعالهم، هنا تهتم الحوكمة باقتراح مجموعة من أدوات الرقابة والتحفيز للمسيرين والتي تؤدي إلى إعطاء توازن بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة[2].

وفي عام 1937 نشر Ronald coase أول مقال فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين للشركة[3].

---

[1] عبد القادر عيادي، **جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية– حالة الجزائر–**، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، 2013-2014، ص6.

[2] عثماني ميرة، "أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال – مع الإشارة إلى حالة الجزائر–"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص علوم اقتصادية فرع مالية وبنوك وتأمين، جامعة المسيلة، 2011-2012،ص18،19.

[3] غلاي نسيمة، **الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات–دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان–**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص حوكمة الشركات، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان-، 2014-2015، ص31.

وفي عام 1976 قام كل من Jensen و Meckli بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، وكذا رأى William أن آليات الحوكمة المؤسسية السليمة تأتي لسد مثل هذه الفجوة بشكل يعظم قيمة المشروع ويحدث التوازن بين كافة أطراف العلاقات في الشركة[1].

**-الفضائح والأزمات والانهيارات المالية:** لقد تزايد الاهتمام بموضوع الحوكمة، وذلك بسبب الأزمات الاقتصادية والمالية التي تعرضت لها العديد من بلدان العالم المتقدم بداية بالشركات الأمريكية العملاقة كشركة إنرون Enron وورلدكوم Worldcom والشركات العملاقة الأخرى، حيث يرجع سبب هذه الانهيارات وظهور الأزمات إلى فقدان الثقة بين الجهات التي تمثل الأطراف الأساسية في الشركة كمجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم (أصحاب المصالح في الشركة)[2].

**-صدور التشريعات والتقارير والمبادئ:** في عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية National comissions Fraudulent Financial Reporting والتابعة لـ SEC، بإصدار تقريرها المسمى Treadway comissions والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية[3].

كما صدر تقرير كادبري Cadbury Report عام 1992 لكي يؤكد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد وتدقيق القوائم المالية[4].

---

[1] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في التمويل، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، شباط 2008، ص25.

[2] علي أسامة عبد المنعم السيد، "الحاكمية المؤسسية: مفهومها وأهدافها ومقوماتها ومشاكلها والتطورات الدولية الخاصة بها"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، -كلية الإدارة والاقتصاد-الجامعة المستنصرية-، العدد 23، العراق، 2009، ص12.

[3] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع نفسه، ص27.

[4] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص17.

وقد تولى أهم منظمتين لأصحاب الأعمال في فرنسا هما المجلس الوطني لأصحاب الأعمال والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة إعداد تقرير (فينو) عام 1995 الذي اشتمل على مجموعة توصيات[1].

وفي عام 1999 أصدر كل من "New York" stock Exchange (Nyse) و National Association of Sécurities Dealers(NASD) تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ الحوكمة، وفي أعقاب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية عام 2002، صدر قانون Sarbanes-Oxley Act الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات[2]، والخاصية الرئيسية لهذا القانون تتمثل في قوة إلزامه القانونية، حيث أن الانحراف عن القانون سيؤدي إلى عقوبات صريحة، كما أن الخاصية الثانية لهذا القانون تتمثل في نطاقه، حيث إن كافة الشركات الأمريكية المسجلة يتعين عليها الالتزام بهذا القانون رغم اختلاف اتفاقات وقوانين الشركات الأجنبية[3].

## المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها، أهدافها وأهميتها

### أولا: مفهوم حوكمة الشركات

مفهوم الحوكمة لغويا يتضمن العديد من الجوانب والتي تتمثل في:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وخبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

[1] أنس محمود الطرمان، "دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحوكمة المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا أيار 2009، ص17.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص16.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، مرجع سابق، ص722،723.

أما اصطلاحا فلم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية[1].

حسب **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE** (1999) "الحوكمة هي ذلك النظام الذي تتم بواسطته توجيه وإدارة شركات الأعمال، من خلال هيكل يحدد الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف المشاركة في المؤسسة مثل مجلس الإدارة، المساهمين، أصحاب المصالح، كما يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة، وكذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة عليها"[2].

وحسب **مؤسسة التمويل الدولية** IFC "الحوكمة هي ذلك النظام الذي تتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[3].

وحسب **صندوق النقد الدولي** "مصطلح الحوكمة ينسحب على جميع العناصر التي يتم عن طريقها حكم الدولة بما فيها من السياسات الاقتصادية والأطر التنظيمية والتشريعية، وضعف مناخ الحوكمة ينعكس بالسلب على النشاط الاقتصادي ومصلحة المواطنين[4].

وحسب **البنك العالمي** "الحوكمة تعني استخدام السلطة السياسية وممارسة الرقابة فيما يتعلق بإدارة موارد الشركة من أجل التنمية الاقتصادية والاجتماعية"[5].

[1] عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون، "إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7 ماي 2012، ص8.

[2] عبدي نعيمة، "أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات-دراسة نقدية تحليلية"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات -جامعة الأغواط، العدد2، 2014، ص88،89.

[3] عمر اقبال توفيق المشهداني، "تدقيق التحكم المؤسسي(حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها-إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة جرش، العدد3، الأردن، 2012، ص222.

[4] عثماني ميرة، مرجع سابق، ص15.

[5] Boussadi Ilhem, Fares Boubakour, "la gouvernance: un levier pour mieux intégrer et optimiser le système de transport en Algérie", revue d'études et recherches (ISSN), n°26, Mars 2017, p387.

كما عرفت **لجنة معايير التدقيق الدولية ISA** في معيار التدقيق الدولي رقم 260 الحوكمة على أنها "مصطلح يستخدم لوصف دور الأفراد الذين أوكل لهم الإشراف والرقابة والتوجيه داخل المنظمة، وهذا يعتمد على الأنظمة المتبعة، كما بين المعيار الأطراف المسؤولة أمام الحوكمة (الهيئة العامة للشركة، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، لجان الإشراف المختلفة في الشركة)"[1].

وحسب **معهد التدقيق الداخلي** "الحوكمة هي العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسة من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات للحفاظ على أصول المؤسسة"[2].

ويشير **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر** الصادر في مارس 2009 أن الحوكمة "هي العملية الإرادية والتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصرامة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها"[3].

وحسب **Gérard charreaux** "الحوكمة هي مجموعة الآليات التي لها تأثير على تحديد الصلاحيات والتأثير على قرارات المسيرين"[4].

وعرفت الحوكمة أيضا أنها:

"نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها [5]، كما عرفت بأنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى"[6].

"الإجراءات الحاكمة بالشركات لضمان تحقيق التوازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة، كما قد تعتبر بأنها مفهوم التحكم المؤسسي لأغراض معالجة مشكلة الوكالة وحماية حقوق حاملي الأسهم وحماية حقوق أصحاب

---

[1] السناوي عبد الرؤوف محمد، دراغمة زهران محمد علي، جزار صهيب توفيق، "مدى توفر مقومات الحاكمية المؤسسية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإدارة الشركة (دراسة ميدانية من واقع الشركات المساهمة العامة في فلسطين)"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد2، الأردن، ص414.

[2] شدري معمر سعاد، مرجع سابق، ص164.

[3] عثماني ميرة، مرجع سابق، ص15.

[4] Terchoune Mohamed, Bouchikhi Sofiane, "la gouvernance des entreprises: quel impact sur la performance des sociétés Marocaines cotées?", dossiers de recherches économie et gestion, n°5, juin 2016, p82.

[5] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص15.

[6] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري– دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص18.

المصالح، والتأكيد على ضرورة تفعيل المعايير المحاسبية على المستوى المحلي والدولي وتحقيق العدالة الاقتصادية من منظور اقتصاد السوق"[1].

"تشير إلى جميع التدابير والقواعد واتخاذ القرارات والمعلومات والاستشارات التي تسمح بضمان أداء حسن ورقابة المنظمة أو الوحدة"[2].

"مجموعة القواعد والقوانين واللوائح التي تحدد أساليب إدارة الشركة"[3].

**ثانيا: خصائص حوكمة الشركات**

يشير مصطلح الحوكمة إلى الخصائص التالية:

- **الانضباط:** إتباع السلوك الأخلاقي الصحيح.
- **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- **الاستقلالية:** لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة بالعمل.
- **المساءلة:** إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية[4].
- **العدالة:** المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة.
- **المسؤولية:** يجب احترام حقوق مختلف المجموعات صاحبة المصلحة في الشركة.
- **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد[5].

[1] زرزار العياشي، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع ورهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، 7- 8 ديسمبر 2010، ص2.

[2] Jean François Carpentier, **la gouvernance du système d'information dans les PME (pratique et évaluations)**, édition ENI, France, Mai 2010, p12.

[3] "Gouvernance et réforme financière après l'affaire Enron", le financement de l'économie, cahiers français, n°331, p79.

[4] خريسات علا محمد، العمري رانية محمد، "دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في البنوك العاملة بالأردن"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد 2، مصر، ص203.

[5] عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص223.

**ثالثا: أهداف حوكمة الشركات**

تتلخص أهداف حوكمة الشركات فيما يلي:

-التأثير على أداء الشركات في الأسواق المالية من حيث حجم التداول وأسعار الأسهم وزرع الثقة بين الأطراف المتعاملة[1].

-تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني إستراتيجية سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.

-تحسين كفاءة وفاعلية الشركات وضمان استمرارها ونموها في الأعمال، وكذا التوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضاءه[2].

-حماية أصول الشركة وكذا حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

-فرض الرقابة الفعالة على أداء الشركة وتدعيم المساءلة المحاسبية عنها.

-ضمان تدقيق الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للشركة[3].

-تحسين كفاءة استخدام موارد الشركة وتعظيم قيمتها بالأسواق، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية اللازمة للتوسع والنمو، بحيث يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق، الذي ينعكس إلى تحقيق الكفاءة والتنمية.

-ضمان التعامل بطريقة عادلة بين مختلف أصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة للإفلاس[4].

-وضع أنظمة كفيلة بتجنب أو على الأقل التقليل من الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة ماديا وإداريا وأخلاقيا[5].

-إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

-تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.

[1] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، 38.

[2] غلاي نسيمة، مرجع سابق، 43.

[3] عبد القادر عيادي، مرجع سابق، ص8.

[4] زرزار العياشي، مرجع سابق، ص4.

[5] عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، 224.

-تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

-إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والقيام بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات[1].

-محاربة الفساد بكل صوره (المالي، المحاسبي والسياسي).

-تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل، وهذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة لتتمكن من مواجهة المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية[2].

-إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين.

-جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج (عن طريق أحكام الرقابة والتشريعات والإجراءات المنظمة للسوق).

- العمل على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار وضمان التمويل للمشروعات[3].

**رابعا: أهمية حوكمة الشركات**

تزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات من أجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة وذلك بغرض حماية مستخدمي القوائم المالية خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية [4]، وتعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها [5]، وتظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

---

[1] نجلاء إبراهيم يحي عبد الرحمن، "دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية"، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، ص192،193.

[2] بن عيشي عمار، عمري سامي، "تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية-دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية"، ص5،6.

[3] عزيزة بن سمينة، طبني مريم، "حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني"، الملتقى الدولي 7 حول الصناعة التأمينية، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، 3- 4 ديسمبر 2012، ص6.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007، ص23.

[5] عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**، الدار الجزائرية، الطبعة الأولى، الجزائر العاصمة، 2015، ص64.

-تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول، وكذا زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها، وأيضا زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع[1].

-مساعدة المؤسسات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات المؤسسة وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي[2].

-تحقيق فاعلية المحاسبة والتدقيق الداخلي وكذا التدقيق الخارجي.

-تحقيق الاستقامة ومنع الانحراف وكذا تقليل الأخطاء والقصور[3].

## المطلب الثالث: أطراف ومحددات حوكمة الشركات

### أولا: أطراف حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد[4]، وهم:

1. **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل [5]، وهذا يحدد مدى استمرارية الشركة من عدمها، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة، وقد يغادرونها إلى مشاريع أخرى أجدى نفعا ومردودا[6].

---

[1] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري-دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص31،32.

[2] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها"، ص7.

[3] السعدني مصطفى حسن البسيوني، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"،المؤتمر العربي الأول (التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية- الإمارات، الشارقة، سبتمبر 2009، ص184.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، مرجع سابق، ص20.

[5] طاري محمد العربي، تغليسية لمين، "حوكمة الشركات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 6-7 ماي 2012، ص8.

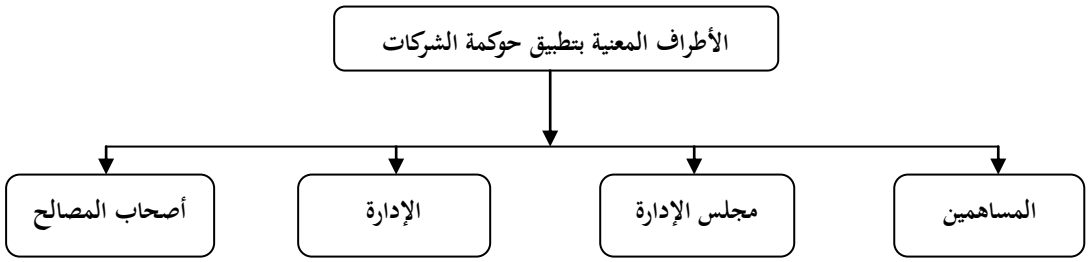
[6] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، ص41.

2. **مجلس الإدارة:** إن مجلس الإدارة يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين توكل إليهم السلطة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم برسم السياسة العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين[1].

3. **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها[2].

4. **أصحاب المصالح :** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين[3]، هذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة بالشركة، فهم الذين يقومون فعلا بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة للشركة، فهم الأداة التي تحرك المنظمة[4].

**الشكل رقم 09: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات**




**المصدر:** عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص66.

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص16.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، مرجع سابق، ص21.

[3] محمد مصطفى سليمان، مرجع نفسه، ص17.

[4] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، ص42.

**ثانيا: محددات حوكمة الشركات**

لكي تتمكن الشركات، بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات[1].

1) **المحددات الخارجية:** تتمثل المحددات الخارجية في البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله المؤسسات، وقد تختلف المحددات الخارجية من دولة إلى دولة أخرى[2]، وتشمل:

-القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق.

-وجود نظام مالي جيد يضمن توافر التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية[3].

-كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق إحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وكذلك وضع العقوبات المناسبة في حالة عدم التزام المؤسسات التطبيق الفعلي لها [4]، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، كالمراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة كمكاتب المحاماة والتدقيق، والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية[5].

2) **المحددات الداخلية:** وهي التي تشتمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك

[1] محمد مصطفى سليمان، **دور الحوكمة في معالجة الفساد المالي والإداري– دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص22.

[2] شدري معمر سعاد، مرجع سابق، ص174.

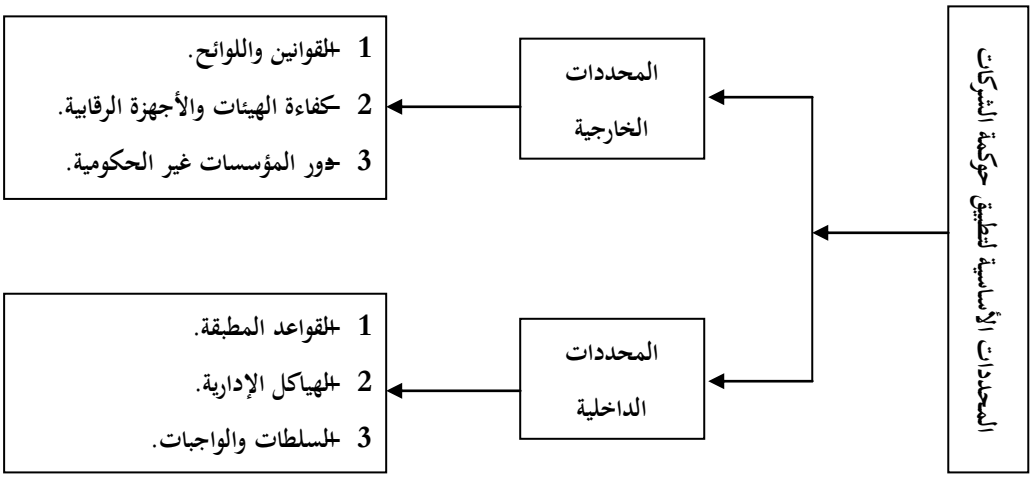
[3] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، ص44.

[4] شدري معمر سعاد، مرجع وموضوع نفسهما.

[5] جمعة هوام، "حوكمة المؤسسات ومتطلبات البيئة"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، 22- 23 نوفمبر 2011، ص402.

بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل[1].

**الشكل رقم 10: المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات**




**المصدر:** محمد مصطفى سليمان، **دور الحوكمة في معالجة الفساد المالي والإداري–دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص22.

**المطلب الرابع: مبادئ حوكمة الشركات**

لقد تم وضع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول الحاكمية المؤسسية استجابة لدعوة من اجتماع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 27-28 أبريل عام 1998 لتطوير مجموعة من الإرشادات ومعايير الحوكمة المؤسسية وذلك بالاقتران مع الحكومات الوطنية والمنظمات العالمية ذات العلاقة والقطاع الخاص، ومنذ الموافقة على المبادئ عام 1999 أصبحت هذه المبادئ تشكل أساسا لمبادرات الحوكمة المؤسسية في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها من الدول[2].

إن المبادئ التي سيتم عرضها هي المبادئ المعدلة التي أخذت في الاعتبار ما حدث من تطورات منذ عام 1999 حتى الوقت الحالي، وتتضمن تلك المبادئ العديد من التعديلات الهامة التي صدرت بعد العديد من

[1] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري– دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص23،24.
[2] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، ص46.

المشاورات العامة المكثفة، وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على هذه الصياغة المعدلة للمبادئ في 22 أبريل 2004، وتتكون تلك المبادئ من 6 مبادئ أساسية[1]وهي:

1. **ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة:** وينص هذا المبدأ على ضرورة وجود إطار للحوكمة يشجع على شفافية الأسواق وكفاءتها، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون، ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون، ويرجع استحداث هذا المبدأ إلى أهمية تفعيل القوانين وليس فقط وجودها، وذلك من خلال تدعيم سلطات الجهات القائمة على التنفيذ وتوفير التمويل اللازم لتطوير القدرة المؤسسية لها مع تحري النزاهة الواجبة للقائمين عليها[2].
2. **حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:** ويعني أنه ينبغي على إطار الحوكمة المؤسسية توفير الحماية للمساهمين و أن يسهل لهم ممارسة حقوقهم [3]، وتتركز حقوق المساهمين في الشركة على موضوعات أساسية مثل انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو الوسائل الأخرى للتأثير على تكوين مجلس الإدارة، والموافقة على العمليات الاستثنائية وبعض الموضوعات الأساسية الأخرى كما يحددها قانون الشركات واللوائح الداخلية للشركة، وهناك حقوق إضافية كالموافقة على أو انتخاب المدققين والتعيين المباشر لأعضاء مجلس الإدارة والقدرة على رهن الأسهم والموافقة على توزيعات الأرباح[4].
3. **المعاملة المتساوية للمساهمين:** أي أنه ينبغي على إطار الحوكمة المؤسسية أن يضمن معاملة عادلة لكافة المساهمين بما في ذلك المساهمين الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرص لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم[5].
4. **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** وهي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين

[1] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري– دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص48،49.

[2] أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، "مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 3، جوان 2015، ص21.

[3] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، ص49.

[4] محمد مصطفى سليمان، مرجع نفسه، ص52.

[5] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع نفسه، ص50.

الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا [1]، حيث ينبغي على الشركات الاعتراف بأن إسهامات أصحاب المصالح يشكل أحد الموارد القيمة لبناء شركات تنافسية ومربحة، ومن ثم فإن المصالح طويلة الأجل للشركات تقتضي ضرورة تعزيز التعاون المنتج للثروة مع أصحاب المصالح[2].

5. **الإفصاح والشفافية:** أي أن يضمن إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة والمتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات طبقا لمعايير المحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي، وأن توفر قنوات بث المعلومات فرصة متساوية لمستخدميها في التوقيت المناسب مع ممارسة التدقيق الخارجي بواسطة مدقق خارجي مؤهل ومستقل[3].

ويعد وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية للإشراف على الشركات القائم على اقتصاد السوق، كما يساعد الإفصاح على المحافظة على الثقة في أسواق رأس المال [4]، ويعد أمر رئيسي لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم على أسس مدروسة، ويمكن أن يكون أداة قوية للتأكيد على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، كما يمكن لنظام الإفصاح القوي أن يساعد على اجتذاب رأس المال[5].

6. **مسؤوليات مجلس الإدارة:** أي أنه يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين [6]، وحتى يمكن لمجالس الإدارة أن تفي بمسؤولياتها بشكل فعال فإنها يجب أن تكون قادرة على ممارسة حكم موضوعي ومستقل، ومن إحدى المسؤوليات المهمة الأخرى لمجلس الإدارة هي الإشراف على النظم التي توضع لضمان قيام الشركة بإطاعة القوانين المطبقة بما فيها قوانين الضرائب والمنافسة والعمل والبيئة[7].

---

[1] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، ص208.

[2] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، ص51.

[3] بشرى عبد الوهاب، مرجع وموضوع نفسهما.

[4] عيادي عبد القادر، مرجع سابق، ص44.

[5] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع نفسه، ص52.

[6] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص7.

[7] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سابق، ص62.

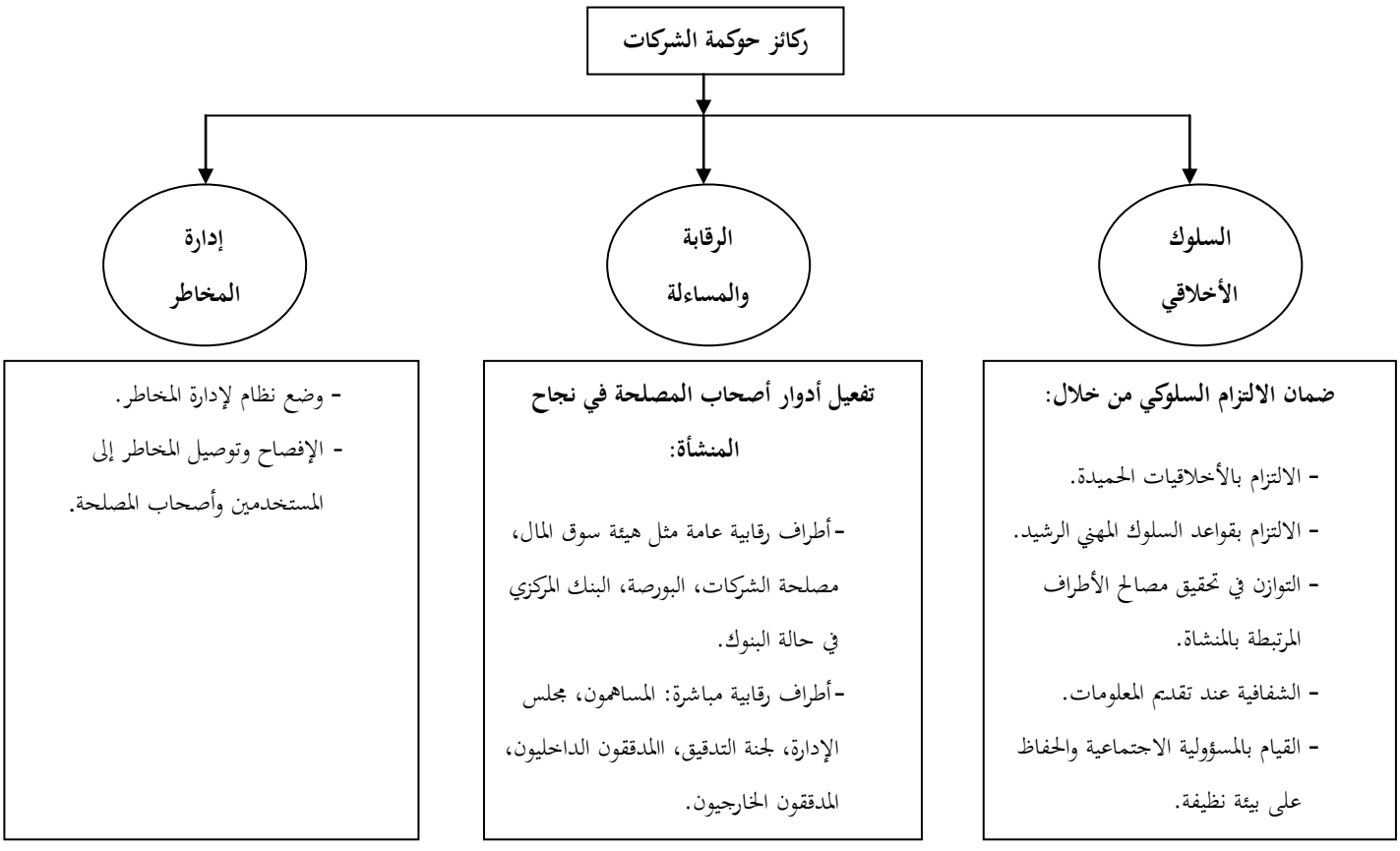
إن مجلس الإدارة ليس خاضعا للمساءلة أمام الشركة ومساهميها فحسب ولكن أيضا عليه واجب بالعمل لتحقيق ما هو أفضل مصالحهم، إضافة إلى ذلك فإنه يتوقع من مجالس الإدارة أن تأخذ في حسبانها أن تتعامل بشكل عادل مع اهتمامات أصحاب المصالح الآخرين، بما في ذلك مصالح العاملين والدائنين والعملاء والموردين والمجتمعات المحلية، كما يعد الأخذ في الحسبان المعايير البيئية والاجتماعية ذات صلة في هذا الصدد[1].

