جامعة عبد الحميد بن باديس _مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

مقدمة من طرف الطالبة: نجادي إيمان

تحت اشراف الأستاذ: مرحوم محمد الحبيب

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	ابراهيمي عمار	أستاذ محاضر	مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر	مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2019

إهداء وشكر

شكر وتقدير:

الحمدُ، والشكر لله عزّ، وجلّ حمدا كثيرا طيِّبا مباركا فيه.

أتقدّم بالشّكر، والامتنان، والعرفان العظيم لكافة المعلمين، والأساتذة من "الطور الابتدائي حتى الطور الجامعي" الذين أتشرف بكوني تلميذة في أقسامهم، وأخص بالذكر الأستاذ المحترم "محمد الحبيب مرحوم" الذي شرّف عملي هذا بقبوله تأطيري، وتوجيهي طيلة مدة إنجاز هذه المذكرة، إذ انّه ألمّ بجميع الجوانب المنهجية، وساهم في انتقاء المعلومات القيِّمة التي كان من شأنها تعزيز قيمة هذا البحث.

الإهداء

الحمد لله الذي نور بني آدم في تركيبة عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعله وسيلة للكفاح وغاية للنجاح.

أهدي ثمرة عملي هذا إلى نور عيوني، إلى التي لا تقدر بثمن ولا تقاس بمقياس، إلى التي سهرت، وتعبت، وربت من أجل تحقيق غاياتي، إلى التي استنزفت طاقتها، وجهدها من أجل راحتي:

إلى أمي حبيبتي.

إلى الذي كان لي سندا، وعونا، إلى صديق الدرب، إلى الذي لا تقر له عين، ولا يغمض له جفن حرصا على تأمين مستقبلي: إلى أبي العزيز.

إلى الذين أكن لهم كل مشاعر الحب، والمودة إخوتي: رفيقة دربي" خولة"، أخي الوحيد "محمد بالقاسم"، آخر العنقود "يسرى".

إلى كتكوت عائلة جلول "أيوب"؛

إلى عائلة "نجادي"، وعائلة "بن مكي".

إلى كل الأصدقاء والإخوة الذين عرفتهم وأخص بالذكر حبيبتي "نور الهدى موفق "التي كانت صحبتنا صحبة محبة وليست صحبة مصالح.

إلى زملائي، وزميلاتي تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير 2019_2020

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

إلى كل هؤلاء أتقدم بأسمى معاني الحب، الامتنان، والعرفان، وأهدي لكم ثمرة عملي هذا.

إيمان نجادي

الفهرس

الفهرس:

إهداء: .....

شكر وتقدير: .....

الفهرس: .....

قائمة الجداول: .....

قائمة الأشكال: .....

مقدمة عامة: 05-02

لفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق.....06

تمهيد.....07

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق.....08

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق 08

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق 10

المطلب الثالث: أنواع التدقيق 10

المطلب الرابع: أهمية، وأهداف التدقيق.....11

المطلب الخامس: قواعد ومعايير التدقيق 14

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي 17

المطلب الأول: تعريف التدقيق والمدقق الداخلي.....17

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي.....18

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي 19

المطلب الرابع: تدقيق العمليات Opérationnel Audit 20

المطلب الخامس: معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي 21

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي.....24

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي 24

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي 24

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الخارجي.....25

المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي (تقسيمات).....26

المطلب الخامس: حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق.....28

الخلاصة: 32

تمهيد: 34

الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....35

المبحث الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي 35

المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي 35

المطلب الثاني: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....35

المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....35

المطلب الرابع: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....37

المبحث الثاني: مجالات التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.....39

