

جامعة عبد الحميد ابن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم مالية محاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : مالية ومحاسبة التخصيص : تدقيق ومراقبة التسيير

اعتماد تقارير المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي

اتصالات الجزائر مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة: كشمير بشرى سمية

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	سليمان سفيان	دكتور	مستغانم
مقررا	محمد حبيب مرحوم	دكتور	مستغانم
مناقشا	حمو محمد عكرمي	أستاذ	مستغانم

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله أعطاه بذلك
القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغاياته النجاح
اهدي تمره عملي إلى من كان سندي في السراء والضراء إلى من
اجتهدت وحرصت على نشأتي إلى من غمرتني بحبها وعطفها
وحنانها إلى من يعجز اللسان عن الثناء عليها والقلم عن وصف
فضلها إلى التي الجنة تحت أقدامها أمي الحبيبة
إلى روح المرحوم أبي
إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي وزوجت أخي
إلى كل الأهل والأقارب
إلى كل الأصدقاء والإخوة الذين عرفتهم

شكر و عرفان

اللهم أعوذ بك من بقلاب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا
ينفع وبيعاء لا يستجاب له اجمد ابلول جلدته شانته يدع
السملوات والأبوض العزيمة والبصر البليدي منجني برايه طيلة
المشوار يتكلم بهدي بهندا العمل البليدي أتمنيز أن يكون سندا

علميا نافعاً لكبير من يطالع عليه

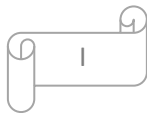
أقبرموا بخالوص الشكر وامتناني للأستاذ "جمو محمد
عكري" البليدي لم يبخل جهداً لمساعدتي في إنجاز هذا
العمل كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء
اللجنة الموقرة الذين وقفوا لي على مناقشة هذه المذكرة
وأختتم شكري اليك كبير من مساعدتي في إنجاز هذه المنكره من

قريب أو بعيد ولو بكلمة

يلكم جميعاً كل شكري

قائمة المختصرات

NAA	معايير التدقيق الجزائرية
ISA	معايير الدولية لتدقيق
CA	محافظة الحسابات

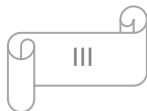


قائمة الأشكال :

مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة	الشكل رقم (1-1)
فهرس الارتباط	الشكل رقم (2-11)
أهداف المؤسسة	الشكل رقم (1-111)

قائمة الجداول :

الجدول رقم (1_1)	التطور التاريخي للتدقيق
جدول رقم(2-1)	مدى تطور أهداف مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.
الجدول رقم(3_1)	الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي
جدول رقم(1-II)	أهم الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي



فهرس المحتويات

بسملة

إهداء

شكر و عرفان

..... قائمة المختصرات

..... قائمة الأشكال

..... قائمة الجداول

..... فهرس المحتويات

..... مقدمة عامة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لتدقيق

01..... تمهيد

04..... المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

04..... المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق و مفهومه

06..... المطلب الثاني: أنواع التدقيق

08..... المطلب الثالث: أهداف التدقيق

09..... المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي

11..... المطلب الأول: ماهية التدقيق و المدقق الخارجي وأهدافه

- المطلب الثاني : معايير وإجراءات التدقيق الخارجي.....11
- المطلب الثالث: مراحل تنفيذ التدقيق الخارجي.....15
- المبحث الثالث: التدقيق الداخلي.....18
- المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي ومميزاته..... 18
- المطلب الثاني: أهمية أشكال التدقيق الداخلي..... 19
- المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية لتدقيق الداخلي..... 21
- المطلب الرابع: مراحل وتقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي..... 25
- خلاصة.....27

الفصل الثاني : العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تمهيد.....

- المبحث الأول: التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي28
- المطلب الأول: التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي28
- المطلب الثاني: الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي.....29
- المطلب الثالث: التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي30
- المبحث الثاني : الرقابة الداخلية و تقارير المدقق الداخلي و الخارجي
- المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية.....31
- المطلب الثاني : آليات الرقابة الداخلية.....32
- المطلب الثالث : تقارير المدقق الخارجي و الداخلي33
- المبحث الثالث :علاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي.....
- المطلب الأول: اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي37
- المطلب الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي38
- المطلب الثالث : معايير التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.....40

43.....:خلاصة

الفصل الثالث:دراسة تطبيقية في مؤسسة اتصالات الجزائر.

.....:تمهيد

44.....المبحث الأول:تعرف على المؤسسة

44.....المطلب الأول :لمحة عامة حول المؤسسة

45.....المطلب الثاني: الأهداف و الإطار القانوني لشركة اتصالات الجزائر.....

47.....المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر

48.....المبحث الثاني:المدقق الداخلي في مؤسسة اتصالات الجزائر (مستغانم).....

48.....المطلب الأول :تعريف المدقق في مؤسسة اتصالات الجزائر و أنواع مهامه

48.....المطلب الثاني:القيم الرئيسية للمدقق.....

49.....المطلب الثالث:القواعد الأخلاقية لمدقق الداخلي

.....المبحث الثالث :نشاط التدقيق في مؤسسة اتصالات الجزائر(مستغانم).....

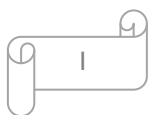
51.....المطلب الأول:مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي

51.....المطلب الثاني:مراحل القيام بعملية التدقيق الخارجي

المطلب الثالث :التنسيق بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي في مؤسسة اتصالات

52.....الجزائر(مستغانم).....

52.....:خلاصة



❖ تمهيد:

إن مهنة التدقيق تستمد نشأتها من حاجة الإنسان و محيطه على التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته أو التأكد من مطابقة تلك البيانات للوقائع، وأدى إلى ظهور التدقيق من اجل اطمئنان أصحاب المال على أملاكهم ، حيث شهد التدقيق الداخلي تطورا مواكبا ومتماشيا مع تطور الحياة الاقتصادية والسياسية الاجتماعية أصبحت تعتمد عليه للتشخيص والتأكد من أن الوظائف تسير وفق المعايير والقوانين المعمول بها في المؤسسة لتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها وذلك لخلق قيمة مضافة .

التدقيق الخارجي يقوم به شخص مستقل تماما عن المؤسسة يسمى محافظ الحسابات يعين من طرف الجمعية العامة ومن أهم مهامه هي المصادقة على القوائم المالية وإعداد التقارير، جاء لخدمه أطراف خارج المؤسسة كالمساهمين والمؤسسات المالية، أما التدقيق الداخلي جاء لخدمه أطراف داخل المؤسسة من أجل الرقابة الحكم على أدائها التسيير.

التدقيق الداخلي يقوم به موظف تابع للمؤسسة لكنه مستقل في وظيفته مهامه الأساسية هي تطبيق الحسابات ومراجعته القوائم المالية وإعداد تقارير بصفه دوريه عن وضعيه المؤسسة ، تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بأهمية رقابية بالنسبة لأي مؤسسسه، نظرا لما تقدمه من دعم ومساعدته لمختلف الوظائف التنفيذية من خلال التغذية العكسية، يهدف التدقيق الداخلي إلى تحويل نقاط الضعف إلى قوه سعيا وراء تحقيق أهداف المؤسسة وتقديم الصورة المثلى له.

ومن خلال ما سبق تبين أن أعمال التدقيق الداخلي قد يكون لها تأثير أو علاقة بأعمال التدقيق الخارجي فعلى المدققين الخارجيين أن يأخذ بعين الاعتبار ومهتم بموضوعية المدققين الداخليين وكفاءتهم وأدائهم للعمل من اجل تحديد مدى الاعتماد عليهم أو الثقة بهم.

❖ و من هنا نطرح الإشكالية العامة الرئيسية التالية :

ما مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي ؟

❖ الأسئلة الفرعية:

1. ما هو التدقيق؟ وفيما تتمثل أنواعه ؟
2. ماذا نقصد بالتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ؟
3. هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي؟

❖ فرضيات الدراسة :

1. لتدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي عملية منظمة و منهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، يهدف بدوره إلى التأكد من صحة البيانات ومدى الاعتماد عليها.
2. في أي مؤسسة مهمة التدقيق الخارجي لا يمكن الاستغناء عنها

مقدمة

3. يعتبر التدقيق الداخلي من أهم وظائف المؤسسة
4. يتحدد اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي من خلال تحديد كل من الاستقلالية و الشفافية والموضوعية في تقرير المدقق

❖ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في تسليط الضوء على الدور الفعال الذي يتجسد من خلال التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على ممارسي المهنتين (المدقق الداخلي والمدقق الخارجي) في مساعد ما وتضافر جهودهما في إنجاز أعمالهما على أحسن وجه.

❖ أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى توضيح النقاط التالية:

- توضيح أهمية وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لصالح المؤسسة؟
- توضيح مفهوم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومدى أهميتها بالنسبة لعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي.

❖ الدراسات السابقة :

- دراسة (عبد الخالق والعلي، 2003)، بعنوان "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية.
- دراسة (المدلل، 2007)، بعنوان "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي الإداري.
- دراسة (الأشقر، 2008)، بعنوان "تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي رقم (610).

❖ المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، واختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بهذه الدراسة قمنا باتباع المنهج التاريخي للتعرف على مختلف مراحل تطور مهنة التدقيق بالإضافة إلى المنهج الوصفي هذا بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على الجانب التحليلي من أجل التوصل إلى نتائج حقيقية والإجابة على كل التساؤلات.

❖ حدود الدراسة:

بنسبة لحدود الزمنية : فكانت بين 13 سبتمبر إلى 20 أوت 2020

بنسبة لحدود المكانية : فكانت في مؤسسة اتصالات الجزائر مستغانم

❖ صعوبات الدراسة:

- صعوبة الموضوع وحساسيته.

- قلة الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع.

- ❖ **تقسيمات الدراسة:** للإحاطة بالإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذا البحث إلى 03 فصول:
- في الفصل الأول تناولنا التدقيق بشكل عام حيث خصصنا المبحث الأول للتعرف على تطور التاريخي له ومفهومه وأنواعه وأهدافه أما المبحث الثاني قمنا باستعراض ما هي التدقيق الخارجي من حيث الأنواع, الأهداف والمعايير وإجراءات التدقيق الخارجي ومراحل وتقنيات تنفيذه أما في المبحث الثالث والأخير تعرفنا على دقيق الداخلي من خلال أهدافه وأهميته وأنواعه ومعايير ممارسه المهنة وأخيرا مراحل وتقنيات تنفيذه.
 - الفصل الثاني فقد كان عنوانه العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فقد طرقتنا في المبحث الأول إلى التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتعرفنا على أوجه الاختلاف وأوجه التشابه وإيجابيات العلاقة بينهما أما المبحث الثاني فقمنا بتوضيح مفهوم الرقابة الداخلية ,آلياتها وأنواع تقارير المدقق الخارجي وفي ما يخص المبحث الثالث فقط قمنا بعرض اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي والعكس أيضا وتعرفنا على إسهامات معايير التدقيق في التكامل بينهم.
 - أما الفصل الثالث والأخير كان عبارة عن دراسة تطبيقية في مؤسسة اتصالات الجزائر مستغانم

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

✓ تمهيد:

إن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة، ففي ظل هذه المعطيات تبين أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء و التلاعب إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسات وإيصال نتائج عملية التدقيق والفحص للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق ومفهومه

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علماً أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100 %، وكان غرضه الرئيس ي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة " هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية".

الجدول رقم (1_1): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية

من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	تجنب الغش والأخطاء, الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة, البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة, هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة, هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التو هامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص7.

التعريف الأول:

يعرف التدقيق على أنه: "عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"¹.

التعريف الثاني:

يمثل التدقيق عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين².

التعريف الثالث:

عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه:

¹ - محمد التو هامي الطواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ص 01.

² - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 07.

" عملية نظامية ومنهجية Systématique لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"¹

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، يمكن تلخيص هذه الأنواع حسب التبويب المختلفة التي أعطيت له فيما يلي:

1. من حيث القائم بعملية التدقيق:
 - أ) التدقيق الداخلي: هو تقييم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة وتشمل وظائفها من بين أشياء أخرى مراقبة الرقابة الداخلية²
 - أو هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة لأهداف المؤسسة³
 - ب) التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم تنفيذه من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة.
2. من حيث الإلزام القانوني:
 - أ) التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني، ومثال على ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة، ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية، وقد جرى العرف أن يقوم مجلس الإدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه⁴.
 - ب) التدقيق غير الإلزامي (التعاقدية): وهو التدقيق الاختياري يتم دون إلزام القانون ويرجع أمر اعتماده إلى أصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة، حيث يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق لمختلف الأهداف.
3. من حيث نطاق التدقيق:
 - أ) التدقيق الكامل: هو فحص شامل للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحتها وعدالتها، وأن كافة السجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعب لإبداء الرأي الفني المحايد في الأخير.

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002، ص 00.

² - أحمد حلي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 73

³ - M Friedrich et Georges Langlois , comptabilité financière comptabilité générale ;éditions fowcher .France.2007 p1448

⁴ - محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري والمعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، دار عرفة الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 44.

(ب) التدقيق الجزئي: هو التدقيق الذي يتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال الفحص، حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به، ويتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات والجهة المعينة له يبين فيه حدود التدقيق الهدف منه¹

4. من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبار:

(أ) التدقيق الشامل (التفصيلي): وهو أن يقوم مدقق الحسابات بتدقيق جمع القيود، الدفاتر والسجلات، الحسابات والمستندات، وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم ولا يناسب المؤسسات الكبيرة لأن استخدام التدقيق التفصيلي يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق والوقت اللازم لها².

(ب) التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يعتمد على إقناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأسباب.

- التقدير الشخصي، العينات الكمية.
- علم الإحصاء، العينات الإحصائية.

وإتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة وإلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

لذلك يعتبر التدقيق الاختياري هو الأساس السائد للعمل الميداني وان التدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء³.

5. من حيث توقيت عملية التدقيق:

وفق هذا المعيار يكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أ- التدقيق المستمر: ويكون ويتم التدقيق هنا بصفة مستمرة على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد عملية إقفال جميع الدفاتر والحسابات وعادة ما يكون التدقيق بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج محدد مسبقا⁴.

ب- التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل استخراج الحسابات الختامية إعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تحدد فيها العمليات بصورة كبيرة⁵.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2005، ص 11.

² - محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية الدولية و الأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 36.

³ - محمد سميت الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بتوت، 1990، ص 50.

⁴ - كمال الدين مصطفى الدهاوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، ص 194.

⁵ - الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، عمان، ص 24.23.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن وجهة النظر الحديثة تتجه إلى اعتماد الهدف من إجراء التدقيق كمعيار لتقسيم أنواع التدقيق، والتي تشمل ما يلي

- **تدقيق القوائم المالية:** يتركز من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كان إعداد القوائم المالية قد تطبقا لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- **تدقيق الالتزام:** يعرف بتدقيق الأداء أو التنفيذ حيث يكون الغرض منه معرفة مدى تقييد أو التزام المؤسسة بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقييد بعقود معينة
- **تدقيق النشاط:** يطلق عليها التدقيق الإداري ويقصد عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها

المطلب الثالث: أهداف التدقيق

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي¹ . ويمكن إجمالاً حصر أهداف التدقيق في عدة نواح أهمها

1-الأهداف العامة :

الأهداف العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي²:

- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة و التدقيق
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة
- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و إبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها و عدالتها
- استناداً إلى أدلة و براهين ملائمة و كافية ، و بالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات و رسم السياسات الاستثمارية
- اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد و إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه و أوجه القصور فيه .
- حماية جميع الموجودات في المؤسسة
- مراقبة الخطط و السياسات و طرق تنفيذها
- تحديد الانحرافات و إيجاد طرق لمعالجتها
- تقييم أعمال المؤسسة وفقاً للخطط الموضوعية
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الر³ فاهية لأفراد المجتمع

2-الأهداف الثانوية

و تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

¹ - علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية ، سوريا، 2004، ص47.

² - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح ، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف 2010/2011 ، ص08/09.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم
- اعتماد الإدارة عليه في رسم السياسات و اتخاذ القرارات
- مساعدة مصلحة الضرائب بتحديد مبلغ الضريبة
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغش عن طريق وضع الضوابط و الإجراءات

المطلب الرابع : معايير التدقيق

معايير التدقيق معايير التدقيق: هي التي تساعد على قياس جودة عمليات المراجعة، ويقوم المدققون بمراجعة السجلات المالية للشركات وإعداد تقارير عنها وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة، وإن المدققين مكلفون بتحديد ما إذا كانت البيانات المالية للشركات العامة تتبع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً هي مجموعة من المعايير المحاسبية التي يجب على الشركات إتباعها عند الإبلاغ عن بياناتها المالية، ويراجع المدققون الأرقام المالية للشركة والممارسات المحاسبية للتأكد من أنها متسقة ومتوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وإنّ معايير المراجعة المقبولة هي المعايير التي تُستخدم في عمليات التدقيق في الشركات الخاصة، وتأتي في ثلاث فئات: المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير، وذلك كما يأتي:

المعايير العامة: المعايير العامة الثلاثة الأولى هي معايير عامة تتناول مؤهلاتك لتكون مدققاً، وهي:

- يجب أن يكون لديك التدريب المناسب والكفاءة.
 - يجب أن تكون مستقل في الحقيقة والمظهر.
 - يجب أن تمارس العناية المهنية الواجبة في أداء مهام المراجعة الخاصة بك.
- معايير العمل الميداني:** تحكم المعايير الثلاثة الآتية كيفية قيامك بعملك بالفعل:
- عليك التخطيط لعملك بشكل مناسب والإشراف على جميع المساعدين بشكل صحيح.
 - اكتساب فهم للعميل وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية، لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية ولتخطيط تدقيقك.
 - أن تكون الأدلة التي تجمعها أثناء المراجعة مناسبة وكافية لتقييم تأكيدات الإدارة على البيانات المالية.
- معايير إعداد التقارير:** تتعلق هذه المعايير بالمعلومات التي يجب مراعاتها قبل إصدار تقرير التدقيق الخاص بك، وهي:
- يجب أن تذكر ما إذا كانت البيانات المالية قد أُعدت باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة. يجب عليك الإبلاغ عن الأمور غير المقبولة.
 - عليك أيضاً التأكد من توافر أي معلومات إضافية مطلوبة لشرح الأرقام في البيانات المالية

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي

المطلب الأول: ماهية التدقيق والمدقق الخارجي

خصصنا هذا المطلب لغرض عرض ماهية التدقيق الخارجي وأهم التعاريف المستخلصة لتدقيق الخارجي وأهدافه .

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق شكل من أشكال الرقابة وقد تطور بشكل متزامن مع التطور الوظيفي لمهنة المحاسبة والتطور الاقتصادي الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية¹ .

يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "هو مهمة يقوم بها شخص المستقل عن المؤسسة وذلك بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية، ذلك لإعطاء رأي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموماً أو معايير التقارير المالية الدولية² ."

كما عرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين على أنه: "عملية منظمة وأكاديمية يقوم بها المدقق الخارجي للحصول على الأدلة والبيانات و تقييمها بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج المهام والأحداث الاقتصادية من أجل التأكد من مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير الموضوعية مسبقاً وإيصال النتائج إلى الأطراف المعنية". من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أننا لتدقيق الخارجي عملية رقابية تمر بعدة مراحل تنحصر بشكل موضوعي في جمع الأدلة و القرائن، وإيصال نتائجها إلى مختلف الأطراف المعنية³ .

كما يعرف على أنه: الرقابة التي يمارسها الشخص المني المؤهل قانوناً وحسب الالتزامات المهنية، على المستندات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة دف التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وإعطاء رأي فني محايد حول مصداقيتها .

في هذا التعريف نجد مصطلح هام وهو الرقابة وذلك اعتبار على هذا النوع من التدقيق يعد إحدى ركائز الرقابة الخارجية التي تمارس وفق الأصول المهنية والقانونية .

كما تعرف³ عملية التدقيق الخارجي بأنها، عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفق متطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي بإبداء الرأي في القوائم المالية والتي تتم خلال السنة وتعكس هذه النتائج الوضعية المالية للمؤسسة .

يبرز لنا من خلال هذا التعريف مبدأ هام وأساسي يتعلق بالمدقق الخارجي وهو مبدأ الاستقلالية التامة عن المؤسسة .

1- سيد عطا الله سيد، التدريب المحاسبي و المالي، الطبعة الأولى، دار الراجحة لنشر و التوزيع ، عمان، 2013 ص125.

2-مجيد حاسم الشرع؛"المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية" دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2003، ص108

3-محمد يونس،"المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص21.

3- هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق" الطبعة الثانية دار وائل لنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2004 ص23

من التعريف السابقة نستخلص أن التدقيق الخارجي هو مجموعة المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة دف إبداء رأي في محايد .

ثالثاً: تعريف المدقق الخارجي

في بحثنا هذا نقصد بالمدقق الخارجي محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي.

تعريف محافظ الحسابات¹: حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به , يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.

تعريف الخبير المحاسبي²: بنص المادة 18 من القانون رقم 10-01 فإنه يعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة، و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

و يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق الخارجي

أولاً: أنواع التدقيق الخارجي

ينقسم إلى قسمين هما :

❖ التدقيق الإلزامي: أي أن المؤسسة ملزمة بتعيين مدقق خارجي و هو محافظ الحسابات يقوم بتدقيق حسابات الشركة و القوائم المالية .

❖ التدقيق التعاقدية: و الذي يقوم به الخبير هذا النوع من التدقيق اختياري تقوم به في حال كانت تحتاج إلى دراسة لوضع المؤسسة أو ما شابه

تنقسم أهداف التدقيق الخارجي إلى³:

أ- الأهداف التقليدية

¹ - قانون 10/01 مادة 20

² - قانون 10/01 مادة 18

³ - زاهر توفيق و عاطف سواد "مراجعة الحسابات والتحقيق الحديثة" دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2009 ص19

- التحقق من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها،
- الحصول على رأي فني محايد يستند على قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة التي تم تدقيق حسابها، كما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، عن مدى دلالة القوائم على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح وخسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقيقة مركزها المالي خلال تلك الفترة،
- اكتشاف الأخطاء الغش والاختلاسات الموجودة في الدفاتر المحاسبية
- تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال محاربة الغش والتزوير واكتشاف الأخطاء عن طريق زيارات المدقق الخارجي المفاجئة والدور الذي تلعبه في نفوس الموظفين.

ب- الأهداف الحديثة:

- متابعة الخطط وإجراءات السياسات ودرجة تنفيذ المهام وأسباب الانحرافات،
- تقييم نتائج الأعمال والأداء المحققة من قبل المؤسسات،
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ممكنة،
- التأكد من مدى مصداقية العمليات المحاسبية، أي كافة الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف وخلوها من الأخطاء أو التلاعب،
- التأكد من صحة العمليات المحاسبية النهائية من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غير المعتمدة نتيجة السهو أو الإهمال أو التقصير،
- التحقق من وجود كافة الممتلكات والأصول التي بحوزة المؤسسة، وأن جميع الالتزامات المالية التي تقع على عاتقها حقيقية ومقيدة محاسبياً.

يوضح الجدول التالي مدى تطور مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

جدول رقم (1-2): مدى تطور أهداف مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	1905-1933	1934-1940	1941-1960 وما بعدها
أهداف التدقيق	➤ اكتشاف الغش والأخطاء.	- اكتشاف الغش والأخطاء	- تحديد عدالة القوائم المالية.
مدى الفحص أهمية الرقابة الداخلية	➤ تحديد مدى سلامة المركز المالي.	- تحديد مدى سلامة المركز المالي.	- تدقيق اختياري.
أهمية الرقابة الداخلية	- اعتراف سطحي.	- بداية الاهتمام.	- اهتمام قوي.

المصدر: جهان عبد المعز الجمال، "المراجعة وحوكمة الشركات"، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة 2014، ص 70.
من خلال الجدول يمكن القول أن عملية التدقيق الخارجي اقتصر في بادئ الأمر على اكتشاف الأخطاء والغش بشكل كبير، لكن في الآونة الأخيرة اهتمت بمدى صدق وعدالة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية اهتمت ا
اهتماما قويا .

المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي

تعرف معايير التدقيق بأنها المقاييس التي يستطيع المدقق الخارجي في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم ا كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق، وتتكون معايير وإجراءات التدقيق الخارجي من مجموعة من العناصر .

أولاً: معايير التدقيق الخارجي:

أ-المعايير العامة:

هي معايير التأهيل والأداء تتعلق بالتكوين الشخصي (التكوين العلمي والعملي)، أي كفاءة وشخصية مزاولي مهنة التدقيق ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية التي تنقسم بدورها إلى ثلاثة جوانب¹:

○ التدريب والكفاءة:

يشير هذا المعيار إلى ضرورة وجود كفاءة ورصيد علمي وعملي معتبر ملم بكافة الجوانب المهنية والتي لها علاقة مع التدقيق، وهذا يوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد من صاحبها بالتدريب عن طريق اكتسابه لمهارات تواكب الحداثة والتأهيل المناسب .

○ الاستقلالية:

يعد من أهم المعايير التي يجب التركيز عليها الذي يمثل الحجر الأساس في مزاوله المدقق لمهامه يعتبر معيار استقلالية المدقق من العوامل المؤثرة بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي من الضروري تدعيم حيادية هذا الاتجاه وحمايته .

يرى بعض الباحثين أن: استقلالية المدقق طبقاً للمعيار الثاني من المعايير العامة الأمريكية، يعني تبني المدقق لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختبارات التدقيق، وتقييم النتائج وإعداد التقارير من ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمدققين الخارجيين، بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالمؤسسة يعتمدون على تقرير المدقق للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، ومن ثم اتخاذ قراراتها بناء على ذلك .
يجب توفر ومراعاة معيار الاستقلالية من طرف المدقق خلال كافة مراحل عملية التدقيق، كما يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق .
فالاستقلالية يقصد بها قدرة المدقق على القيام بأداء عمله بكل موضوعية ونزاهة، ما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المدقق فيها رأيه .

فيما يخص المعايير العامة، لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية التدقيق، إنما يتوجب عليه أن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة والحذر في انجاز عمله، لذلك نجد أن هناك بعض الكتاب والمختصين يطلقون على هذا المعيار اسم الحذر المهني المعقول، فإذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارات اللازمة، ولا

¹ -عطية محمد عطية، "معايير التدقيق الدولية" دار غيداء لتشر و التوزيع، عمان الأردن، 2013 ص 21.22

يمارس عمله بدرجة من العناية فإنه يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقها، ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة .

ب- معايير إعداد التقرير:

هدف المنظمات المهنية في رفع كفاءة أداء محافظي الحسابات، لهذا أصدرت معايير لعملية التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المحافظ في أدائه لمختلف مهام، قد أصدرت لجنة التدقيق التابعة مع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أنواع من المعايير تطرقنا من بينها معايير إعداد التقارير و الذي يتضمن العناصر التالية:

✓ من الضروري أن يحتوي التقرير على ما إذا كانت التقارير المالية قد تم انجازها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ يجب أن يوضح التقرير مدى مصداقية المؤسسة على العمل بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

✓ الإفصاح عن القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإذ لم يتوفر ذلك يجب أن تتضمن هذه التقارير الإيضاحات اللازمة.

✓ تقارير صحة القوائم المالية من الضروري إبداء رأي فني محايد حول صحة مصداقيتها¹.

المطلب الرابع: مراحل تنفيذ التدقيق الخارجي

سننظر من خلال هذا المطلب إلى تنفيذ عملية التدقيق الخارجي وفق أربعة مراحل أساسية²:

- **مرحلة قبول المهمة:** تسمى أيضا بمرحلة قبول التكليف تبدأ هذه المرحلة باستلام خطاب التكليف وتنتهي بقبول هذا الأخير، يعرف بأنه: الخطاب الذي يوثق ويؤكد قبول المدقق للتعين. تقتضي قبول المهمة توفر النية لدى المدقق لهذه العملية والتي تترجم في الواقع قبوله لها، كما يعد خطاب التكليف بمثابة تعاقد يتم فيه تحديد واضح لشروط العقد بين المؤسسة والمدقق.

- **مرحلة الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة:** تعتبر هذه الخطوة أولى الخطوات التنفيذية قبل الشروع في عملية التدقيق، من خلال قيام المدقق بجمع المعلومات والمعطيات العامة حول المؤسسة محل التدقيق.

- **أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة:** يلجأ المدقق في هذه الخطوة إلى جمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظم المؤسسة، من خلال قيامه بالمتطلبات الآتية:

- الاطلاع ودراسة التقارير المالية لعدد كاف من السنوات السابقة، دراسة عدد من محاضر من مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي وتحليلها والتعرف على هيكل الإدارة التدقيق الداخلي ومسؤولياتها،
- القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة نشاطاتها ووحداتها .
- يقوم المدقق الخارجي بمراقبة الوظائف و يبدأ بالأكثر ضررا في المؤسسة.

¹ - نفس المرجع السابق ص 23

² - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 76/77.

- انطلاق الأعمال: بعد الانتهاء من إنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كافية، ومن خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للتدقيق والذي يتم فيه الاحتفاظ بالمعلومات ذات الأهمية المستمرة.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي ومميزاته

خصصنا هذا المطلب لغرض التطور التاريخي لتدقيق الداخلي وتناولنا أهم التعاريف للتدقيق الداخلي وأهدافه .

• أولاً: ماهية التدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الداخلي أهم ما يميز الرقابة الداخلية ووسيلة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة لتحكيم والتقييم وهذا من أجل تحقيق أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المالية والمحاسبية والعمليات التشغيلية الأخرى .

• ثانياً: تعريف التدقيق الداخلي

يعد أول تعريف للتدقيق الداخلي هو التعريف الصادر من معهد المدققين الداخليين أشارت فيه إلى أنه¹ "نشاط تقييبي مستقل، يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة الأعمال المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة داخل المؤسسة، للقيام بالمسؤوليات بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تم مراجعتها . كما تم تعريفه² بأنه نشاط مستقل للتقييم تقوم به هيئة داخلية في المؤسسة من أجل حماية أصولها وممتلكاتها وتحقيق أهداف الإدارة، تحقيق إنتاجية أكبر، والالتزام بسياسات الإدارة .

التدقيق الداخلي يقوم به شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيمياً للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة، ويقتصر عملها على مختلف الدوائر والعمليات، فمن خلال عملية التدقيق الداخلي اللازمة للوصول لتطبيق جيد لسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة³ .

التدقيق الداخلي: هو نشاط مستقل، موضوعي، يضمن الجودة يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة وجد لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة، وهو يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق أساليب آلية ومنضبطة من أجل تطوير وتقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر والضوابط الحاكمة للمؤسسة⁴ .

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل يتم ممارسته داخل المؤسسة من طرف شخص أو مجموعة من الأشخاص لديهم كفاءة وتأهيل مهني وذلك لخدمة الإدارة، من خلال تدقيق العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى ويعطي التدقيق الداخلي درجة من التأكيد

¹ - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 46

² - رأفت سلامة و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة، لنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2011، ص 38

³ - HAMMINI ALLEL, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable: Entreprise publique économique, Office des publications Universitaires, Alger, 2003, P 35

⁴ - سيد عطا الله سيد، "التدريب المحاسبي والمالي"، الطبعة الأولى، دار الراية لنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2013، ص 124

والتحكم في العمليات التي تساهم في خلق قيمة مضافة للمؤسسة وتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الصحيحة .

ثالثاً: مميزات التدقيق الداخلي

يقوم التدقيق بإجراء فحوصات وظيفية انتقائية دائمة على الإجراءات والقوانين والقواعد المهنية.

لذلك الغرض منه هو:

لتحديد التشخيص: هل الإجراء مناسب ويتم تطبيقه بشكل صحيح؟

لاقتراح توصيات لحل المشكلات التي تم تحديدها: يمكن للمراجع ، من خلال هذه الملاحظات الداعمة للتمرين الذي اكتسبه ، أن يلعب دورًا إيجابيًا مع المديرين المسؤولين ، كما أنك تضمن التدابير المتخذة لحل المشكلة. الصعوبات المصادفة.