**المطلب الخامس: ركائز وآليات حوكمة الشركات**

**أولا: ركائز حوكمة الشركات**

يمكن تلخيص ركائز حوكمة الشركات في الشكل الموالي:

**الشكل رقم 11: ركائز حوكمة الشركات**




**المصدر:** نجلاء إبراهيم يحي عبد الرحمن،مرجع سابق، ص190.

[1] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، مرجع سابق، ص53.

**ثانيا: آليات حوكمة الشركات**

تمثل حوكمة الشركات النظام الذي عن طريقه تتم إدارة التنظيمات والرقابة عليها، وهي تتكون من آليات رقابية عديدة يتم تطبيقها داخل التنظيم لمراقبة أنشطة إدارة الشركة وكيفية تفعيلها[1]، كما تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الوحدة الاقتصادية من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الوحدة الاقتصادية ومراقب الحسابات، وتصنف إلى نوعين[2]:

**أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات**

ويقصد بها مجموعة القواعد والأساليب التي تنبع من داخل الشركة للرقابة والإشراف على أنشطتها وفعالياتها، وتتمثل الآليات الداخلية للحوكمة في الآتي[3]:

1 –**آلية مجلس الإدارة:** يتكون مجلس الإدارة من ممثلين يتم اختيارهم من مجموعة من المساهمين لتولي إدارة أمور الشركة بناءا على تفويض الجمعية العمومية [4]، ففي ظل مفهوم حوكمة الشركات فإن مجلس الإدارة سوف يقوم بصفة محددة نيابة عن المستثمرين بوضع الخطة الإستراتيجية للشركة والتي تعكس أهدافها ومساءلة المديرين التنفيذيين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق تلك الأهداف وتحقيق مصالح المستثمرين، وهذا هو السبب من تقنين قدرته في رقابة المديرين التنفيذيين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب، وبالتالي فإن الحوكمة الجيدة للشركة تؤدي عن طريق المحاسبة أمام مجلس الإدارة إلى أداء اقتصادي أفضل[5].

ولتعزيز فاعلية مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة، يتطلب توافر محددين رئيسيين في المجلس، الأول وظائف مجلس الإدارة وأدواره التي تتمثل في الرقابة وتقديم المعلومات والموارد والإدارة، أما الثاني حجم واستقلالية المجلس وذلك أن يكون من بين أعضاء مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين في لجانه، وبذلك يؤدي

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2010، ص249.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، مرجع سابق، ص97.

[3] عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص79.

[4] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، مرجع سابق، ص209.

[5] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص29،30.

المجلس وظيفة هامة من وظائف الحوكمة، وكون المجلس هو جزء لا يتجزأ من الهيكل التنظيمي للشركة حيث يعتلي المجلس قمة التدرج الهرمي للشركة لذلك يعد من أهم آليات الحوكمة[1].

وما تجدر الإشارة إليه أن المجلس يلجأ إلى تكوين لجان من أعضاءه للقيام بمساعدته بأداء عمله، والتي لا تعد وسيلة للتنصل من مسؤوليته أو نقلها للغير ومنها كل من لجنة التدقيق، لجنة الترشيحات، لجنة الأجور[2]، ولكل هذه اللجان ميزة إضافية تتمثل في منح هذه اللجان لأعضاء المجلس رؤية أوضح تتعلق بالشركة لن يتمكنوا من الحصول عليها بدون هذه اللجان[3].

2 –**آلية لجنة التدقيق:** وهي إحدى اللجان الدائمة المنبثقة عن مجلس الإدارة والتي يتم تفويضها بصلاحيات ومسؤوليات من قبله ولمدة محددة من الوقت، وذلك وفق ميثاق يتضمن مهام ومسؤوليات هذه اللجنة [4]، ويتمثل دورها كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي وكذا دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، كما لها دور بارز في التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة[5].

3 –**آلية التدقيق الداخلي:** لقد أثر تطور مفهوم ومعايير التدقيق الداخلية على تفعيل حوكمة الشركات، حيث بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغيير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي بحيث تصبح أنشطتها المستجدة ذات قيمة اقتصادية، وفي ذات الوقت تضيف مهارات جديدة للمدقق الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجالي التأكيد والاستشارات، وأن هذه المحاولات من قبل الجهات المهنية المتصلة بأعمال التدقيق الداخلي تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات[6].

---

[1] عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص80،81.

[2] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، مرجع سابق، ص209.

[3] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص87.

[4] نواف عليان مفلح الزامل، **أثر الأدوات الداخلية للحاكمية المؤسسية على المخاطر المصرفية في البنوك الإسلامية الأردنية للفترة (2008–2013)**، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة دكتوراه الفلسفة تخصص المصارف الإسلامية – جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 3-6-2015، ص55.

[5] خليل أبو سليم، "قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية (أدلة ميدانية من البيئة الأردنية)"، مجلة جامعة جازان– فرع العلوم الإنسانية، ،العدد 1، المجلد 3، يناير 2014، ص172.

[6] عبد المطلب عثمان محمود، مرجع نفسه، ص82.

**ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات**

تتمثل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيون على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، وهذا يشكل أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة[1]، وتضم:

1 -**آلية السوق لأغراض السيطرة:** وهي التي تنشط كآلية لضبط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية للشركة، وذلك عن طريق شراء مراكز ملكية الشركات الخاسرة أو الاستحواذ على الشركات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها، ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية، وتتألف آلية السوق لرقابة الشركات من مجموعة المالكين المحتملين الذين يسعون لشراء مراكز الملكية أو الاستحواذ بقوة على الشركات ذات القيمة المنخفضة أو ذات الأداء الضعيف، وتحقيق العوائد المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسؤول عن صياغة وتنفيذ الإستراتيجية التي قادت إلى مثل هذا الأداء الضعيف[2].

2 -**آلية محللو الأوراق المالية:** يؤدي محللو الأوراق المالية لدى شركات ترويج الأوراق المالية وبيوت السمسرة وكبار الملاك دورا هاما في رقابة وعقاب المديرين، وذلك لأن محللي الأوراق المالية متخصصين ولديهم ميزة تنافسية في الرقابة على المديرين لأن لديهم معلومات وقدرة على تحليل وتغيير المعلومات المتعلقة بالشركة وأداءها، لذلك فهي تعد آلية رقابية هامة[3].

3 -**آلية التدقيق الخارجي:** يمثل التدقيق الخارجي أهم المرتكزات الأساسية للحوكمة الجيدة للشركات والمؤسسات المالية، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه المؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة لدى أصحاب المصالح[4].

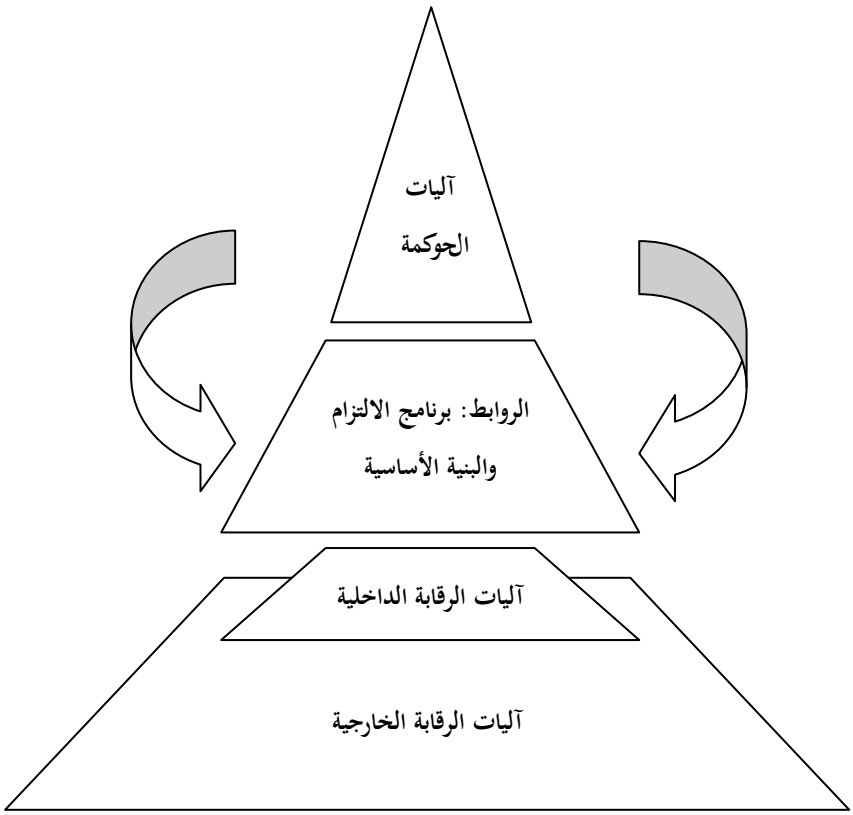
ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر، والحكم، حيث ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض عمله، وكذا يفيد في اكتشاف الفساد المالي والإداري، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج،

[1] خليل أبو سليم، مرجع سابق، ص172.
[2] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، مرجع سابق، ص211.
[3] عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص83.
[4] نواف عليان مفلح الزامل، مرجع سابق، ص66.

وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة، ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، تدقيق الأداء، التحقق والخدمات الاستشارية[1].

يمكن عرض آليات الحوكمة في الشكل الموالي الذي يركز على الدور الإشرافي لآليات الرقابة الداخلية والخارجية، ويوضح فعالية دمج آليات الرقابة الداخلية والخارجية في البنية الأساسية التحتية لحوكمة الشركات، وتعتبر التغذية العكسية لتلك الآليات هامة بالنسبة لحوكمة الشركات[2].

**الشكل رقم 12: آليات حوكمة الشركات**



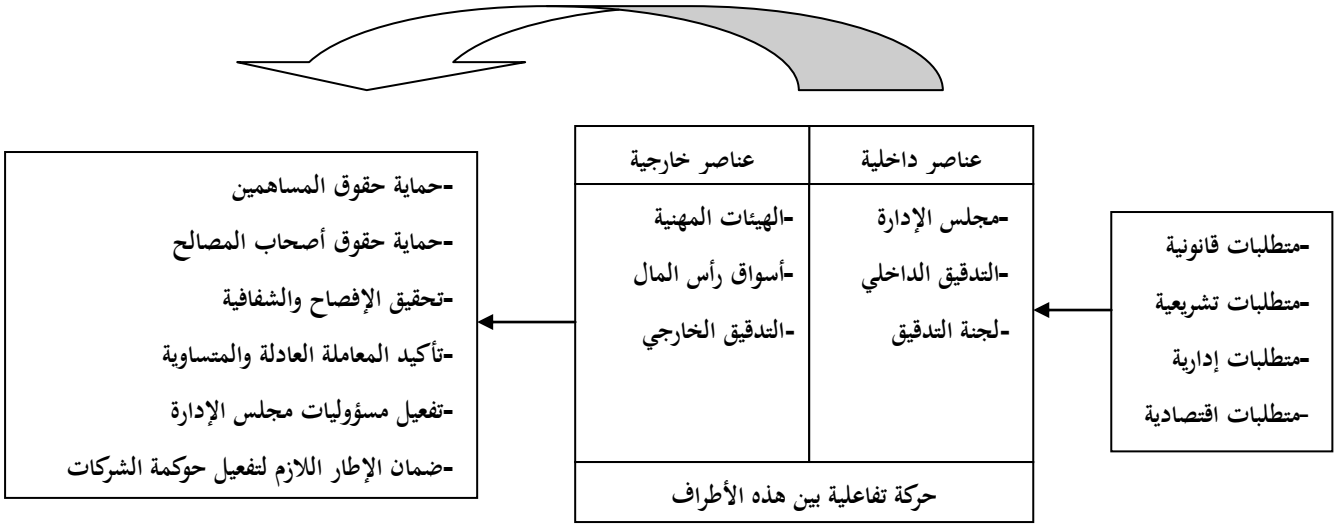

**المصدر**: أمين السيد أحمد لطفي،**المراجعة وحوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص251.

[1] خليل أبو سليم، مرجع سابق، ص173.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص249،250.

مما سبق نستنتج أن حوكمة الشركات تعد بمثابة نظام يتكون من مجموعة أجزاء تعمل على تفعيل الإمكانات وتوظيف الموارد بطريقة فعالة، ومن خلال هذا النظام يتم إدارة ورقابة الشركة وتعزيز الشفافية والمساءلة [1]، ويتضمن هذا النظام مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية كمدخلات، والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالتدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها بغية تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية[2].

**الشكل رقم 13: نظام حوكمة الشركات**




**المصدر:** حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص6،5.

## المبحث الثاني: إطار عام حول التدقيق الداخلي

إن ظهور الشركات الكبيرة الحجم وتعدد أنشطتها وكذا تفشي الفضائح المالية في منظمات الأعمال عقّد من مهام الإدارة، خاصة فيما يتعلق بالرقابة، هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة تسعى من خلالها الإدارة إلى ضمان تحقيق أهدافها.

[1] براهمة كنزة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص14.

[2] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص6،5.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية حول وظيفة التدقيق الداخلي

لقد كانت معظم الحكومات ومنذ بداية الحضارات في حاجة دائمة إلى من يراجع إيراداتها من الضرائب وكذلك مصروفاتها، كما أنه ومنذ نشأة التجارة وأصحاب الأعمال يرغبون في التحقق من سلامة أداء العاملين معهم ومدى أمانتهم، فظهرت بذلك وظيفة جديدة سميت "تدقيق داخلي" سواء طبقت في مؤسسات حكومية أو منشآت، فهذا المصطلح لم يظهر إلا حديثا، ثم إن ظهور الثورة الصناعية مكبر حجم المؤسسات وانتشارها وكذا انفصال الملكية عن الإدارة كلها عوامل أدت إلى زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي، حيث كانت تقوم المؤسسات بتعيين أشخاص مدربين للتحقق من دقة الحسابات واكتشاف الأخطاء ومنع الغش والاختلاس، وقد كان يطلق على الشخص القائم عليها "كاتب المراجعة"، إضافة إلى أنه كان للامركزية النشاط المحاسبي في المشروعات التي تنشط في شكل فروع متباعدة دور هام في زيادة الاهتمام بهذه الوظيفة لتوحيد الأداء المحاسبي والسجلات، ومتابعة تنفيذ الإجراءات والسياسات المرسومة[1].

كما أن الأزمة العالمية 1929 دفعت بالمؤسسات إلى البحث عن حلول من شأنها تخفيض ولو بالقليل من ثقل التدقيق الخارجي، حيث رأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المدقق الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها تكاليف إضافية، حيث تم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف موظفين داخليين ولكن تحت إشراف التدقيق الخارجي، بالتالي ظهر المدققين الداخليين الذين يقومون بأعمال التدقيق وهم تابعون للمؤسسة ويمثلون الأيادي المساعدة للمدققين الخارجيين، والذين يسمحون بتخفيض الأعباء للمؤسسة[2].

لقد كانت في بادئ الأمر وظيفة التدقيق الداخلي مهمشة إلى أن انتظم المدققون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها، حيث تطورت أهدافها من نظرة محاسبية محضة تعتمد على اكتشاف الأخطاء ومنع الغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة [3]، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها

[1] كاروس أحمد، "تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة (حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC)"، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل شهادة الماجستير فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص27،28.

[2] برابح بلال، مرجع سابق، ص42.

[3] إلهام بروبة، أحمد قايد نور الدين، **المحاسبة التحليلية ودورها في المراجعة الداخلية**، دار الإعصار العلمي، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص39.

الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي [1]، وعرف التدقيق الداخلي على أنه النشاط المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد تدقيق العمليات المحاسبية والمالية لتقديم خدمات وقائية للإدارة وعلى ذلك نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي تعد نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم غيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المالية والمحاسبية ويكون العميل الوحيد المستفيد منها هو إدارة المنشأة وهدفها هو هدف وقائي فقط[2].

لقد عمل معهد المدققين الداخليين IIA على تطوير وتدعيم التدقيق الداخلي، حيث أنه تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن IIA، وكذا في عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي[3].

وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف للتدقيق الداخلي على أنه تدقيق للأعمال والسجلات يتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، حيث يختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي بكثرة في المنشآت المختلفة، وقد تتميز وبخاصة في المنشآت الكبيرة إلى أمور متعددة لا ترتبط بطريقة مباشرة بالجوانب المالية[4].

وتعد من أهم إنجازات معهد المدققين الداخليين هو وضعه مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح معايير متكاملة لتنظيم مهنة التدقيق الداخلي، وفي أواخر سنة 1978 انتهت هذه اللجان من ذلك العمل، وقدمت تقرير لنتائج دراستها وقد تمت المصادقة عليها[5].

وقد عرف التدقيق الداخلي آنذاك على أنه "وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاءها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية، وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها، وفي عام 1988 وفي الأردن أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص30.

[2] نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص24،25.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع نفسه، ص30،31.

[4] أحمد محمد مخلوف، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية"، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص76.

[5] برابح بلال، مرجع سابق، ص43.

التدقيق للعمل بها اعتبارا من 1-9-1998 والمتضمن الاستجابة والمواكبة لتطور التدقيق الداخلي والطلب من الشركات المساهمة تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على التدقيق الداخلي.

وفي عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادرة عن IIA ، وقد تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي عام 1999 من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لتدقيق و تحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)"[1].

**المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي**

عرف **مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IIA** التدقيق الداخلي على أنه "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة"، فمن هذا التعريف نجد أن التدقيق الداخلي يهدف إلى:

- التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.
- التحقق من كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع[2].

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص31،32،33.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص126.

وقد عرف **المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية** التدقيق الداخلي بأنه "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة"[1].

وعرف التدقيق الداخلي أيضا أنه:

"يكون داخل المؤسسة نشاط مستقل لتقويم رقابة العمليات خدمة للإدارة، ويعد رقابة تقوم على تحليل وتقييم فعالية الرقابات الأخرى، ويغطي كافة وظائف المؤسسة من إنتاج وتسويق، العمليات، العاملين، المحاسبة"[2].

"يشير إلى خدمة الرقابة ضمن أي هيئة تجري تحقيقات لحساباتها، وتشمل هذه الفحوصات تقييم ومراقبة ملائمة وكفاءة الأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية"[3].

"نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، حيث يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارة المنشأة لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات وتنفيذ السياسات الموضوعة وقياس الأداء وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها".

فمن هذا التعريف نستنتج أن:

- التدقيق الداخلي يعد نشاط وقائي يمكن من تقييم مدى ملائمة الإجراءات المحاسبية والمالية والتشغيلية لتحقيق الحماية الكافية للسياسات الإدارية ومختلف أصول الشركة.
- التدقيق الداخلي يعد نشاط إنشائي يطمئن الإدارة عن مدى مستوى الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية التي يتم الحصول عليها من سجلات المنشأة.
- يوضح كيفية الأداء ومدى تنفيذ المسؤوليات المحددة لمراكز المسؤولية من القاعدة حتى القمة في الهيكل التنظيمي للمنشأة.

[1] إلهام بروبة، أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص40.

[2] Mokhtar Belaiboud, op.cit, p4.

[3] "Utilisation par le commissaire aux compte des travaux de l'audit interne", op.cit, p6.

-يقترح الأساليب والإجراءات التي تساعد على تطوير الأداء وزيادة الكفاية الإنتاجية[1].

وحسب **آخر نشرة لمعهد المدققين الداخليين** (1999) "التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)[2]، حيث أنه على أساس نتائج **تقييم الخطر**، على التدقيق الداخلي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة شاملة أنظمة التوجيه، العمليات والمعلومات، ويجب أن يتضمن ذلك:

-صحة المعلومات المالية التشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.

-فعالية وكفاءة العمليات.

-حماية الأصول.

-الالتزام بالقوانين، الأنظمة والاتفاقيات[3].

أما بالنسبة **للرقابة** فينبغي على التدقيق الداخلي مساعدة المنشأة في رفع كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، وفيما يتعلق **بالتحكم المؤسسي** فينبغي أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في تحسين عملياته بواسطة:

-التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها.

-مراقبة عملية إنجاز الأهداف.

-التحقق من المساءلة.

-التحقق من الحفاظ على قيم المنشأة[4].

ومن هذا التعريف أعلاه أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة:

-**تأكيدية**: أي أن تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

-**استشارية**: لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

-**مستقل**: بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص204.

[2] Safour Halim, "l'audit interne: vers une amélioration de la transparence au sein des collectivités territoriales", revue Almanara pour les études juridiques et administratives, n°19, 2017, p65.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص201.

[4] مرجع نفسه، ص44،45.

-**موضوعي**: بأداء الأعمال الموكلة إليه[1].

## المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

### أولا: أهداف التدقيق الداخلي

إن الهدف الرئيس من التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء المنشأة لتأدية مسؤولياتهم بفعالية، وينبغي أن تتطابق أهداف التدقيق الداخلي مع أهداف المنشأة وأغراضها وأن تبدو تدعيما لمساعي الإدارة نحو إنجاز السياسات والأهداف المرسومة[2]، ويمكن القول أن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بما يلي:

-فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وجودة الأداء للمسؤوليات المحددة.

-التأكد من الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

-التأكد من كيفية الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي[3].

وأيضا من أهداف التدقيق الداخلي:

-تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.

-تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.

-التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.

-الاستخدام الكفء والفعال للموارد[4].

-متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها من خلال اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل فيها.

---

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص36.

[2] محمد عمر السر الحسن، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على فاعلية إدارة المراجعة الداخلية من الحد من مخاطر التشغيل المصرفي: دراسة حالة المصارف التجارية السودانية"، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، العدد2، الو.م.أ، 2016، ص109.

[3] صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، مرجع سابق، ص535.

[4] سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، "دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة-كلية التجارة- جامعة القاهرة (المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة)، ص8.

-التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر من أجل حماية أموال المشروع، وهذا النشاط الوقائي يتطلب إحكام الرقابة على العمليات النقدية وعمليات المخازن وضرورة التأكد من وجود التأمين اللازم وبالقيمة الكافية.

-التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها من خلال تدقيق مستمر مستنديا وحسابيا[1].

-رفع كفاءة الموظفين من خلال برامج التدريب المختلفة لرفع الكفاية الإنتاجية[2].

-تدقيق وتقويم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.

-تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون للقيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين العمليات للمنشأة وتطويرها.

-إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة بناءا على طلب الإدارة[3].

-يجب أن يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها، بما في ذلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى[4].

ويمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين هما:

1 -**هدف الحماية**: ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة ما يلي:

- مختلف أصول الشركة.
- النظم والإجراءات المالية والمحاسبية.
- السياسات والخطط المعتمدة في الشركة.
- السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المشروع.
- نظام الضبط الداخلي.

2 -**هدف التطوير**: حيث تعد وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة علاجية وإرشادية تتناول:

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص181،182.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي المصري، مرجع سابق، ص114.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص65.

[4] جمعية المدققين الداخليين ص22.

-فحص وتدقيق وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها وتقديم توصيات ومقترحات الإدارة.

-تزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل كل جوانب نشاط المشروع[1].

**ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي**

تحدد أهمية التدقيق الداخلي بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة وهذا راجع إلى ارتفاع حالات فشل المؤسسات وإفلاسها وكذا التغيير في أنماط الملكية والتغيرات الحاصلة في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسة[2].

وكذا ازدادت أهمية التدقيق الداخلي نتيجة زيادة حجم المشروعات وكذا التعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية وزيادة عدد الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، حيث تعد وظيفة التدقيق الداخلي نشاط تقويمي لكل الأنشطة والعمليات داخل الشركة بغية التطوير ورفع الكفاية الإنتاجية وتعد بمثابة صمام الأمان بيد الإدارة فتوصف بأنها عيون الإدارة وآذانها[3].

وتتمثل أهمية التدقيق الداخلي أساسا في :

-مساعدة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجان التدقيق على القيام بمسؤولياتهم من خلال تزويدهم بالمعلومات التفصيلية.

-مساعدة الإدارة التنفيذية في تطبيق الحوكمة من خلال التأكيد والحرص على الالتزام بالتشريعات والتنظيمات والقوانين.

-دعم الهيكل الرقابي للوحدة الاقتصادية.

-رفع كفاءة التشغيل.

[1] محمد عبد الرحمن عمر أحمد، "دور المراجعة الداخلية في استمرارية المنشأة: دراسة تطبيقية على شركات القطاع الخاص بمنطقة الجوف"، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد 55، مصر، 2015، ص280،281.

[2] سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، مرجع سابق، ص7.

[3] براهمة كنزة، مرجع سابق، ص65.

-التحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والإدارية من جانب الإدارة التنفيذية، والتحقق من توافق النتائج مع الأهداف.

-يعتمد المدقق الخارجي على كفاءة التدقيق الداخلي عند تأدية مهامه[1].

-الكشف عن المخاطر وتقديم توصيات وحلول، فدوره ليس للتنديد أو الاتهام ولكن لتحكيم قواعد العمل وخاصة البحث والتحقق وعلاج نقاط الضعف في المؤسسة[2].

-يحتاج المديرون إلى امتلاك قسم تدقيق داخلي حتى تصبح إدارة المخاطر أداة ليس فقط للرقابة ولكن أيضا أداة للقيادة[3].

**المطلب الرابع: أنواع التدقيق الداخلي**

1 -**التدقيق الداخلي التشغيلي:** وهو الفحص النظامي لنشاطات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار غايتها وأهدافها، فهو بذلك يهدف إلى تحليل المخاطر والنقائص الموجودة وكذا إعطاء النصائح واقتراح التوصيات في شكل خطط أو استراتيجيات جديرة، أي أن التدقيق التشغيلي يحتوي على كل المهام التي من شأنها تحسين أداء المؤسسة[4].