المطلب الأول: العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي 39
المطلب الثاني: إسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي 41
المطلب الثالث: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي 44
المطلب الرابع: الفرق بين مهام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي 45
المبحث الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على ضوء المعيار الجزائري 610 47
المطلب الأول: نطاق المعيار الدولي 610.....47
المطلب الثاني: تحديد استخدامات عمل وظيفة التدقيق الخارجي على ضوء المعيار 610 48
المطلب الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610.....49
الخلاصة: 51
تمهيد: 53
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي 54
المبحث الأول: دراسة حالة في مؤسسة DAHRA VIP بحجاج.....54
المطلب الأول: لمحة عامة حول المؤسسة.....54
المطلب الثاني: أهمية وأهداف مهام المدقق في المؤسسة.....56
المطلب الثالث: برنامج مهام مدقق الحسابات في مؤسسة DAHRA VIP.....56
المطلب الرابع: التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مؤسسة DAHRA VIP 57
المبحث الثاني: تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي 610 58
المطلب الأول: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققين الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن.....58
المطلب الثاني: التوصيات التي توصلت لها الدراسة.....59
المبحث الثالث: دراسة ميدانية لآراء محافظي الحسابات لولاية ورقلة 60
المطلب الأول: دور المراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 610 60
المطلب الثاني : مناقشة و تفسير النتائج 60
المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها من خلا ل الدراسات السابقة 61
خلاصة: 62
خاتمة عامة: 65-64
قائمة المراجع:..... 68-67

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجداول	العنوان	الصفحة
1	التطور التاريخي للتدقيق وأهميته	09
2	حقوق وواجبات المدقق	29
3	العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	39
4	مهام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	46

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	تقسيمات التدقيق الخارجي	28
2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة DAHRA VIP	55

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم، ونشاطات المؤسسة الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسة صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل فيها الملكية عن التسيير، مما أدى إلى ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات التي تضمن لأصحاب المؤسسة الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية، والتلاعب.

في مقدمة هذه الوسائل يأتي التدقيق الذي يعمل على فحص أنظمة الرقابة، والبيانات، والمستندات، والحسابات، والدفاتر الخاصة بالمشروع.

يجب الإشارة إلى أن التدقيق بشقيه الداخلي، والخارجي حيث يعتبر هذا الأخير كوظيفة تتم عن طريق مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة يهدف إلى إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره المدقق الخارجي في تقرير يبين فيه مدى صحة، وسلامة القوائم المالية من الأخطاء، والغش.

أما التدقيق الداخلي بالرغم من كونه وظيفة حديثة النشأة , إلا أنه عرف تطورا سريعا في مفهومه, و أهدافه, و نطاق فحصه, بحيث لم يعد الوظيفة التي تهتم باكتشاف الأخطاء , و الغش , و الاختلاسات, بل أصبح دوره هو البحث في تحسين الأداء الكلي لأية مؤسسة , و ذلك من خلال فحص, و تقييم الوسائل الرقابية المختلفة، و تقييم السياسات, و الإجراءات كذا كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية , و من تم فإن التدقيق الداخلي لم يعد مقتصر على العمليات المالية , و المحاسبية فقط لكن أصبح يغطي كافة وظائف, و أنشطة, وعمليات المؤسسة .

من خلال ما سبق يتبين مدى أهمية، وضرورة وجود كل من التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي في المؤسسة نظرا لحاجتها الكبيرة للخدمات التي يقدمانها، ولذلك لابد من تضافر جهودهما. ز تعزيز التعاون، والتنسيق بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما لما لذلك من دور كبير في تحقيق الأهداف بجودة عالية، وحسن تسيير أعمال المؤسسة، وتحقيق أهدافها المنشودة، ومن هنا نطرح الإشكالية التالية:

فيما تكمن أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي في تنفيذ عملية التدقيق؟

ولمعالجة الإشكالية سوف نتطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية:

_ ما هو التدقيق؟ وفيما تتمثل أهدافه وأهميته؟

_ ماذا نقصد بالتدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي؟

_ ما هي أهم جوانب التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي؟

لوضوح الموضوع أكثر وتفسير الإشكالية اعتمدنا في موضوعنا هذا على الفرضيات التالية:

1-التدقيق بشقيه الداخلي، والخارجي عملية منظمة، ومنهجية لجمع الأدلة، والقرائن، وتقويمها بشكل موضوعي، يهدف بدوره إلى التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد عليها.