لتأكيد انتظام أعمال الإدارة يتم تمييزها بوضوح:

الرقابة المحاسبية: وهي جزء من الرقابة الداخلية ، وتهدف إلى ضمان حسن سير الإجراءات المحاسبية وبالتالي فهي جزء لا يتجزأ من وظيفة المدقق وانتظام الأفعال. لذلك لا يمكن أن يلتزم المدقق بالإجراءات التي يفحصها

الرقابة الإدارية: تتحمل الأخيرة مسؤولية دائمة وتشغيلية عندما تضع الخطط التي تتبعها باستمرار. تعني استقلالية المدقق والطبيعة الواسعة لمجال عمله أن تدخله لا يمكن أن يكون دائمًا في قطاع معين

بالإضافة إلى ذلك ، تهدف الرقابة الإدارية إلى إنشاء نظام معلومات للإدارة والخدمات بينما تهدف المراجعة إلى تقييم دقة تدفق المعلومات وفعالية الإجراء والمساواة بينهما من خلال فيما يتعلق بالإجراءات والقوانين.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي وأشكاله

لقد زادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي حيث شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات في الدول النامية والمتقدمة بالتدقيق الداخلي كما أنها تحظى باهتمام عالمي كبير ودعم من قبل الهيئات العالمية، وتكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه أحد أهم آليات الحوكمة فقد أشار معهد المدققين الداخليين إلى ذلك في تعريفه للتدقيق الداخلي من خلال دوره الاستشاري والتقويمي والتأميني بالإضافة إلى دوره في تحسين العمليات وتخفيض المخاطر بدرجة من الموضوعية ويعد التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والمعايير الموضوعية مسبقاً وقد أخذ التدقيق الداخلي مكانة بارزة في المؤسسات وارتباطه بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقيمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة دف تطويرها¹.

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال الخدمات التي يقدمها للإدارة والتي تتمثل في²:

¹- يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التدقيق ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2008 ص 128
²- خالد راغب الخطيب ، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيقية ، الطبعة الأولى ، دار الكنوز المعرفية لنشر و التوزيع 2009 ، ص 161

1. خدمات وقائية: حيث يقدم التدقيق الداخلي التأكيدات على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها
 2. خدمات تقييمية: حيث يقوم المدقق الداخلي بقياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بسياسات والإجراءات الإدارية الموضوعة مسبق.
 3. خدمات إنشائية: يمكن تقديم هذه الخدمة من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على النظام الداخلي واقتراحات لتحسين الإجراءات والسياسات الإدارية.¹
- فالتدقيق الداخلي وظيفة حيوية تعمل وتميز مختلف المؤسسات الحديثة، حيث تدعو الإشارة إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي تكافئ ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي .

ثانياً: أشكال التدقيق الداخلي

يعد التمييز بين الأشكال المختلفة للتدقيق الداخلي أمرًا صعبًا نظرًا لوجود مجالات مشتركة للتحقيق فيما بينها ومع ذلك يمكننا التمييز بين:

• التدقيق المحاسبي:

يهدف إلى فحص محتوى الحسابات للتأكد من دقة السجلات والتطبيق الصحيح لقواعد المحاسبة القانونية وقواعد المحاسبة الداخلية للشركة

من خلال تقييم موثوقية المعلومات والتحقق من سلامة الإجراءات المؤدية إلى القيد في الحسابات تاريخياً، تم تنفيذ عمليات التدقيق الأولى بهذا الشكل

• التدقيق التشغيلي:

مجال التحقيق الخاص بها واسع جداً نظراً لأنه يتعلق بجميع أنشطة الشركة. يمكن أن يتخذ التدقيق التشغيلي شكلين:

(أ) تدقيق الوظائف: الغرض منه هو ضمان توفير الأمن الكافي وممارسته بفعالية في مختلف وظائف الشركة. قد يتعلق هذا الفحص بما يلي:

- وظائف واسعة جداً: الشراء والمبيعات والإنتاج والموظفين، إلخ.

- وظائف محددة: الرحلات الاستكشافية وإدارة المخزون وما إلى ذلك.

(ب) مراجعة العمليات المخصصة (مراجعة إستراتيجية)

يهدف إلى فحص شروط تنفيذ إجراء ما يحدث مرة واحدة: مثال على مراجعة الإجراءات، لاستثمار مهم بشكل خاص، ومراجعة وظيفة معينة تعتبر بمثابة إستراتيجية شركة.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية لتدقيق الداخلي

يوجد العديد من الأنواع التي تندرج تحت إطار التدقيق الداخلي كغيره من أنواع التدقيق، كما له معايير تحكمه وتضبط عمل المدقق الداخلي داخل المؤسسة وهذه المعايير متعارف عليها دولياً.²

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى الخدمات ذات العلاقة" المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2010 ص 08

² - سيد عطا الله سيد، مرجع سبق الذكر ص 125

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي¹

تدقيق التسوية: يتكون تدقيق التسوية من تطبيق القواعد والإجراءات ووصف الوظائف والمخططات التنظيمية وأنظمة المعلومات. يقارن بين القاعدة والواقع ، ما "يجب أن يكون" و "ما هو" فيما يتعلق بإطار مرجعي. يُطلق على تدقيق الانتظام أيضاً تدقيق الامتثال: في الحالة الأولى ، نلاحظ الانتظام فيما يتعلق بالقواعد الداخلية للشركة وفي الحالة الثانية الامتثال للأحكام القانونية والتنظيمية. في هذا النوع من مهام التدقيق الداخلي ، تتمثل وظيفة المدقق في:

- التبليغ عن المخالفات .
- تحليل الأسباب والعواقب ،
- اقتراح وصياغة التوصيات باختصار ،

الغرض من التدقيق المنتظم أو الامتثال هو التحقق من أن العملية الفعلية وكذلك ممارسات الإدارة المعتادة تتوافق مع القواعد واللوائح والإجراءات التي وضعتها المنظمة.

✓ **تدقيق الفعالية** : تغطي عمليات تدقيق الكفاءة جميع وظائف المنظمة: إدارة الموارد البشرية ، وإدارة النفقات ، وإدارة الإيرادات ، وإدارة الميزانية ، والإدارة التجارية ، وإدارة الأصول ، الخ...

يوفر هذا النوع من مهام التدقيق الداخلي نظرة كاملة ومركبة للأداء العام لمجموعة من العمليات: "كفاية الموارد للأهداف ، وملاءمة الأساليب والإجراءات ، والصرامة وجودة الأداء". علاوة على ذلك ، تتكون عمليات تدقيق الكفاءة من إصدار رأي ، ليس فقط بشأن تطبيق الإجراءات ، ولكن أيضاً بشأن جودتها. نتحدث أيضاً عن تدقيق الأداء لأنه يتعين على المدقق إصدار حكم بشأن الإجراءات فيما يتعلق بما يعتبره فعالاً وكفؤاً بالإشارة إلى المعايير والمعايير في هذا الشأن.

✓ **تدقيق التسيير**: هو بعد جديد للتدقيق الذي يشكل المرحلة النهائية من تطوير الوظيفة. يمكن أن يكون :

- التحقق من امتثال سياسة كل وظيفة لإستراتيجية المنظمة أو السياسات الناتجة ،
- التحقق من الطريقة التي يتم بها تصميم السياسات ونقلها وتنفيذها عبر التسلسل الهرمي ،
- تدقيق عملية تطوير إستراتيجية المنظمة.

يتم استخدامه بشكل أساسي في الشركات التابعة للمجموعة لضمان الامتثال للعملية الإستراتيجية التي وضعتها الشركة الأم. إنه لا يتعلق : تدقيق الإدارة العليا من خلال إصدار أي حكم على خياراتها الإستراتيجية والسياسية ، لكن مراقبة الاختيارات والقرارات التي تتخذها الإدارة العليا لمقارنتها وتقييم مدى ملاءمتها فيما يتعلق بالوسائل والأهداف الموضوعية وكذلك للفت الانتباه إلى أي مخاطر أو تناقضات²

ثانياً: معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي يتم في بيئة مؤسسات ذات أحجام وأنواع وتنظيمات إدارية مختلفة، ومجموعة من قوانين تختلف حسب الطبيعة القانونية لكل بلد، وهذه الاختلافات في بيئة الأعمال تؤثر على الإنتاجية وطبيعة

¹ - أحمد حلي جمعة، "تدقيق البنوك والأدوات المالية المشتقة"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص95

² <http://univers-audit-interne.over-blog.com28/08/2020>

الأعمال، الأمر الذي أدى إلى وجود معايير تسيير عمل المدققين وذلك لخلق نوع من التوافق بين الأعمال التي يؤديها المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.

أ) معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي

تعتبر معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي من بين الأمور الأساسية التي يجب أن تتوفر لأي عمل مهني متطور وناجح، وتمثل هذه المعايير فيما يلي

➤ استقلال المدقق الداخلي

يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وهذا الأمر يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي كافياً بما يسمح بأداء المهام المطلوبة، وعلى المدقق الداخلي أن يكون موضوعياً في أدائه لعمله وذلك حسب ما جاء به المعيار الأول حيث يتضمن هذا الأخير جانبين رئيسيين هما مكان المدقق الداخلي في المؤسسة والموضوعية.

➤ مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة:

التدقيق في خدمة الإدارة العامة للشركة¹، ويجب أن يسمح للأخيرة بضمان حسن سير الشركة، ومن الضروري أن تكون بالنسبة لهم خدمة تدريب موازية ومستقلة عن الآخرين يسمح لها بضمان الأداء السليم لخطوط العمل المختلفة للوظائف المختلفة، وبالطبع يجب إبلاغ لجنة التدقيق ومجلس الإدارة بعملها، بشكل أساسي من خلال قناة الرئيس التنفيذي ولكن أيضاً بشكل منتظم وفي ضعتها بشكل استثنائي ولكن رئيس مجلس الإدارة لديه سلطة على التدقيق بدلاً من التدقيق بدلاً من العضو المنتدب، وهو خطر حقيقي للتضارب وخطر التعارض في الإدارة الشركة

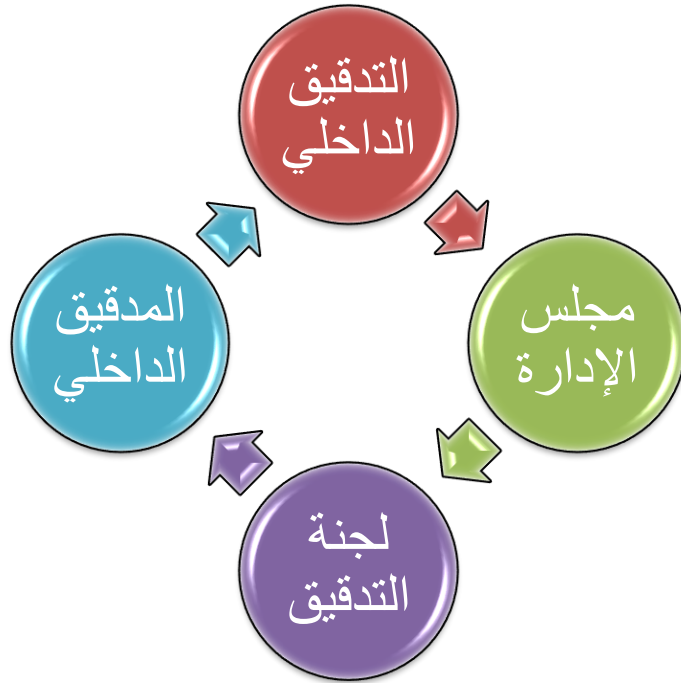
ومع ذلك، لم يكن التدقيق الداخلي جزءاً من الإدارة المالية لأنه من ناحية، فإن الموضوعات التي يتعامل معها التدقيق الداخلي ليست مالية حصرية حتى لو كان الجزء المالي مكوناً مهماً لا يشير التدقيق الداخلي إلى وظيفة فعال في الشركة، فهو رابط في المجال التنفيذي، لذلك غالباً ما يكون في إجراءات الإدارة العامة، ومن ناحية أخرى، فإن هذا الموقف يطلق العيوب والمخاطر، والعيوب الرئيسية فقط

في التنظيم العام للشركة فوق المدير التنفيذي، حدد موقع مجلس الإدارة بمساعدة لجنة التدقيق التابعة له، فمن الواضح أنه يجب أن تكون هناك علاقة مميزة ليست هرمية ولكن مميزة بين قسم التدقيق ورؤساء التدقيق الداخلي

يتمتع المدقق بسلطة رقابة دائمة ولكن ليس التزاماً بالرقابة الدائمة وطبيعة العمل تتضمن وتدخلات خلال العام

الشكل رقم (1-1): مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة

¹ -Dr.khelassi Réda ,les applications de l'audit interne ,édition Houma Alger -2010 p102



المصدر: من إعداد الطالبة كشمير بشرى سمية

من خلال الشكل السابق تبين لنا أن قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومرتبطة بأعلى مستويات في الهرم الوظيفي والإداري، وهذا ما يدل على الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي.

➤ **الموضوعية:** تعني بكلمة الموضوعية أن على المدقق الداخلي القيام بأعماله المهنية بنزاهة وموضوعية وعدم الانحياز ويكون مستقل عند إبداء رأيه في أمر يتعلق بالتدقيق الداخلي.

على المدقق الداخلي تقديم تقرير لمدير إدارة التدقيق الداخلي يتضمن الأمر التي تحتوي على تعارض في المصالح حيث يقوم المدير بإعادة تقسيم المهام على الأفراد لتخفيف حدة التعارض في المصالح، وعلى المدقق الداخلي تفادي القيام بأي مهام تشغيلية حيث أن أداء هذه المهام سيجعل موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ بالحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الخارجي¹.

➤ **الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي**

ويتحقق هذا المعيار من خلال تحديد المواصفات والمؤهلات التي يجب أن تتوفر في الشخص المكلف بعملية التدقيق الداخلي من حيث²:

* **الخبرة والكفاءة العلمية:** تتمثل في المؤهل العلمي الذي يتمتع به المدقق الداخلي، والحرص على الاشتراك بدورات التدريبية، حيث أن هذه الأخيرة تلعب دوراً هاماً في جودة خدمة التدقيق الداخلي، وتمكن المدققين الداخليين القيام بأعمالهم بكفاءة وفعالية.

* **الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية:** حيث يجب على المدقق الداخلي احترام المعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق والتقيد بها.

¹- خالد راغب الخطيب مرجع سبق ذكره، ص176

²- احمد حلمي جمعة، مرجع سبق الذكر، ص97,98

*دراسة وفهم العلوم السلوكية: على المدقق الداخلي أن يكون بارعا ومتمكنا في تعامله مع الأفراد والاتصال م بفعالية .

➤ نطاق التدقيق الداخلي: يتضمن هذا المعيار فحص وتقييم مدى نجاعة وسلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، والعمل على حماية ممتلكات ومواردها من أي تصرفات غير مرغوب فيها، والتأكد من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أفضل والتحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية بشكل مرغوب فيه، كما يتضمن أيضا فحص مدى جودة وفعالية الأداء وتحقيق النتائج المرغوب فيها.

➤ أداء عمل المدقق الداخلي

ويتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي والتي تتضمن العناصر التالية :
تخطيط عملية التدقيق الداخلي: وتتضمن عملية التخطيط ضرورة وضع الأهداف وتحديد نطاق العمل، كما يتطلب الحصول على المعلومات الكافية لتكون لديه صورة عن الأنشطة المراد تدقيقها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، و التواصل مع كل من لديه علاقة بعملية التدقيق والأنشطة الخاضعة لعملية التدقيق، واتخاذ الإجراءات الرقابية لتحديد الجوانب التي تحتاج إلى اهتمام أكبر، وتحديد كيف ولمن ترسل نتائج التدقيق، وأخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق .

*فحص وتقييم المعلومات المتاحة: من خلال تجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها لتدعيم نتائج التدقيق وكل هذا يتم عن طريق تجميع المعلومات بما يتفق مع أهداف ونطاق عملية التدقيق، كما يجب على المدقق الداخلي اختيار الإجراءات المناسبة .

*التبليغ بنتائج التدقيق الداخلي: من الالتزامات الواجبة على المدقق الداخلي، إيصال النتائج الخاصة بعملية التدقيق وذلك بعد تصنيفها وإرسالها إلى المستويات الإدارية المعنية، عن طريق إعداد تقرير يتضمن هذه النتائج .
*متابعة تنفيذ هذه النتائج: لا يكتمل مهام المدقق الداخلي إلى بعد قيامه بمتابعة النتائج المتوصل إليها، ومن ثم تحديد التوصيات اللازمة وذلك من أجل اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناءً على نتائج هذا التقرير .