2 -**التدقيق المالي:** يشير إلى المهام التي تعتمد بشكل مباشر على القوائم المالية للمؤسسة لدراسة الحسابات السنوية، فالغرض منه هو التحقق من كل أو جزء من العمليات المحاسبية (حسابات سنوية، قوائم مالية، وثائق محاسبية)[5]، كما يتضمن التحقق من وجود الأصول وحمايتها وعدم تعرضها للضياع أو الاختلاس، وكذا فحص نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتقويمها[6]، حيث تخضع كل العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على:

-التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والتعليمات الصادرة المعمول بها.

---

[1] محمد عمر السر حسن، مرجع سابق، ص109.

[2] "A quoi sèrt l'audit interne"?, Audit et management, cahier Français, n°248, p12.

[3] Béatrice Bon-Michel, Christian Hoarau," pilotage (gouvernance par les risques: de la théorie à la pratique)", revue banque, n°797, juin 2016, p72.

[4] إلهام بروبة، أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص42.

[5] Khelassi Reda, op.cit, p28.

[6] بصول مدحت ماجد، بصول ربا ماجد، " دور التدقيق الداخلي في الحد من الغش واكتشافه لدى البنوك الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد 2، الأردن، كانون الأول-صفر، 2013، ص172.

-التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.

-المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والمخالصات والإيصالات والكشوف الأصلية.

-التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي[1].

**3 -تدقيق الالتزام:** ويتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة[2]، حيث يقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي ما يلي:

-التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.

-الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.

-رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إداراتهم[3].

## المطلب الخامس: تطور الميثاق الأخلاقي ومعايير مهنة التدقيق الداخلي

### أولا: تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي

تعرف الأخلاقيات بصفة عامة أنها مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية، مواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة[4].

وتعتبر القواعد الأخلاقية ضرورية ومناسبة لمهنة التدقيق الداخلي، تم وضعها كما هي عليه استنادا للثقة الموضوعية فيها بهدف تأكيد المخاطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)[5].

وبناءا على مفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه فقد قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين وهما: المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص57.

[2] شريقي عمر، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد7، يوليو، 2015، ص126.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع نفسه، ص56.

[4] براهمة كنزة، مرجع سابق، ص68.

[5] خلف عبد الله الوردات، مرجع نفسه، ص115.

الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين [1]، وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

**المبدأ الأول: النزاهة**

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها[2].

**المبدأ الثاني: الموضوعية**

فعلى المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز، وتتضمن هذه المشاركة الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تعيق مصلحة المنشأة، كما يتوجب على المدققين الداخليين عدم قبول أي شيء قد يفسد أو يفترض أن يفسد أحكامهم المهنية، كما عليهم الإفصاح عن كل الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي إن لم يتم الإفصاح عنها فقد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت التدقيق[3].

[1] الفرماوي وائل يحي، عبد الحميد السيد، "دور معايير المراجعة الداخلية الدولية في تفعيل عملية المراجعة الداخلية في ضوء الأثر الفعال للحوكمة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد 2، مصر، 2014، ص390.

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، دار صفاء، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص48.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص117.

**المبدأ الثالث: السرية**

فعلى المدققين الداخليين أن يتعقلوا فيما يتعلق باستخدام وحماية المعلومات المكتسبة عند قيامهم بواجباتهم وأن لا يستخدموا المعلومات لأي غرض شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية الأخلاقية[1].

**المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية**

فعلى المدققين الداخليين تأدية الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، كما عليهم التحسين المستمر لكفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم[2].

**ثانيا: تطور معايير مهنة التدقيق الداخلي**

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهياكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة [3]، لذلك لا بد من تقويم وتطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات الحوكمة [4]، حيث وضع معهد المدققين الداخليين بأمريكا سنة 1978 الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي والتي قد تم تعديلها سنة 1993، وتكونت من 5 معايير عامة تم تبويبها في مجموعات وتتضمن 25 معيارا فرعيا، وقد كان آخر تعديل لها في ديسمبر 2003 وشرع في العمل بها في 1 جانفي 2004، حيث يتكون الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي الجديدة والمعدلة من مجموعتين هما معايير السمات ومعايير الأداء، وكل منهما ينطبق على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام:

1 **-معايير السمات (سلسلة الألف)**: وهي التي تتناول معايير سمات وخصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي[5]، وتتكون هذه المعايير من:

[1] الفرماوي وائل يحي، عبد الحميد السيد، مرجع سابق، ص391.

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، مرجع سابق، ص49.

[3] العياشي زرزار، "إشكالية تطوير التدقيق الداخلي في المؤسسات في ظل إطار حوكمة الشركات"، مجلة الفقه والقانون، العدد23، المغرب، سبتمبر 2014، ص63.

[4] خريسات علا محمد، العمري رانية محمد، مرجع سابق، ص208.

[5] براهمة كنزة، مرجع سابق، ص73،74.

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

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

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

-معيار 1300: جودة التدقيق الداخلي وخضوعه لعمليات التقويم والتحسين[1].

2 -**معايير الأداء (سلسلة الألفين)**: وهي التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة[2]، وتتكون هذه المعايير:

-معيار رقم 2000: تقع مسؤولية إدارة نشاط التدقيق الداخلي على مدير قسم التدقيق في الشركة، ويجب أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لخلق قيمة إضافية للشركة.

-معيار رقم 2100: طبيعة عمل التدقيق الداخلي، حيث يجب على نشاط التدقيق الداخلي التقويم والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.

-معيار رقم 2200: تخطيط مهمة العمل.

-معيار رقم 2300: أداء مهمة العمل.

-معيار رقم 2400: توصيل النتائج بالوقت والطريقة المناسبين.

-معيار رقم 2500: متابعة التقدم، فعلى مدير قسم التدقيق الداخلي الحرص على تأسيس نظام للعمل والحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.

-معيار رقم 2600: قبول الإدارة للمخاطر، فعلى مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر، وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا، ليرفع إلى مجلس الإدارة إذا لم يتم الحل[3].

[1] العياشي زرزار، "إشكالية تطوير التدقيق الداخلي في المؤسسات في ظل إطار حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص63،64.

[2] براهمة كنزة، مرجع سابق، ص74.

[3] العياشي زرزار، مرجع نفسه، ص64.

وقد حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكي في مقدمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أهداف هذه المعايير كالآتي:

-بيان المبادئ الأساسية التي تمثل الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
-وضع إطار الأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.
-وضع أسس لقياس وتقييم أداء التدقيق الداخلي.
-تحسين العمليات التنظيمية والتشغيلية[1].

إن أهم التطورات في معايير التدقيق الداخلي كالتالي:

**أولا: بالنسبة للمجموعة الأولى من المعايير**

تضمن المعيار 1130/1100 بشأن الاستقلالية والموضوعية أنه إن تعرضت الاستقلالية أو الموضوعية للتهديد شكلا أو موضوعا، فإنه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية، ويتوقف مدى الإبلاغ على طبيعة العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية، ومن هذه العوامل ما يلي:

**1 -بالنسبة لخدمة التأكيد (A11130) – (A1):**

-على المدققين الداخليين الامتناع عن تقييم عمليات محددة سواء كانوا مسؤولين عن تقييمها في السابق، فمن المفترض أن تتأثر الموضوعية على نحو سلبي إن أدى المدقق خدمات عن نشاط كان مسؤولا عنها سابقا.
-يجب أن يكون هناك طرف خارجي مسؤول عن الوظائف التي يؤديها كبير المدققين.

**2 -بالنسبة لخدمة الاستشارة (C11130)-(C2):**

-يستطيع المدققون الداخليون تقديم خدمات استشارية عن عمليات كانوا مسؤولين عنها سابق.
-إذا كان هناك احتمال لوقوع ما يهدد استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين عند أدائهم خدمات استشارية فإنه يجب الإفصاح عن ذلك للعميل قبل قبول تقديم الاستشارة.

كما تضمن المعيار 1220/1200 بشأن العناية المهنية اللازمة ما يلي:

[1] سويدان ميشيل، أبو زراق بلال، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولي في شركات الكهرباء الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد3، الأردن، 2013، ص542.

**1 -بالنسبة لخدمة التأكيد (A11220) – (A2):**

-ينبغي أن يلتزم المدقق الداخلي بالعناية المهنية الواجبة، وأن يأخذ في الاعتبار:

- مدى العمل المطلوب لأداء أهداف التدقيق.
- مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطرة وعمليات التحكم والرقابة.
- احتمال حدوث أخطاء جوهرية أو حالات عدم التزام.
- تكلفة العمل المؤدي قياسيا لمنافعه.

-ينبغي أن ينتبه المدقق الداخلي للمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات أو الموارد.

**2 -بالنسبة لخدمة الاستشارة (A11130)**

ينبغي أن يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية الواجبة أثناء قيامه بعمله الاستشاري، وأن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

-حاجات وتوقعات العميل بما في ذلك توصيل النتائج إليه.

-التعقد النسبي ومدى العمل المطلوب لتحقيق أهداف العمل.

-تكلفة العمل الاستشاري قياسا إلى المنافع المختلفة منه.

**ثانيا: بالنسبة للمجموعة الثانية من المعايير**

لقد أشار المعيار 2010 بشأن التخطيط إلى ما يلي:

-يجب على كبير المدققين وضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية مع مراعاة ما يلي:

- **بالنسبة لخدمة التأكيد 2010 (A2)**: ينبغي أن تسند خطة نشاط التدقيق الداخلي على تقييم المخاطر التي تتم مرة كل سنة على الأقل.

- **بالنسبة لخدمة الاستشارة 2010 (C1)**: فعلى كبير المدققين النظر في أمر قبول الاستشارات بناءا على استهداف تحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المنظمة، وينبغي أن تشتمل الخطة على الأعمال الاستشارية المزمع القيام بها[1].

**الجدول رقم 04: معايير السمات (سلسلة الألف)**

| المجموعة الأولى | معايير السمات | | |
|---|---|---|---|
| 1000 | الغرض والسلطة والمسؤولية | | |
| 1100 | الاستقلالية والموضوعية | | |
| | 1110 | الاستقلال التنظيمي | |
| | 1120 | الموضوعية الفردية | |
| | 1130 | تهديد الاستقلال أو الموضوعية | |
| 1200 | الكفاءة والعناية المهنية اللازمة | | |
| | 1210 | الكفاءة المهنية | |
| | 1220 | العناية المهنية اللازمة | |
| | 1230 | التطوير المهني المستمر | |
| 1300 | تأكيد الجودة وبرامج التحسين | | |
| | 1310 | تقييم برامج الجودة | |
| | | 1311 | التقييم الداخلي |
| | | 1312 | التقييم الخارجي |
| | 1320 | التقرير عن برامج الجودة | |
| | 1330 | استخدام عبارة لقد دققنا وفق المعايير | |
| | 1340 | الإفصاح عن عدم الإذعان | |

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، مرجع سابق، ص53.

**الجدول رقم 05: معايير الأداء**

| المجموعة الثانية | معايير الأداء | | |
|---|---|---|---|
| 2000 | إدارة أنشطة التدقيق الداخلي | | |
| | 2010 | التخطيط | |
| | 2020 | الاتصال والموافقة | |
| | 2030 | إدارة الموارد | |
| | 2040 | السياسات والإجراءات | |
| | 2050 | التنسيق | |
| | 2060 | التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا | |
| 2100 | طبيعة العمل | | |
| | 2110 | إدارة المخاطر | |
| | 2120 | الرقابة | |
| | 2130 | الحوكمة | |
| 2200 | تخطيط المهمة | | |
| | 2201 | اعتبارات التخطيط | |
| | 2210 | أهداف المهمة | |
| | 2220 | نطاق المهمة | |
| | 2230 | تخصيص موارد المهمة | |
| | 2240 | برنامج عمل المهمة | |
| 2300 | أداء المهمة | | |
| | 2310 | تحديد المعلومات | |
| | 2320 | التحليل والتقييم | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 2330 | تسجيل المعلومات | |
| | 2340 | الإشراف على المهمة | |
| 2400 | توصيل النتائج | | |
| | 2410 | معايير التوصيل | |
| | 2420 | جودة الاتصال | |
| | | 2421 | السهو والخطأ |
| | 2430 | الإفصاح عن عدم الإذعان للمعايير | |
| | 2440 | نشر النتائج | |
| 2500 | برامج المراقبة | | |
| 2600 | قبول الإدارة للمخاطر | | |

**المصدر**: أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، مرجع سابق، ص84،85،86.

## المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة وعلاقته بالتدقيق الخارجي

إن زيادة الاهتمام بموضوع الحوكمة زاد من الحاجة إلى توفير معلومات مالية ومحاسبية أكثر دقة وعدلا لتحسين أداء المؤسسات، وكذا طمأنة أصحاب المصلحة وزيادة ثقتهم، هذا ما زاد من أهمية التدقيق الداخلي باعتباره جزء من نظام الرقابة الداخلية ولما له من دور هام في توفير بيانات دقيقة للإدارة لتوجيه السياسة العامة للشركة، تقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية وحسن إدارة المخاطر، وكذا ما يتميز به من علاقة تعاونية مع التدقيق الخارجي، ويعد بذلك كآلية من آليات الحوكمة.

### المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لتفعيل للحوكمة

#### 1 -لمحة تاريخية حول إدارة المخاطر

لقد نشأت إدارة المخاطر من اندماج تطبيقات الهندسة في البرامج العسكرية والفضائية، والنظرية المالية والتأمين في القطاع المالي، وقد كان التحول من الاعتماد على إدارة التأمين إلى فكر إدارة المخاطر المعتمد على

علم الإدارة في تحليل التكلفة والعائد والقيمة المتوقعة، والمنهج العلمي لاتخاذ القرار في ظل ظروف عدم التأكد [1]، وقد بدأ الاتجاه العام للاستخدام الراهن لمصطلح إدارة المخاطر في أوائل الخمسينيات، وكان من بين المطبوعات المبكرة التي أشير فيها للمصطلح "هارفارد بيزنس ريفيو" عام 1956 حيث طرح المؤلف ما بدا في ذلك الوقت فكرة ثورية وهي أن شخصا ما بداخل المنظمة ينبغي أن يكون مسؤولا عن إدارة مخاطر المنظمة البحتة، حيث أن الهدف من هذا المقال هو تحديد أهم مبادئ برنامج عملي لإدارة المخاطر، ويتطلب ذلك إيجاد تصور لمن ينبغي أن يكون مديرا متفرغا للمخاطر في الشركة الكبيرة، وفي ذاك الوقت كان يوجد لدى عدد كبير من الشركات الكبرى بالفعل مركز وظيفي يشار له باسم "مدير التأمين"، وبالتدرج تم إسناد وظيفة شراء التأمين كمسؤولية محددة لأخصائيين من داخل الشركات، وقد حدث الانتقال من إدارة التأمين إلى إدارة المخاطر عبر فترة من الوقت وقد سار بشكل مواز لتطوير علم إدارة المخاطر الأكاديمي، وقد بدت فلسفة إدارة المخاطر منطقية ومعقولة، وانتشرت من منظمة لأخرى[2].

## 2 -تعريف المخاطر

تعرف المخاطر من وجهة نظر المحاسبون الإداريون على أنها احتمال وقوع الخسائر والإصابات والنتائج السلبية أو العكسية، وفي ضوء تقرير (COSO,2004) فإن الأحداث قد تكون إيجابية أو سلبية أو إيجابية وسلبية معا، والأحداث التي لها أثر سلبي تمثل المخاطر التي تعيق خلق القيمة أو تؤثر سلبا على القيمة المحققة حاليا[3].

ويعرف الخطر بأنه حدث أو تأثير يهدد النجاح في إنجاز أعمال المنظمة من حيث الوقت أو الجودة، كما عرفه (Alain 2000) بأنه الالتزام الذي يحمل في جوانبه عدم التأكد باحتمال الضرر أو الخسارة أو قد يكون وقوع منفعة، كما أشار (Begum 2009 ) بأن الخطر هو ظاهرة معقدة تحتوي على أبعاد مادية ونقدية وثقافية

[1] عصماني عبد القادر، "أهمية بناء أنظمة لإدارة المخاطر لمواجهة الأزمات في المؤسسات المالية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص4.

[2] طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر( أفراد، إدارات، شركات، بنوك)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص46،48،50.

[3] الشيشيني حاتم محمد عبد الرؤوف، "أساليب المحاسبة الإدارية ونظم الرقابة الإدارية والمدخل الشامل لإدارة المخاطر ERM مع دراسة تطبيقية في البنوك التجارية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 3، مصر، 2013، ص274.

واجتماعية، تجعل المخاطر أحداث غير متوقعة واحتمالات أو نتائج غير مؤكدة، ويمكن أن تؤثر على أهداف المنظمة بالكلفة أو بالوقت أو بالجودة الضعيفة[1].

كما قدم أيضا picketit تعريف معهد المراجعين الداخليين بأن الخطر هو عدم التأكد من حدوث حدث معين والذي يكون له تأثيرات على تحقيق الأهداف، ويجب الأخذ بعين الاعتبار أن تحقيق الأهداف له حدان فيتمثل الحد الأدنى في التهديدات أو التأثيرات السلبية التي قد تعوق تحقيق هذه الأهداف أما الحد الأعلى فيتمثل في الفرص[2].

**3 -أنواع المخاطر**: تعد من أهم المخاطر التي تتعرض لها منظمات الأعمال ما يلي:

-المخاطر التي تمس منتجات المنظمة والمتعاملين معها في هذا المجال.

-المخاطر التي تهدد سمعة المنظمة ومصداقيتها وتنال من ثقة المتعاملين معها.

-المخاطر التي تحدث في المنظمة على المستوى الداخلي والخارجي[3].

وهناك العديد من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة بمختلف أنواعها وأنشطتها سواء بالنسبة إلى عملياتها أو أصولها، ويمكن تلخيص أهم أنواع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أية منشأة فيما يلي:

-مخاطر التمويل: وتتمثل هذه المخاطر في عدم قدرة المصرف على جذب عملاء ومودعين.

-مخاطر تغير أسعار الفائدة: وذلك ارتفاعا أو انخفاضا.

-مخاطر تغير أسعار الصرف.

-مخاطر التضخم: وهي المخاطر الناتجة عن انخفاض القيمة الحقيقية للموجودات.

-المخاطر الائتمانية: وهي المخاطر المصاحبة لعملية الإقراض، وتكون ناتجة عن عدم مقدرة العميل المقترض على الوفاء بالتزاماته تجاه المصرف في الموعد المحدد.

-مخاطر السيولة: وهي المخاطر الناشئة عن عدم قدرة المصرف على الوفاء بالتزاماته عندما تستحق الأداء من خلال توفير الأموال اللازمة لذلك دون تحمل أي خسارة.

---

[1] العنزي سعد علي حمود، الدليمي عراك عبود عميد،"تأثير إدارة المخاطر وفوائدها في المنظمات: مدخل نظري تحليلي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد13، العراق، 2015، ص570.

[2] راضي محمد سامي، "دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة –جامعة طنطا) ، العدد 2، مصر، 2014، ص7.

[3] زيد منير عبوي، **إدارة التأمين والمخاطر**، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص21.

-مخاطر السوق: وتتجسد في مخاطر التعرض للخسائر نتيجة التغيرات غير المتوقعة في القيمة السوقية للأدوات المالية.

-المخاطر التشغيلية: وهي المخاطر الناتجة عن عدم كفاءة العمليات الداخلية للأفراد أو ضعف أنظمة المعلومات[1].

-المخاطر القانونية: وهي الخسائر المحتملة الناتجة عن الغرامات والعقوبات والجزاءات المطبقة على البنوك في حالة إخفاقها في التزاماتها التعاقدية والقانونية، أو نتيجة تطبيقها لنصوص العقد بشكل مخالف أو لكون تلك النصوص التي تعكس الحقوق والالتزامات التعاقدية للبنك وأو الطرف المقابل بشكل واضح وسليم.

-مخاطر الوساطة: وهي مخاطر تعرض طرف مقابل طرف رئيسي للإخفاق في عملية تتضمن أداة مالية يضمن البنك التنفيذ النهائي لها[2].

**4 -تعريف إدارة المخاطر**: تعرف إدارة المخاطر أنها:

"عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توسع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى"[3].

"الإدارة التي تعنى بشكل نظامي ومستمر بإدراك وتحديد وتقديم وتقييم العوامل التي تهدد أصول وقدرات وأهداف المنظمة وسمعتها ومحاولة السيطرة عليها لتجنب الأزمات مستقبلا للمنظمات"[4].

"عملية صممها ونفذها مجلس إدارة كيان ما، إدارته وأي موظف كجزء من تنفيذ إستراتيجية الكيان بأكمله، لتحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على إدارة المخاطر، من خلال تقديم ضمان معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف الكيان"[5].

[1] الشيخي المعتز رمضان بوبكر، "دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية –دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية-"، الفكر المحاسبي-، العدد 4، مصر، ديسمبر 2013، ص274،275.

[2] الشيشيني حاتم محمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص277،278.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص51.

[4] زيد منير عبوي، مرجع سابق، ص21.

[5] Mohamed Hamzaoui, op.cit, p79.

"التحكم في الخطر عن طريق الحد من تكرار حدوثه من جهة والتقليل من حجم الخسائر المتوقعة من جهة أخرى وذلك بأقل كلفة ممكنة، وبذلك يكون من مسؤولية الشخص أو الجهة المسؤولة عن إدارة الخطر واتخاذ القرارات الخاصة بها أن تكتشف الخطر أولا ثم القيام بتحليل وتصنيف تلك الأخطار ثم حساب احتمال تحقق هذا الخطر وحساب حجم الخسائر المتوقعة في حال وقوع الخطر وذلك تمهيدا لقياس الخطر كميا ثم اختبار أفضل الوسائل وأنجحها لمواجهة تلك الأخطار والحد من آثارها"[1].

"مجموعة من العمليات التي يؤثر فيها مجلس إدارة الشركة والمديرين التنفيذيين، والمطبقة في وضع الإستراتيجيات على مستوى الشركة ككل والتي تم تصميمها بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على الشركة، وإدارة المخاطر المرتبطة بها لكي تكون في مستوى مقبول للشركة، وتقديم تأكيدات مناسبة متعلقة بتحقيق الشركة لأهدافها"[2].

**5 –خصائص إدارة المخاطر**: إن أهم خصائص إدارة المخاطر ما يلي:

–أنها عملية مستمرة فمخاطر النشاط تتغير بصورة مستمرة تبعا لتغير الأحداث المحيطة بالمنشأة.

–تنفيذ إدارة المخاطر في إطار إستراتيجية المنشأة وعبر كافة المستويات التنظيمية.

–تصمم لتعريف الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المنشأة وعلى إدارة المخاطر وذلك في حدود مدى قابلية المنشأة لتحمل المخاطر.

–توفر تأكيد معقول لإدارة المنشأة ومجلس الإدارة عن مدى تحقيق الأهداف المرغوبة[3].

كما قامت المنظمة الدولية للمعايرة ISO بتحديد المبادئ التالية لإدارة المخاطر، حيث ينبغي لإدارة المخاطر أن:

–تخلق القيمة.

–تكون جزء لا يتجزأ من العمليات التنظيمية ومن عملية صنع القرار.

–تعالج عدم التأكد وتكون على أساس أفضل بالمعلومات المتاحة.

–تكون مصممة خصيصا لإدارة المخاطر وتتم بشكل منهجي ومنظم.

[1] أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، **إدارة الخطر والتأمين**، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص41.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص145.

[3] الشيخي المعتز رمضان بوبكر، مرجع سابق، ص275.

-تأخذ في الحسبان العوامل البشرية، وتكون قادرة على التحسين المستمر.

-تكون ديناميكية، مستمرة، شفافة وشاملة، تستجيب للتغيير[1].

## 6 -أهداف إدارة المخاطر

يتم تعظيم قيمة الشركة عندما تقوم الإدارة بوضع الإستراتيجيات والأهداف في ضوء وجود توازن مثالي بين أهداف النمو والربحية وبين المخاطر المرتبطة بها وأيضا عندما تقوم بتوزيع مواردها بغرض تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، حيث تتمثل أهداف إدارة المخاطر فيما يلي:

-تقييم البدائل الإستراتيجية ووضع الأهداف الخاصة بها ووضع الآليات المناسبة لإدارة المخاطر المرتبطة بتلك الأهداف.

-القدرة على تحديد واختيار الأسلوب المناسب للتعامل مع الخطر والمتمثلة في تجنب الخطر أو تخفيضه أو مشاركته مع طرف آخر أو قبوله.

-تحسين قدرة الشركة على تحديد الأحداث المحتملة ووضع الأساليب المناسبة للتعامل معها، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض المفاجآت وما يرتبط بها من تكاليف أو خسائر تحدث للعمليات التشغيلية.

-حصول الإدارة على معلومات كاملة عن المخاطر يمكنها من تقدير رأس المال الإجمالي المطلوب وتحسين عملية توزيعه على الأنشطة التشغيلية[2].

-تقديم إطار عمل للمنظمة بهدف دعم تنفيذ النشاطات المستقبلية بأسلوب متناسق ومسيطر عليه.

-إعداد أساليب لاتخاذ القرار وتحديد الأولويات من خلال الإدراك الشامل للفرص والمخاطر والتغيرات التي تواجه نشاطات المنظمة.

-المساهمة في تخصيص موارد المنظمة والاستخدام الفعال لها.

-دعم الموارد البشرية وقاعدة بيانات المنظمة.

-تخفيض التغيرات غير الأساسية في النشاطات التنظيمية.

-حماية وتطوير موارد وموجودات المنظمة[3].

---

[1] عصماني عبد القادر، مرجع سابق، ص6.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص146،147.

[3] العنزي سعد علي حمود، الدليمي عراك عبود عميد، مرجع سابق، ص574.