2-تعتبر وظيفتي التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي وظيفتان لا يمكن الاستغناء عن خدماتهما.

3-يتحدد مستوى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي أو العكس على أساس تقييم كل منهما على عمل الأخر، ودرجة الموضوعية، والثقة المتبادلة بينهما.

أهمية البحث:

تنبع هذه الدراسة من خلال الدور الايجابي للتعاون، والتكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي على مستوى ممارسي المهنتين حيث تساهم في زيادة، وتحسين أداء، وكفاءة كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي، وتقييم نتائج أعمالهما بجودة عالية لتمكين الجهات المعنية من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تقوية أنظمتها الرقابية.

أهداف البحث: 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 أهميتهما بالنسبة لعمل كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي.

_ التعرف على أهم أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي.

أسباب اختيار الموضوع:

أ) الأسباب الذاتية:

- موضوع البحث له علاقة بتخصصي.
- ميولي إلى البحث في هذا الموضوع، ومحاولة الإلمام بجميع جوانبه.
- تقديم مرجع. وفائدة علمية يستفيد منها ذوي الاختصاص في هذا المجال.

ب) الأسباب الموضوعية:

- إبراز الدور الفعال للتدقيق بنوعيه الداخلي، والخارجي في التقليل من الأخطاء، ومحاولة الحد من الغش، والتلاعب.
- الأهمية الكبيرة لموضوع التكامل بين التدقيق الداخلي، والخارجي.

صعوبات الدراسة:

_ صعوبة الموضوع، وحساسيته.

_ قلة الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع.

_ ضيق الوقت بسبب الحجر الصحي الذي فرضته الدولة بسبب وجود الوباء.

_عدم الحصول على المعلومات الكافية في البحث.

منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات، وإثبات؛ أو نفي الفرضيات، ولتحقيق أهداف البحث اعتمدت دراستنا على المنهج التاريخي لدراسة التطور التاريخي للتدقيق، ومن ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي من أجل توضيح، وفهم الإطار النظري، والعملي الذي يقوم عليه التكامل بين التدقيق الخارجي، والتدقيق الداخلي من معايير، وطرق ممارسة هذه المهنة.

الدراسات السابقة:

لقد شمل هذا الموضوع على أهمية بالغة من الدراسات التي عالجت هذا الموضوع بصفة كاملة؛ أو جزئية، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

_ دراسة الباحثة "شاشور مختاريه"، (2016_2017)، "تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة"، مذكرة تخرج مقدمة من ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، عالجت الباحثة في مذكرتها الإشكالية التالية: " كيفية سعي محافظ الحسابات دوما لتحقيق فعالية المؤسسة، وتحسين أدائها أمام منافسيها، حيث يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، وضمان التوافق مع المعايير المهنية للتدقيق، مما يبعث المزيد من الثقة في المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم لدى مستخدميها، وللوصول إلى تكوين، وإبداء هذا الرأي فإن المدقق يبدأ عمله بدراسة نظام الرقابة الداخلية، وباعتبار هذا النظام أي مؤسسة من النظم الرئيسية، والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته من حيث التفصيل؛ أو الإجمال، وتحديد نطاق عمل المدقق، ويعتمد ذلك على مدى قوة؛ أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ولذلك يعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته؛ أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله داخل المؤسسة، لتنتهي عملية المراجعة بتقرير يبلور فيه المراجع الخارجي نتائج عمليتي الفحص، والتحقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي، وبيان العمليات التي قامت بها المؤسسة بصورة سليمة، وعادلة، ويقدم إلى المهتمين داخل المؤسسة، وخارجها.

_ دراسة الباحثة "بلعربي سارة"، (2016_2017)، "التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، عالجت الباحثة في مذكرتها الإشكالية التالية: فيما تكمن العلاقة الوظيفية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي؟ بالإضافة إلى نشأة، وتطور التدقيق بشقيه الداخلي، والخارجي، وظهور المؤسسات التي تمنح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها، وحقوقها، كذلك سعي كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي من خلال تنفيذ كل منهما لمهمته يسعى إلى جمع الأدلة، والقرائن الكافية لإصدار حكمه العادل عن وضعية المؤسسة، بالإضافة إلى النتائج، والتوصيات التي من شأنها رفع كفاءة، وجودة أعمال التدقيق، كذلك مساعدة المؤسسة على تطورها، واستمراريتها، وتحقيق أهدافها المرجوة.