□ إدارة قسم التدقيق الداخلي: تقتضي معايير التدقيق الداخلي ضرورة تولي مدير إدارة التدقيق

الداخلي بطريقة مناسبة، تتماشى مع السياسة الإدارية للمؤسسة، ويكون مسئولا عن مجموعة من

الأعمال بحيث يحقق مايلي:

-تحقيق أعمال التدقيق الداخلي للأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدا الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة استخدام الموارد المتاحة لقسم التدقيق الداخلي بصورة فعالة-

أن تتماشى جميع أعمال ومهام التدقيق مع معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي-

*قواعد السلوك المهني: توجد ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود إصدار رسمي لقواعد السلوك المهني تتمثل في

أن أعضاء معهد المدققين الداخليين يمثلون مهنة التدقيق الداخلي، اعتماد الإدارة على مهنة التدقيق الداخلي وأخيراً يجب أن يحافظ أعضاء مهنة التدقيق الداخلي على معايير عالية للسلوك والشخصية وذلك حتى يتمكنوا من ممارسة مهامهم بطريقة مناسبة¹.

¹ --خالد راغب الخطيب، مرجع سبق الذكر، ص 177

يمكن تلخيص قواعد السلوك المهني فيما يلي¹:

- يجب على المدققين الداخليين أن يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباتهم ومسؤولياتهم
- الاتسام بالإخلاص في جميع الأمور المتعلقة بالمؤسسة الذي يعملون فيها،
- عدم الانخراط في أي عمل أو نشاط يؤدي إلى الإساءة بمهنتهم أو المؤسسة العاملين فيها
- القيام بالأعمال التي تدخل ضمن صلاحياته فقط،
- احترام وتطبيق معايير الممارسة المهنية لتدقيق الداخلي عند أدائهم لمهامهم،
- يجب عليهم السعي دائماً وبصفة مستمرة لتحسين كفاءتهم وفعاليتهم وجودة الخدمات التي يقدموا بها .

المطلب الرابع: مراحل وتقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة، لذلك يتطلب منها إتباع خطوات عمل معينة واعتماد منهجية سليمة حرصاً على دقة النتائج المتوصل إليها لهذا وجدت مراحل وتقنيات يجب إتباعها عند تنفيذ المهمة .

مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي :

1. التحضير لمهمة التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي بتنفيذ الأعمال بإعداد مجموعة من الوثائق، وذلك من أجل تحديد مهمة التدقيق الداخلي بالتوافق مع أهداف المؤسسة، وتتمثل هذه المرحلة فيما يلي²:

- الأمر بالمهمة: ويتمثل في توكيل كتابي يعطى من قبل الإدارة العامة للمدققين الداخليين، ويعطي هذا التوكيل للمدققين حق الانطلاق في مهامهم والدخول إلى مختلف مصالح المؤسسة بصفة قانونية،
- خطة التقرب: هي عبارة عن وثيقة رسمية تظهر في شكل جدول مقسم إلى عموديين يمثل العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما العمود الثاني يتمثل في أهداف تلك الأعمال أو العمليات وتعد خطة التقرب المدقق الداخلي للمهمة الموكلة له، ومن خلال المعلومات التي حصل عليها والتي تخص المؤسسة محل التدقيق (تاريخ المؤسسة، المعطيات التي تنتج من خلال التحليل المالي لها، التعرف على أدوات التسيير للمؤسسة)، جمع تقارير المدققين السابقين .

2. مرحلة العمل الميداني لتدقيق

تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

- يقوم المدقق بتنظيم المهمة على مدى الزمن من أية مرحلة الدراسة إلى غاية توزيع التقرير
- ورقة التغطية: هي أسلوب تحقيق مهمة معينة من جهة معينة وتبين بصفة واقعية النتائج المستخلصة من جهة أخرى، كما تعتبر وسيلة ربط بين العمل الميداني وبرنامج التحقق وكذا النتائج المتحصل عليها لمصلحة التدقيق الداخلي.

¹ - فتحي رزق السوافيري وآخرون ، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية" دار الجامعة الجديدة، لطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية ، مصر ، 2002، ص109.

² - خولة مرزقان، "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية" مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2015.2016 ص18,19

- ورقة كشف وتحليل المشكل: هي ورقة عمل مجهزة من طرف المدقق الداخلي يتبين فيهل كل اختلال وظيفي ويعلن عن نتيجة أعمال التدقيق الخاصة بكل وظيفة، وفي حالة تمام الأمور و عدم وجود مشاكل يمكن الاستغناء عنها.
- 3. إنهاء مهمة التدقيق الداخلي: تنتهي مهمة التدقيق الداخلي بإدلاء رأيه متمثلاً في تقرير يخدم مصالح المدير العام، و يتكون هذا التقرير من ورقتين الأولى تمثل التحليل والكشف لمشاكل الظاهرة أما الثانية تمثل ورقة التغطية للنتائج المستخلصة¹.

❖ تقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي:

يجب على المدقق الداخلي انجاز مهامه، بما تتضمنه من تخطيط وتنفيذ لأعمال التدقيق الداخلي وتبرير النتائج الواردة في تقارير المدقق، فيحتاج إلى معلومات نوعية وأخرى كمية يقوم بجمعها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من التقنيات لانجاز المهام وتمثل في :

● تقنيات جمع المعلومات:

- فحص الوثائق: من بين الأمور المهمة والضرورية لعملية التدقيق الداخلي معرفة طبيعة الوثائق ومكان تواجدها ومدى توفرها منذ بداية المهمة، وهذا من أجل فحصها بشكل فعال، ولتحقق هذا يعتمد المدقق على ما يسمى بخريطة تداول أو تدفق الوثائق " وهي عبارة عن تصوير لتدفقات التي سيدرسها المدقق والوثائق التي تحتوي على هذه المعلومات داخل وحدة معينة أو بين وحدات مختلفة. "
- الاستبيان والمقابلة: في حالة عدم توفر الوثائق التي يحتاجها المدقق الداخلي وفي حالة ما إذا وجدت ولكن ليست بالشكل والتسمية المفروضة أو المعروفة كما قد تكون الإجراءات فيها غير مدونة وفي هذه الحالة يلجأ المدقق الداخلي إلى ما يسمى بتقنيتي الاستبيان والمقابلة وذلك من أجل جمع المعلومات التي تنقصه .
- الملاحظة المباشرة: وتعتبر من الوسائل الجذ فعالة التي تستخدم من أجل التأكد الفعلي لعناصر الأصول ، تعتمد على الملاحظة المباشرة، وفي بعض الأحيان تكون الوسيلة الوحيدة للمؤسسة التي تتوفر الجرد الدائم الذي يسمح لها بإحصاء العناصر المكونة .

● تقنيات تحليل المعلومات :

- تساعد هذه التقنيات باستنتاج العلاقات واستخلاص النتائج وتعميمها ومن أهم التقنيات المستعملة في تحليل المعلومات على مستوى وظيفة التدقيق الداخلي ويمكن ذكر :
- تقنيات التحليل الإحصائي وهي من أهم أساليب التحليل الكمي يعتمد عليه المدققون خاصة في توزيع المعلومات الإحصائية وتحديد العلاقات بين المتغيرات والمعاينة الإحصائية.
- المقاربة: هي تدقيق صحة حدث أو تصريح معين بمصادر ووسائل أخرى، هذه المصادر أو الوسائل يمكن أن تكون داخلية أو خارجية.
- التحليل الاقتصادي والمالي: هو مجموع أعمال تحليل المعطيات الرقمية للوظيفة أو الوحدة محل التدقيق والتي تسمح بتحديد وضعية المؤسسة التابعة للتدقيق أعمالها وفهم تطورها ومحيطها، كما

¹ - خولة مرزقان، مرجع سبق الذكر ص20

يسمح بتحديد أهمية الموضوع المطلوب تدقيقه بقياس الرهانات بالنسبة للفروع والمجموعة ككل واكتشاف بعض المخاطر كالنسب المالية الخطيرة والتطورات الغير المرغوب فيها¹.

خلاصة:

إن ظهور التدقيق وتطوره حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وكبر حجمها، إذ يعتبر عملية منتظمة تتكون من مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تعنى بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجات الاعتماد عليهما من أجل سلامة نتائج عملية التدقيق في اتخاذ القرار المناسب والتدقيق يعتبر الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة .

وعلى الرغم من الاختلافات الموجودة ما بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي سواء من حيث درجة الاستقلال أو متطلبات ممارسة المهنة فكلاهما يصب في هدف واحد وهو ضمان صدق وسلامة القوائم المالية وتفادي كل أنواع الغش والتلاعب، وإنجاز الأعمال على أحسن وجه وجودة عالية مما يضمن السير الحسن للمؤسسات وتحقيق أهدافها المسطرة وضمان صيرورتها.

¹ - العمري أحمد و عبد المغني، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي" مجلة الأردن في الإدارة، 2006، ص 346/347.

الفصل الثاني : العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

تمهيد:

رغم الاختلافات الموجودة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن التكامل بينهما موجود وبدرجة كبيرة فالمدقق الخارجي لا يعتبر منافسا للمدقق الداخلي بل مكملا للأعمال والمهام التي يقوم بها، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى التشابه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في المطلب الأول أما المطلب الثاني الاختلاف بينهما المطلب الثالث مزايا العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .

المبحث الأول: التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المطلب الأول: التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

هناك العديد من أوجه التشابه بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث يتمتع كلاهما بالكفاءة المهنية.

إن نطاق التشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي يوفر نقاط مشتركة يتميزا تتمثل فيما يلي:¹

- خضوع كل من التدقيق الداخلي والخارجي لمعايير دولية واحدة صادرة عن المنظمات الدولية الخاصة بكل دولة،
- كلاهما يجب أن تتوفر له الاستقلالية أثناء ممارسته لمهامه،
- كلاهما يهدف لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وقوع الأخطاء وتفادي الغش والاختلاس،
- يستعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي تقريبا نفس التقنيات أثناء ممارستهما لمهامهما والتي نذكر أهمها خرائط تدقيق الوثائق، الاستبيان، المقابلة، الفحص المستندي،
- كلاهما يساعد في توفير نظام محاسبي فعال يقوم بتوفير المعلومات التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن عليها من أطراف معينة ،
- يجب أن يكون كل من المدقق الداخلي والخارجي ذو كفاءة وتأهيل علمي وأن يتصف بالموضوعية في أداء عملية التدقيق .

المطلب الثاني:الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

قد تتشابه أعمال المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، لكن تختلف في كثير من الأمور من حيث الموقع التنظيمي في المؤسسة، الاستقلالية، الأهداف، الأطراف المستفيدة .

يتشابه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في العديد من الأمور كما يختلفان في عدة أمور والشكل التالي يمثل أهم الاختلافات التي ميزها الباحثون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .

¹ - عبد الفتاح وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص46

جدول رقم(1-11): أهم الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

أوجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الأهداف	- يحقق أعلى كفاءة إدارية من خلال القضاء على الانحرافات و كشف الأخطاء . - تأكد من صحة المعلومات ورسم خطط و إنتاج القرارات و تنفيذها	- إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق و صحة و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و إيصال النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
نطاق العمل	تحدد الإدارة عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص	يحدد نطاق عمل المدقق وفق العقد الموقع عليه من الطرفين و العرف السائد , و معايير التدقيق المتعارف عليها والنصوص و القوانين المنظمة لمهنة التدقيق , و غالبا ما يكون إلزامي أو اختياري حسب طبيعة عمليات المنشأة محل التدقيق
علاقة القائم بعملية التدقيق في المؤسسة	موظف من داخل المؤسسة أي تابع لها.	شخص طبيعي أو معنوي من خارج المؤسسة أي مستقل عنها .
التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية . - اختياري وفق حجم المؤسسة.	- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية . - قد يكون التدقيق جزئي أو كامل . - إلزامي وفق القانون السائد.

المصدر: محاضرة الأستاذ حمو محمد عكري

المطلب الثالث: التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

إن وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ووجود تنسيق مناسب بين أعمالهما يجلب العديد من المزايا منها ما يلي¹:

1. تعزيز الكفاءة نظرا لتباين نقاط القوة لكل طرف :

نظرا لتباين مسؤوليات الطرفين وقضاء المدقق الداخلي وقته في نفس المنشأة وبالتالي يكون لديه فهم أفضل ومتعمق وخبرة أوسع عن عمل وثقافة وبيئة المنشأة فهو يلاحظ الأحداث بشكل أسرع من المدقق الخارجي بينما

¹ - جهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر المحتملة على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

يتعامل المدقق الخارجي مع العديد من العملاء وتعرض عليه العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة فهو أقدر على اكتشاف وحل القضايا التي تعتبر غير مألوفة للمدقق الداخلي .

2. التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار العمل :

ففي حالة عدم وجود تنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي يتم تكرار الأعمال والمهام وبذل الجهد وإضافة الوقت بدون فائدة.

3. تغطية أفضل للعمل :

التغلب على تكرار العمل يتيح الوقت والموارد لتغطية أمور مهمة وضرورية في التدقيق .

4. تخفيض التكلفة :

إن التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يوفر من الوقت والجهد الذي يقضيه المدقق الخارجي في تكرار نفس العمل وبالتالي يقلل من ساعات العمل والأتعاب.

5. فهم أفضل لأعمالها :

إن تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساعد على مناقشة الخطط ونتائج الأعمال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وبالتالي فإن ذلك يعمل على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومتطلباته .

بالإضافة إلى ما سبق فقد ذكر العديد من مزايا توطيد علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي منها ما يلي¹ :
- يرفع المدقق الداخلي التقارير لإدارة المنشأة سواء كانت مالية أو انتقادية أو مصححة للإجراءات المتبعة وتعتبر مصدرا مفيدا للمدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية التدقيق الداخلي في تحسين وضبط تلك النظم؛

- يقدم المدقق الداخلي الاضاحات الكاملة للمدقق الخارجي لتوافر الخبرة والدراية لديه بعمليات المنشأة وأساليب العمل والإجراءات المستخدمة؛

- يساعد المدقق الداخلي في عمليات الجرد خصوصا في المنشآت ذات الفروع والتي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد لذلك فإنه يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة .

ولقد شجعت المعايير الدولية على تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بما يحقق الكفاءة والفعالية للمؤسسة وللطرفين وتحقيق أهدافها .

ومما سبق فقد تبين مدى أهمية تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال الاستفادة من نقاط التشابه والاختلاف بينهما والعمل على الاستفادة من العلاقة التكاملية بين الطرفين نظرا للمزايا العديدة التي يوفرها هذا التكامل حيث لا بد من تضافر الجهود لدعم هذا التنسيق والتعاون فيما بينهما لجلب المنافع والفائدة وتحقيق الكفاءة والفعالية.

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 120.

المبحث الثاني :

المطلب الأول:تعريف الرقابة الداخلية

إن تعريف الرقابة الداخلية متعدد وغالبًا ما كان لدينا ذروة التنظيم المهني للمحاسب.

هذا هو الحال مع تعريف الرقابة الداخلية الذي قدمه مجلس نقابة المحاسبين القانونيين الفرنسيين في عام 1977: الرقابة الداخلية وجميع الأوراق المالية المساهمة في الرقابة على الشركة، يهدف من ناحية إلى ضمان حماية التراث وجودة المعلومات وصيانتها، ومن ناحية أخرى تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء، تتجلى في تنظيم وطرق وإجراءات كل نشاط من أنشطة الشركة، للحفاظ على استدامتها¹.

الرقابة الداخلية وكل الأمن يساهم في السيطرة على الشركة، ويهدف من جهة إلى ضمان حماية التراث وصونه وجودة التدريب، ومن جهة أخرى، تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء، يتجلى من خلال تنظيم وطرق وإجراءات كل نشاط من أنشطة الشركة للحفاظ على استدامتها.