**7 -أهمية إدارة المخاطر**: تساعد إدارة المخاطر على التعامل مع ظروف عدم التأكد وما ينتج عنها من مخاطر وفرص تحمي وتضيف قيمة إلى أصحاب المصالح من خلال ما يلي:

-تحليل وتقييم المخاطر المتعلقة بالأنشطة والمنتجات والخدمات الجديدة والقائمة.

-مساعدة الإدارة العليا في التركيز على الانحرافات والقضايا التي تحتاج للانتباه.

-تخفيض تعرض المنشأة للمفاجآت أو الأزمات الخانقة.

-إعداد ومتابعة التقارير والجداول والمؤشرات لمتابعة قياس وإدارة المخاطر.

-زيادة إمكانية تحقيق الأهداف الإستراتيجية[1].

-مساعدة المؤسسة على تحقيق أهداف الربحية والأداء والوقاية من ضياع الموارد.

-توفير معلومات مالية موثوقة وضمان الامتثال للقوانين واللوائح، وبالتالي تجنب الوقوع في مخالفات تشوه السمعة أو أي عواقب أخرى مضرة للمؤسسة[2].

-تعزيز قدرة العاملين لمقابلة مخاطر الأعمال والدفاع عن الأعمال من المخاطر.

-تتعاظم أهمية إدارة المخاطر في تخطيط الأعمال بسبب تسارع وتيرة التغير وعدم إمكانية الاعتماد على الخبرة الماضية بشكل كبير وبسبب تزايد الكوارث الكبيرة التي كان من الممكن تفاديها وإدارتها بشكل أفضل.

-قياس حجم عدم التأكد الذي يمكن أن تتقبله المنظمة لتتمكن من تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

-المساهمة في تحقيق التوازن الإستراتيجي الأمثل بين العوائد والمخاطر المرتبطة بها.

-التأكيد لمجلس الإدارة بحاجة المنظمة لاتجاه كل المديرين بالتفكير في المخاطر التي تنطوي عليها قراراتهم[3].

**8 -عملية إدارة المخاطر**: تشمل عمليات إدارة المخاطر ما يلي:

-**تقرير الأهداف والغايات**: تتمثل الخطوة الأولى في عملية إدارة المخاطر في تقرير ما تود المنظمة أن يفعله برنامج إدارة المخاطر الخاص بها بدقة، وللحصول على أقصى فائدة من النفقات المرتبطة بإدارة المخاطر ينبغي وضع خطة وإلا يصبح النظر إلى عملية إدارة المخاطر بأنها سلسلة من المشاكل الفردية المنعزلة وليس مشكلة واحدة، ولا يكون هناك قواعد إرشادية تحقق الاتساق المنطقي عند التعامل مع مخاطر المنظمة، وهناك العديد

[1] الشيخي المعتز رمضان بوبكر، مرجع سابق، ص276.

[2] Mohamed Hamzaoui, op.cit, p79.

[3] العنزي سعد علي حمود، الدليمي عراك عبود عميد، مرجع سابق، ص575.

من الأهداف المتنوعة لوظيفة إدارة المخاطر لكن أولها هو ضمان استمرارية وجود المنظمة ككيان عامل في الاقتصاد، حيث يتم غالبا إضفاء الصبغة الرسمية على أهداف إدارة المخاطر في "سياسة إدارة المخاطر المؤسسية" التي تنص على الأهداف وتصف التدابير اللازمة لبلوغها، ومن الناحية المثالية ينبغي أن تصدر الأهداف وسياسة إدارة المخاطر عن مجلس إدارة الشركة، ذلك أن المسؤولية النهائية عن الحفاظ على أصول المنظمة تقع على عاتقهم، وعند صياغة الأهداف وسياسة إدارة المخاطر يجوز لمجلس الإدارة أن يتلقى النصح من مدير المخاطر العامل كاستشاري أفراد[1].

-**تحديد المخاطر**: تعد هذه المرحلة أساسية لإدارة المخاطر، إذ تكتشف وتحدد المخاطر المحتملة التي تحدث بشكل كبير والأحداث الأخرى التي تحدث بشكل أقل من ذلك، حيث يتم التحقق من المخاطر من خلال النظر في نشاطات المنظمة ومحاولة إدخال الأحداث الجديدة التي ستنشأ في المستقبل بسبب تغيرات البيئة الداخلية والخارجية[2].

تحديد واكتشاف الخطر يتم من خلال وجود إدارة داخل المشروع "إدارة الخطر والتأمين"، حيث تقوم هذه الإدارة بدراسة أوجه النشاط المختلفة بالمشروع من إنتاج وتخزين، بيع، شراء، تمويل... بغرض اكتشاف الأخطار التي يتعرض لها المشروع سواء كانت هذه الأخطار قابلة للتأمين أو غير قابلة للتأمين، ويمكن تحقيق هذه المهمة عن طريق وجود علاقات وثيقة بين إدارة المخاطر والتأمين ومختلف إدارات المشروع، بما يضمن تباين البيانات والمستندات والتوصيات بين إدارة الخطر والتأمين والإدارات الأخرى، وفي سبيل تسهيل عملية اكتشاف الخطر بالمشروع تقوم إدارة الخطر والتأمين بإعداد وتبويب شامل للأخطار المختلفة المتوقعة، وقد يتم التبويب على أساس موضوع الخسارة أي الخطر كأخطار الأشخاص والممتلكات والمسؤولية المدنية، أو نوع الخطر"مباشر أو غير مباشر"، إضافة إلى تبويب لمسببات الخطر والعوامل المساعدة له وأهمية الخطر وطرق مواجهته، حيث يتم ذلك في المشروعات الكبيرة عن طريق إعداد دليل للخطر يتضمن توضيح الأخطار حسب نوعيتها وبيانات تفصيلية أخرى عن مسببات الخطر والعوامل المساعدة للخطر وأنواع الخسائر وأنسب الطرق لمواجهتها[3].

-**تقييم المخاطر**: من خلال قياس الحجم المحتمل للخسارة واحتمال حدوث تلك الخسارة ثم ترتيب أولويات العمل، وسوف تتطلب مخاطر معينة بسبب وطأة الخسارة المحتملة الاهتمام بها قبل مخاطر أخرى، وفي معظم

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص58،59.

[2] العنزي سعد علي حمود، الدليمي عراك عبود عميد، مرجع سابق، ص576.

[3] أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، مرجع سابق، ص46

الأحوال سوف يكون هناك عدد من المخاطر التي تتطلب إيلاء قدر متساو من الاهتمام بها، حيث تركز مجموعة من المعايير الممكن استخدامها في وضع ترتيب أولوية على الأثر المالي المحتملة للخسارة مثل:

- **المخاطر الحرجة:** كل ظروف التعرض للخسارة التي تكون فيها الخسائر المحتملة ذات حجم سوف ينتج عنه إفلاس.
- **المخاطر الهامة** : ظروف التعرض للمخاطرة التي لن يترتب على الخسائر المحتملة فيها الإفلاس، ولكنها سوف تستلزم من المنشأة الاقتراض لمواصلة العمليات.
- **المخاطر غير الهامة:** ظروف التعرض للمخاطرة التي يمكن تعويض الخسائر المحتملة فيها اعتمادا على الأصول الحالية للمنشأة أو دخلها دون أن يتسبب ذلك في ضائقة مالية لا ضرورة لها[1].

-**تحديد البدائل واختيار الوسيلة المناسبة لمواجهة الخطر (اتخاذ القرار):** هناك مدخلان أساسيان للتعامل مع الأخطار التي تواجه الفرد أو المؤسسة، أولهما مدخل التحكم في الخطر "الوقاية والمنع" الذي يركز على تدنية الخسائر المتوقعة من وقوع الخطر، أما مدخل تحويل الخطر فيركز على ترتيب رأس المال اللازم لمواجهة الخسائر الناتجة عن تحقق الأخطار بعد تطبيق مدخل التحكم في الخطر [2]، وتمثل هذه المرحلة مشكلة اتخاذ القرار حول التقنيات التي ينبغي استخدامها في التعامل مع كل مخاطرة، وفي بعض الأحيان ترسى سياسة إدارة المخاطر بالمنظمة معايير يجب تطبيقها عند اختيار التقنيات، وتحدد القواعد التي يجوز لمدير المخاطر العمل في حدودها، وفي حالات أخرى لا توجد سياسة رسمية أو تكون هذه السياسة مرسومة بشكل مرن يسمح بوجود حرية العمل والتصرف فتكون مسؤولية مدير المخاطر أكبر [3]، ولاتخاذ قرار اختيار وسيلة معينة لمواجهة خطر معين فإن مدير الخطر يأخذ في الاعتبار احتمال وقوع الخسارة، وحجم الخسارة المادية المحتملة، والعوامل المساعدة للخطر والموارد المتاحة لمواجهة الخسارة إذا تحققت، ويتم تقييم المزايا والتكاليف لكل وسيلة متاحة لمواجهة الخطر، ويمكن اختيار الوسيلة التي تزيد فيها المزايا على التكاليف "أي المنفعة أكبر من الكلفة".

-**تنفيذ القرار:** فمثلا إذا كان القرار هو تحويل الخطر إلى جهة أخرى هي شركة التأمين فلا بد لنا من اختيار المؤمن المناسب والتفاوض معه ثم التعاقد على التأمين، أما إذا كان القرار يقتضي اختيار أسلوب منع الخسارة

[1] طارق عبد العال حماد المخاطر، مرجع سابق، ص61،62.

[2] أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، مرجع سابق، ص48.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع نفسه، ص62،63.

فلا بد من تصميم برنامج معين لمنع وقوع الخسارة، وإذا ما كان القرار التأمين الذاتي فعلى المشروع إنشاء إدارة أو صندوق خاص لهذا الغرض[1].

-**التقييم والمراجعة**: ذلك أن عملية إدراج المخاطر لا تتم في فراغ فالأشياء تتغير وتنشأ مخاطر جديدة وتختفي مخاطر قديمة لذلك فالتقنيات التي كانت مناسبة العام الماضي مثلا قد لا تكون المثلى هذا العام، فالانتباه المتواصل مطلوب كما أن الأخطاء ترتكب أحيانا ويسمح إجراء تقييم ومراجعة لبرنامج إدارة المخاطر لمديري المخاطر بمراجعة القرارات واكتشاف الأخطاء قبل أن تصبح باهظة التكاليف[2].

## 9 -دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لتفعيل الحوكمة

يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة متمثلة في تدقيق إدارة المخاطر وتطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم[3].

المدقق الداخلي يعمل في دور استشاري يمكن أن يساعد المؤسسة في معرفة وتحديد وتقييم وتنفيذ طرق وأساليب إدارة المخاطر والضوابط والإجراءات الرقابية اللازمة للتصدي لتلك المخاطر، كما يجب وضع خطة التدقيق على أساس تقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، وينبغي أن تراعى كل عمليات الحوكمة في تقييم المخاطر، كما يجب أن تشمل الخطة عمليات الحوكمة ذات المخاطر الأعلى وإدراج تقييم العمليات أو مجالات المخاطر التي طلب مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية أن يؤدي عمل معين فيها، وتحدد الخطة طبيعة العمل اللازم أداءه وعمليات الحوكمة اللازمة التصرف إزاءها وطبيعة أعمال التقييم التي سيتم أداءها، كما يتوجب أن يتم

[1] أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، مرجع سابق، ص49.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص63.

[3] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير- جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7 ماي 2012، ص17.

تنسيق مسؤوليات التدقيق الداخلي بين كل المجموعات والأفراد الداخليين في نطاق عمليات إدارة المخاطر، ويمكن أن يتغير دور التدقيق الداخلي في عمليات إدارة المخاطر بأي مؤسسة مع مرور الوقت، حيث يمكن:

1 -ألا تكون له أي أدوار في هذا الشأن.

2 -أن يشكل تدقيق عمليات إدارة المخاطر جزءا من خطة التدقيق الداخلي.

3 -أن يساند عمليات إدارة المخاطر مساندة نشطة ومستمرة مع الانخراط الفعلي فيها.

إن الإدارة ومجلس الإدارة هما الجهة التي تحدد دور التدقيق الداخلي في عمليات إدارة المخاطر على أساس الثقافة السائدة في المؤسسة وقدرة موظفي التدقيق الداخلي والظروف والعادات والتقاليد السائدة، مع ذلك يستلزم الاضطلاع بمسؤولية الإدارة بشأن عمليات إدارة المخاطر والتعرض للتهديدات المحتملة التي تهدد استقلالية نشاط التدقيق الداخلي[1].

**المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لتفعيل الحوكمة**

لقد تعرضنا في الفصل السابق إلى تفاصيل موضوع الرقابة الداخلية، أما فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة، فإن وجود إدارة التدقيق الداخلي في الشركة يعد من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال خاصة في الشركات الكبيرة الحجم، حيث أنها تعتبر أداة مهمة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه وأن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد في اللوائح والتنظيمات [2]، حيث تعتبر الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة توفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المنشأة سوف يتم تحقيقها بكفاءة وبطريقة اقتصادية، ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم والأنشطة والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعة، فإذا تم القيام بتصميم النظام بطريقة مناسبة وتم تنفيذ الأنشطة المخططة لها كما هو محدد لها فإنه من الطبيعي أن تتحقق النتائج المتوقعة[3].

ولضمان فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي يعمل على تحقيق ما يلي:

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص220،221،222.

[2] براهمة كنزة، مرجع سابق، ص88.

[3] السعدني مصطفى حسن البسيوني، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"،مرجع سابق، ص209.

-ضمان الاستمرارية في عملية الرقابة، حيث أن عمليات التقييم، التوصيات والتقارير التي تصدر عن التدقيق الداخلي تتم بصفة مستمرة خلال السنة، هذا ما يحقق شعور أصحاب المصلحة بالراحة كما أن الإدارة تتمكن من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم.

-بناء أحكام دقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدى إنجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقا.

-ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لتحقيق الأهداف بطريقة اقتصادية وفعالة.

-تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات ومن ثم فإن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم الدعم من أجل تحسين جودة حوكمة الشركات[1].

-حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات.

-ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة والمساهمة في إدخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأن حقوقهم ومصالحهم في أمان وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات[2].

كما أن معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA تحدد دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية، حيث أنه أشار المعيار رقم (2120) إلى أنه يجب أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إرساء آليات فعالة للرقابة من خلال تقييم فعالية وكفاية هذه الآليات، إضافة إلى تعزيز عمليات التحسين المستمر بالمنشأة، وقد حددت المعايير دور المدقق الداخلي في تقديم كل من خدمات التأكيد والاستشارات[3].

ففيما يتعلق بتقديم المدقق الداخلي خدمات التأكيد حدد المعيار (2120 A) أنه:

-على أساس نتائج تقييم الخطر، على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة شاملة أنظمة التوجيه، العمليات والمعلومات، ويجب أن يتضمن ذلك:

✓ صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.

[1] سمير كامل محمد عيسى، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد1، الإسكندرية، يناير 2008، ص9،10.

[2] براهمة كنزة، مرجع سابق، ص89.

[3] العبادي مصطفى راشد، "دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات"، المحاسبة- السعودية، العدد47، 2002، ص30.

- ✓ فعالية وكفاءة العمليات.
- ✓ حماية الأصول.
- ✓ الالتزام بالقوانين، الأنظمة والاتفاقيات.

-على المدققين الداخليين التحقق من مدى وضع الأهداف التشغيلية والبرامج ومن مدى انسجامها مع أهداف المنشأة.

-على المدققين الداخليين تدقيق العمليات والبرامج للتحقق من مدى مطابقة النتائج مع الأهداف الموضوعة لتحديد فيما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تطبيقها وإنجازها كما هو مطلوب.

-على المدققين الداخليين التحقق من مدى وضع الإدارة لمقاييس كافية لتحديد فيما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها[1].

أما بالنسبة لخدمات الاستشارات فقد حدد المعيار ( C2120) الدور الاستشاري للمدقق الداخلي في مجال تحسين فعالية الرقابة الداخلية، فعلى المدقق الداخلي:

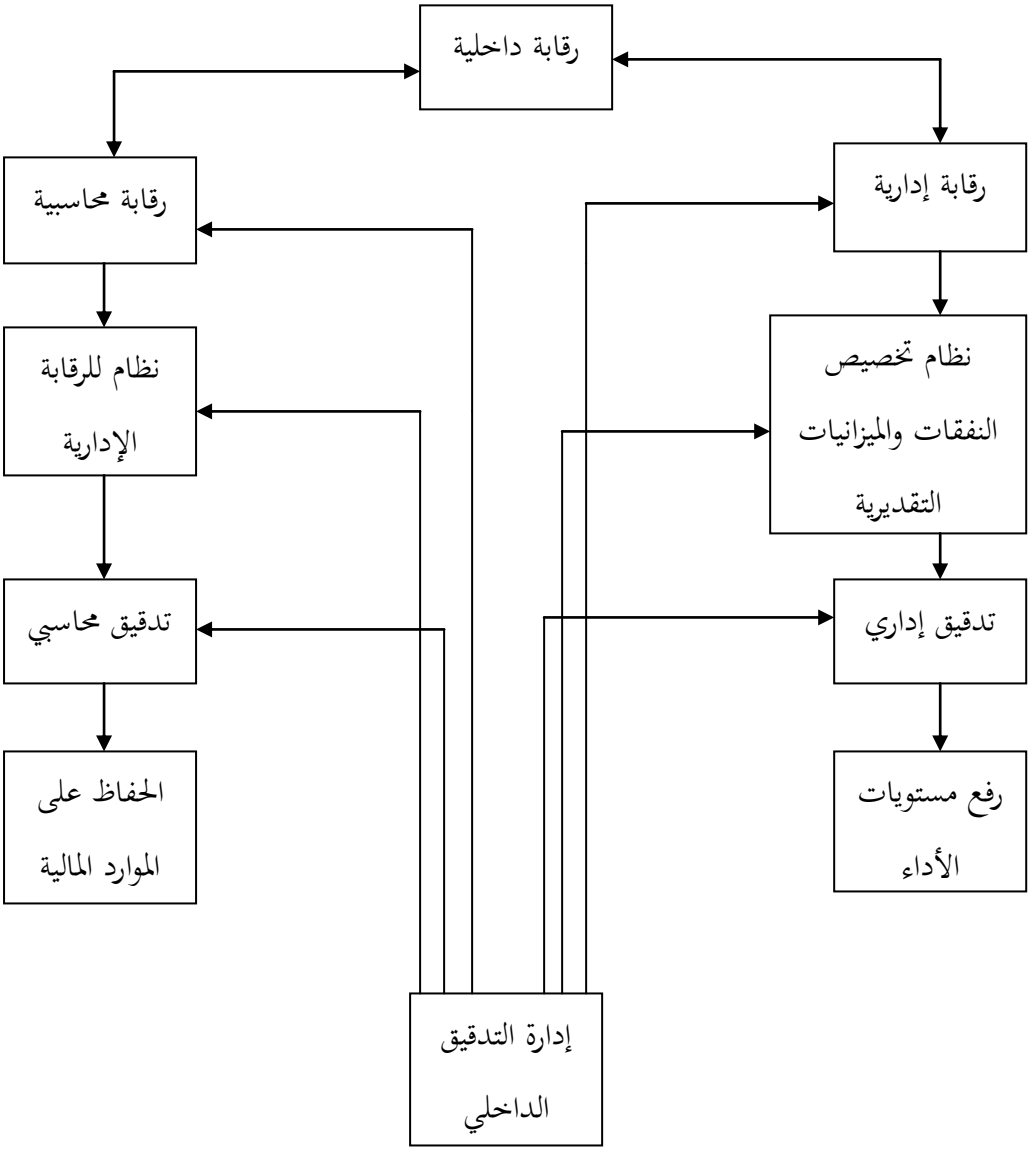
-التحقق من أن أدوات الرقابة تتوافق مع الأهداف المزمع تحقيقها، وكذا التعرف على مواطن الضعف الجوهرية في أدوات الرقابة.

-استخدام المعرفة التي يكتسبها من عمله الاستشاري في عملية تحديد وتقييم تعرض المنشأة لمخاطر جوهرية[2].

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص102.

[2] العبادي مصطفى راشد، مرجع سابق، ص30.

**الشكل رقم 14: علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق الداخلي**




**المصدر:** Khelassi Reda, op.cit, p73

**المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة**

تظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال تكاملهما، حيث يمكن للمدقق الخارجي الاستفادة من نتائج أعمال المدقق الداخلي إذا رأى أن أعمال هذا الأخير قد تساعده في الإدلاء برأيه فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية، كما أنه بإمكان التدقيق الداخلي إجراء بعض

عمليات التدقيق بناءا على ملاحظات أدلى بها المدقق الخارجي في تقريره المتعلق بالمصادقة على القوائم المالية السنوية للمؤسسة[1].

فالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له انعكاس إيجابي على حوكمة المؤسسات وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح داخل المؤسسة أو خارجها[2].

عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ عملية التدقيق فإن من ضمن أعماله هو تقييم وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد مدى فاعليتها وكفاءتها في تنفيذ مهامها، ومن خلال هذا التقييم يتم إبراز أي جوانب قصور قد تظهر في مجال عملها، واقتراح المعالجات المناسبة وبالتالي فإن عملية التقييم هذه تفيد المدقق الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار أي تحقيق نوع من التكامل بينهما[3].

كما أن الارتفاع المستمر في أتعاب التدقيق الخارجي بسبب كبر حجم المنشآت محل الفحص وكذا زيادة درجة التعقيد وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة وإدراك المدققين الخارجيين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانوا منها بسبب التدقيق كفقد الشهرة وسوء السمعة، كان لا بد للمدقق الخارجي من زيادة اعتماده على التدقيق الداخلي وبالتالي التخفيف من الآثار السلبية الناتجة عن ارتفاع التكاليف[4].

وفيما يلي سنتناول موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

**أولا: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**

لقد تناول شوقي عطا الله التكامل بين نوعي التدقيق فقال "إن وجود نوعين من التدقيق وتعاون كامل بين المدققين الداخليين والخارجيين أمر ضروري لا بد من تحقيقه، لكن يجب الاحتفاظ دائما باستقلال كل منهما".

[1] شريقي عمر، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مرجع سابق، ص126.

[2] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص13.

[3] بوطوال لحسن،"التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وانعكاساته على الأداء الرقابي وتكلفته"، المجلة المغربية للقانون الإداري والعلوم الإدارية، العدد1، المغرب، 2016، ص42.

[4] رغدة إبراهيم عوض المدهون، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي(دراسة تطبيقية)"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، 2014، ص80.

وحسب IFACI فإن "التكامل يقوم على استعمال المدققين الخارجيين لنتائج أعمال المدققين الداخليين على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم"، كما تناول أحمد خليل التكامل واعتبر أن نطاق عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فإن مهمة كل منهما مكملة للآخر[1].

كما يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي أنه التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية شاملة لأعمال التدقيق، وكذا التقليل من ازدواجية الجهود المبذولة وتوزيع العمل بطريقة تحقق أهداف التدقيق بشكل عام[2].

**ثانيا: أهمية التكامل**

من الأمور الهامة في مجال التدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، فبحكم أن المدقق الداخلي موظف من موظفي المنشأة فيقع عليه العبء الأكبر في تدقيق كل العمليات التي تتم خلال السنة مهما كانت طبيعتها، وكذا يساعد المدقق الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات أو دفاتر أو حسابات قد يحتاجها هذا الأخير بحكم أنه المسؤول الرئيسي عن العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي[3].

إن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي متكاملان، إذ يعتمد الثاني إلى حد كبير على الأول فتسهل أو تصعب مهمة المدقق الخارجي بمدى جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى جدية وكفاءة القائمين على مدى تطبيقه، ويعد التدقيق الخارجي مكمل لا بد منه للتدقيق الداخلي لما لاستقلالية وموضوعية المدقق الخارجي، حيث أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من طرف المدقق الخارجي، كما أن شعور المدقق الداخلي ويقينه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على القضاء على النقائص والانحرافات التي يقف عليها المدقق الخارجي، كل ذلك يؤدي إلى تحسين السير وبالتالي إنجاح المؤسسة، فهذا من نتاج التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي[4].

[1] كريمة علي الجوهر، **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2012، ص160،161.
[2] رغدة إبراهيم عوض المدهون، مرجع سابق، ص55.
[3] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص142،143.
[4] محمد بوتين، مرجع سابق، ص24،25.

إن تحقيق التكامل بين مدقق الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي يعود بالفائدة على أطراف عديدة منها إدارة المنشأة والمدقق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي، كما يلي:

**1 -أهمية التكامل بالنسبة للتدقيق الخارجي:**

-تزداد طمأنينة المدقق الخارجي حول دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وفعاليته ودقة البيانات المحاسبية وذلك لأن التدقيق الداخلي السليم سيقلل من الأخطاء والغش في البيانات المالية.

-التدقيق الداخلي الفعال يساعد في توفير وقت مدقق الحسابات الخارجي ويؤدي إلى تقليل تكلفة عملية التدقيق الخارجي[1].

-التدقيق الداخلي الذي عادة ما يكون شامل لجميع البنود يسهم بشكل كبير في توجيه عملية التدقيق.

-أخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار كفاءة أداء المدقق الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من التدقيق.

-إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافيا يحتم على المدقق الخارجي زيادة ساعات العمل بما يتناسب وطبيعة المؤسسة، لذا وفي ظل وجود تدقيق داخلي كوظيفة لدى الإدارة فإنها تراقب مختلف أجزاء هذه المؤسسة سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى، إن هذا الشكل يسمح للمدقق الخارجي بتوجيه عملية التدقيق في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج التدقيق الداخلي[2].

-حصول المدققين الخارجيين على نفاذ بصيرة أفضل على عمليات العميل في المجالات المتخصصة مثل المجالات القانونية والهندسية والطبية وغيرها من خلال خبرة ومعرفة المدققين الداخليين.

-يتمكن المدقق الخارجي من إنجاز مختلف أعمال التدقيق في وقت قصير وذلك لوجود تدقيق داخلي ذو جودة بالتالي يسهل أعمال التدقيق ويوفر وقتا وجهدا كبيرين.