_ دراسة الباحث:" عبيد رجعي"، (2013_2014)، "دور المراجع في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 610، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، عالج الباحث في مذكرته دور المراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار الدولي للمراجعة، كذلك ضرورة التناسق بين المراجع الخارجي، والمراجع الداخلي، وهذا لزيادة

الفعالية بينهما، وتكوين مجموعة متكاملة تساهم في إعطاء للمراجعة مصداقية، وشفافية عالية، وكبيرة من خلال حرص محافظي الحسابات على تطوير كفاءتهم العلمية ، ومهارتهم العملية، وهذا من خلال مشاركتهم في المنتديات، والمؤتمرات التي تعقدها الجهات المهنية.

تقسيمات الدراسة: قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول:

- في الفصل الأول تحدثنا عن الإطار المفاهيمي للتدقيق حيث تناولنا في المبحث الأول التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أنواعه، أهميته، وأهدافه أما في المبحث الثاني تناولنا ماهية التدقيق الداخلي من خلال عرض مفهومه، أهميته، أهدافه، ومعاييره مرورا إلى المبحث الثالث عرضنا ماهية التدقيق الخارجي، تعريفه، أهدافه كذلك حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق.

- في الفصل الثاني قمنا باستعراض العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال المبحث الأول بتعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ، أهداف التكامل ، أهمية التكامل ،والعوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، أما المبحث الثاني تناولنا مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، كذلك العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ، إسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ،أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ،وفي المبحث الثالث تناولنا التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 610 ففي المبحث الأول عرضنا نطاق المعيار الدولي 610 ، تحديد استخدامات عمل وظيفة التدقيق الخارجي على ضوء المعيار 610 ، كذلك المعيار الجزائري للتدقيق 610.

أخيرا الفصل الثالث تناولنا دراسات سابقة والنتائج الموصل إلي

الفصل الأول

تمهيد:

نشأ التدقيق، وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها، فالتدقيق بشكل عام يهدف إلى التحقق من صحة، وسلامة البيانات المالية، الإدارية، والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام الموظفين داخلها بتطبيق السياسات، والقواعد الموضوعة لتسيير نشاطاتها، والمبادئ المحاسبية المعمول بها، والمقبولة عموما بغرض تفادي حدوث الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من الاختلاس، والتلاعب، والغش.

وقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق بكلى نوعيه الداخلي لمساعدة إدارة المؤسسة على حسن إدارتها، وتسييرها من خلال قيام المدقق الداخلي بالتقييم، والفحص المستمر للأنشطة الداخلية للمؤسسة، وتحديد مدى كفاءة الأنظمة، والعاملين، ومن تم رفع تقرير عن ذلك، وعرضه على الإدارة المعنية. والخارجي بهدف طمأنة الملاك على حسن تسيير مؤسستهم، ومدى صدق المعلومات المالية المقدمة من جهة، وطمأنة الأطراف الخارجية المستخدمة لهذه المعلومات على مدى عدالتها، وشموليتها من جهة أخرى.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

إن لممارسة التدقيق منشأ خاص ضروري لتأسيس بعض الأنظمة للبحث عن الأشخاص الذين ينحصر عملهم في تسجيل الإيصالات، وتوزيع الأعمال على المستثمرين، وفي المراحل المبكرة من الحضارة كانت مناهج المحاسبة معقدة للغاية، وكان عدد الصفقات، والعمليات التجارية صغيرة جدا بحيث كان كل فرد قادر على تفقد أعماله بنفسه.

وفي وقت قريب، وبينما تتطلب الولايات القديمة، والإمبراطوريات أنظمة متلاحقة فقد طبقت أنظمة الفحص، والتفقد على حساباتهم العامة. كما هو مبين لدى سجلات المصريين القدامى، والإغريق، والرومان فقد انتفع كل منهم من أنظمة الفحص، والفحوصات العملية التي استخدمها بعض رؤساء الأموال.