أو نظام الرقابة الداخلية وجميع السياسات والإجراءات (الرقابة الداخلية) التي تنفذها إدارة الكيان بهدف ضمان، قدر الإمكان، الإدارة الصارمة والفعالة لهذه الأنشطة، يتضمن هذا الإجراء الامتثال لسياسات الإدارة، وحماية الأصول، ومنع وكشف الانتظام وعدم الدقة، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإنشاء المعلومات المالية أو المحاسبية في الوقت المناسب موثوق، يتجاوز نظام الرقابة الداخلية المجالات المتعلقة بنظام المحاسبة فهو يشمل:

- البيئة العامة للرقابة الداخلية وهي مجموعة السلوكيات ودرجة الوعي وعمل الإدارة (بما في ذلك حوكمة الشركات) فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية والتي ليست لها أهمية في الكيان؛
- إجراءات الرقابة التي تحدد السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة من أجل تحقيق الأهداف المحددة للجهة المكملة للبيئة العامة للرقابة الداخلية.

ثانيا: نظام الرقابة الداخلية

تعريف نظام الرقابة الداخلية: يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه " ذلك النظام الذي يظم مجموعة من السياسات و الإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين و السلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام و الكفاءة مع الحفاظ على أصولها"²

المطلب الثاني: آليات الرقابة الداخلية

¹ -Dr.khelassi Réda, les applications de l'audit interne, édition Houma Alger -2010 p61

² -برايح بلال, تقييم المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية, دراسة عينة من المراجعين الداخليين, مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة أحمد بوقره بومرداس, الجزائر 2015 ص 06

1. الغرض الرئيسي من آليات¹ الرقابة الداخلية هو مساعدة الرؤساء التنفيذيين على الوفاء بمسؤولياتهم الإدارية من خلال إسداء المشورة بشأن مدى كفاية الضوابط الداخلية وممارسات الإدارة القائمة على استعراض منهجي و مستقلة عن أنشطة النظام بأكمله. وتهدف هذه الآليات إلى تعزيز هيكل الرقابة في منظومة الأمم المتحدة ومساعدة الدول الأعضاء في ممارسة مسؤولياتها الرقابية.

2. المراجعة الداخلية للحسابات ليست ظاهرة جديدة في تاريخ منظومة الأمم المتحدة ؛ نشأت العديد من وحدات التدقيق الداخلي في أواخر الأربعينيات والخمسينيات من القرن الماضي عندما تم إنشاء مؤسساتهم. لم تنتشر وحدات التقييم الداخلي حتى ثمانينيات وتسعينيات القرن الماضي ، بينما ظلت هيئات التفتيش والتحقق محدودة العدد. في العديد من المنظمات ، تكون وظيفة التدقيق واحدة مع وظيفة التفتيش

3. داخل الأمم المتحدة ، تم توحيد وتعزيز وظائف الرقابة المختلفة في عام 1994 بإنشاء مكتب خدمات الرقابة الداخلية بموجب قرار الجمعية العامة 218/48 بآء. يقدم مكتب خدمات الرقابة الداخلية خدمات المراجعة الداخلية والتحقق والتفتيش والرصد وتقييم البرامج والخدمات الاستشارية لجميع الأنشطة الواقعة تحت مسؤولية الأمين العام: أمانات نيويورك وجنيف ونيروبي و. فيينا واللجان الإقليمية الخمس وبعثات حفظ السلام والمحاكم الدولية والعمليات الإنسانية والكيانات الأخرى في مناطق مختلفة من العالم. كما تقدم ، بناء على طلبها ، المساعدة للصناديق والبرامج الخاضعة لمسؤولية الأمين العام. وفي مؤسسات أخرى تابعة لمنظومة الأمم المتحدة ، تم دمج وظائف الرقابة الداخلية في وحدة واحدة ، ترأسها دوائر الرقابة التي تتبع الرئيس التنفيذي مباشرة ، بينما في أخرى يبقى الهيكل مجزأ.

المطلب الثالث : تقارير المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)

أولاً: إعداد التقرير

التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا يعرف التقرير بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد يهدف الأساسي في مدى توافق وصدق البيانات والمعلومات لذلك يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لتحديد نوع الرأي الذي سيضعه المدقق وقد يكون رأي مراجع سلبي أو إيجاباً أو يكون رأي بدون تحفظات أو ملاحظات وفي بعض الحالات يمتنع مراجع الحسابات كلية عن أبدء رأيه.²

ثانياً: أنواع التقارير

¹ Lacunes des mécanismes de contrôle au sein du système des nations unies ; rapport établi par : le corps commun d'inspection ; nations unies , Genève 2006 p05

² -شردى معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة شهادة الدكتوراه، تخصص مالية المؤسسة 2014، جامعة بومرداس، ص42

يلتزم المراجع عند إعدادهِ للتقارير المالية الخاصة بعملية المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها و يقدم العناية المهنية اللازمة لإعدادهِ لعملية المراجعة بكل صدق و وضوح، و حسب هذا العنصر تقسم تقارير المراجعة إلى :

1. رأي المطابق :

يعتبر التقرير النظيف معبرا عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، و هو لا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، و هو من أكثر تقارير المراجعة قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة لأنه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي، فهذا التقرير يعبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها و تأكده من سلامة القوائم المالية المتعارف عليها .

و يصدر المراجع هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية :

-في حالة حصول المراجع على أدلة و قرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة و القرائن على عدم الخروج من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

-تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى .

-تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصداره لتقريره .

-تأكد المراجع من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي و تشمل على جميع البيانات و المعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مظلمة .

و يتمتع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في بعض الحالات أهمها :

-عدم استقلال المراجع بالنسبة للمؤسسة .

-عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالصورة التي تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية .

-عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية .

-عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى .

-عدم كفاية الأدلة و قرائن الإثبات، و عدم تطبيق إجراءات المراجعة و ذلك لأسباب خارجة عن إرادة المؤسسة أو المراجع مثل تلف أو فقدان السجلات .

2. رأي المقيد :

و هو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و يقوم المراجع في التقرير بتقييم فقرتي المحتوى و الرأي أو تقييم فترة الرأي فقط، حيث يتم إصدار التقرير المتحفظ وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن المراجع من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول ا، و يصدر تقريرا متحفظا في الحالة الثانية عندما يتأكد المراجع بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المعمول ا، حيث يجب على المراجع أن يضيف إلى تقريره فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ .

فالمراجع في هذه الحالة يجب عليه استخدام مصطلح "ما عدا" أو "باستثناء" أي أن باقي البيانات المالية الأخرى لا تتنافى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المراجع راضي عنها و عموما تتمثل هذه التحفظات في :

- في حالة وجود قيد على عمل المراجع الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بالحصول على مصادقات من العملاء أو عدم تمكينه من الإطلاع على وثائق المؤسسة¹.
- في حال وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- في حالة وجود الخلاف بين المراجع وإدارة المؤسسة بخصوص عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية حيث يمكن أن يكون النقص في الإفصاح يصعب استكماله في تقرير المراجع فيجب أن يشير إليه.

3. رأي المعارض :

يصدر المدقق هذا التقرير عندما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريف و التضليل، و لم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد تلك القوائم المالية كأن يقيم جزء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها.

و هذا التقرير يتضمن ثلاث فقرات و هي :

- ❖ الأولى: تصف الإجراءات التي يقوم بها المراجع و نطاق فحصه .
 - ❖ الثانية: يظهر بها أسباب التقرير السلي و الآثار المتعلقة به .
 - ❖ الثالثة: تتضمن الرأي السالب حول عملية المراجعة التي قام بها .
- و بصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأيا سلبيا إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة بصدق و شرعية الحسابات أو تقوم على تزوير و تضليل الدفاتر و السجلات .

4. رأي سلمي :

يكون هذا النوع من التقرير عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المدقق ضرورة استعمالها. و من الحالات التي تجعل المدقق يمتنع عن إبداء الرأي يمكن ذكر :

- وجود قيد على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- تدخل الإدارة في عمل المراجع مما يفقده استقلاله .
- صعوبة تقييم المدقق لفرض استمرارية المؤسسة و صعوبة حصوله على الأدلة و البراهين المدعمة لرأيه .

و في حالة عدم إبداء المدقق لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بمراجعتها يمكن أن يؤثر ذلك سلبا على المؤسسة محل التدقيق، لذا يجب أن يكون للمدقق هنا مبرراته بشأن عدم إبدائه الرأي لأنه إذا ثبت العكس فسوف يلحق قانونيا .

ثالثا :مراحل إنجاز التقرير الداخلي

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة، وتتمثل في أربع مراحل هي :

- التقرير الأولي للتدقيق: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

¹ نفس المرجع السابق ص43

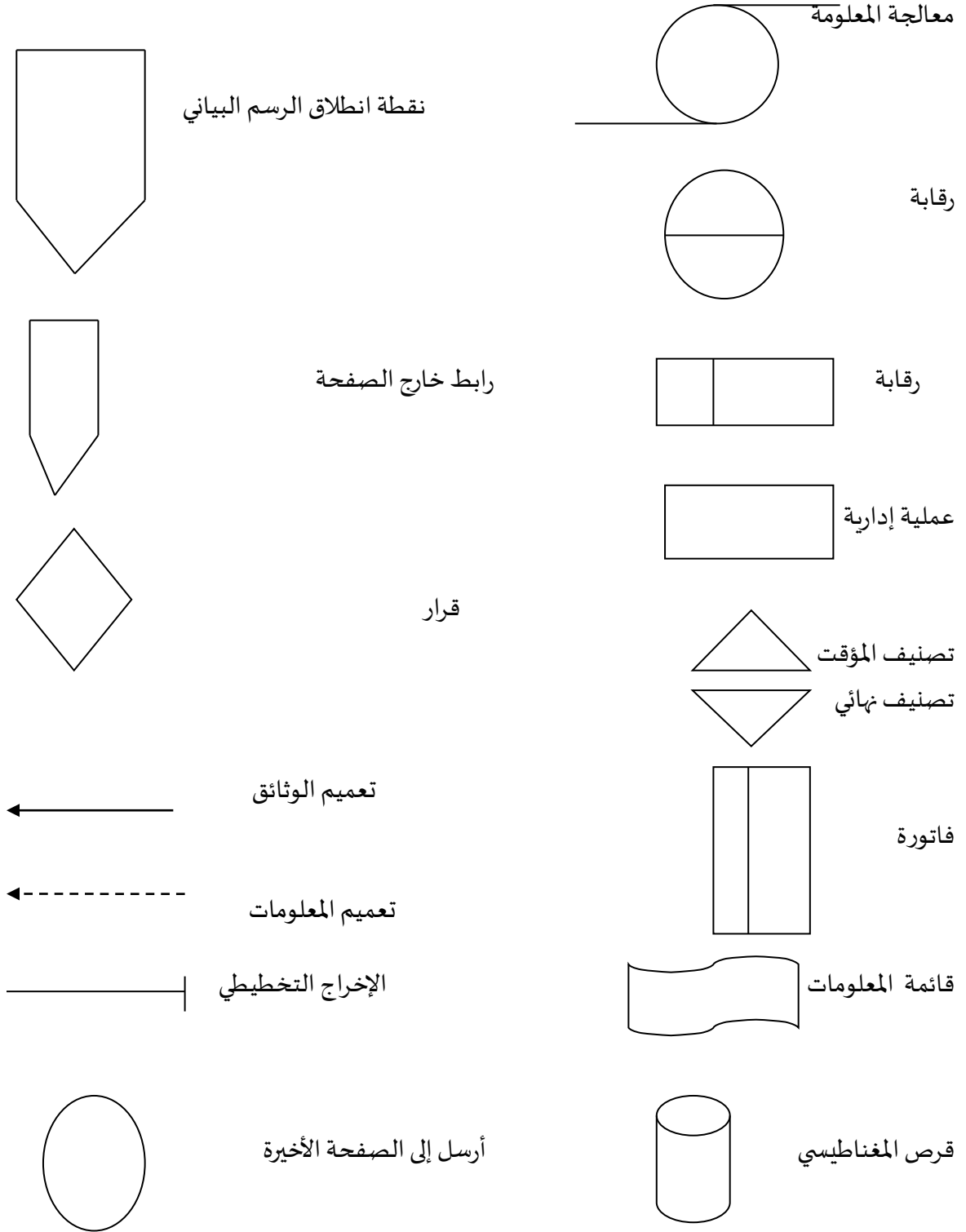
• حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص المدقق أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعماً، بعدها يتدخل الأشخاص المدقق أعمالهم بالرد على الأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها.

بعدها يتدخل الأشخاص المدقق أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات.

• التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت الواجب القيام بها.

بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

الشكل رقم (II-2): فهرس الارتباط



المصدر: رضا خلاصي, التدقيق الداخلي-التدقيق العملياتي-الطبعة الثالثة, دار هومه, 2010

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

المطلب الأول: اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي

هناك تعاون وتنسيق وتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فكلما الطرفين يعتبر مستفيدا من عمل الآخر، ومن أهم المجالات والجوانب التي يعتمد فيها المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي ما يلي :

• يعتمد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي لمساعدته في حل أي مشكلة قد تواجهه أثناء تأدية مهامه خاصة إذا كان المدقق الخارجي أكثر خبرة وتأهيلا في مجال التدقيق¹؛

• في حالة حصول خلاف بين المدقق الداخلي والدارة المالية في المؤسسة بشأن مدى تطبيق الإجراءات المحاسبية من قبل الدارة، ففي هذه الحالة يلجأ الطرفين إلى المدقق الخارجي للفصل في هذا الخلاف؛

• يستفيد المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي، وكذلك معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وأي إصدارات أو تعديلات فيها؛

• ينبغي على المدقق الداخلي أن يتبنى أسلوب الاتصال بالمدقق الخارجي وهذا في حالة ما إذا طلب مجلس الإدارة من المدقق الداخلي تقييم أداء المدقق الخارجي، وفي هذه الحالة لن يكون المدقق الداخلي قادرا على القيام بهذا

التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المدقق الخارجي، أو بهدف مناقشة أمور أخرى مثل :

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي؛

- الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي؛

- أهم التعديلات الناتجة عن أعمال التدقيق؛

- المخالفات والأخطاء .

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

خارجي مستقل²؛

• تتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال الكامل يجعل منه مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة، حيث أن قيام المدقق الخارجي بإجراء تدقيقه بصفة مستقلة يمكنه من إبداء رأيه بوضوح حول مدى

صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي، والسياسات والإجراءات المتبعة، وبالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في الجوانب التي لم يستطع إبداء رأيه فيها أو أغفل عنها³؛

• عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ مهمته وتقييم وظيفة التدقيق الداخلي لاكتشاف مدى سلامتها وكفاءتها أو

وجود أي تقصير فيها، فإنه يعتبر مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لتطوير وتحسين عمله بصفة مستمرة؛

• يعتبر المدقق الداخلي مستفيد من خبرة المدقق الخارجي كونه يعتبر أكثر تأهيلا وخبرة وذو كفاءة وهذا نتيجة ل .

:4

¹ - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 129.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 266

³ - حمد شقير، العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، مجلة المدقق، العدد 41-42، آذار، 2000، ص 11.

⁴ - منصور ياسين الأديبي، دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكيد لأنشطة التدقيق الداخلي، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،

العدد 2، جامعة طانطا، 2007، ص 151.

- استخدامه لنظم معلومات متطورة؛
 - لديه خبرة واسعة في مهنة التدقيق الداخلي؛
 - يكتسب مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم؛
 - أن العاملين لدى المدقق الخارجي ذوي درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية .
 - يمكن للمدقق الداخلي الاستفادة من المعلومات والأساليب المتبعة من طرف المدقق الخارجي بهدف رفع مستوى خبرته وكفاءته في مجال التدقيق الداخلي؛
 - إن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي يساهم في تحقيق أعلى درجة من الفعالية، وضمان تغطية شاملة لأنشطة المؤسسة، وتفادي وجود الازدواجية بينهما .
- المطلب الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي**
- يهدف المدقق الخارجي من خلال تقييمه لعمل المدقق الداخلي إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في تنفيذ مهمته، وتحديد الاجراءات وتوقيت التدقيق من جهة ومعرفة درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي ومدى خبرته ومؤهلاته العلمية في هذا المجال من جهة أخرى.
- ومن أهم جوانب اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي ما يلي¹:
1. الحصول على فهم واضح لنظام الرقابة الداخلية :
- يقوم المدقق الخارجي بفهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال القيام بمجموعة من الإجراءات وذلك لتحقيق الأهداف التالية :
- مراعاة العوامل التي تؤثر على مخاطر حدوث التحريفات؛
 - تصميم اختبارات التحقق؛
 - تحديد أنواع الأخطاء والتحريفات الممكنة .
- ومما يزيد من دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي في جانب الحصول على فهم واضح لنظام الرقابة الداخلية ما يلي²:
- إن وجود إدارة تدقيق داخلي مستقلة للمؤسسة يدعم نظام الرقابة الداخلية كما يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي وتقليص نطاق اختباراته وذلك اعتمادا على عمل المدقق الداخلي؛
 - تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتقديم الإيضاحات للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق، وذلك نظرا لما لها من خبرة ودراية بكافة عمليات المؤسسة والإجراءات المتبعة في تنفيذها؛
 - يستفيد المدقق الخارجي من التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة سواء كانت مالية أو انتقادية أو تصحيحية وذلك لتكوين فكرة سليمة حول قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته؛
 - إن اكتساب المؤسسة لنظام رقابة داخلي سليم وقوي يزيد من ثقة المدقق الخارجي في درجة متانتة، وبالتالي الاعتماد عليه في تحديد حجم العينة من جهة وتقليص الإجراءات التي سيقوم بتنفيذها من جهة أخرى .
2. إجراءات المدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق :

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

² - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2014 ص 284.