-تمكن المدققين الخارجيين من التركيز على أكثر المجالات أهمية، أي الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية وذلك بالاطمئنان على المجالات التي تم التركيز عليها من قبل المدقق الداخلي والاهتمام بغيرها.

-تحسن العلاقات مع العميل بسبب الشعور بالشمول، أي عدم التشابك أو التداخل من خلال التعاون وتنسيق الجهود لكلا الطرفين، حيث يتم ذلك بعد تأكد المدقق الخارجي من موضوعية وكفاءة أداء المدقق الداخلي فيحصل بينهما نوع من التعاون والتشاور، وفي هذه الحالة يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على عمل المدقق الداخلي في عديد الأمور، الأمر الذي يوفر له الوقت والجهد.

[1] علي عبد القادر ذنيبات، باسل خالد شناق، مرجع سابق، ص190.

[2] كريمة علي الجوهر، مرجع سابق، ص164،165.

-يحصل المدققون الخارجيون على تدريب مفيد من تنسيق وتوجيه فريق التدقيق الداخلي، ويتم ذلك بالتنسيق مع إدارة الشركة، حيث تقوم الإدارة بالاستعانة بالمدققين الداخليين وتقسيمهم لفرق عمل في المجالات التي قد يجهلها المدقق الخارجي لمده بالبيانات والمعلومات[1].

**2 -أهمية التكامل بالنسبة للتدقيق الداخلي:**

-الممارسة الميدانية التي يؤديها المدقق الخارجي من فحص لعناصر القوائم المالية وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من شأنها أن تسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليسات التي لم يتمكن المدقق الداخلي من اكتشافها، الأمر الذي يؤدي إلى تحري الأسباب المانعة من ذاك الاكتشاف والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- عدم كفاية معايير التدقيق الداخلي.
- عدم تأهيل المدقق الداخلي.
- عدم الاستناد إلى خطوات عملية واضحة لعملية التدقيق.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

ومعالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات كل حسب مسؤولياته يدعم ويؤهل التدقيق الداخلي[2].

-زيادة إيجابية التدقيق الداخلي وفعاليته.

-زيادة خبرة ومعرفة المدقق الداخلي نتيجة احتكاكه بالمدققين الخارجيين.

-إمكانية تطوير أساليب التدقيق الداخلي والاستفادة من تقويم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية[3].

-تقديم المدقق الخارجي مواد وحالات تدريبية متطورة في مجال الرقابة الداخلية والتي تساعد في تدعيم تجارب وخبرات المدققين الداخليين.

-تقديم المدقق الخارجي إرشادات وتوصيات حول محتويات التدقيق الداخلي ونطاق عمله[4].

**3 -أهمية التكامل بالنسبة للإدارة:** إن هدف وجود التدقيق الداخلي هو سد حاجة الإدارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للمؤسسة، ووجود التدقيق الخارجي يهدف إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة

[1] صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، مرجع سابق، ص533،534.

[2] كريمة علي الجوهر، مرجع سابق، ص165.

[3] علي عبد القادر ذنيبات، باسل خالد شناق، مرجع سابق، ص190.

[4] باسل خالد مفلح شناق، مرجع سابق، ص49 .

عناصر القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى أنه هل القوائم المالية الختامية تعبر فعلا عن مستوى الأداء الإداري في المؤسسة، فتكامل النوعين يتيح للمؤسسة فرصا عديدة ومنها:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين.
- إضفاء الثقة على المعلومات التي تدل على الأداء الإداري.
- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال إبداء الآراء حول الأنظمة المعلوماتية، مسار المعالجة وبالتالي القضاء على مواطن الضعف هاته.
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق وكذا تقارير و ملف التدقيق.
- فحص مختلف أعمال فروع المؤسسة الواحدة الأمر الذي يؤدي إلى بسط رقابة مستمرة عليها من قبل الإدارة[1].
- زيادة ثقة الإدارة بنظام الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي وتوجيه موارد الشركة وإحكام الرقابة عليها[2].

**4 -أهمية التكامل بالنسبة للأطراف الخارجية عن المؤسسة:** يعد المستثمرون الحاليون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، المحللون الماليون...الخ، أطراف خارجية عن المؤسسة ومن أهم مستخدمي رأي المدقق الخارجي، حيث أن إدراك هاته الأطراف بأهمية التكامل بين نوعي التدقيق (التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بينهما، فمن أهم الفوائد المترتبة عن ذلك للأطراف الخارجة عن المؤسسة ما يلي:

-شمول الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.

-طمئنان الأطراف الخارجية عن الرأي المعبر عنه من قبل مدقق الحسابات الخارجي.

-طمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم.

-الإمداد الآني بالمعلومات المفحوصة المعبرة عن الواقع الحقيقي للعناصر، وعلى أساسها يتمكن الأطراف الخارجيون من اتخاذ قرارات رشيدة وصائبة فقد تكون تمويلية كالبنك أو جبائية أو قد تكون من المستثمرين المحتملين، فكل حسب موقعه في بيئة المؤسسة الخارجية[3].

[1] كريمة علي الجوهر، مرجع سابق، ص166،167.

[2] علي عبد القادر ذنيبات، باسل خالد شناق، مرجع سابق، ص190.

[3] كريمة علي الجوهر، مرجع نفسه، ص167،168.

**خلاصة**

انطلاقا مما استعرضناه في هذا الفصل نستنتج ما يلي:

– تعد الحوكمة نظام يشتمل على مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تضبط العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة.

– يعد التدقيق الداخلي نشاط مصمم لإضافة قيمة للشركة، ويعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات التفصيلية (تحليلات، دراسات، استشارات، اقتراحات) لاتخاذ قراراتها.

– يعمل التدقيق الداخلي على طمأنة الإدارة من خلال تقديم تأكيد فيما يتعلق بالتعامل مع المخاطر ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المنشأة، وهو بذلك يسهم في تحسين حوكمة المؤسسة.

– يعمل التدقيق الداخلي على دعم التدقيق الخارجي وتنسيق العمل معه في سبيل تحقيق التكامل بينهما، وهذا من شأنه تفعيل الحوكمة.

# الفصل الرابع

## الدراسة الميدانية- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على الحوكمة

**تمهيد**

لمعرفة درجة اعتماد محافظ الحسابات على أعمال التدقيق الداخلي بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 610 في الجزائر، باعتبار التدقيق الداخلي آلية مهمة في تفعيل الحوكمة، تم الاعتماد على أحد أهم أدوات جمع البيانات وهي الاستبيان، وقد تم إعداده من خلال الإطلاع على جملة من البحوث والدراسات التي تمت في هذا الصدد وكذا الاستعانة ببعض المتخصصين في مجال التدقيق المحاسبي.

ولمعرفة مستوى أهمية المعيار لدى محافظ الحسابات وانعكاس ذلك على الحوكمة تم استخدام عدة أساليب إحصائية سواء الإحصاء الوصفي أو الإحصاء الاستدلالي، ومن ثم اختبار الفرضيات التي تم طرحها.

وللوصول إلى ذلك، اتبعنا الخطة التالية:

المبحث الأول: عرض لواقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الثاني: خطوات إجراء الدراسة.

المبحث الثالث: أداة الدراسة الميدانية.

المبحث الرابع: نتائج الدراسة الميدانية

## المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تحاول الجزائر كباقي الدول مواكبة التطورات التي تشهدها الساحة الدولية لضمان فعالية نشاط المؤسسات الاقتصادية، وكذا التحكم في آليات اقتصاد السوق، ثم إن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند إلى إطار قانوني وتنظيمي يحدد الهيئات والأجهزة التي تشرف على تنظيم هذه المهنة، مهام ومسؤوليات المدقق، تعيينه وعزله، كما تم إصدار معايير وطنية للتدقيق، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر

#### أولا: الفترة من1969إلى 1988

بقيت مهنة التدقيق في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة التدقيق لأول مرة من خلال قانون المالية لسنة 1970[1]، بحيث صدر الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر لسنة 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 ونصت المادة 39 منه على أنه "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها وتحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية"[2].

كما أشارت المادة الأولى من المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر سنة 1970 المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية أن المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية يقوم بها المندوبون للحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين المراقبين العامين للمالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية، ويمكن بصفة استثنائية عند الحاجة اختيار المندوبين للحسابات من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.

---

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**-، مرجع سابق، ص114.

[2] المادة 39 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، **متضمن قانون المالية لسنة 1970**، جريدة رسمية عدد110، ص1805.

في حين أشارت المادة الثانية من نفس المرسوم على أن مهمة المندوبين للحسابات في المؤسسات العمومية أو شبه العمومية هي كما يلي:

-مراقبة ما سيأتي من شروط التحقيق والعمليات التي يمكن أن يكون لها بصفة مباشرة وغير مباشرة تأثيرات اقتصادية أو مالية على تسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم.
-متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة طبقا لأحكام المخطط.
-فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية.
-التأكد من صحة وتحقيق إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة[1].

كما صدر الأمر رقم 71-82 المؤرخ في ديسمبر 1971 الذي تعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث أشار في مادته الأولى على أنه لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أية تسمية كانت مهنة المحاسب والخبير المحاسب إذا لم يرخص له بذلك ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر، كما أنه ينبغي للمحاسبين والخبراء المحاسبين المقبولين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة مهنتهم بكل أمانة، بحيث تحدد شروط أداء اليمين على المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين بموجب مرسوم يصدر بناءا على اقتراح وزير العدل[2].

كما صدر الأمر الرئاسي رقم 71-83 بتاريخ 29-09-1971 الذي تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشتراط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك، كما تم خلال هذه الفترة إصدار نصين أساسيين يخصان تنظيم الجانب التكويني للمدقق وهما:

-المرسوم 72-83 الصادر في 18-04-1972 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.

[1] المادة 1 و2 من المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، جريدة رسمية عدد 97، ص1439.

[2] المادة 1 و2 من الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، يتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، جريدة رسمية عدد 107، ص1852.

-المرسوم 72-84 الصادر في 18-04-1972 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة[1].

كما صدر القانون رقم 80-05 مؤرخ في 01 مارس سنة 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وقد حدد هذا القانون من خلال مادته الأولى الصلاحيات المنوطة بمجلس المحاسبة وطرق تنظيمه وتسييره والجزاءات المترتبة عن تحرياته، وقد عرف مجلس المحاسبة أنه هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، كما يمكنه أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات[2].

وقد ألغى هذا القانون المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وكذا المرسوم رقم 70-173، كما نصت المادة 5 من نفس القانون على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها[3].

كما صدر القانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 يناير سنة 1988 يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث نصت المادة 40 منه بأنه يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها[4].

إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات[5].

---

[1] سايج فايز، مرجع سابق، ص 172،173.

[2] المادة 1 و3 من القانون 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980، **يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من قبل مجلس المحاسبة**، جريدة رسمية عدد 10، ص338.

[3] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، مرجع سابق، ص116.

[4] المادة 40 من القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988، **متضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، جريدة رسمية عدد 2، ص36.

[5] لقليطي لخضر، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر– دراسة حالة من خلال الاستبيان"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2008-2009، ص90.

**ثانيا: الفترة من 1990 إلى 2009**

تم صدور القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر سنة 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، حيث نصت المادة الأولى منه على أن مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة طبقا لأحكام الدستور، وتحدد أحكام هذا القانون تنظيمه وعمله ونتاج تحقيقاته[1].

كما صدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يحدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضدية الاجتماعية والنقابات، وأشارت المادة 5 من هذا القانون على أنه "تنشأ منظمة وطنية للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، حيث يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم[2].

وخلال هذه الفترة ظهر أيضا المرسوم التنفيذي رقم 92-20 سنة 1992 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله[3].

كما تم صدور الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يحدد هذا الأمر صلاحيات مجلس المحاسبة وطرق تنظيمه وسيره والجزاءات المترتبة عن تحرياته، كما يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وبهذه الصفة يدقق في شروط

[1] المادة 1 من القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990، **متعلق بمجلس المحاسبة وسيره**، جريدة رسمية عدد 53، ص1691.

[2] المادة 1 و5 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، جريدة رسمية عدد 20، ص651، 652.

[3] ديلمي عمر، مرجع سابق، ص183.

استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاص المالية والمحاسبة للقوانين والتنظيمات المعمول بها[1].

كما تم صدور المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين الذين يدعون في صلب النص "عضو النقابة" أو "المهني"[2].

كما صدر مقرر مؤرخ في 24 مارس سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف هذا المقرر إلى الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والتي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة[3]، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم في سنة 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة[4].

**ثالثا: الفترة من 2010 إلى 2014**

صدر القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[5].

---

[1] المادة 1 و2 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، متعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 39، ص3.

[2] المادة 1 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، متضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 24، ص5.

[3] المادة 1 من المقرر المؤرخ في 24 مارس سنة 1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 32، ص4.

[4] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، مرجع سابق، ص118.

[5] المادة 1 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، جريدة رسمية عدد 42، ص4.

وقد تلى صدور هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات والمؤرخة في 27 جانفي 2011، حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 7 بتاريخ 2 فيفري 2011[1]، وهي كالتالي:

-مرسوم تنفيذي رقم 11- 24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

-مرسوم تنفيذي رقم 11- 25، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

-مرسوم تنفيذي رقم 11- 26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

-مرسوم تنفيذي رقم 11-27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

-مرسوم تنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.

-مرسوم تنفيذي رقم 11- 29، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

-مرسوم تنفيذي رقم 11- 30، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

-مرسوم تنفيذي رقم 11- 31، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

-مرسوم تنفيذي رقم 11- 32، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات[2].

[1] سايج فايز، مرجع سابق، ص178،179.

[2] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، مرجع سابق، ص119.

كما تم صدور:

-مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، صادر بالجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان سنة2011.

-مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، صادر بالجريدة الرسمية عدد 3 بتاريخ 16 جانفي 2013.

-قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية عدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014.

-قرار مؤرخ في 12 جوان 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات صادر بالجريدة الرسمية عدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014[1].

**المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر**

**أولا: المجلس الوطني للمحاسبة**

1 **-ماهية المجلس الوطني للمحاسبة:** ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم[2].

2 **-تشكيلة المجلس:** يترأس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المجلس الوطني للمحاسبة ويتشكل من:

-ممثل الوزير المكلف بالطاقة.

-ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.

-ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.

-ممثل الوزير المكلف بالتجارة.

-ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.

[1] سايج فايز، مرجع سابق، ص179،180.

[2] المادة 4 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص4.

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- 3 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- 3 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- 3 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- 3 أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

بحيث يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي[1].

### 3 –مهام المجلس الوطني للمحاسبة

يمارس المجلس بعنوان الاعتماد ما يلي:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.

[1] المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، جريدة رسمية عدد 7، ص4.

-تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.

-استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

وهناك مهام المجلس بعنوان التقييس المحاسبي:

-جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.

-العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

-اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

-دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

-المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

-متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

-متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

-تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

أما مهام المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

-المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.

-المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.

-متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.

-متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.

-إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.

-مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.

-تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

-القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين[1].

[1] المواد 10،11،12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، ص5،6.

**4 –اللجان المتساوية الأعضاء**

- **مهام لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:**

-وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.

-تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة.

-إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

-اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

-دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

-ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف الميادين المحاسبية.

-تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

- **مهام لجنة الاعتماد:**

-إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد.

-تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

-ضمان تسيير طلبات الاعتماد.

-تحضير ملفات الاعتماد.

-ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين[1].

- **مهام لجنة التكوين:**

-إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين.

-دراسة ملفات المشاركة في التربصات.

-ضمان المتابعة الدائمة للتربصات.

-توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة.

[1] المادة 18 و19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، ص6.

-تسليم شهادات نهاية التربص.

-تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.

-التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

-المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع الامتحان.

-وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة.

-تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

- **مهام لجنة الانضباط والتحكيم:**

-إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.

-دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.

-تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط.

-ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن.

-ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين[1].

- **مهام لجنة مراقبة النوعية:**

-إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.

-إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.

-ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة.

-إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها.

-إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.

-ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.

-إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.

[1] المادة 20 و21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، ص6،7.

-تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن[1].

**ثانيا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين**

**1 -التشكيلة:** يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

**2 -الصلاحيات:**

-إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.

-إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

-تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

-ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.

-تنظيم ملتقيات تكون لها علاقة بمصالح المهنة.

-الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

-تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.

-تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة.

-إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين[2].

**ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وحسب المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 فإن المجلس الوطني

[1] المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، ص7.

[2] المادة 3 و4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، محدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، جريدة رسمية عدد 7، ص8.

للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات له نفس المهام والصلاحيات المتعلقة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين السالف ذكرها حسب المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 السالف ذكره[1].

**المطلب الثالث : محافظ الحسابات في الجزائر**

**أولا: مفهوم محافظ الحسابات**

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع التدقيق الخارجي الذي يعد إلزامي بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ففي الجزائر إن مهنة محافظة الحسابات كان ينظمها القانون 91-08 الصادر سنة 1991 والذي لم يعدل إلى غاية إلغائه بصدور قانون جديد في جويلية 2010 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [2]، وفي التشريع الجزائري يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[3].

**ثانيا: مهام محافظ الحسابات**

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

[1] المادة 3 و4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، جريدة رسمية عدد 7، ص11.

[2] شريقي عمر، "مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012، ص93.

[3] المادة 22 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص7.

-يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

-يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

-يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير[1].

**ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات**

1 -**المسؤولية المدنية:** حسب التشريع الجزائري يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتجرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[2].

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات يجب أن تتوفر 3 أركان:

-حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.

-وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

-وجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وتقصير محافظ الحسابات[3].

[1] المادة 23 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص7.

[2] المادة 61 من نفس القانون، ص10.

[3] عمر شريقي، "مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مرجع سابق، ص96.

**2 –المسؤولية الجزائية:** وهي المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي كأن يتعمد إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو إغفال وقائع في تقريره [1]، وفي التشريع الجزائري يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[2].

**الجدول رقم 06: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر**

| المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات | النص القانوني | العقوبة | |
|---|---|---|---|
| | | السجن | الغرامة المالية |
| الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات | المادة 73 من القانون 10-01 | في حالة العود: من 6 أشهر إلى سنة واحدة | من 500000 إلى 2000000 دج في حالة العود تضاعف الغرامة |
| المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين | المادة 825 من القانون التجاري | من 6 أشهر إلى سنتين | من 20000 إلى 500000 دج |
| الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية | المادة 829 من القانون التجاري | من شهرين إلى ستة أشهر | من 20000 إلى 200000 دج |
| تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية | المادة 830 من القانون التجاري | من سنة إلى 5 سنوات | من 20000 إلى 500000 دج |
| إفشاء السر المهني | المادة 830 من القانون التجاري، المادة 301 من قانون العقوبات | من شهر إلى ستة أشهر | من 500 إلى 5000 دج |

**المصدر:** شريقي عمر، "مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مرجع سابق، ص103.

**3 –المسؤولية التأديبية:** يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو

[1] ديلمي عمر، مرجع سابق، ص186.
[2] المادة 62 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص10.

أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها وهي:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيت المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم [1]، حيث يشكل خطأ مهني يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية، وتصنف الأخطاء المهنية ويعاقب عليها كما يلي:

تعد من الدرجة الأولى (الإنذار) على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية:

-تصريح بمراجع كاذبة.

-تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارستهم وظيفتهم.

-الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم.

-نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

وتعد من الدرجة الثانية (التوبيخ) على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:

[1] المادة 63 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص10.

-في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى.

-رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة.

-فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول.

-الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله.

-عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها.

وتعد من الدرجة الثالثة (التوقيت المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر) على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:

-في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية.

-خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف.

-استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته.

-عدم دفع الاشتراك المهني.

-مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

-استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

وتعد من الدرجة الرابعة (الشطب من الجدول) على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية:

-في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة.

-إفشاء السر المهني.

-إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها.

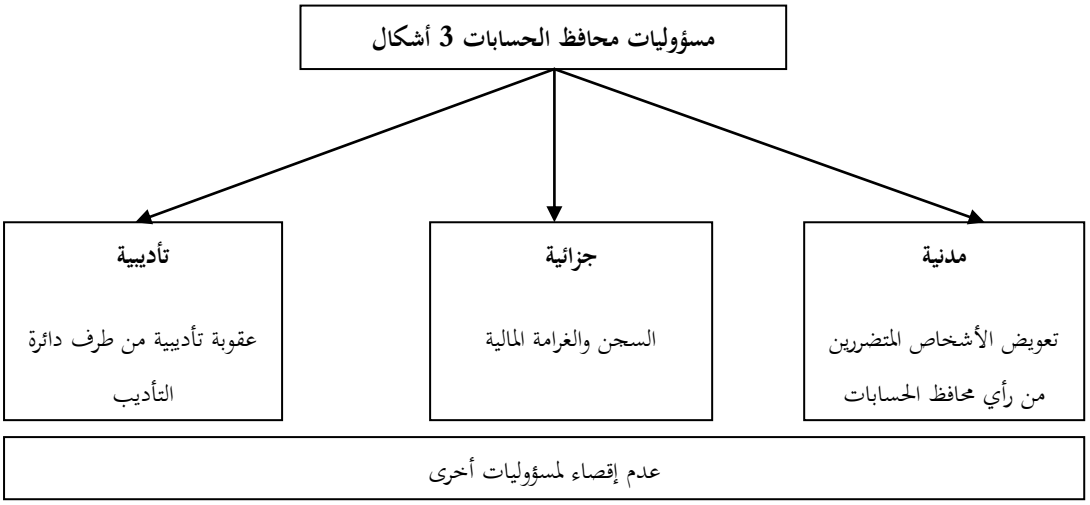
-تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة.

-ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف.

-ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

حيث يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت[1].

**الشكل رقم 15: الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات محافظ الحسابات**




**المصدر**: شريقي عمر، "مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مرجع سابق، ص98.

**رابعا: تعيين وعزل محافظ الحسابات**

**1 -تعيين محافظ الحسابات**

يكون تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، ويتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة، حيث يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

-عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

[1] المواد 2،4،5،6،7،8،9 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم والعقوبات التي تقابلها، جريدة رسمية عدد 3، ص18،19.

-ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

-العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.

-الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

-نموذج رسالة الترشح.

-نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.

-نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

-المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

كما يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على ما يلي:

-تنظيم الكيان وفروعه.

-تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

-معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

ويتم الإطلاع على العناصر المذكورة في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط، حيث يلتزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات، كما أن العروض التي يقدمها محافظي الحسابات المترشحين للمهمة يجب أن توضح العناصر التالية:

-الموارد المرصودة.

-المؤهلات المهنية للمتدخلين.

-برنامج عمل مفصل.

-التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.

-آجال إيداع التقارير.

تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، حيث تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان فإنه يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان[1].

**2 -إنهاء مهام أو عزل محافظ الحسابات**

تنتهي مهام المدقق بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة، كما يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركات التي تلجأ علنيا للادخار أن يطلبوا من العدالة بناء على سبب مبرر رفض المدقق أو المدققين الذين عينتهم الجمعية العامة، وفي حالة حدوث خطأ أو مانع فإنه يجوز بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام المدقق قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية[2].

**خامسا: تقرير محافظ الحسابات**

يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

-تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

[1] المواد 2،3،4،5،6،7،13،15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011، متعلق بتعيين محافظي الحسابات، جريدة رسمية عدد 7، ص24.

[2] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، مرجع سابق، ص141.

-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

-تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

-تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

-تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال[1].

يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، حيث يؤرخ التقرير قبل 15 يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، ويتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه[2].

**المطلب الرابع: المعايير الجزائرية للتدقيق**

**-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق):** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق، حيث يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

**-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 (التأكيدات الخارجية):** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، والتأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر.

[1] المادة 25 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص7.

[2] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو سنة 2011، محدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، جريدة رسمية عدد 30، ص19.

-طلب تأكيد مستعجل (ايجابي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.

-طلب تأكيد ضمني (سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

**-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 (العناصر المقنعة):** يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

**-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية):** يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، ويخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، حيث تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

**-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 (مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية):** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة.

إن مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو لم يتم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

**-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية):** يعالج هذا المعيار ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل، (والرأي غير المعدل هو ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق)[1].

[1] مقرر رقم 002، مؤرخ في 4 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

–**المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 (الإجراءات التحليلية)**: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، حيث أن إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

وتتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

–**المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 (استمرارية الاستغلال)**: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، فعلى المدقق جمع عناصر مقنعة وكافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية.

–**المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين)**: هذا المعيار يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

–**المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 (استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق)**: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير[1].

[1] مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

## المبحث الثاني: خطوات إجراء الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتعرف على بعض العناصر الضرورية للدراسات الميدانية من ناحية مجتمع الدراسة وعينتها، وكذا تحديد متغيرات الدراسة، ثم دراسة بعض الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة.

### المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

لقد تم تحديد مجتمع الدراسة على أساس من لهم علاقة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي، ومن خلال ذلك حددت عينة الدراسة وهم فئة محافظي الحسابات في الجزائر، وذلك حسب معطيات المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

هذه العينة تم اختيارها على أساس الوصول إلى معلومات تتعلق أساسا برأي مفرداتها بغض النظر عن التخصص العلمي والخبرة حول مستوى اعتماد المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) على أعمال التدقيق الداخلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم 610، باعتبار التدقيق الداخلي آلية مهمة في تفعيل الحوكمة، ومعنى ذلك أن الدراسة تهدف إلى استطلاع آراء العينة حول مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم أعمال التدقيق الداخلي، وأثر نتائج ذلك على الحوكمة.