وهناك إشارة واضحة تشير إلى أنها كانت عادة تدقيق الحسابات، والعقارات، والأرصدة كانت من مهمة المدقق هي القيام بفحص الحسابات، وقد أطلق عليه اسم مدقق من هذا المنطلق، وقد اشتقت هذه الكلمة من الكلمة، وتعني بالعربية (يستمع)، وقد طلبت من جماعة المحاسبين أن يحضروا ليستمع لحساباتهم. (Adire) اللاتينية إن زيادة حجم العمليات التجارية التي تقتضي زيادة استخدام رأس المال لما أدى إلى تشجيع هؤلاء في الدخول في العمليات؛ أو صفقات مشاركة مع بعض التجار بهدف الحصول على أرباح أكثر، وكان هذا عاملا ضروريا لظهور نظام محاسبي متكامل، ومما لا شك فيه بأن لها تأثير مادي على ممارسة التدقيق.[1]

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، وعبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 11.

الجدول رقم 01: التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة الحكومة	رجل الدين كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، هدفه حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية، والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه هدفه حماية الأصول
من1850 إلى 1900	الحكومة، والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش، والأخطاء بهدف الشهادة على مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة، والمساهمين	شخص مهني في التدقيق، والمحاسبة	تجنب الغش، والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، والمساهمين	شخص مهني في التدقيق، والمحاسبة	الشهادة على صدق، وسلامة انتظام القوائم التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين	شخص مهني في التدقيق، والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية، واحترام المعايير المحاسبية، ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين	شخص مهني في التدقيق، والمحاسبة، والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات، ونوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التو هامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة، وتدقيق الحسابات، بن عكنون، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ,2003, ص 7.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

التعريف الأول:

فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات، والمستندات، والحسابات، والدفاتر الخاصة بالمشروع، وبهذا نستطيع أن نستنتج أن التدقيق له فعاليته في الشركات؛ أو في أي مشاريع أخرى، ولهذا نستطيع أن نقول بأن التدقيق عبارة عن فحص، وتحقيق، وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق. [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 المعنيين. [2]

التعريف الثالث:

عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه:

لجمع، وتقييم الأدلة، والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة "Systématique عملية نظامية، والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق، والتطابق بين هذه النتائج، والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة". [3]

المطلب الثالث: أنواع التدقيق [4]

أولا: من حيث الحدود

أ) **تدقيق كامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه بمعنى الفحص لكل
ب) العمليات التي تمت من خلال الفترة المحاسبية.
ت) **تدقيق جزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المحاسبية.

ثانيا: من حيث الفحص

أ) **تدقيق تفصيلي:** وهو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بفحص جميع قيود، ودفاتر السجلات، والمستندات المحاسبية.
ب) **تدقيق اختياري:** هو التدقيق الذي يعتمد على أسلوبين:
_ **الأسلوب الأول:** التقدير الشخصي
_ **الأسلوب الثاني**: العينة الإحصائية

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، وعبد الهادي أسحق المصري، تدقيق، ومراجعة الحسابات، المرجع السابق ذكره، ص14
[2] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص07.
[3] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002، ص 29.
[4] الدكتور محمد العيد، محاضرة في التدقيق المحاسبي، سنة ثالثة ليسانس، جامعة عبد الحميد بن بأديس، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، 2018.

ثالثا: من حيث التوقيت

أ) **تدقيق نهائي:** يبدأ المدقق عمله بعد إقفال الدفاتر المحاسبية، وتفصيل الحسابات، وهذا لضمان عدم التلاعب؛ أو القيام بالتعديلات.

ب) التدقيق المستمر: يكون قبل إقفال الدفاتر المحاسبية، ويكون على فترات دورية متعددة.

رابعا: من حيث الإلزام

أ) **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسة وفقا للقانون.

ب) التدقيق الاختياري: وهو تدقيق غير إلزامي ويرجع أمر القيام به إلى أصحاب المؤسسة، وغيرهم من لهم مصلحة من ذلك.