يقصد بمخاطر التدقيق احتمال أن يصدر المدقق رأياً غير ملائم عن القوائم المالية وتتمثل هذه المخاطر في: المخاطر الضمنية، مخاطر الاكتشاف، ومخاطر الرقابة، ويتوقف تقدير المدقق لهذه المخاطر على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة بالمؤسسة وعملياتها وحساباتها¹.

وفي هذا الجانب يمكن للمدقق الخارجي أن يقرر استخدام عمل المدقق الداخلي للحد من هذه المخاطر أو تخفيضها قدر المكان، وفي هذا الصدد يواجه المدقق الخارجي حالتين هما :

أ - فيما يتعلق بتأكيدات قيم القوائم المالية الهامة، والتي قد تكون مخاطر التحريفات فيها عالية مثل :

- تقديرات قيم الأصول ؛

- البنود غير المؤكدة؛

- الظروف المحتملة .

ففي هذه الحالة لا يمكن للمدقق الداخلي أن يحد من حدوث هذه المخاطر إلى الدرجة التي يمكن فيها الاستغناء عن قيام المدقق الخارجي بأعمال التدقيق

ب- فيما يتعلق بتأكيدات قيم القوائم المالية والتي تقل فيها مخاطر التحريفات كالأرصدة النقدية والأصول المقدمة، ففي هذه الحالة لا يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي المتعلق بهذا الجانب ولا يقوم بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية لهذه التأكيدات لأن إجراءات المدقق الداخلي التي قام بها تخفض من مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول.

3. إجراءات التحقق الأساسية التي يتم أداؤها عن طريق المدقق الخارجي :

لقد ازدادت أهمية وفاعلية التدقيق الداخلي مقارنة بالتدقيق الخارجي وذلك لاتصافه بالاستمرارية، فالمراجع الداخلي يمثل أحد موظفي المؤسسة وهذا ما يبرئ له ملاحظة معظم العمليات التي تتم خلال السنة على عكس المدقق الخارجي الذي تكون عدد مرات حضوره للمؤسسة قليلة .

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

- استعانة المدقق الخارجي بمساعدة المدقق الخارجي في اختيار الأشخاص المطلوب منهم مساعدته في تنفيذ مهامه؛

- مراقبة الاحتفاظ بالأصول حيث يعتبر هذا العمل من ضمن أعمال المدقق الداخلي، فعندما يتأكد المدقق الخارجي من صحتها وسلامتها فإن هذا يمنحه الاطمئنان فيما يتعلق بالتحقق من هذا الجانب وتقليل الإجراءات وتوفير الوقت والجهد؛

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

- يستعين المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي في إعداد وتقديم الجداول، والكشوف، والإيضاحات التي يحتاج إليها؛

1 - طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الإسكندرية مصر، دار الجامعة، 2004 عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة،

الطبعة الأولى، الإسكندرية مصر، دار الجمعية، 2002.ص67

-يستفيد المدقق الخارجي من خلال الاطلاع على مختلف تقارير المدقق الداخلي لتحديد الجوانب التي تتطلب تركيزه عليها أثناء قيامه بمهامه والتي على ضوءها قد يغير من إجراءات خطة تدقيقه؛
- التوثيق والتنسيق ما بين خطة عمل كل من المدقق الخارجي والداخلي ومناقشتها قبل مباشرة عملية التدقيق وذلك تفادياً لحدوث التكرار والازدواجية في العمل وتوفير الجهد والوقت المبذولين مع تحقيق التغطية الشاملة لكافة أنشطة المؤسسة والوصول إلى أفضل النتائج.

المطلب الثالث : معايير التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

لقد بات من المؤكد تعدد الجهات والأطراف المستفيدة من الخدمات المقدمة من طرف المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وهذا في ظل ترابط مهامهما وتمازج أدوا ما ووسائلهما وتقارب أهداف كل منهما في إخراج بيانات ومعلومات محاسبية صحيحة تعكس صورة حقيقية عن المؤسسة وتكمن أهميتهما في تفعيل الرقابة الداخلية بشكل عام الأمر الذي أقر ضرورة التعاون بينهما مما ينتج عنه منافع لكلا الطرفين وتبنى هذه العلاقة على مجموعة من المعايير.

وفيما يلي عرض لأهم معايير التي ساهمت في تعزيز التكامل بينهما:

❖ معيار التدقيق الدولي الاعتماد على عمل مدقق آخر¹ ISA 600 :

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع المعايير و توفير الإرشادات في حالة قيام المدقق المسئول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمؤسسة، بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن البيانات المالية تحت عنوان "الاستفادة من عمل مدقق آخر" يتيح فرصة التعاون بين المدققين ، والقصد من هذا هو وجوب التعاون بين المدقق الآخر مع المدقق الأساسي، وذلك لمعرفته بالسياق الذي يستفيد منه المدقق الأساسي، فمثلا على المدقق الآخر لفت نظر المدقق الأساسي لأي جانب من عمله الذي لم يستطع القيام به بالصورة المطلوبة والمماثلة، بالإضافة إلى الاعتبارات القانونية والمهنية، فإن المدقق الآخر يحتاج إلى الإحاطة وعلم بأية أمور وصلت إلى المدقق الأساسي والتي قد يكون لها تأثيراً مهماً على عمل المدقق الآخر .

❖ معيار التدقيق الدولي 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي:

تم إصدار هذا المعيار من طرف لجنة ممارسات التدقيق التابعة للمجتمع الدولي للمحاسبين في سنة فبراير 1988 بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين" جاء في نص هذا المعيار ضرورة وجوب المدقق الخارجي فحص وتقييم أعمال التدقيق الداخلي ويهدف هذا المعيار إلى ضرورة الالتزام بالإجراءات الموضوعية والتي على المدقق الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بغرض الاستفادة منه، وللحصول على فهم وتقييم لوظيفة التدقيق الداخلي .

كما نجد أن موقع إدارة التدقيق في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يؤثر على موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي، حيث أن الوضع الأمثل يتمثل في ضرورة ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن يكون بعيداً كل البعد عن أي أعمال تنفيذية والأخذ بعين الاعتبار أي إجراءات تعسفية قد تلجأ إليها الإدارة وتضعها أمام التدقيق الداخلي، كما يجب أن تتوفر حرية الاتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي .

❖ معيار التدقيق الأمريكي 65 استخدام عمل المدقق الداخلي¹:

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

تم إصدار هذا المعيار من طرف ا مع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أبريل 1991 بعنوان استخدام عمل المدقق الداخلي، وفقا لنص هذا المعيار يمكن للمدقق الخارجي استخدام عمل المدقق الداخلي والاعتماد عليه في اقتناعه بأن معايير الكفاءة والموضوعية قد استوفت من طرف المدقق الداخلي. كما يوفر هذا المعيار التوضيحات والمعلومات اللازمة للمدققين لمساعد م في التفهم المطلوب منهم فيما يتعلق بأعمال المدقق الداخلي .

قد يؤثر عمل المدققين الداخليين على الإجراءات التي يقوم ا المدقق الخارجي، وفي جميع الأحوال يجب أن يقوم المدقق الخارجي بجميع الإجراءات اللازمة للتأكد من مدى صحة وسلامة التقارير المقدمة من طرف المدققين الداخليين .

1 المتطلب الأساسي

وفيما يلي عرض للمتطلبات الرسمية للمعيار الأمريكي 65 بعد فهم المدقق الخارجي نظام الرقابة الداخلية، فانه ينتقل بعد ذلك مدى ملائمة وظيفة التدقيق الداخلي بصورة تمكنه من تحديد أنشطة التدقيق الداخلي التي تكون ملائمة لتخطيط عملية التدقيق . وهذا بعد تجميع بيانات عن المدققين الداخليين من طرف المدقق الخارجي، من خلال عمل استفسارات توجه مباشرة وبصورة دقيقة إلى الأشخاص المعنية .

2 الكفاءة والموضوعية

من أجل معرفة مدى تأثير عمل المدققين الداخليين على نطاق تدقيقه، فانه يجب على المدقق الخارجي أن يركز على مدى كفاءة وموضوعية المدققين الداخليين .

3 الإجراءات

إذا أترث أعمال المدقق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي فان المدقق الخارجي يقوم بتقييم مستوى هذا التأثير وذلك بتنسيق التعاون مع المدققين الداخليين، وقياس كفاءة وفعالية أعمال التدقيق الداخلي .

4 قياس فعالية أعمال التدقيق

على المدقق الخارجي معرفة مدى ملائمة عمل المدققين الداخليين لتأكيد القوائم المالية الأساسية وذلك عن طريق إجراء بعض الاختبارات، وتكمن هذه الاختبارات من خلال إعادة بعض أعمال المدققين الداخليين ومقارنة النتائج التي توصل إليها المدققين الخارجيين .

5 تقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي

عندما يقوم المدققون الداخليون بتقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي، فانه ينبغي على المدقق الخارجي القيام بتقييم مستوى كفاءة وموضوعية المدققين ومتابعة وفحص وتقييم واختبار أعمال المدققين الداخليين، توعية المدققين الداخليين بمسؤوليات والأهداف المطلوب تحقيقها من خلال أعمال ومجال أعمال التدقيق .

❖ أساليب تطبيق معيار التدقيق الأمريكي رقم 65 فيما يلي أهم أساليب تطبيق هذا المعيار

1 - طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 54

أثر استخدام أعمال المدقق الداخلي على عملية التدقيق: يؤثر استخدام عمل التدقيق الداخلي على نطاق عملية التدقيق وخاصة ما يتعلق بحصول المدقق الخارجي على فهم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر وإجراءات التحقق التي يلزم المدقق الداخلي مثل المصادقات على الحسابات المدينة أو ملاحظة المخزون . الحصول على تفهم لوظيفة التدقيق الداخلي: يمكن للمدقق الخارجي أن يحقق ذلك قراءة الكتيب المتعلق بالمؤسسة، فحص سياسات وتوجهات المتعلقة بإدارة المدقق الداخلي، عما استفسارات للإدارة والأشخاص المسؤولين عن التدقيق الداخلي والتي تتعلق بفحص أوراق المدققين الداخليين. تقييم الملائمة والفعالية: من خلال تحديد أي أعمال التدقيق الداخلي تكون مناسبة لأعمال تدقيق القوائم المالية كذلك تحديد ما إذا كان استخدام التدقيق الداخلي كجزء من التدقيق الخارجي مفيدا من عدمه . تقييم واختبار أعمال المدققين الداخليين: من خلال بعض المراجعات التي قامت الإدارة الخاصة بالتدقيق الداخلي خلال العام الحالي والتأكد من تنسيق تقارير التدقيق مع النتائج التي تم التوصل إليها في أوراق العمل كذلك اختبار أعمال المدققين الداخليين . استخدام أعمال التدقيق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي: وتتمثل هذه الأعمال في عمل مقابلات مع المدققين الداخليين، فحص أوراق العمل المكتملة للمدققين الداخليين والأخذ بعين الاعتبار احتياجات أداء العمل المنجز بواسطة المدققين الداخليين .

المطلب الرابع : العلاقة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

الهدف من وجود المحاسبة هو توفير جملة من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها لمتخذي القرارات، ولكن هذه المعلومات تحتاج إلى عملية التدقيق لتأكد من أنها تعبر عن نتائج أداء الوحدة الاقتصادية، حيث تصبح عملية التدقيق في المؤسسة ضرورية وأمر لا بد منه كلما ارتفعت نسبة احتمال وجود أخطاء عند إعداد المعلومات المطلوبة التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتتم عملية التدقيق إما عن طريق مدقق داخلي أو مدقق خارجي حيث يبدي هذا الأخير رأيه حول مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك ووجود المدقق الخارجي أمر لا بد منه في مؤسسة سواء كانت تتعامل مع الغير أو لا، أما المدقق الداخلي فيقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدى التزام الأطراف المعنية بتطبيق السياسات والإجراءات والخطط التي تم رسمها من طرف مجلس الإدارة بالإضافة إلى تدقيق الأنشطة وإعداد التقارير وتقديم التوصيات اللازمة لتجنب الوقوع في دائرة الاختلاسات والتلاعب التي تكلف المؤسسة خسائر فاضحة . بالرغم من وجود اختلافات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلالية أو متطلبات ممارسة المهنة فكلاهما يعتمد على نظام فعال للضبط الداخلي، والقيام بعملية التدقيق المالي وأيضا التدقيق التشغيلي، يتكامل كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إذ يعتمد الأخير إلى حد كبير على الأول حيث يسهل أو يصعب مهمته بمدى جودة أو عدم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على تطبيقه، والتدقيق الخارجي مكمل لا بد منه للتدقيق الداخلي لما يتمتع به من استقلالية وموضوعية .

خلاصة:

لقد تبين من خلال هذا الفصل أن وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هما وظيفتان متكاملتان ومجالات التنسيق والتعاون بينهما واسعة وكثيرة، إذ يعتمد التدقيق الخارجي إلى حد كبير على التدقيق الداخلي، كما أن التدقيق الخارجي مكمل للتدقيق الداخلي وهذا نظرا لما يتمتع به المدقق الخارجي من موضوعية واستقلالية، وكل هذا من شأنه أن يحقق وجود نظام رقابة سليم وفعال، واكتشاف مختلف أوجه القصور والعجز مع تقديم الاقتراحات اللازمة لمعالجتها، وتوفير التغطية الشاملة لكافة عمليات وأنشطة المؤسسة، وضمان تحقيق أهدافها المسطرة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مؤسسة اتصالات الجزائر.

تمهيد:

مؤسسة اتصالات الجزائر الوحيد على المستوى الوطني التي تقدم خدمة هاتف الفيكس والانترنت ADSL سوف نتعرف من خلال بحثنا على المؤسسة و على التدقيق الداخلي و علاقته بالتدقيق الخارجي.

المبحث الأول: تعرف على المؤسسة .

المطلب الأول: لمحة عامة حول المؤسسة .

وعيا منها بالتحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيات الإعلام و الاتصال، باشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1999 بإصلاحات عميقة في قطاع البريد و المواصلات. و قد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت 2000. جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على نشاطات البريد و المواصلات و كرس الفصل بين نشاطي التنظيم و استغلال و تسيير الشبكات. و تطبيقا لهذا المبدأ، تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا و ماليا و متعاملين، أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية و الخدمات المالية البريدية متمثلة في مؤسسة "بريد الجزائر" و ثانيهما بالاتصالات متمثلة في "اتصالات الجزائر"¹.

و في إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة تم في شهر جوان 2001 بيع رخصة لإقامة و استغلال شبكة للهاتف النقال و أستمر تنفيذ برنامج فتح السوق للمنافسة ليشمل فروع أخرى، حيث تم بيع رخص تتعلق بشبكات VSAT و شبكة الربط المحلي في المناطق الريفية. كما شمل فتح السوق كذلك الدارات الدولية في 2003 و الربط المحلي في المناطق الحضرية في 2004. و بالتالي أصبحت سوق الاتصالات مفتوحة تماما في 2005، و ذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية و لقواعد المنافسة. و في نفس الوقت، تم الشروع في برنامج واسع النطاق يرمي على تأهيل مستوى المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخر المتراكم.