### المطلب الثاني: متغيرات الدراسة

فيما يلي عرض المتغيرات المستقلة والمتغير التابع الذي تم الاعتماد عليه في بناء نموذج الدراسة:

#### أولا: المتغيرات المستقلة

**1 –متغير سنوات الخبرة ( أقل من 5 سنوات، من 5 إلى 10 سنوات، أكثر من 10 سنوات):**

**الجدول رقم 07: متغير سنوات الخبرة**

| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | من 5 إلى 10 سنوات | أكثر من 10 سنوات |
|---|---|---|---|
| **الترميز** | 1 | 2 | 3 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة

**2 –متغير التخصص العلمي (محاسبة، مالية، إدارة أعمال، تخصص آخر):**

**الجدول رقم 08: متغير التخصص العلمي**

| التخصص العلمي | محاسبة | مالية | تخصص آخر |
|---|---|---|---|
| **الترميز** | 1 | 2 | 3 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة

**ثانيا: المتغير التابع**

يتمثل المتغير التابع للدراسة في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، باعتبار أعمال التدقيق الداخلي آلية مهمة في تفعيل الحوكمة.

**المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية للعينة**

لقد تم وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة باستعمال التكرارات والنسب المئوية في جدول، وحتى يتسنى لنا التوضيح أكثر تمت الاستعانة بالدوائر المستديرة كأحسن وسيلة بيانية، وهذا مع كل من التخصص العلمي وسنوات الخبرة، علما أن مفردات العينة هو 33 مفردة حسب ما توفر لدينا من إمكانات وحسب الردود التي وردت إلينا.

**1 –تبعا للتخصص العلمي:**

إن التخصص الذي تم الاعتماد عليه في تصنيف أفراد العينة لدينا هو المحاسبة، المالية، على اعتبار أن أغلب محافظي الحسابات في الجزائر لهم شهادات جامعية في المحاسبة أو المالية، أو في بعض الحالات شهادات أخرى، وقد تم تمثيل ذلك ضمن البرمجة الإحصائية (spss).

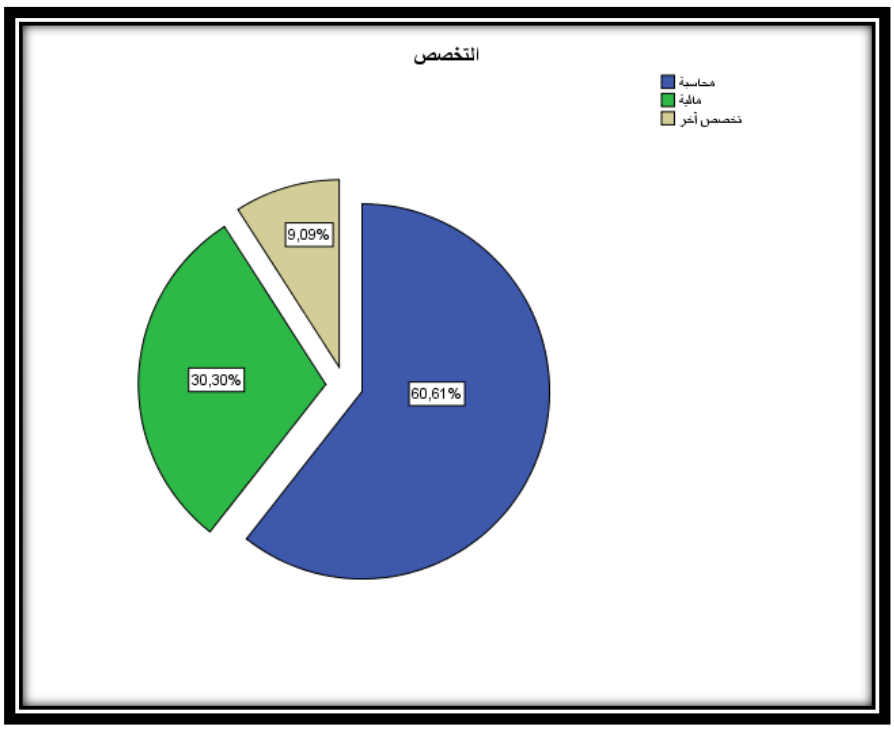
**الجدول رقم 09: تكرارات مفردات العينة حسب التخصص العلمي**

| التخصص | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **محاسبة** | 20 | 60.6 |
| **مالية** | 10 | 30.3 |
| **تخصص آخر** | 03 | 9.1 |
| **المجموع** | 33 | 100 |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

من الجدول السابق، نجد أن أفراد العينة المكونة من 33 مفردة، هناك ما نسبته 60,6 بالمائة منها متخصصون في المحاسبة، وهناك ما نسبته 30,3 بالمائة متخصصون في المالية، أما الباقي ما نسبته 9,1 بالمائة فلهم تخصصات أخرى، وقد تم تمثيلهم بيانيا في شكل دائرة مستديرة تحدد نسبة كل تخصص كما يلي:

**الشكل رقم 16: الدائرة المستديرة لتكرارات مفردات العينة تخصص علمي**




**المصدر**: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**2 -تبعا لسنوات الخبرة:** يمكن تمثيل الخصائص الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة في الجدول الموالي:

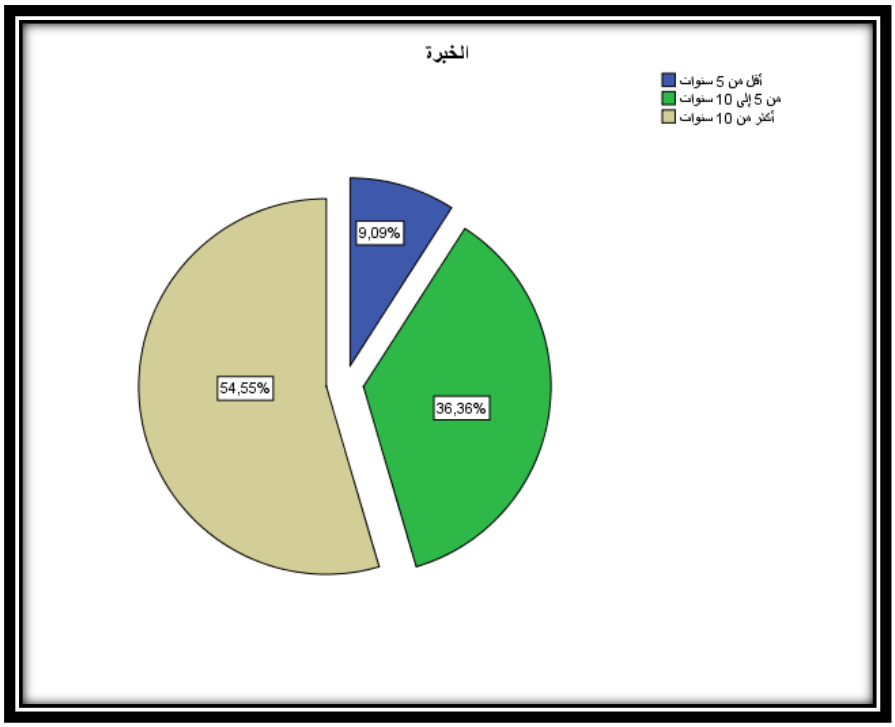
**الجدول رقم 10: تكرارات مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة**

| الفئة | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **أقل من 5 سنوات** | 3 | 9.1 |
| **من 5 إلى 10 سنوات** | 12 | 36.4 |
| **أكثر من 10 سنوات** | 18 | 54.5 |
| **المجموع** | 33 | 100 |

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرمجة الإحصائية (spss)

يتضح من الجدول السابق أن أكبر عدد من الاستجابات تمثلت في الفئة الثالثة لسنوات الخبرة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة 54,5 بالمائة، ثم الفئة الثانية (من 5 إلى 10 سنوات) والتي مثلت مانسبته 36,4 بالمائة، في حين كانت الاستجابات الأقل في الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 9,1 بالمائة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

**الشكل رقم 17: الدائرة المستديرة لتكرارات مفردات العينة سنوات الخبرة**




**المصدر**: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**المبحث الثاني: أداة الدراسة الميدانية**

يعد الاستبيان أداة ملائمة لإجراء الدراسات التي يتم معالجتها إحصائيا، حيث تتيح لنا استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة، وقبل ذلك يجب التأكد من أن هذه الأداة تتصف بالخصائص السيكومترية التي تجعلها ملائمة للتحليل ومنه اختبار الفرضيات.

**المطلب الأول: مصادر جمع البيانات**

1 **-مصادر استمارات الاستبيان:** وهي مصادر يلجأ إليها الباحث بغية الحصول على بيانات كافية حول الدراسة التي يقوم بها، ويتم ذلك من خلال اختيار ما يعرف بالاستبيان كأداة هامة لجمع البيانات كونها ملائمة ويسهل تحليل بياناتها إحصائيا، ويصمم هذا الاستبيان بتحديد متغيرات الدراسة ووضع الفقرات المناسبة والمتعلقة بكل متغير، بالاعتماد على بعض الدراسات والأدبيات المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، ثم بعد ذلك يتم تحكيمها عند بعض المختصين.

2 –**مصادر نظرية:** وهي مصادر يعتمد عليها الباحث عند إنجازه للجانب النظري من الدراسة، وهي تختلف من حيث طبيعتها وموضوعها، وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على كتب التدقيق المحاسبي والحوكمة والرقابة الداخلية، كما تم الاعتماد على الندوات والمؤتمرات والمقالات المنشورة التي تتعلق بالموضوع محل الدراسة، إضافة إلى ما تحتويه شبكة الانترنت من مصادر.

3 –**توزيع استمارات الاستبيان:** بعد التصميم الأولي للاستبيان وبعد تحكيمه من قبل المختصين توصلنا إلى الاستبيان النهائي الذي يوزع على مفردات العينة العشوائية، حيث تم استخدام أسلوب التوزيع الإلكتروني وأسلوب التوزيع اليدوي، حيث تم إرسال أكثر من 80 استمارة استبيان إلا أن العدد المستلم قليل، ولكن حسب الإحصائيين فإن ذلك العدد قابل للتحليل إحصائيا، حيث يمكننا الاعتماد أو استعمال الاختبارات المعلمية والتي تقدم تفسيرات مهمة لنتائج الدراسة.

**المطلب الثاني: الخصائص السيكومترية للأداة**

إن الأداة التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات الضرورية لهذه الدراسة هي الاستبيان، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه يلزم التأكد من توفرها على خصائص معينة تجعل البيانات التي تم جمعها من خلالها قابلة للتحليل ونتائجها ذات مصداقية، وهذه الخصائص تدعى بالخصائص السيكومترية.

**أولا: الصدق**

1 –**صدق المحتوى:** أي التأكد من خدمة فقرات الاستبيان للأهداف التي تريد الدراسة تحقيقها والوصول إليها، وهو يدعى بصدق المحكمين، وفي هذه الدراسة تم عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق والمحاسبة، حيث تم الأخذ بالملاحظات الواردة بحذف فقرات وتعديل الأخرى.

2 –**الجذر التربيعي لمعامل الثبات:** كطريقة يتم من خلالها التأكد من صدق الأداة إحصائيا، حيث أنه كلما كان الجذر التربيعي مرتفعا دل ذلك على صدق الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وفي هذه الدراسة فإن معامل الصدق المحدد بالجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ يقدر بحوالي 0,823 وهو قيمة مرتفعة إلى درجة استنتاج صدق الأداة.

3 –**الثبات:** يشير الثبات إلى درجة بقاء النتائج المحصل عليها من مفردات العينة مستقرة إذا تم إعادة توزيع استمارات الاستبيان على نفس العينة ومع نفس الظروف، ويعد الثبات ذو أهمية بالغة بغية التحليل والتفسير والاعتماد على النتائج المحصل عليها، ومن الناحية الإحصائية يتم استعمال معامل ألفاكرونباخ لمعرفة مدى الثبات من عدمه، وكلما كان هذا المعامل كبير كانت فقرات الاستبيان ثابتة، ويسمى بمعامل ثبات الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، ويعد هذا المعامل مقبولا إذا كان أكثر من 30 بالمائة، أما المعامل المرتفع يفوق 60 بالمائة حسب المتخصصين، وفي هذه الدراسة فإن معامل ثبات الاستبانة ككل وهو 0,678، وهو ما يعني أنه مرتفع لدرجة القول أن هذه الفقرات تتميز بالثبات (67,8 بالمائة).

**المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية**

لقد تطلبت هذه الدراسة استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

-التكرارت والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية للعينة.

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة.

-معامل ألفاكرونباخ لمعرفة درجة ثبات الاستبيان (مستوى الاتساق الداخلي).

-اختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات باستخدام اختبار كولموجوروف– سميرنوف (kolmojorov–smirnov) حتى يتسنى لنا الاعتماد على الاختبارات المعلمية.

-استخدام اختبار العينة الأحادية (one sample T test) للتحقق من درجة أهمية كل بعد من أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 وكذا بعد التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لتفعيل الحوكمة.

-اختبار تحليل التباين الأحادي في اتجاه واحد ( one way anova)، الذي يستخدم في حالة متغير مستقل واحد ومتغير تابع واحد لمعرفة دلالة الفروق في آراء مفردات العينة حول أهمية أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 وكذا بعد التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لتفعيل الحوكمة.

## المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية

قبل الشروع في اختبار الفرضيات باستخدام بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي تتم دراسة بعض الشروط التي يجب توفرها في العينة حتى نطبق عليها الاختبارات المعلمية أولا ثم يتم تحليل فقرات الأداة.

### المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

تشترط معظم الاختبارات المعلمية أن تتبع بيانات العينة محل الاختبار للتوزيع الطبيعي، وهذا يشير إلى أن تكون عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي.

إن البرمجية الإحصائية (spss) تتيح لنا استخدام اختبار كولموجوروف–سميرنوف المتعلق باعتدالية التوزيع، حيث أن الفرض الإحصائي لاختبار اعتدالية التوزيع هو كما يلي:

-الفرض الصفري: بيانات العينة المسحوبة من المجتمع، تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.
-الفرض البديل: بيانات العينة المسحوبة من المجتمع، لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

حيث أن القاعدة العامة لقبول الفرض أو رفض الفرض الصفري هي أنه إذا كانت قيمة sig أكبر من مستوى الدلالة $\alpha$ فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

وفي هذه الدراسة تبلغ قيمة sig المتعلقة بالاستبانة ككل 0,284 أي 28,4 بالمائة وهي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha$=0,05، وعليه نقبل الفرضية العدمية القائلة بأن بيانات العينة المسحوبة من المجتمع تتبع التوزيع الطبيعي.

### المطلب الثاني: تحليل فقرات الدراسة

يتم في هذا المطلب تحليل فقرات الدراسة حيث أننا سنستخدم اختبار من اختبارات الإحصاء الاستدلالي والذي نعني به اختبار T لعينة واحدة (one sample t test)، والذي يسمح بالتحقق من وجود الفقرات المعبرة عن أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 ( الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي، نطاق وظيفة التدقيق الداخلي، الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي، العناية المهنية للمدقق الداخلي)، والتحقق من وجود الفقرات المعبرة عن تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة.

حيث أننا نقول أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية تجاه الفقرة أي أن الفقرة ذات أهمية، وتعد كعامل مهم في أداء المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) عند قيامه بالتحقق من جودة أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، ولهم آراء ايجابية تجاه الفقرات التي تعبر على أن تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي يعد آلية لتفعيل الحوكمة، أونقول عكس ذلك وهو صحيح.

**أولا: اختبار T لأبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610**

**1 –اختبار T للوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي:**

فيما يتعلق ببعد الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي، فإن مستوى الدلالة sig هو (0,000) أي أنه أقل من قيمة α (0,05)، وهذا يعني أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية تجاه هذا البعد وموافقون عليه، أي أن تحقق المدقق الخارجي من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي له دور هام في النموذج المقترح.

أما إذا أخذنا بعين الاعتبار فقرات هذا البعد لوجدنا أن كل فقرات هذا البعد لها مستوى دلالة sig (0,000) وهو أقل من قيمة α (0,05)، وذلك يعني أن كل فقرات هذا البعد لها أهمية ودور لا بأس به في تحقق المدقق الخارجي من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي، والجدول الموالي يبين ذلك أكثر وبشكل مفصل وحسب كل فقرة:

**الجدول رقم 11 : اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي**

| رقم الفقرة | عنوان الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | التحقق من حصول المدقق الداخلي على الدعم من مجلس الإدارة لأداء مهامه دون أي تدخل من الغير | 4,36 | ,89 | 8,75 | ,000 | 3 |
| **2** | التحقق من عدم تولي المدقق الداخلي أي مسؤولية تنفيذية | 4,81 | ,39 | 26,66 | ,000 | 1 |
| **3** | التحقق من استقلالية المدقق الداخلي من مختلف الجوانب | 4,81 | ,39 | 26,66 | ,000 | 1 |
| **4** | التحقق ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مسؤولا من المكلفين بالحوكمة أو مسؤول من جهات أخرى لها صلاحيات ملائمة | 3,96 | ,84 | 6,57 | ,000 | 6 |
| **5** | التحقق من وضع الإدارة أي قيود أو ممارسة أية ضغوط على قسم التدقيق الداخلي | 4,06 | 1,24 | 4,88 | ,000 | 5 |
| **6** | التحقق مما إذا كانت الإدارة تعمل وفق توصيات قسم التدقيق الداخلي | 4,24 | ,75 | 9,50 | ,000 | 4 |
| **7** | فحص التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي | 4,63 | ,48 | 19,24 | ,000 | 2 |
| **جميع الفقرات** | | 30,90 | 2,50 | 64,014 | ,000 | - |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**2 -اختبار T لنطاق وظيفة التدقيق الداخلي:**

فيما يتعلق ببعد نطاق وظيفة التدقيق الداخلي فإن مستوى الدلالة sig (0,000) وهو أقل من قيمة $\alpha$ (0,05)، وهذا يعني أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية تجاه هذا البعد وموافقون عليه، أي أن التحقق من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي له دور هام في النموذج المقترح.

أما فيما يخص فقرات هذا البعد، فإن كل الفقرات التي يحتويها هذا البعد مستوى دلالتها (0,000) وهو أقل من قيمة α (0,05) إلا الفقرة الخامسة والأخيرة "تقييم نطاق وطبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق الداخلي" فمستوى دلالتها هو (0,002) وهو أقل من قيمة α (0,05)، إذن فكل فقرات هذا البعد لها مكانة وأهمية ضمن التحقق من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي، والجدول الموالي يفصل في ذلك أكثر:

**الجدول رقم 12 : اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي**

| رقم الفقرة | عنوان الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | التحقق من متابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة | 4,72 | ,62 | 15,84 | ,000 | 1 |
| **2** | تقييم مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية | 4,72 | ,62 | 15,84 | ,000 | 1 |
| **3** | التحقق من الوجود الفعلي للأصول ومدى ضمان الحماية الكافية لها | 4,72 | ,62 | 15,84 | ,000 | 1 |
| **4** | تقييم مدى التزام المدقق الداخلي بميثاق التدقيق الداخلي | 4,69 | ,63 | 15,31 | ,000 | 2 |
| **5** | تقييم نطاق وطبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق الداخلي | 3,60 | 1,05 | 3,28 | ,002 | 3 |
| **جميع الفقرات** | | 22,48 | 2,26 | 49,40 | ,000 | - |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**3 –اختبار T للتحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:**

بالنسبة لبعد الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي فإن مستوى الدلالة sig (0,000) وهو أقل من قيمة α (0,05)، أي أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية حول التحقق من مدى الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي، وله دور هام في النموذج المقترح.

أما بالنسبة للفقرات الأربعة المتضمنة في هذا البعد، الفقرة الثانية مستوى دلالتها ( 0,000) وهو أقل من قيمة α (0,05)، وهذا يعني أن لها أهمية ودور كبير ضمن التحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي،

والفقرات الأولى "تقييم المستوى التعليمي للمدقق الداخلي ومدى حرصه على التعليم المستمر" والفقرة الثالثة "التحقق من وجود سياسات لتكوين وتوظيف المدققين الداخليين" والفقرة الرابعة "التحقق من عضوية المدقق الداخلي في هيئات مهنية ذات علاقة" فإن مستوى دلالتها على التوالي ( 0,110)، (0,123)، (0,280)، ومعنى ذلك أن هاته الفقرات ليست لها أهمية كبيرة ضمن التحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي، وليس من الضروري أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار، والجدول الموالي يبين ذلك:

**الجدول رقم 13: اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي**

| رقم الفقرة | عنوان الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | تقييم المستوى التعليمي للمدقق الداخلي ومدى حرصه على التعلم المستمر | 2,63 | 1,27 | -1,64 | ,110 | 3 |
| **2** | تقييم خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق والمحاسبة | 3,54 | ,79 | 3,94 | ,000 | 1 |
| **3** | التحقق من وجود سياسات لتكوين وتوظيف المدققين الداخليين | 3,18 | ,95 | 1,09 | ,280 | 2 |
| **4** | التحقق من عضوية المدقق الداخلي في هيئات مهنية ذات علاقة | 2,63 | 1,31 | -1,57 | ,123 | 4 |
| **جميع الفقرات** | | 12,00 | 3,13 | 16,5 | ,000 | - |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**4 -اختبار T للتحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي:**

إذا نظرنا لبعد العناية المهنية للمدقق الداخلي لوجدنا أن مستوى الدلالة sig هو (0,000) وهو أقل من قيمة $\alpha$ (0,05)، وهذا يعني أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية تجاه هذا البعد، فالتحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي له دور كبير وأهمية بالغة في النموذج المقترح.

كما أننا نلاحظ أن جميع فقرات هذا البعد دلالتها أقل من قيمة $\alpha$ (0,05)، وهذا يدل على أن كل هذه الفقرات لها أهمية ومكانة ضمن التحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي، والجدول الموالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم 14: اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية التحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي**

| رقم الفقرة | عنوان الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | التحقق من درجة الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي وبأخلاقيات المهنة | 4,42 | ,75 | 10,89 | 0,000 | 2 |
| **2** | التحقق من وجود رقابة مستمرة على عمل موظفي التدقيق الداخلي | 3,45 | ,90 | 2,88 | 0,007 | 6 |
| **3** | التحقق من وجود برنامج عمل للمدقق الداخلي | 4,27 | 1,06 | 6,84 | 0,000 | 3 |
| **4** | التحقق من توثيق المدقق الداخلي لعمله | 4,54 | ,90 | 9,81 | 0,000 | 1 |
| **5** | التحقق من جمع المدقق الداخلي لأدلة كافية | 3,90 | 1,10 | 4,74 | 0,000 | 5 |
| **6** | التحقق من وجود دليل للتدقيق أو مستندات أخرى مشابهة | 4,09 | 1,25 | 4,97 | 0,000 | 4 |
| **جميع الفقرات** | | 24,69 | 3,09 | 40,24 | 0,000 | - |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**ثانيا: تلخيص اختبار T لأبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610**

إن كل أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 لتقييم أعمال التدقيق الداخلي لها مستوى دلالة ( 0,000) وهو أقل من قيمة $\alpha$ (0,05)، وهذا يعني أن كل أبعاد هذا المعيار لها أهمية ودور في تقييم أعمال التدقيق الداخلي والتحقق من جودتها من قبل المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)، والجدول الموالي يبين ذلك أكثر:

**الجدول رقم 15: اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية تقييم أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610**

| رقم الفقرة | عنوان الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | **التحقق من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي** | 30,90 | 2,50 | 64,01 | 0,000 | 1 |
| **2** | **التحقق من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي** | 22,48 | 2,26 | 49,40 | 0,000 | 3 |
| **3** | **التحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي** | 12,00 | 3,13 | 16,50 | 0,000 | 4 |
| **4** | **التحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي** | 24,69 | 3,09 | 40,24 | 0,000 | 2 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**ثالثا: اختبار T لفقرات تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة**

إن اختبار T لفقرات بعد تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة أظهر أن مستوى الدلالة sig هو (0,000) وهو أقل من $\alpha$ (0,05)، هذا ما يدل على أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية تجاه هذا البعد، كما أن هذا البعد له مكانة وأهمية في النموذج المقترح وكل هذا يظهر جليا من خلال فقرات هذا البعد فكلها لها مستوى دلالة ( 0,000) وهي أقل من قيمة $\alpha$ (0,05)، أي أن كل هاته الفقرات لها أهمية بالغة ودور هام في التعبير عن أن تكامل المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي آلية لتفعيل الحوكمة، والجدول الموالي يفصل في ذلك أكثر:

**الجدول رقم 16: اختبار t لعينة واحدة لتحليل مستوى أهمية تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة**

| رقم الفقرة | عنوان الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي له انعكاس إيجابي على الحوكمة | 4,75 | ,435 | 23,20 | ,000 | 1 |
| **2** | يكون التكامل من خلال استعمال المدقق الخارجي لنتائج أعمال المدقق الداخلي | 4,57 | ,662 | 13,65 | ,000 | 2 |
| **3** | يقوم المدقق الخارجي بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد مدى الأداء والعمل على تحسينها | 4,12 | ,892 | 7,21 | ,000 | 5 |
| **4** | التدقيق الداخلي الفعال يساعد على توفير وقت المدقق الخارجي ويقلل تكلفة عملية التدقيق الخارجي | 4,36 | ,652 | 12,00 | ,000 | 4 |
| **5** | التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يساهم في طمأنة مختلف أطراف الحوكمة | 4,51 | ,618 | 14,07 | ,000 | 3 |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج**

**الفرضية الأولى:**

**$H_{01}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير الخبرة.**

قبل اختبار الفروق، فإننا نشير إلى أهمية أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 تبعا لمتغير سنوات الخبرة لمفردات العينة، حيث أن محافظي الحسابات ذوي الخبرة (أكثر من 10 سنوات) يرون هذه الأهمية بشكل كبير على اعتبار أن المتوسط الحسابي الذي يمثلهم ( 9,16) أكبر من المتوسط الحسابي لمحافظي الحسابات ذوي الخبرة