خامسا: من حيث الاستقلالية

أ) **تدقيق داخلي:** هو عملية فحص الدفاتر، والسجلات، والمستندات من قبل فرع تابع للمؤسسة، وهو عبارة عن جزء من الرقابة الداخلية (محاسب معتمد).

ب) **تدقيق خارجي**: هو فحص انعقادي محايد لدفاتر، وسجلات، ومستندات المؤسسة من طرف شخص خارجي عن المؤسسة بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن صحة، وسلامة هذه القوائم المالية (محافظ حسابات، خبير محاسبي).

المطلب الرابع: أهمية، وأهداف التدقيق

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات التدقيق لدليل عن مدى أهميته لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى

أهمية التدقيق، وأهدافه العامة، والميدانية.

الفرع الأول: أهداف التدقيق

إن تطور التدقيق عبر العصور انعكس على أهدافه فانتقل من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة فمن الأهداف التقليدية نذكر:

_ التأكد من صحة البيانات، والقوائم المالية، ومدى الاعتماد عليها.

_ إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة، وبراهين عن عدالة القوائم المالية.

_ اكتشاف حالات الغش، والأخطاء في الدفاتر، والسجلات المحاسبية.

_ التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء.

_ مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

_ مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.

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

ومؤخرا أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي:

[1] القاضي دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق، 2000، ص 15.

_ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية.

_ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

_ مراقبة الخطط الموضوعة، ومتابعة تنفيذها.

_تقليل فرص ارتكاب الأخطاء؛ أو الغش عن طريق الزيارات المفاجئة للمدقق.

_ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل في المشروع. [1]

وبعد التعرض للأهداف التقليدية، والحديثة للتدقيق، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للتدقيق، وأعمال المدقق، وهي كالتالي: [2]

1_ عرض القوائم المالية:

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر؛ أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها، والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا فإن على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للتحقق من صحة القوائم المالية، وبالطبع فإن الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات؛ أو مرفقات.

2_ مشروعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):

يتطلب هدف التحقق من مشروعية، وصحة العمليات من المدقق ضرورة التحقق من أن كل العمليات

المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح، وفعال التغيرات في موارد، والتزامات الشركة خلال هذه الفترة، والتحقق من مشروعية، وصحة العمليات.

3_ الملكية (الحقوق والالتزامات)

يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوبة. وعلى الرغم من أن الحياة قد تكون دليلا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا.

4_ استقلالية الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات، والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع التدقيق.

[1] توفيق مصطفى أبو رقية وعبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، المرجع السابق ذكره، ص 15.
[2] الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، ط1، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001 ص 219.

5_ التقويم:

يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة؛ أو التكلفة التاريخية؛ أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6_ الوجود (الحدوث):

يمثل التحقق، والتأكد من الوجود هدفا من أهداف التدقيق، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول، والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول، والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

التدقيق مهم جدا للذين لهم يد في المشروع عن طريق القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها، ورسم سياساتها، فالتدقيق يخدم فئات متعددة، وهم على النحو التالي: [1]

1_ مسيرو المؤسسات:

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها، والتحقق من نظام المتابعة، والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة، وصادقة، والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

2_ المساهمون وملاك المؤسسة:

يتجه اهتمام المسيرون إلى نتائج التدقيق، وهذا للتأكد من:

_ قدرة تسيير المسؤولين.

_ الاستغلال الجيد، والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جيدة.

_ الكشف عن أخطاء الغش، ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

3_ الدائنون والموردون:

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات، والتي تتم بين المؤسسة، معمليها، ولدائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية، والمركز المالي، كما أن درجة السيولة، والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية.

4_ الغير:

أ) المستثمرون: يلعب التدقيق دور بالنسبة للمستثمرين، فهو يتقدم كضمان أساسي لطلب القروض، والتحرك في حالات العسر المالي؛ أو قرار الإفلاس؛ أو في حالة استثمارات إضافية.

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، المرجع السابق ذكره، ص 15.