❖ قانون 03/2000 و ميلاد اتصالات الجزائر

نص القرار 2000/03 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد و المواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر التي تكفلت بتسيير قطاع البريد، وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات

¹WWW.algeriatelecom.dz.04/09/2020

في الجزائر، إذ وبعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد هذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة.

لتصبح اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات. بعد أزيد من عامين وبعد دراسات قامت بها وزارة البريد وتكنولوجيات الإعلام والاتصال تبعت القرار 200/03، أوضحت اتصالات الجزائر حقيقة جسدت سنة 2003.

❖ جانفي 2003 الانطلاقة الرسمية لمجمع اتصالات الجزائر:

كان على اتصالات الجزائر وإطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جانفي سنة 2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال. لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها على وزارة البريد، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم ليبرم، فيه المنافسة شرسة البقاء فيها للأقوى والأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

المطلب الثاني: الأهداف والإطار القانوني لشركة اتصالات الجزائر

أولاً: الأهداف

ثلاث أهداف أساسية يعتمد عليها مجمع اتصالات الجزائر سطرت إدارة مجمع اتصالات الجزائر في برنامجها منذ البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها الشركة وهما:

الشكل رقم (III-1): أهداف المؤسسة



وقد سمحت هذه الأهداف الثلاثة التي سطرتها اتصالات الجزائر ببقائها في الريادة وجعلها المتعامل رقم واحد في سوق الاتصالات بالجزائر.

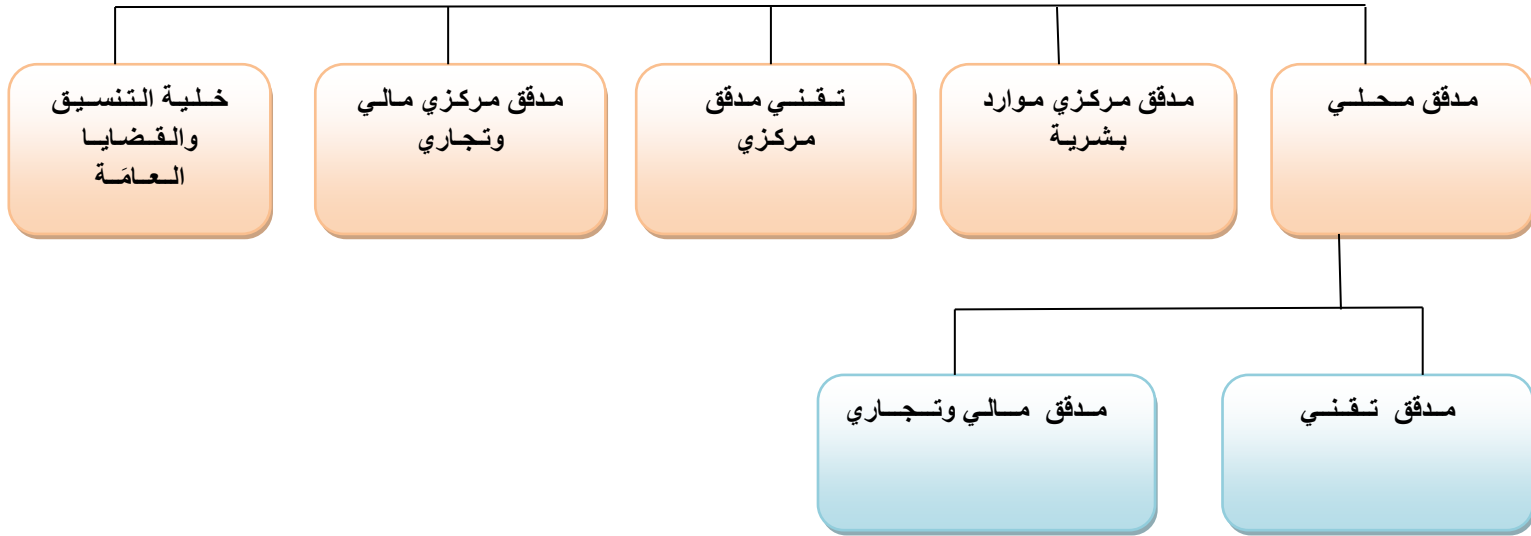
ثانيا: الإطار القانوني

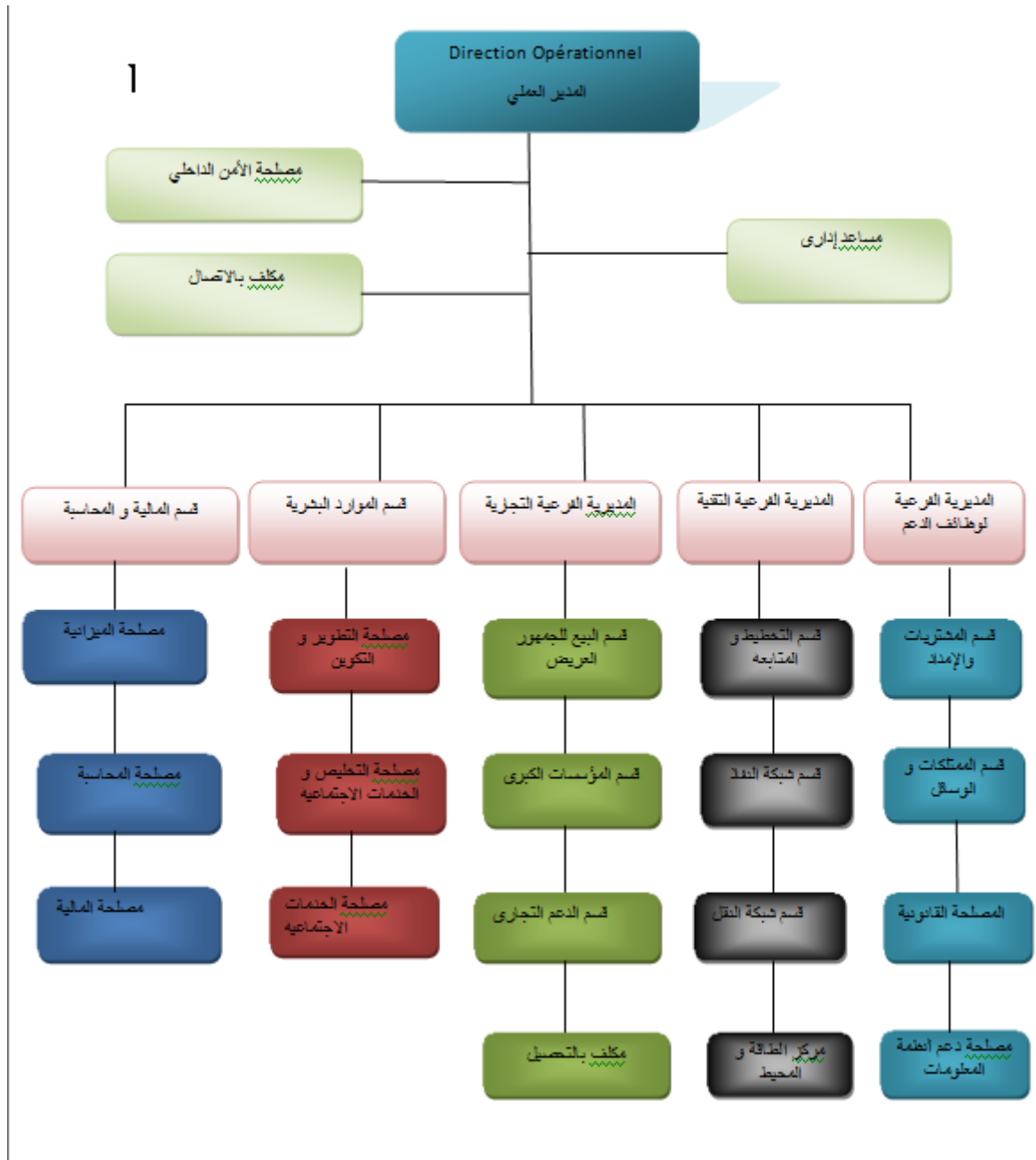
SPA اتصالات الجزائر، مؤسسة عمومية ذات أسهم برأس مال تنشط في سوق الشبكة وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر. تأسست وفق قانون 03/2000 المؤرخ في 05 أغسطس أوت سنة 2000 المحدد للقواعد العامة للبريد والمواصلات، فضلا عن قرار المجلس الوطني لمساهمات الدولة (CNPE) بتاريخ 01 مارس 2001 الذي نص على إنشاء مؤسسة اقتصادية أطلق عليها اسم "إتصالات الجزائر". وفق هذا المرسوم الذي حدد نظام مؤسسة عمومية اقتصادية تحت صيغة قانونية لمؤسسة ذات أسهم براسمال اجتماعي دينار جزائري والمسجلة في المركز السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 المقدر ب 61.275.180.000 دج. تحت رقم B 02 0018083

المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر

الهيكل التنظيمي ومدقق العام: التدقيق الداخلي في مؤسسة اتصالات الجزائر له هيكل تنظيمي منفصل عن المديرية العملية، فالمتحكم الوحيد في المدقق هو الرئيس المدير العام.

مديرية التدقيق الداخلي





المصدر : اتصالات الجزائر مستغانم

الهيكل التنظيمي لمديرية العملية لاتصالات الجزائر مستغانم

المبحث الثاني: المدقق الداخلي في مؤسسة اتصالات الجزائر (مستغانم)
المطلب الأول: تعريف المدقق في مؤسسة اتصالات الجزائر وأنواع مهامه .
المدقق العام:

يتم تعيين المدقق العام بقرار من الرئيس والمدير التنفيذي. يتم وضعه تحت السلطة الهرمية لرئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي. يساعده موظفون على المستوى المركزي والمحلي. بالإضافة إلى الصلاحيات الممنوحة له من قبل رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ، فإن المدقق العام يقود وينسق ويراقب أنشطة هيكله. وهو مسؤول أمام الرئيس التنفيذي عن أعمال مديرية التدقيق الداخلي.

أنواع المهمات:

المهام العادية: تتم في إطار برنامج سنوي معتمد من هيئة التدقيق العامة تمت الموافقة عليه في بداية كل سنة مالية من قبل رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي ، وتتعلق بفحص جميع أنشطة هيئات الشركة .
بعثات لمرة واحدة: يقتصر هذا النوع من المهام بشكل عام على تحليل منطقة محددة للغاية ، ويتم برمجته بمبادرة من الإدارة العامة أو مديرية التدقيق الداخلي. يمكن أن تكشف هذه الأنواع من المهمات عن أوجه الشذوذ أو النواقص التي تمتد إلى مجالات أخرى

المطلب الثاني: القيم الرئيسية للمدقق

الأخلاق:

الأخلاق هي مجموعة المبادئ الأخلاقية التي هي أساس سلوك المدقق ، وهي تؤسس قواعدها الأخلاقية على القيم الأخلاقية السامية ، وهي سمة من سمات الأخلاق التي يشير إليها. إن القيم الأساسية التي يتمتع بها حاملها تجعل من الممكن إملاء السلوك الذي ينبغي اعتماده في جميع الظروف. وهكذا يؤكد المدقق تمسكه العميق في ممارسته لمهامه بمبادئ الحقوق والحريات الأساسية والإنسانية واحترام الناس والبحث عن الحقيقة من خلال الرد الأمين للواقع والمخاطر.

القيم الرئيسية للمدقق هو:

- أ. المثالية: يتلاءم موظفو مديرية التدقيق الداخلي مع القيم الأساسية المذكورة ويشاركونها ؛ ولا يجوز بأي حال من الأحوال الإضرار بصورة الشركة و مديرية التدقيق الداخلي . يجب إعفاء سلوكهم ، في الخصوصية وكذلك في الخدمة ، وكذلك أسلوبهم في تنفيذ المهام من أي خرق لقواعد الأخلاق ، والأخلاق ، والعقوبات والقوانين.
- ب. الحياد: أيا كان الغرض من مهامهم، يجب على موظفي مديرية التدقيق الداخلي ، في جميع الأوقات والأماكن ، الامتناع عن المشاركة في إبداء الآراء أو الخلافات ذات الطابع السياسي أو العنصري أو الديني أو العقائدي. كما أنه يمتنع عن أي حكم على آراء وقرارات وتوجيهات الإدارة العامة. يحظر على الموظفين

العاملين في دائرة التدقيق العام ، الانتماء إلى نشاط تمثيلي وبوجه عام ، ممارسة أنشطة لا تتوافق مع مفهوم الحياد.

III. الاحترافية: يقوم موظفو مديرية التدقيق الداخلي بمهامهم بالصرامة والاحتراف اللذين يفرضهما تموضعهم في الشركة بكاملها وفي حدود المهام والوفود الموكلة إليهم وتوجهات المدقق العام. يتم إجراء النتائج والتحليلات والتوصيات في مجالات الخبرة التي يتقنها مؤلف المهمة. وبخلاف ذلك ، يجب أن يتحدد هؤلاء مع المتخصصين في مجال الاختصاص المعني. تفترض المهنية احترام مسافة احترازية مع المحاورين الذين يتم مواجهتهم ، والتزام كل شخص بالامتناع عن المشاركة في أي مهمة تشمل أشخاصاً أو وحدات يحتمل أن تثير التساؤل عن حيادهم..

IV. احترام الأشخاص: يجب أن يحترم موظفو مديرية التدقيق الداخلي الحقوق والحريات الأساسية للأفراد. يجب ألا يتخذ أي إجراء من إجراءات القيد أو تقييد حريته غير تلك المنصوص عليها في اللوائح الداخلية. يحظر أي شكل من أشكال التشهير الشفوي أو الخطي الذي من المحتمل أن يسيء إلى كرامة أي شخص أو كيان آخر من شركة اتصالات الجزائر .

V. النزاهة: تُفهم نزاهة موظفي مديرية التدقيق الداخلي من وجهة نظر سلوكية وفكرية. من الناحية السلوكية ، تتميز الاستقامة عن الاستقامة ونكران الذات. بينما تشير الزاوية الفكرية إلى القدرة على تجاهل رأي الفرد أو مشاعره أو تحيزاته أو تعاطفه أو كراهيته للمحاور. ينعكس ذلك في الشجاعة الفكرية ، والتي تتجلى بشكل خاص في القدرة على الدفاع عن أطروحة المرء وحدها ضد الرأي السائد. تتضمن النزاهة أيضاً القدرة على مقاومة الطلبات والإبلاغ بأكبر قدر ممكن من الدقة عن واقع الموقف والحرص دائماً على عدم تعريض نفسه لخطر عدم أداء واجب الفرد

VI. الاستقلالية في إطار المهام الموكلة إليه: يجب أن يظل المدقق بعيداً عن أي تأثير وأي مصلحة تتعلق بشؤون الجهات الخاضعة للرقابة ، مما قد يعيق ممارسة حكمها المهني أو موضوعيتها. لكي يكون حكمه محايداً ، يجب أن يكون المدقق مستقلاً عن الكيان الخاضع للرقابة وخالياً من أي قيود.

المطلب الثالث: القواعد الأخلاقية لمدقق الداخلي .

القواعد الأخلاقية: هي مجموعة الواجبات والالتزامات المفروضة على أعضاء مديرية التدقيق الداخلي . مثل حكم القانون ، تنطبق القواعد الأخلاقية بشكل مماثل على جميع أعضاء هيئة التدقيق في جميع الحالات. كما يلتزم المدقق في قيامه بواجباته باحترام قواعد الأخلاق المنصوص عليها في الميثاق المذكور وهي:

1. عدم الانحياز: تقوم مديرية التدقيق الداخلي بعملها دون روح حزبية أو تمييز أو ازدراء. لا يخدم هذا العمل أي مصلحة أخرى غير تلك المتعلقة بإظهار الحقيقة ، والبحث عن المعرفة الدقيقة ، وواقع الممارسات والمخاطر التي من المحتمل أن ترتبط بها. في هذا المسعى ، لا تخضع لتأثير أو ضغط من أي نوع.

2. الموضوعية: يجب على المدقق إظهار أعلى درجة من الموضوعية المهنية من خلال جمع وتقييم وإبلاغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية قيد المراجعة. يقيم جميع العناصر ذات الصلة دون أن يتأثر في حكمه.