(من 5 إلى 10 سنوات) وأكبر من المتوسط الحسابي لمحافظي الحسابات ذوي الخبرة ( أقل من 5 سنوات)، وهذا وفق الجدول الموالي:

**الجدول رقم 17: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 تبعا للخبرة**

| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | | من 5 إلى 10 سنوات | | أكثر من 10 سنوات | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أبعاد المعيار ISA 610 | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| | 86 | ,000 | 88 | 5,86 | 92,16 | 7,73 |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

لاختبار الفرضيات بالتباين الأحادي لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل المعيار ISA 610 تبعا للخبرة أم لا، قمنا بإجراء اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA، حيث وجدنا أن مستوى الدلالة ( 0,162) أكبر من قيمة α (0,05) وعليه نقبل الفرضية الصفرية($H_{01}$) والتي نصها:

**$H_{01}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير الخبرة.**

والجدول الموالي يبين ذلك:

**الجدول رقم 18: نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova)**

| المحور | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أبعاد المعيار ISA 610 | بين المجموعات | 180,227 | 2 | 90,114 | 1,939 | 0,162 |
| | داخل المجموعات | 1394,500 | 30 | 46,483 | | |
| | المجموع | 1574,727 | 32 | | | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**الفرضية الثانية:**

**$H_{02}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير التخصص.**

قبل اختبار الفروق، فإننا نشير إلى أهمية أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 تبعا للتخصص لمفردات العينة، حيث أن من لديهم تخصص آخر غير المالية والمحاسبة يرون هذه الأهمية بشكل كبير مقارنة بمن لديهم تخصص في المحاسبة أو المالية، على اعتبار أن المتوسط الحسابي الذي يمثلهم ( 97,66) أكبر من المتوسط الحسابي لمن تخصصوا في المحاسبة (90,15) والذين تخصصوا في المالية ( 87,70)، وهذا حسب الجدول الموالي:

**الجدول رقم 19: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 تبعا للتخصص**

| التخصص | المحاسبة | | المالية | | تخصص آخر | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أبعاد المعيار ISA 610 | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| | 90,15 | 7,89 | 87,80 | 3,94 | 97,66 | 3,21 |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

بعد إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل المعيار ISA 610 تبعا للتخصص أم لا، فإنه وجدنا أن مستوى الدلالة (0,094) أكبر من قيمة α (0,05) وعليه نقبل الفرضية الصفرية ($H_{02}$) والتي نصها:

**$H_{02}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 تعزى لمتغير التخصص.**

والجدول الموالي يبين ذلك:

**الجدول رقم 20: نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova)**

| المحور | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أبعاد ألمعيار ISA 610 | بين المجموعات | 229,411 | 2 | 114,705 | 2,558 | ,094 |
| | داخل المجموعات | 1345,317 | 30 | 44,844 | | |
| | المجموع | 1574,727 | 32 | | | |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**الفرضية الثالثة:**

**$H_{03}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في تكامل المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير سنوات الخبرة.**

قبل اختبار الفروق، فإننا نشير إلى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا لمتغير سنوات الخبرة لمفردات العينة، حيث أن محافظي الحسابات ذوي الخبرة (أقل من 5 سنوات) يرون هذه الأهمية بشكل كبير مقارنة بالفئات الأخرى على اعتبار أن المتوسط الحسابي الذي يمثلهم ( 23,00) أكبر من المتوسط الحسابي (22,41) لمحافظي الحسابات ذوي الخبرة (من 5 إلى 10 سنوات) وأكبر من المتوسط الحسابي (22,16) لمحافظي الحسابات ذوي الخبرة ( أقل من 5 سنوات)، وهذا وفق الجدول الموالي:

**الجدول رقم 21: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية بعد التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا للخبرة**

| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | | من 5 إلى 10 سنوات | | أكثر من 10 سنوات | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| | 23 | ,000 | 22,41 | 1,72 | 22,16 | 3,05 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

وبعد إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا لسنوات الخبرة أم لا، فإنه وجدنا أن مستوى الدلالة (0,861) أكبر من قيمة $\alpha$ (0,05) وعليه نقبل الفرضية الصفرية($H_{03}$) والتي نصها:

**$H_{03}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير سنوات الخبرة.**

والجدول الموالي يبين ذلك:

**الجدول رقم 22: نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova)**

| المحور | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة | بين المجموعات | 1,917 | 2 | ,958 | ,150 | ,861 |
| | داخل المجموعات | 191,417 | 30 | 6,381 | | |
| | المجموع | 193,333 | 32 | | | |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**الفرضية الرابعة:**

**$H_{04}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير التخصص.**

قبل اختبار الفروق، فإننا نشير إلى أهمية بعد تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا للتخصص لمفردات العينة، حيث أظهرت الدراسة أن من لديهم تخصص آخر غير المالية والمحاسبة يرون هذه الأهمية بشكل كبير مقارنة بمن لديهم تخصص في المحاسبة أو المالية، على اعتبار أن المتوسط الحسابي الذي يمثلهم (25,00) أكبر من المتوسط الحسابي لمن تخصصوا في المالية (23,70) والذين تخصصوا في المحاسبة (21,25)، وهذا حسب الجدول الموالي:

**الجدول رقم 23: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية بعد تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا للتخصص**

| التخصص | المحاسبة | | المالية | | تخصص آخر | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة | 21,25 | 2,12 | 23,70 | 2,21 | 25 | ,000 |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

بعد إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تبعا للتخصص أم لا، فإنه وجدنا أن مستوى الدلالة (0,003) أكبر من قيمة $\alpha$ (0,05) وعليه نرفض الفرضية الصفرية($H_{04}$) والتي نصها:

**$H_{04}$: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$) في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة تعزى لمتغير التخصص.**

ونقبل الفرضية البديلة والتي نصها:

**"يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن التخصص العلمي يؤثر على تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة"**

والجدول الموالي يبين ذلك:

**الجدول رقم 24: نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova)**

| المحور | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة | بين المجموعات | 63,483 | 2 | 31,742 | 7,333 | ,003 |
| | داخل المجموعات | 129,850 | 30 | 4,328 | | |
| | المجموع | 193,333 | 32 | | | |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات البرمجية الإحصائية (spss)

**خلاصة**

لقد كان لمفردات العينة آراء ايجابية حول كل أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 والتي تقضي بتقيم أعمال التدقيق الداخلي باعتبار التدقيق الداخلي آلية مهمة في تفعيل الحوكمة، ما يعكس ايجابية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة، فكل أبعاد معيار التدقيق الدولي رقم 610 كانت لها أهمية معتبرة.

وتجدر الإشارة إلى أن بعد التحقق من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي كانت له الأولوية الكبيرة والقصوى، ومما لا شك فيه أن ذلك يعلل بكونه يضمن استقلالية وموضوعية قسم التدقيق الداخلي كعناصر جوهرية لا يمكن الاستغناء عنها.

# خاتمة

بعد استعراض الجانب النظري لموضوع الدراسة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية والإشارة إلى عمل المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، كما تم التطرق إلى الحوكمة كمصطلح يمثل روح الدراسة التي قمنا بها مرفقة بمدخل إلى التدقيق الداخلي وتطبيقاته لدعم الحوكمة مع إبراز علاقته بالتدقيق الخارجي في مجال دعمه للحوكمة، كما أشرنا في هذه الدراسة إلى واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتم إرفاق ذلك بدراسة ميدانية من خلال الاستعانة باستمارة استبيان وتوزيعها على عينة بسيطة، وبعدما تم إجراء متطلبات المعالجة الإحصائية من الناحية المنهجية، فإننا سنقوم بعرض أهم النتائج التي توصلنا إليها وعلى هذا الأساس نضع بعض المقترحات التي نراها مناسبة لتذليل ما تعلق بإشكالية الدراسة.

**أولا: نتائج الدراسة**

سنقوم بعرض نتائج الدراسة من جانبين، نتائج الجانب النظري ونتائج الجانب الميداني (التطبيقي)، حيث يتم التطرق إلى هذه الأخيرة من حيث تحليل فقرات الدراسة من جهة، ومن جهة أخرى النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات والتي استخدمنا فيها بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي.

**1 -نتائج الجانب النظري**

من أهم النتائج التي تم استخلاصها من الفصول النظرية لهذه الدراسة ما يلي:

- تعددت تعاريف الباحثين والمنظمات المهنية حول مفهوم التدقيق الخارجي على أنه يعد رقابة، عملية فحص وتقييم في ظل أدلة الإثبات، حيث يقوم به شخص مهني مستقل ليبدي رأيه الفني المحايد حول مدى سلامة القوائم المالية للشركات وله مرجعية دولية في ذلك.
- ينفذ المدقق الخارجي عمله من خلال القيام بإجراءات تمهيدية لعملية التدقيق، التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق، أوراق العمل، أدلة وقرائن الإثبات.
- لم يتفق الباحثين والمنظمات المهنية حول مفهوم محدد لمصطلح الحوكمة، إلا أنه وفي كل الأحوال مصطلح يشير إلى الشفافية، الاستقلالية، المساءلة، العدالة، المسؤولية.
- ينشأ التدقيق الداخلي كوظيفة داخل الشركة بغرض خدمتها، وهو نشاط تقييمي أصبح ذو صبغة تأكيدية، استشارية، مستقل وموضوعي، ويعد كآلية مهمة في تفعيل الحوكمة (إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية).

-التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يكون من خلال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، وهذا من شأنه تفعيل الحوكمة.

-يشير معيار التدقيق الدولي رقم 610 إلى وجوب اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، ويكون ذلك من خلال تقييم المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي والتحقق من جودتها، وهذا ما يدعم العلاقة الاعتمادية بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي الأمر الذي يسهم في تفعيل الحوكمة.

-في الجزائر مهنة محافظة الحسابات كان ينظمها القانون 91-08 الصادر سنة 1991 والذي ألغي بصدور القانون الجديد في جويلية 2010 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 المتعلق باستفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

**2 -نتائج الجانب الميداني**

يتم عرض هذه النتائج من ناحيتين:

**أ. نتائج تحليل فقرات الاستبيان**

أشارت نتائج تحليل الاستبيان أن فقرات بعد التحقق من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي لها متوسط حسابي بين 3,96 و4,81 ومعنى هذا أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية وموافقون فوق المتوسط بأهمية تلك الفقرات في أداء محافظ الحسابات لتحققه من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي مع تسجيل بعض التفاوت بين الفقرات، وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة الثانية "التحقق من عدم تولي المدقق الداخلي أي مسؤولية تنفيذية"، والفقرة الثالثة "التحقق من استقلالية المدقق الداخلي من مختلف الجوانب" تم إعطاءها الأولوية والأهمية القصوى في أداء محافظ الحسابات من خلال المتوسط الحسابي 4,81، أما الفقرة الرابعة "التحقق ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مسؤولا من المكلفين بالحوكمة أو مسؤول من جهات أخرى لها صلاحيات ملائمة" مقارنة بباقي الفقرات ليس لها أهمية، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3,96 أي أنه ليس من الضروري التحقق منها.

وفيما يتعلق بفقرات بعد التحقق من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي لها متوسط حسابي بين 3,60 و4,72، وهذا يدل على أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية وموافقون فوق المتوسط بأهمية تلك الفقرات في تحقق محافظ الحسابات من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي، حيث أن الفقرة الأولى "التحقق من متابعة نظام

الرقابة الداخلية" والفقرة الثانية "تقييم مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية" والفقرة الثالثة "التحقق من الوجود الفعلي للأصول" تم إعطاءها الأولوية والأهمية البالغة في أداء محافظ الحسابات وتحققه من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي من خلال المتوسط الحسابي 4,72، في حين أن الفقرة الخامسة "تقييم نطاق وطبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق الداخلي" مقارنة بباقي الفقرات ليس لها أهمية حيث حققت متوسط حسابي قدره 3,60.

أما بالنسبة لفقرات بعد التحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي فمتوسطها الحسابي بين 2,63 و3,54، فمفردات العينة لهم آراء ايجابية تجاه فقرات البعد عموما، فالفقرة الثانية "تقييم خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق والمحاسبة" تم إعطاءها الأولوية والأهمية القصوى في أداء محافظ الحسابات، في حين أن الفقرة الرابعة "التحقق من عضوية المدقق الداخلي في هيئات مهنية ذات علاقة" ليس لها أي أهمية على الإطلاق ومتوسطها الحسابي 2,63.

كما أشارت نتائج تحليل الاستبيان أن فقرات بعد التحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي لها متوسط حسابي بين 3,45 و4,54 ومعنى ذلك أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية وموافقون فوق المتوسط بأهمية تلك الفقرات في أداء محافظ الحسابات للتحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي مع تسجيل بعض التفاوت بين الفقرات، حيث أن الفقرة الرابعة "التحقق من توثيق المدقق الداخلي لعمله" تم إعطاءها أولوية وأهمية قصوى في أداء محافظ الحسابات من خلال المتوسط الحسابي 4,54، أما الفقرة الثانية "التحقق من وجود رقابة مستمرة على عمل موظفي التدقيق الداخلي" ليس لها أهمية مقارنة بباقي الفقرات، حيث أن متوسطها الحسابي 3,45 أي ليس ضروري على محافظ الحسابات الأخذ بها للتحقق من العناية المهنية.

كما أشارت نتائج تحليل الاستبيان أن فقرات تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة لها متوسط حسابي بين 4,12 و4,75 أي أن مفردات العينة لهم آراء ايجابية وموافقون فوق المتوسط بأهمية تلك الفقرات في إثبات تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة، مع تسجيل بعض التفاوت بين الفقرات، حيث أن الفقرة الأولى "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له انعكاس ايجابي على الحوكمة" حصلت على الأولوية الأولى والأهمية البالغة في إثبات التكامل، أما الفقرة الثالثة "يقوم المدقق الخارجي بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد مدى الأداء والعمل على تحسينها" ليس لها أهمية مقارنة

بباقي الفقرات ومتوسطها الحسابي 4,12، أي أنها لا تساهم إلى حد ما في إثبات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

إذا تطرقنا إلى الأبعاد الأربعة لمعيار التدقيق الدولي رقم 610 والتي تمثل تقييم أعمال وظيفة التدقيق الداخلي لوجدنا أن بعد التحقق من الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة وأولوية كبيرة من خلال المتوسط الحسابي 30,90 وهو أكبر منه على بعد التحقق من العناية المهنية للمدقق الداخلي بمتوسط حسابي 24,69 وعلى بعد التحقق من نطاق وظيفة التدقيق الداخلي بمتوسط حسابي 22,48 وعلى بعد التحقق من الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي بمتوسط حسابي 12,00.

**ب. نتائج اختبار الفرضيات**

لقد توصلنا إلى أنه:

-لا يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن سنوات الخبرة- التخصص العلمي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، مما يدل على قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة.

-لا يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن سنوات الخبرة تؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة، مما يدل على قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة.

-يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن التخصص العلمي يؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة، مما يدل على قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية.

**ج. مقترحات الدراسة**

- على محافظي الحسابات الحرص على الحفاظ على عنصر الاستقلالية لأنه بمثابة الضامن الوحيد لكل ما يتعلق بالشفافية، النزاهة، الصدق، طمأنة مستخدمي القوائم المالية، السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق.

- على إدارات المنشآت ضمان وجود وضع تنظيمي ملائم لقسم التدقيق الداخلي الأمر الذي يضمن استقلالية وموضوعية قسم التدقيق الداخلي ما ينعكس إيجابا في خدمة المنشأة.

- وجوب تحقيق الاتصال والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لتحقيق أقصى درجات الاستفادة وتحقيق كفاءة وفعالية العملية التدقيقية للمؤسسة محل التدقيق.

**د. آفاق الدراسة**

من المواضيع التي يمكن تناولها مستقبلا ما يلي:

- دور لجان التدقيق في دعم العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم الحوكمة.
- تقييم مدى أخذ المدقق الخارجي أعمال مدقق آخر بعين الاعتبار.
- تقييم مدى اعتماد المدقق الخارجي على أدلة الإثبات.

# قائمة المراجع

**أولا: مراجع باللغة العربية**

## 1. مؤلفات


1 -أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، دار صفاء، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.

2 -أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان- الأردن، 2005.

3 -أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** ، دار صفاء، الطبعة الأولى ، عمان- الأردن، 2009 .

4 -أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، **إدارة الخطر والتأمين**، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان ، 2007.

5 -إلهام بروبة، أحمد قايد نور الدين، **المحاسبة التحليلية ودورها في المراجعة الداخلية** ، دار الإعصار العلمي، الطبعة الأولى، الأردن، 2016.

6 -أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،.

7 -أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، القاهرة، 2006.

8 -أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2010.

9 -إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات-الإطار النظري**، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان- الأردن ، 2012.

10 -توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات** ، دار الكندي، الطبعة الأولى، الأردن، 2014.

11 -حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2009.

12 -حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 1999.

13 -خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-**، دار وائل، الطبعة الرابعة ، عمان- الأردن، 2007.

14 -خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الوراق، الطبعة الأولى ، عمان- الأردن، 2006.

15 -خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2014.

16 -زيد منير عبوي، **إدارة التامين والمخاطر**، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2006.

17 -سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات ( 1)**، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2010،.

18 -سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، دار زهران، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.

19 -شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال( الواقع والمستقبل)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006.

20 -صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، **بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية – الواقع والآفاق**، الدار الأكاديمية، الطبعة الأولى، طرابلس، 2007.

21 -طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر( أفراد، إدارات، شركات، بنوك)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

22 -عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، **أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

23 -عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

24 -عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات** ، الدار الجزائرية، الطبعة الأولى، الجزائر العاصمة، 2015.

25 -عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007.

26 -غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، طبعة أولى، الأردن، 2006.

27 -كريمة علي الجوهر، **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2012.

28 -محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.

29 -محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

30 -محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات – من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

31 -محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

32 -محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

33 -محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

34 -نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

35 -هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، دار وائل، الطبعة الثالثة ، عمان- الأردن، 2006.

## 2. أطروحات دكتوراه

1 -ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية(دراسة حالة الجزائر)** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2016-2017.

2 -سايح فايز، **"أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي-دراسة حالة الجزائر-"**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة2، 2014-2015.

3 -شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية-حالة تقرير المراجع حول سونلغاز-** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015.

4 -شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2011-2012.

5 -عبد القادر عيادي، **جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية- حالة الجزائر-** ، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، 2013-2014.

6 -عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية،** أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في التمويل، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، شباط 2008.

7 -عيسى أحمد عيسى العزام، **"أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية في الأردن"**، أطروحة دكتوراه الفلسفة تخصص محاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 2-5-2015.

8 -خلاي نسيمة، **الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات-دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان-،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان-، 2014-2015.

9 -فارس ارشيد عودة الخرابشة، **"أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الأردن(دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي)"** ، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الدكتوراه تخصص المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 5-1-2015.

10 -لقليطي لخضر، **"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر-دراسة تحليلية مقارنة-"**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي –الشلف-، 2014-2015.

11 -نادر يوسف محمد صلاح الدين، **نموذج مقترح للتنبؤ بالعوامل المؤثرة على احتمال تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين** ، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الدكتوراه تخصص محاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 23-08-2015.

12 -خواف عليان مفلح الزامل، **أثر الأدوات الداخلية للحاكمية المؤسسية على المخاطر المصرفية في البنوك الإسلامية الأردنية للفترة (2008-2013)**، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة دكتوراه الفلسفة تخصص المصارف الإسلامية - جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 3-6-2015.

## 3. رسائل ماجستير

1 -أحمد محمد مخلوف، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية "، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2006-2007.

2 -أنس محمود الطرمان، "دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحوكمة المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، أيار 2009.

3 -باسل خالد مفلح شناق، "تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610: دراسة ميدانية في الأردن"، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية ، آيار2005.

4 -برابح بلال، "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية —دراسة عينة من المراجعين الداخليين-"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014-2015.

5 -براهمة كنزة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.

6 -بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة-دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2010-2011.

7 -رغدة إبراهيم عوض المدهون، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي(دراسة تطبيقية)"، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، 2014.

8 -عثماني ميرة، "أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال -مع الإشارة إلى حالة الجزائر-"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع مالية وبنوك وتأمين، جامعة المسيلة، 2011-2012.

9 -عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية —دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة-"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2006-2007.

10 -كاروس أحمد، "تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة ( حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC)"، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل شهادة الماجستير فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

11 -لقليطي لخضر، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر- دراسة حالة من خلال الاستبيان"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2008-2009.

12 -محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر "، أطروحة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010-2011.

13 -محمود عبد السلام محسن، "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، يونيو 2011".

## 4. مقالات ومداخلات

1 -إبراهيم محمود عبد الفتاح، العريفى إيناس مفتاح محمد، حامد حسناء عطية، "أثر أداء الخدمات الاستشارية على مسؤولية مراجع الحسابات بالتطبيق في منشآت المراجعة في ليبيا، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد4، 2015.

2 -أبو فائد عبد الرزاق المبروك، تنتوش عادل رجب،"الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي: أسس نظرية وحقائق عملية في البيئة ال ليبية"، مجلة الاقتصاد والتجارة-كلية الاقتصاد والعلوم السياسية –سوق الأحد-جامعة الزيتونة-، العدد 5، ليبيا، 2014،.

3 -أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، "مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 3، جوان 2015.

4 -آدم صالح حامد محمد علي، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الداخلي ببيئة الأعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية-كلية الاقتصاد الإدارية والسياسية، العدد 4، السودان ، يناير2015.

5 -بشرى عبد الوهاب محمد حسن، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد.

6 -بصول مدحت ماجد، بصول ربا ماجد، " دور التدقيق الداخلي في الحد من الغش واكتشافه لدى البنوك الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد 2، الأردن، كانون الأول-صفر، 2013.

7 -البكوع فيحاء عبد الخالق، غزال سعاد سعيد، "موقف مراقب الحسابات من تدقيق الأدوات المالية المشتقة"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 12، العراق، 2014.

8 -بن عيشي عمار وعمري سامي، "تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية- دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية".

9 -البواب عاطف، "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي: دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد2، الأردن، 2015 .

10 -البواب عاطف، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي اليمني في الشركات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، العدد37، اليمن، يونيو 2013.

11 -جربوع، يوسف محمود محمد، "دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي بمعايير السلوك المهني المحلية والدولية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، العدد8، اليمن، يوليو/ديسمبر1999.

12 -جمعة أحمد حلمي، "تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد4، مصر، أكتوبر2010.

13 -جمعة أحمد حلمي، الرفاعي غالب عوض، "العولمة: تأثير معايير التدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي: دراسة نقدية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد2، مصر، 2003.

14 -حسن كفاح جبار، "مسؤولية المدقق الخارجي في ظل معايير جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية: دراسة حالة لدولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة الاقتصادي الخليجي-مركز دراسات الخليج العربي-، جامعة البصرة، العدد 16، العراق، 2009.

15 -حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها".

16 -حريسات علا محمد، العمري رانية محمد، "دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في البنوك العاملة بالأردن"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد 2، مصر.

17 -حشارمة حسين علي، "العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن: دراسة ميدانية"، آفاق جديدة للدراسات التجارية، العدد1,2، مصر، 2002،.

18 -حليل أبو سليم، "قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية (أدلة ميدانية من البيئة الأردنية)"، مجلة جامعة جازان-فرع العلوم الإنسانية، المجلد 3،العدد 1، يناير 2014.

19 -درغام ماهر موسى، مطير رأفت حسين، "إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة"، المجلة العربية للإدارة، العدد 1، الأردن، يونيو 2008.

20 -ذنيبات علي عبد القادر، شناق باسل خالد، "تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد2، نيسان 2006.

21 -راضي محمد سامي، " دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة –جامعة طنطا)، العدد 2، مصر، 2014.

22 -زوهري جليلة، صالح إلياس،" واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 2.

23- زين علي أحمد، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 1، مصر، يناير1994.

24- السعدني مصطفى حسن البسيوني، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، مجلة المال والتجارة، العدد 449، مصر، 2006.

25- سمير كامل محمد عيسى، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية، العدد 1، يناير 2008.

26- السناوي عبد الرؤوف محمد، دراغمة زهران محمد علي، جزار صهيب توفيق، "مدى توفر مقومات الحاكمية المؤسسية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإدارة الشركة(دراسة ميدانية من واقع الشركات المساهمة العامة في فلسطين)"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 2، الأردن.

27- سويدان ميشيل، أبو زراق بلال، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولي في شركات الكهرباء الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد3، الأردن، 2013.

28- الشامي مصطفى أحمد، "دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، العدد1، الكويت، يناير2002.

29- شريقي عمر، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد7، يوليو، 2015.

30- شريقي عمر، "مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012.

31- الشطرات حسني خليل جميل، "مقومات الرقابة الداخلية وأثرها على تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية: دراسة ميدانية"، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد 55.

32- شقوره إيدام محمد علي، "الخدمات الاستشارية وأثرها على درجة استقلالية المراجع الخارجي وحياده: دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية- كلية العلوم الإدارية بجامعة أم درمان الإسلامية- ، العدد1، السودان، 2013.

33 -الشواربي محمد عبد المنعم، "دور آليات حوكمة الشركات في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية (كلية التجارة –جامعة بورسعيد)، العدد 1، مصر، يونيو 2013.

34 -الشوبكي يونس عليان، أهمية التدقيق الخارجي على عمليات التجارة الالكترونية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 1013"، الفكر المحاسبي، العدد الأول، مصر، أفريل 2012.

35 -الشيخي المعتز رمضان بوبكر، "دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية –دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية-"، الفكر المحاسبي، العدد 4، مصر، ديسمبر 2013.

36 -الشيشيني حاتم محمد عبد الرؤوف، "أساليب المحاسبة الإدارية ونظم الرقابة الإدارية والمدخل الشامل لإدارة المخاطر ERM مع دراسة تطبيقية في البنوك التجارية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 3، مصر، 2013.

37 -صبري ماهر مشتهى، "تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 2، يونيو 2014.

38 -صديقي مسعود، ابن بلغيث مداني، "أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي –حالة الجزائر-"، المجلة العربية للإدارة، العدد 2، الأردن، ديسمبر 2005.

39 -العبادي مصطفى راشد، "دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات"، المحاسبة، العدد 47، السعودية، 2002.

40 -عبدي نعيمة، "أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات-دراسة نقدية تحليلية"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات -جامعة الأغواط، العدد2، 2014.

41 -علي أسامة عبد المنعم السيد، "الحاكمية المؤسسية: مفهومها وأهدافها ومقوماتها ومشاكلها والتطورات الدولية الخاصة بها"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية -كلية الإدارة والاقتصاد-الجامعة المستنصرية، العدد 23، العراق، 2009.

42 -علي عبد القادر ذنيبات، باسل خالد شناق، "تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد2، 2006.

43- حمر إقبال توفيق المشهداني، "تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها- إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة جرش، العدد 2، الأردن، 2012.

44- العنزي سعد علي حمود، الدليمي عراك عبود عميد،"تأثير إدارة المخاطر وفوائدها في المنظمات: مدخل نظري تحليلي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد13، العراق، 2015.

45- العياشي زرزار، "إشكالية تطوير التدقيق الداخلي في المؤسسات في ظل إطار حوكمة الشركات"، مجلة الفقه والقانون، العدد 23، المغرب، سبتمبر 2014.

46 – الفتلي قيصر علي عبيد، "دور المدقق الخارجي في ظل التحديات المعاصرة في الحد من ظاهرة غسيل الأموال"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد30، 2014.

47- الفرماوي وائل يحي عبد الحميد السيد، "دور معايير المراجعة الداخلية الدولية في تفعيل عملية المراجعة الداخلية في ضوء الاثر الفعال للحوكمة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد 2، مصر 2014.

48- متولي سامي وهبة، " تقييم مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط للمراجعة الخارجية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، 1993.

49- محمد براق، عمر ديلمي، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الإنسانية ، العدد 17، الجزائر، جانفي 2017،.

50- محمد عبد الرحمن عمر أحمد، "دور المراجعة الداخلية في استمرارية المنشأة: دراسة تطبيقية على شركات القطاع الخاص بمنطقة الجوف"، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد 55، مصر، 2015.

51- محمد عمر السر الحسن، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على فاعلية إدارة المراجعة الداخلية من الحد من مخاطر التشغيل المصرفي: دراسة حالة المصارف التجارية السودانية"، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، العدد2، الو.م.أ، 2016.

52- نجلاء إبراهيم يحي عبد الرحمن، "دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية"، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA.

## 5. ملتقيات


1 -بن أعمارة منصور، حولي محمد، "معايير المراجعة الدولية"، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13و14 ديسمبر 2011.

2 -جمعة هوام، "حوكمة المؤسسات ومتطلبات البيئة"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011.

3 -زرزار العياشي، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة : واقع ورهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي ، 7-8 ديسمبر 2010،.

4 -سفير محمد، رزقي إسماعيل، "آفاق تكييف و تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5-6 ماي 2013.

5 -طاري محمد العربي، تغليسية لمين، "حوكمة الشركات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 6-7 ماي 2012.

6 -عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون، "إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 6-7 ماي 2012.

7 -عزيزة بن سمينة، طبني مريم، "حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني "، الملتقى الدولي 7 حول الصناعة التأمينية، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، 3-4 ديسمبر 2012،.

8 -عصماني عبد القادر، "أهمية بناء أنظمة لإدارة المخاطر لمواجهة الأزمات في المؤسسات المالية"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

9 -مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 6-7 ماي 2012.

## 6.مؤتمرات


1 -سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، "دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة-كلية التجارة- جامعة القاهرة(المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة).

2 -السعدني مصطفى حسن البسيوني، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، المؤتمر العربي الأول (التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات)- المنظمة العربية للتنمية الإدارية- الإمارات، الشارقة، سبتمبر 2009،.

3 -السعدني مصطفى حسن بسيوني، "المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية"، مؤتمر حوكمة الشركات وأسواق المال العربية- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، مايو 2007.

4 -سليم أحمد محمد، بالقاسم أمحارب سعد سليمان، "مدى التزام مدققي الحسابات بتحديد وتقييم عوامل الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات بالعاصمة عمان"، المؤتمر العلمي الدولي الأول-منظمات الأعمال-الفرص والتحديات والتطلعات، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، 2015.


## 7. وثائق


1- جمعية المدققين الداخليين.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009.

3- معيار التدقيق الدولي رقم 610، إصدار 1995.


## 8. نصوص قانونية ونصوص تنظيمية


1 -الأمر رقم 69-107 مؤرخ في 31 ديسمبر 1969، متضمن قانون المالية لسنة 1970، جريدة رسمية عدد110.

2 -الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، متعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، جريدة رسمية عدد 107.

3 -الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 يوليو 1995، متعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 39.

**4** القانون 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980، **يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من قبل مجلس المحاسبة**، جريدة رسمية عدد 10.

**5** القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير سنة 1988، **متضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، جريدة رسمية عدد 2.

**6** القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر سنة 1990، **متعلق بمجلس المحاسبة وسيره**، جريدة عدد 53.

**7** القانون 91-08 مؤرخ في 27 أبريل، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، جريدة رسمية عدد 20.

**8** القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، جريدة رسمية عدد 42.

**9** المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، جريدة رسمية عدد 97.

**10** المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، متضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 24.

**11** المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم والعقوبات التي تقابلها، جريدة رسمية عدد 3.

**12** المرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 يناير سنة 2011، متعلق بتعيين محافظي الحسابات، جريدة رسمية عدد 7.

**13** المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 مايو سنة 2011، محدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، جريدة رسمية عدد 30.

**14** المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، جريدة رسمية عدد 7.

**15** المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، محدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، جريدة رسمية عدد 7.

16 -المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، جريدة رسمية عدد 7.

17 -مقرر مؤرخ في 24 مارس سنة 1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 32.

18 -مقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، متضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

19 -مقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

**ثانيا: مراجع باللغة الفرنسية**

## 1.ouvrage

1- Bernard Grand, Bernard Verdalle, **Audit comptable et financier**, Economica, paris, 1999.

2- Christophe villqlonga, **l'audit qualité interne**, Dunod, 2ème édition, paris, 2007.

3- élodie portellim Didier Migaud, **Audit interne des collectivités territoriales**, Ellipses, paris, 2013.

4- Henri Bouquin, Jean-Charles Bécour, **Audit opérationnel( efficacité**, **efficience**, **ou sécurité**), Economica, 2ème édition.

5- Hugues Angot, Christian Fischer, Baudouin Theunissen, **Audit comptable-Audit informatique**, Deboeck, 3ème édition, paris, septembre 2004.

6- Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, édition d'organisation, 5ème édition, 2ème tirage, primé par l'ifaci, 2004,.

7- Jean François Carpentier, **la gouvernance du système d'information dans les PME** (**pratique et évaluations**), édition ENI, France, Mai 2010.

**8–** Khelassi Reda, **l'audit interne– audit opérationnel**, Houma, 2ème édition, Alger, 2007.

**9–** Michel weill, **l'audit stratégique( qualité et efficacité des organisations)**, Afnor, 2ème tirage, 1999.

**10–** Micheline Friederich, Georges Langlois, **comptabilité et audit**, Sup'Foucher, paris, 2008.

**11–** Mohamed Hamzaoui, **Audit (gestion des risques d'entreprises et contrôle interne– norme ISA 200–315 et 500)**, Village mondiale, France, 2005.

**12–** Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti édition, Alger, 2005.

**13–** Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, **Berti**, Alger, 2005.

**14–** Pierrre SCick, Mémento d'audit interne, Dunod, paris, 2007.

**15–** Robert Obertm, Marie-Pierre Mairsse, **Comptabilité et audit (Manuel et Application)**, Dunod, Paris, 2009.

**16–** Vincent lacolare, **pratiquer l'audit à valeur ajoutée**, Afnor, France, 2010.

**17–** YYon Mough, **les nouvelles pratiques de l'audit de management**, Afnor, 2008.

**2.Thèse**

**1–** Ziani Abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas Entreprise Algériennes, thèse de doctorat en science Economiques, 2013-2014.

## 3.thèse de magister


**1–** Mimouni Yassine, le développement des PME et la bonne gouvernance (cas filiale trans-canal/ouest SPA- unité II Relizane, thèse de magister en gouvernance d'entreprise, université Abou- bakr belkaid- Tlemcen, 2011-2012.


## 4. Articles


**1–** "À quoi sèrt l'audit interne? ", Audit et management, cahier Français, n°248.

**2–** "Gouvernance et réforme financière après l'affaire Enron", le financement de l'économie, cahiers français, n°331.

**3–** "Utilisation par le commissaire aux compte des travaux de l'audit interne", revue Française comptabilité, Mars 2003.

**4–** "Utilisation par le commissaire aux des travaux de l'audit interne", revue Française comptabilité, Mars 2003,

**5–** Béatrice Bon-Michel, Christian Hoarau, "pilotage (gouvernance par les risques: de la théorie à la pratique)", revue banque, n°797, juin 2016.

**6–** Boussadi Ilhem, Fares Boubakour, "la gouvernance: un levier pour mieux intégrer et optimiser le système de transport en Algérie", revue d'études et recherches(ISSN), n°26, Mars 2017.

**7–** Safour Halim, "l'audit interne: vers une amélioration de la transparence au sein des collectivités territoriales", revue Al manara pour les études juridiques et administratives, n°19 ,2017.

**8–** Sylvie Harbour, "Qualité de l'audit:enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisation", revue d'analyse comparé en administration publique, n° 3, 2012.

**9–** Terchoune Mohamed, Bouchikhi Sofiane, "la gouvernance des entreprises: quel impact sur la performance des sociétés Marocaines cotées?", dossiers de recherches économie et gestion, n°5, juin 2016.

## 5.Document

**1–** Améliorer la coopération entre l'audit interne et l'audit externe, Institut français de l'audit et du contrôle internes, compagne nationale des commissaires aux comptes, 2014.

# الملاحق

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم 01: استمارة الإستبيان النهائية

**بسم الله الرحمن الرحيم**

**جامعة عبد الحميد ابن باديس– مستغانم**

**كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير**

إلى السادة محافظي الحسابات

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " **اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة"–حالة محافظي الحسابات في الجزائر–**، استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه تخصص إدارة مالية ومحاسبية.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تقييم محافظي الحسابات في الجزائر لأعمال التدقيق الداخلي عند ممارسة مهامهم في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 ، وأثر اعتماد وتعاون المدقق الخارجي و المدقق الداخلي في تفعيل الحوكمة.

نأمل من حضرتكم المحترمة التعاون معنا بتعبئة هذا الإستبيان بغية الحصول على معلومات تمكننا من تحليلها والوصول إلى نتائج حول الإشكالية المطروحة، ونؤكد لكم أن المعلومات المقدمة لن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي وبسرية تامة.

تقبلوا منا فائق التقدير والإحترام، كما نشكركم على حسن تعاونكم معنا.

**الجزء الأول: المعلومات الديمغرافية**

**التخصص العلمي:**

محاسبة ☐ مالية ☐ إدارة أعمال ☐ تخصص آخر ☐

**سنوات الخبرة:**

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

**الجزء الثاني:** هذا الجزء يخص ما يقوم به المدقق الخارجي عند تقييمه لأعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، وإبراز أثر اعتماد وتعاون المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تفعيل الحوكمة.

| المحور | الفقرة | دائما | غالبا | أحيانا | نادرا | أبدا |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي | التحقق من حصول المدقق الداخلي على الدعم من مجلس الإدارة لأداء مهامه دون أي تدخل من الغير | | | | | |
| | التحقق من عدم تولي المدقق الداخلي أي مسؤولية تنفيذية | | | | | |
| | التحقق من استقلالية المدقق الداخلي من مختلف الجوانب | | | | | |
| | التحقق ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مسؤولا من المكلفين بالحوكمة أو مسؤول من جهات أخرى لها صلاحيات ملائمة | | | | | |
| | التحقق من وضع الإدارة أي قيود أو ممارسة أية ضغوط على قسم التدقيق الداخلي | | | | | |
| | التحقق مما إذا كانت الإدارة تعمل وفق توصيات قسم التدقيق الداخلي | | | | | |
| | فحص التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي | | | | | |
| نطاق وظيفة التدقيق الداخلي | التحقق من متابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة | | | | | |
| | تقييم مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية | | | | | |
| | التحقق من الوجود الفعلي للأصول ومدى ضمان الحماية الكافية لها | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | تقييم مدى التزام المدقق الداخلي بميثاق التدقيق الداخلي | | | | | |
| | تقييم نطاق وطبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق الداخلي | | | | | |
| الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي | تقييم المستوى التعليمي للمدقق الداخلي ومدى حرصه على التعلم المستمر | | | | | |
| | تقييم خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق والمحاسبة | | | | | |
| | التحقق من وجود سياسات لتكوين وتوظيف المدققين الداخليين | | | | | |
| | التحقق من عضوية المدقق الداخلي في هيئات مهنية ذات علاقة | | | | | |
| العناية المهنية للمدقق الداخلي | التحقق من درجة الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي وبأخلاقيات المهنة | | | | | |
| | التحقق من وجود رقابة مستمرة على عمل موظفي التدقيق الداخلي | | | | | |
| | التحقق من وجود برنامج عمل للمدقق الداخلي | | | | | |
| | التحقق من توثيق المدقق الداخلي لعمله | | | | | |
| | التحقق من جمع المدقق الداخلي لأدلة كافية | | | | | |
| | التحقق من وجود دليل للتدقيق أو مستندات أخرى مشابهة | | | | | |
| تكامل المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي وتفعيل الحوكمة | التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي له انعكاس إيجابي على الحوكمة | | | | | |
| | يكون التكامل من خلال استعمال المدقق الخارجي لنتائج أعمال المدقق الداخلي | | | | | |
| | يقوم المدقق الخارجي بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد مدى الأداء والعمل على تحسينها | | | | | |
| | التدقيق الداخلي الفعال يساعد على توفير وقت المدقق الخارجي ويقلل تكلفة عملية التدقيق الخارجي | | | | | |
| | التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يساهم في طمأنة مختلف أطراف الحوكمة | | | | | |

## الملحق رقم 2: مخرجات البرمجية( spss) الإحصائية للتوزيع الطبيعي للأبعاد والإستبانة ككل

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

| | | 1_البعد | 2_البعد | 3_البعد | 4_البعد | 5_البعد | ككل_الاستبانة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | | 33 | 33 | 33 | 33 | 33 | 33 |
| Normal Parameters[a,b] | Mean | 30,9091 | 22,4848 | 12,0000 | 24,6970 | 22,3333 | 112,4242 |
| | Std. Deviation | 2,50454 | 2,26552 | 3,13249 | 3,09723 | 2,45798 | 7,99230 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,176 | ,263 | ,171 | ,175 | ,225 | ,172 |
| | Positive | ,141 | ,191 | ,171 | ,117 | ,139 | ,096 |
| | Negative | -,176 | -,263 | -,104 | -,175 | -,225 | -,172 |
| Kolmogorov-Smimov Z | | 1,014 | 1,513 | ,980 | 1,007 | 1,291 | ,987 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,255 | ,021 | ,292 | ,262 | ,072 | ,284 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

## الملحق رقم 3: مخرجات البرمجية ( spss)الإحصائية لاختبار t

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| البعد_1 | 33 | 30,9091 | 2,50454 | ,43598 |
| البعد_2 | 33 | 22,4848 | 2,26552 | ,39438 |
| البعد_3 | 33 | 12,0000 | 3,13249 | ,54530 |
| البعد_4 | 33 | 24,6970 | 3,09723 | ,53916 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| البعد_1 | 64,014 | 32 | ,000 | 27,90909 | 27,0210 | 28,7972 |
| البعد_2 | 49,407 | 32 | ,000 | 19,48485 | 18,6815 | 20,2882 |
| البعد_3 | 16,505 | 32 | ,000 | 9,00000 | 7,8893 | 10,1107 |
| البعد_4 | 40,242 | 32 | ,000 | 21,69697 | 20,5987 | 22,7952 |

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| الدعم | 33 | 4,3636 | ,89506 | ,15581 |
| المسؤولية | 33 | 4,8182 | ,39167 | ,06818 |
| الاستقلالية | 33 | 4,8182 | ,39167 | ,06818 |
| المكلفين | 33 | 3,9697 | ,84723 | ,14748 |
| القيود | 33 | 4,0606 | 1,24848 | ,21733 |
| التوصيات | 33 | 4,2424 | ,75126 | ,13078 |
| التقارير | 33 | 4,6364 | ,48850 | ,08504 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| الدعم | 8,752 | 32 | ,000 | 1,36364 | 1,0463 | 1,6810 |
| المسؤولية | 26,667 | 32 | ,000 | 1,81818 | 1,6793 | 1,9571 |
| الاستقلالية | 26,667 | 32 | ,000 | 1,81818 | 1,6793 | 1,9571 |
| المكلفين | 6,575 | 32 | ,000 | ,96970 | ,6693 | 1,2701 |
| القيود | 4,880 | 32 | ,000 | 1,06061 | ,6179 | 1,5033 |
| التوصيات | 9,500 | 32 | ,000 | 1,24242 | ,9760 | 1,5088 |
| التقارير | 19,243 | 32 | ,000 | 1,63636 | 1,4631 | 1,8096 |

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| النظام | 33 | 4,7273 | ,62614 | ,10900 |
| المعلومات | 33 | 4,7273 | ,62614 | ,10900 |
| الأصول | 33 | 4,7273 | ,62614 | ,10900 |
| الميثاق | 33 | 4,6970 | ,63663 | ,11082 |
| النطاق | 33 | 3,6061 | 1,05887 | ,18433 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| النظام | 15,847 | 32 | ,000 | 1,72727 | 1,5053 | 1,9493 |
| المعلومات | 15,847 | 32 | ,000 | 1,72727 | 1,5053 | 1,9493 |
| الأصول | 15,847 | 32 | ,000 | 1,72727 | 1,5053 | 1,9493 |
| الميثاق | 15,312 | 32 | ,000 | 1,69697 | 1,4712 | 1,9227 |
| النطاق | 3,288 | 32 | ,002 | ,60606 | ,2306 | ,9815 |

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| المستوى | 33 | 2,6364 | 1,27029 | ,22113 |
| الخبراتية | 33 | 3,5455 | ,79415 | ,13824 |
| السياسات | 33 | 3,1818 | ,95048 | ,16546 |
| العضوية | 33 | 2,6364 | 1,31857 | ,22953 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| المستوى | -1,644 | 32 | ,110 | -,36364 | -,8141 | ,0868 |
| الخبراتية | 3,946 | 32 | ,000 | ,54545 | ,2639 | ,8270 |
| السياسات | 1,099 | 32 | ,280 | ,18182 | -,1552 | ,5188 |
| العضوية | -1,584 | 32 | ,123 | -,36364 | -,8312 | ,1039 |

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| المعايير | 33 | 4,4242 | ,75126 | ,13078 |
| الرقابة | 33 | 3,4545 | ,90453 | ,15746 |
| البرنامج | 33 | 4,2727 | 1,06867 | ,18603 |
| التوثيق | 33 | 4,5455 | ,90453 | ,15746 |
| الادلة | 33 | 3,9091 | 1,10010 | ,19150 |
| الدليل | 33 | 4,0909 | 1,25906 | ,21917 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| المعايير | 10,891 | 32 | ,000 | 1,42424 | 1,1579 | 1,6906 |
| الرقابة | 2,887 | 32 | ,007 | ,45455 | ,1338 | ,7753 |
| البرنامج | 6,841 | 32 | ,000 | 1,27273 | ,8938 | 1,6517 |
| التوثيق | 9,815 | 32 | ,000 | 1,54545 | 1,2247 | 1,8662 |
| الادلة | 4,747 | 32 | ,000 | ,90909 | ,5190 | 1,2992 |
| الدليل | 4,977 | 32 | ,000 | 1,09091 | ,6445 | 1,5374 |

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| التكامل | 33 | 4,7576 | ,43519 | ,07576 |
| الاستعمال | 33 | 4,5758 | ,66287 | ,11539 |
| التقييم | 33 | 4,1212 | ,89294 | ,15544 |
| توفير | 33 | 4,3636 | ,65279 | ,11364 |
| التعاون | 33 | 4,5152 | ,61853 | ,10767 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| التكامل | 23,200 | 32 | ,000 | 1,75758 | 1,6033 | 1,9119 |
| الاستعمال | 13,656 | 32 | ,000 | 1,57576 | 1,3407 | 1,8108 |
| التقييم | 7,213 | 32 | ,000 | 1,12121 | ,8046 | 1,4378 |
| توفير | 12,000 | 32 | ,000 | 1,36364 | 1,1322 | 1,5951 |
| التعاون | 14,072 | 32 | ,000 | 1,51515 | 1,2958 | 1,7345 |

## الملحق رقم 04: مخرجات البرمجية( spss) الإحصائية للتباين الأحادي

**ANOVA**

1234مجموع

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 229,411 | 2 | 114,705 | 2,558 | ,094 |
| Within Groups | 1345,317 | 30 | 44,844 | | |
| Total | 1574,727 | 32 | | | |

**ANOVA**

5_البعد

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 63,483 | 2 | 31,742 | 7,333 | ,003 |
| Within Groups | 129,850 | 30 | 4,328 | | |
| Total | 193,333 | 32 | | | |

**ANOVA**

1234مجموع

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 180,227 | 2 | 90,114 | 1,939 | ,162 |
| Within Groups | 1394,500 | 30 | 46,483 | | |
| Total | 1574,727 | 32 | | | |

**ANOVA**

5_البعد

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 1,917 | 2 | ,958 | ,150 | ,861 |
| Within Groups | 191,417 | 30 | 6,381 | | |
| Total | 193,333 | 32 | | | |

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، وكذا معرفة إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي تبعا لسنوات خبرة وتخصص مفردات العينة، وإذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$ في تكامل التدقيق الخارجي مع التدقيق الداخلي لتفعيل الحوكمة تبعا لسنوات خبرة وتخصص مفردات العينة، حيث اعتمدنا في جمع البيانات على استمارة استبيان والمكونة من 27 فقرة، وتم توزيع هذه الاستمارات على عينة مكونة من 33 مفردة من مجتمع الدراسة، وتم استخدام عدة أساليب إحصائية لاختبار الفرضيات ومنها اختبار t لعينة واحدة واختبار التباين الأحادي، ومن أبرز النتائج التي توصلنا إليها أنه لا يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن سنوات الخبرة – التخصص العلمي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610، كما أنه لا يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن سنوات الخبرة تؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة، بينما يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن التخصص العلمي يؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة.

this study aims to illustrate the degree of approval by the external auditor of internal audit work according to ISA 610, and also aims to identify whether there are statistically significant differences at the $\alpha \leq 0.05$ level with regard to concerns the degree of approval by the external auditor of the internal audit work based on experience and specialization, and whether there are statistically significant differences at level $\alpha \leq 0.05$ with regard to the integration of external audit with internal audit to activate governance based on experience and specialization.

We used in the data collection the questionnaire composed of 27 items. These forms were distributed to a sample of 33 individuals, and several statistical methods were used to test hypotheses such as the t test for one sample, ANOVA test at a factor, the most important results we have obtained are that there are no statistically significant differences at the $\alpha \leq 0.05$ level with regard to the degree of approval by the external auditor of the internal audit work in based on experience and specialization, and there are no statistically significant differences at the $\alpha \leq 0.05$ level regarding the integration of external audit with internal audit to activate governance in based on experience, and there are statistically significant differences at the $\alpha \leq 0.05$ level with regard to the Integration of External Audit to Internal Audit to enable governance based on specialization.

cette étude vise à illustrer le degré d'approbation par l'auditeur externe des travaux d'audit interne selon la norme ISA 610, et vise également à identifier s'il existe des différences statistiquement significatives au niveau $\alpha \leq 0,05$ en ce qui concerne le degré d'approbation par l'auditeur externe des travaux d'audit interne en fonction de l'expérience et de la spécialisation, et s'il existe des différences statistiquement significatives au niveau $\alpha \leq 0,05$ en ce qui concerne l'intégration de l'audit externe à l'audit interne pour activer la gouvernance en fonction de l'expérience et de la spécialisation, Nous avons utilisé dans la collecte des données le questionnaire composé de 27 items, Ces formulaires ont été distribués à un échantillon de 33 individus, et plusieurs méthodes statistiques ont été utilisées pour tester des hypothèses telles que le test t pour un échantillon, test ANOVA à un facteur.

les résultats les plus importants que nous avons obtenus sont qu' il n'y a pas de différences statistiquement significatives au niveau $\alpha \leq 0,05$ en ce qui concerne le degré d'approbation par l'auditeur externe des travaux d'audit interne en fonction de l'expérience et de la spécialisation, et il n'y a pas de différences statistiquement significatives au niveau $\alpha \leq 0,05$ en ce qui concerne l'intégration de l'audit externe à l'audit interne pour activer la gouvernance en fonction de l'expérience, et il y a des différences statistiquement significatives au niveau $\alpha \leq 0,05$ en ce qui concerne l'Intégration de l'audit externe à l'audit interne pour activer la gouvernance en fonction de la spécialisation.