3. السرية: يجب على المدقق احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها ؛ تقوم بالكشف عن هذه المعلومات فقط مع الأذونات المطلوبة ، ما لم يتطلب ذلك التزام قانوني أو مهني. الصرامة والمنهجية: يستجيب عمل مديرية التدقيق الداخلي للشرعية والواقع وحدود الاختصاصات والصلاحيات. الشرعية: لا يمكن إنجاز المهمات إلا ضمن الحدود الصارمة للمتطلبات القانونية والتنظيمية.

المبحث الثالث: نشاط التدقيق في مؤسسة اتصالات الجزائر (مستغانم)

المطلب الأول: مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي

من أجل سيرها بسلاسة ، تتطلب مهمة التدقيق احترام ومراقبة عدد معين من الخطوات ، كل منها يتميز بالعمل الذي يتعين القيام به ، والوسائل التي يجب إتاحتها. للقيام بذلك ، وقبل أي تدخل ، يجب إرسال خطاب تكليف إلى رئيس الكيان أو الخدمة التي تم فحصها. وكذلك أمر مهمة ، وصحيفة مهمة تحدد أهداف المهمة ونطاقها ، مع تحديد العناصر اللازمة لإجراء التحقيقات المتوقعة بشكل صحيح. ثلاث مراحل كرونولوجية مهمة تحدد مسار المهمة:

- ❖ المرحلة التمهيديّة / التحضيرية: يتم تنفيذ مهمة التفتيش وفق خطة معتمدة مسبقاً. يجب أن يكون التخطيط مُعداً جيداً ، ويجب تعيين المتعاونين الذين يشكلون جزءاً من البعثة وإدارتهم بطريقة مناسبة.
- ❖ تنفيذ المهمة: تتضمن هذه المرحلة فحص عمليات إدارة الهيكل بهدف تحديد مدى امتثالها للأنظمة والإجراءات والتوجهات المعمول بها ، من خلال البحث وجمع المعلومات واستخدامها وتحليلها. المواقف التي سيتم استخدامها لإنتاج التقرير.
- ❖ الملخص والاستنتاجات والتوصيات والتقارير النهائي والأوامر في نهاية كل مهمة تفتيش ، يلزم إعداد التقارير. يخضع استخدام الأنواع المختلفة من التقارير لنوع المهام وتوجهات الكيان المكلف (تقرير أولي ، تقرير مرحلي) ، يختتم بتقرير نهائي ، مع احترام المنهجية والشكل ، على النحو المحدد في دليل التدقيق العام.
- ❖ متابعة وتقييم الإجراءات المعتمدة: تتمثل مهام المتابعة بشكل أساسي في ضمان المراقبة المنتظمة للأوامر الناتجة عن تقارير وتوصيات البعثة ، لتحديد الصعوبات التي واجهتها في تنفيذها ، واقتراح الحلول التكميلية والتصحيحية ، وأخيراً رسم التطورات المرغوبة. يتعين على الهياكل المعنية إبلاغ مديرية التدقيق الداخلي بإجراءات استرداد العملية المعتمدة وأثارها.

المطلب الثاني: مراحل القيام بعملية التدقيق الخارجي

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة وفاعلية فإنها تفرض على المدقق الخارجي اتباع ثلاث خطوات رئيسية تكمل كل منهما الأخرى، وتتمثل هذه الخطوات في ما يلي:

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات تنفيذ أعمال التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول المؤسسة، لذلك فإن المدقق

الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق، فعلى ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد تفاصيل الخطوات اللاحقة.

الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به، وبعد ذلك يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة.

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد أن ينتهي المدقق الخارجي من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ بفحص الحسابات والقوائم المالية ومدى التفصيل الوارد بها، وهذا لضمان توفر الثقة في المعلومة المالية المقدمة والمستخدمة من طرف المتعاملين الخارجيين.

المطلب الثالث: التنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في مؤسسة اتصالات الجزائر (مستغانم)

يعتبر عمل المدقق الداخلي مكملًا لعمل المدقق الخارجي أي محافظ الحسابات، حيث يقوم المدقق الداخلي بوضع برنامج تدقيق لمختلف وحدات المؤسسة وكذا المقر وذلك كل 3 أشهر حيث يتوج هذا البرنامج بتقرير يضع فيه كل التحفظات والملاحظات الواجب تصحيحها

يقوم محافظ الحسابات بزيارتين على الأقل في السنة حيث يقوم بالإطلاع على التقرير الذي أعده المدقق الداخلي، ومن هنا تبدأ مهمة التدقيق في حسابات المؤسسة، حيث يقوم في كل زيارة بالتدقيق في الوثائق المحاسبية واحدة بواحدة وكذا القيد المحاسبي الخاص بها ومدى توافقها مع النظام المعمول به وهذا بمرافقة المدقق الداخلي له في كل مهماته في مختلف الوحدات، وفي الأخير يقدم نصائح للمحاسبين، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير مفصل يحتوي كل التحفظات التي قام بملاحظتها وكيفية تصحيحها وذلك من خلال الاستدلال بمختلف النصوص القانونية والمحاسبية، وبعد تسليمه لهذا التقرير يلزم المدقق الداخلي بالسهرة على رفع هذه التحفظات ومتابعة عمل المحاسبين وإرشادهم وفق توجيهات المدقق الخارجي.

ومما سبق يمكن القول بأن هناك تناسق بين مهام المدقق الداخلي ومهام المدقق الخارجي، ف لا يتم المصادقة على حسابات المؤسسة إلا بعد رفع التحفظات من قبل المدقق الداخلي من خلال مختلف زيارته للمؤسسة ووحداتها.

خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، والتي رأينا فيها أن المؤسسة تولي اهتمام كبير بكل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة من حيث تحديد الاختصاصات وإسناد المهام،

وتكليف موظف كفى للقيام بعملية التدقيق، والتي تتجلى في فحص وتدقيق مختلف العمليات والوظائف والسجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح، لاكتشاف نقاط القوة واستغلالها، ونقاط الضعف ليتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في ضمان استمرارية المؤسسة ونجاحها.

خاتمة عامة:

لقد سعينا من وراء هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة في بداية هذا العمل والمتمثلة في: مامدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي؟ بالإضافة إلى الأسئلة الفرعية، وقد قمنا بذلك من خلال تطرقنا إلى استعراض نشأة وتطور وظيفة التدقيق عبر مختلف الفترات الزمنية حتى ما وصلت إلى ما هي عليه في وقتنا الحالي، حيث أن نشأة التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي كان تبعا للتطور الاقتصادي والاجتماعي، وظهور المؤسسات التي تمن أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها ونشاطاتها وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين لحاجتهم لخدمات التدقيق، كما قمنا بشرح أهم جوانب كل من التدقيق الداخلي والخارجي من حيث المفهوم، الأهداف، والأهمية، بالإضافة إلى إبراز أهم جانب من هذه المذكرة والمتمثل في كيفية التنسيق بينهما.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في فصليه الإثنين، والفصل التطبيقي، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات المتمثلة في ما يلي:

النتائج:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- إن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي، واعتماد كل طرف، على نتائج عمل الآخر يساعد في الاستغناء عن أعمال التدقيق الزائدة عن حاجتهما وتفادي الازدواجية في العمل، وتسخير ذلك الجهد والوقت لتغطية أنشطة أخرى في المؤسسة.
- 2- إن النسبة الكبيرة من عملية التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي ما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي أثناء تأديته لمهامه.
- 3- يحقق التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي رضا عميل التدقيق، بالإضافة إلى رفع مستوى كفاءة المدقق الداخلي من خلال تبادل معلومات وأساليب التدقيق مع المدقق الخارجي.
- 4- تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة المؤسسات إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ القرارات، أو التأكد من مدى مطابقة تلك البيانات للواقع.
- 5- يتحدد مستوى التناسق بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى فقد ثبتت وتحققت صحتها إذ لا شك في أن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال تنفيذ كل منهما لمهمته يسعى إلى جمع الأدلة والقرائن الكافية لإصدار حكمه العادل عن وضعية المؤسسة
- بالنسبة للفرضية الثانية فقد تحققت صحتها كذلك وذلك من خلال تسليط الضوء على دورهما الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع وهذا عن طريق الرقابة والفحص
- أما في ما يخص النظرية الثالثة فقد تحققت كذلك إذ أن عملية التقييم تكون مكتملة وشاملة لجميع جوانب عمل كل منهما من حيث الاستقلالية والموضوعية في أداء وظيفة التدقيق

آفاق البحث:

إن هذه الدراسة تعتبر كإضافة في مجال التناسق الوظيفي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهذا من خلال ما تضمنته من نتائج وتوصيات التي من شأنها رفع كفاءة وجودة أعمال التدقيق، وكذلك مساعدة المؤسسة على تطورها واستمراريتها وتحقيق أهدافها المرجوة، ولهذا يبقى باب دراسة هذا الموضوع مفتوح لمن أراد البحث فيه أكثر.

المراجع :

الكتب:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، مصر، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999،
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017،
3. أحمد حلمي جمعة، "تدقيق البنوك والأدوات المالية المشتقة"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015،
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2005،
5. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009،
6. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007،.
7. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف 2010/2011
8. جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي،
9. حمد شقير، العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، مجلة المدقق، العدد 41-42، آذار، 2000،
10. خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيقية، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفية لنشر و التوزيع 2009،
11. خالد راغب الخطيب " التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيقية" الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع 2009
12. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2014.
13. رأفت سلامة و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة، لنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2011،
14. سيد عطا الله سيد، التدريب المحاسبي و المالي، الطبعة الأولى، دار اليا لندشر و التوزيع، عمان، 2013
15. طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2004 عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة، الطبعة الأولى، الإسكندرية مصر، الدار الجمعية، 2002.
16. عطية محمد عطية، "معايير التدقيق الدولية" دار غيداء لتشر و التوزيع، عمان الأردن، 2013
17. علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004.

18. فتحي رزق السوافيري وآخرون ، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية" دار الجامعة الجديدة، طبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002،
19. كمال الدين مصطفى الدهواوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر.
20. مجيد حاسم الشرع، "المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية" دار وائل للطباعة والنشر
21. محمد التو هامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003،
22. محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي، دار عرفة الجامعية، الإسكندرية، 2006،
23. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
24. محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية الدولية و الأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009،
25. محمد يونس، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005،
26. منصور ياسين الأديبي، دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكيد لأنشطة التدقيق الداخلي، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 2، جامعة طنطا، 2007.
27. الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثانية دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2003،
28. هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق" الطبعة الثانية دار وائل لنشر والتوزيع و الطباعة، عمان الأردن، 2004.
29. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التدقيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.

الرسائل الجامعية :

- 1 برايج بلال، تقييم المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد بوقره بومرداس، الجزائر
- 2 خوله مرزقان، "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية" مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2015.2016

- 3 شدرين معمر سعاد ،التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2015/2014.
- 4 شردى معمر سعاد ،التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة شهادة الدكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2014،
- 5 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010/2009،
- 6 عبير محمد فتحي ألعيفي "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليته"، مذكرة ماجستير، محاسبة و تمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007

المجلات :

- 1 العمري أحمد و عبد المغني، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي" مجلة الأردن في الإدارة، 2006.

النصوص القانونية:

- قانون رقم 01/10 المؤرخ في 19 يونيو 2010 معدل و متم بقانون رقم 12/12 المؤرخ في 26/12/2012 متضمن قانون المالية سنة 2013 و القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30/12/2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 المادة 18.
- قانون رقم 01/10 المؤرخ في 19 يونيو 2010 معدل و متم بقانون رقم 12/12 المؤرخ في 26/12/2012 متضمن قانون المالية سنة 2013 و القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30/12/2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 المادة 20.

المراجع باللغة الأجنبية:

M Friedrich et Georges Langlois , comptabilité financière comptabilité générale ;éditions fowcher .France.2007

Dr.khelassi Réda ,les applications de l'audit interne ,édition Houma Alger -2010

HAMMINI ALLEL, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable: Entreprise publique économique, Office des publications Universitaires, Alger, 2003, P 35

Lacunes des mécanismes de contrôle au sein du système des nations unies ;rapport établi par : le corps commun d'inspection ; nations unies , Genève 2006

<http://univers-audit-interne.over-blog.com28/08/2020>

خلاصة :

من خلال بحثنا هذا تعرفنا على التدقيق وبأنه عملية نظامية ومنهجية Systematique لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة و من هنا وجدنا أن لتدقيق أنواع عديدة منها التدقيق الداخلي و هو نشاط مستقل، موضوعي، يضمن الجودة بهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة وجد لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة، وهو يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق أساليب آلية ومنضبطة من أجل تطوير وتقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر والضوابط الحاكمة للمؤسسة، و التدقيق الخارجي و هو مهمة يقوم بها شخص المستقل عن المؤسسة وذلك بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية، ذلك لإعطاء رأي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموماً أو معايير التقارير المالية الدولية و من هنا تعرف على العلاقة بينهما و بالرغم من وجود اختلافات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلالية أو متطلبات ممارسة المهنة فكلاهما يعتمد على نظام فعال للضبط الداخلي، والقيام بعملية التدقيق المالي وأيضا التدقيق التشغيلي، يتكامل كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إذ يعتمد الأخير إلى حد كبير على الأول حيث يسهل أو يصعب مهمته بمدى جودة أو عدم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على تطبيقه، والتدقيق الخارجي مكمل لا بد منه للتدقيق الداخلي لما يتمتع به من استقلالية وموضوعية .

Résumé :

Grâce à nos recherches, nous avons appris à propos de l'audit et qu'il s'agit d'un processus systémique et systématique de collecte et d'évaluation des éléments de preuve et des éléments de preuve objectivement liés aux résultats des activités et événements économiques afin de déterminer le degré de compatibilité et de concordance entre ces résultats et les normes établies, et d'informer les parties concernées des résultats de l'audit. Interne, qui est une activité indépendante, objective et assurant la qualité visant à fournir des services d'assurance et diverses activités de conseil jugées utiles pour améliorer et ajouter de la valeur aux opérations de l'organisation, et qui aide l'organisation à atteindre ses objectifs en appliquant des méthodes automatisées et disciplinées afin de développer et d'évaluer l'efficacité des activités de gestion des risques et des contrôles régissant l'organisation, et L'audit externe, qui est une tâche effectuée par une personne indépendante de l'institution en examinant les états financiers et les registres comptables, afin de donner une opinion impartiale sur la sincérité des états financiers et des comptes et leur engagement envers les normes comptables généralement acceptées ou les normes internationales d'information financière, et à partir de là pour connaître les relations entre eux malgré les différences Entre l'auditeur interne et l'auditeur externe, que ce soit en termes d'objectif, de degré d'indépendance ou d'exigences de la pratique La profession, qui dépend toutes deux d'un système efficace de contrôle interne, de la conduite du processus d'audit financier mais aussi de l'audit opérationnel, de l'audit interne et de l'audit externe sont complémentaires, car ce dernier dépend dans une large mesure du premier, car il facilite ou est difficile à faire avec la qualité ou le manque de qualité du système de contrôle interne et le degré de sérieux et d'efficacité des responsables Son application et l'audit externe sont un complément indispensable à l'audit interne en raison de son indépendance et de son objectivité.

Abstract :

Through our research, we learned about auditing and that it is a systematic and systematic process of collecting and evaluating evidence and evidence objectively related to the results of economic activities and events in order to determine the extent of compatibility and congruence between these results and the established standards, and to inform the parties concerned with the results of the audit, and from here we found that auditing has many types, including auditing. Internal, which is an independent, objective, quality-assuring activity that aims to perform assurance services and various advisory activities found to improve and add value to operations in the organization, and it helps the organization achieve its objectives by applying automated and disciplined methods in order to develop and evaluate the effectiveness of risk management activities and the controls governing the organization, and External audit, which is a task carried out by a person independent from the institution by examining the financial statements and accounting records, in order to give an impartial opinion about the fairness of the financial statements and accounts and their commitment to generally accepted accounting standards or international financial reporting standards, and from here to know the relationship between them despite the differences Between the internal auditor and the external auditor, whether in terms of the goal, degree of independence, or the requirements of practice The profession, both of which depend on an effective system of internal control, the conduct of the financial audit process and also the operational audit, the internal audit and the external audit are complementary, as the latter depends to a large extent on the first, as it facilitates or is difficult to do with the quality or lack of quality of the internal control system and the extent of seriousness and efficiency of those in charge of Its application, and external auditing is a necessary complement to internal auditing because of its independence and objectivity.