ب) الهيئات الحكومية: تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، وكذا لحماية المؤسسات، وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.

ج) إدارة الضرائب: إن احترام النصوص التشريعية، والقانونية، وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصداقية، والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية، وكذا تحديد الوعاء الضريبي، وإعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية.

المطلب الخامس: قواعد ومعايير التدقيق

الفرع الأول: قواعد التدقيق

هناك 3 قواعد متعارف عليها:[1]

1_ القاعدة الأولى:

أن يقوم بالتدقيق شخص؛ أو أشخاص مدربين، وذوي كفاءات عالية، وأن يكون المدقق مستقلا في تفكيره بأعماله كما يجب على المدقق أن يبذل كل جهده، والعناية الكافية في عملية التدقيق، وأن يكون المدقق حذر في حال ممارسته للمهنة.

2_ القاعدة الثانية:

تنفيذ العمل الميداني، وهو عبارة عن وضع خطة لعملية التدقيق، والإشراف على المساعدين الذي يستعين بهم المدقق، ويجب على المدقق أن يقوم بدراسة وافية، وشاملة لنظام الضبط الداخلي في المشروع، ويجب على المدقق التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة، وذلك بالمعاينة، والملاحظة، والتحريات، والإثباتات كل هذه الأدلة تساعد المدقق على إبداء رأيه في المشروع.

3_ القاعدة الثالثة:

إعداد التقارير بحيث على المدقق أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما يجب أن يبين الفترة التي عمل فيها القوائم المالية، ومقارنة القوائم بين الفترة السابقة، والفترة الحالية، وبعد أن يقوم المدقق بفحص جميع القوائم المالية يجب على المدقق أن يبدي رأيه فيما رأى، وإذا امتنع عن إبداء الرأي يجب أن يوضح سبب امتناعه.

4_ قواعد مهمة التدقيق:

- **التخطيط والإشراف: يجب** على المدقق وضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة، ويقوم المدقق بتوجيه المساعدين في إتباع الخطة في العمل، وبالإضافة إلى هذا يجب على المدقق أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من إتباعهم للخطة الموضوعية، والمرسومة لذلك العمل.

- **الضبط الداخلي:**

يقوم المدقق بفحص كامل على الرقابة الداخلية، ودقة النظام في المستودع، ورقابة محكمة على أصول المشروع بحيث لا يكون هناك ثغرات يمكن استغلالها في ارتكاب الغش؛ أو الاختلاس، والضبط الداخلي يساعد على رفع الكفاية الإنتاجية للعاملين في المشروع لتحقيق الأهداف المخططة

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص51، ص 52.

أما إذا وجد المدقق بأن هناك ضعف في الضبط الداخلي فيجب على المدقق أن يقوم بزيادة كمية اختباراته كثيرة الأدلة، والإثبات تساعد المدقق على معرفة تامة بالقوائم المالية، ويجب على المدقق أن يقوم بتسجيل الملاحظات التي يصادفها أثناء عمله لحفظها، والاستفسار عنها، وبعد أن ينتهي المدقق من عمله يقوم بإعداد تقرير كامل، ووفي، ويعرضه على إدارة المشروع كي لا ينسب إلى المدقق التقصير؛ أو الإهمال في قيامه بوظيفته.

الفرع الثاني: معايير التدقيق

أولا: معايير التأهيل والأداء: وتتعلق هذه المعايير بشخصية، وكفاءة المراجع فيما يلي:

- **التدريب والكفاية:**

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على المدقق باعتباره خبيرا مهنيا لديه الخبرة، والتعليم، وتعليم المدقق يجب ألا يقتصر على العلوم المحاسبية؛ أو التجارية فقط، وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام، والثقافة الواسعة، والمدقق الناجح يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته، وخبراته بأحدث التطورات في محيط مهنته حتى يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة، وإبداء رأيه الفني المحايد.[1]

- **الاستقلال:**

يجب أن يتوفر في المدقق؛ أو المدققين خلال كافة مراحل عملية التدقيق بالاستقلال، والذي يعرف بأنه "القدرة على العمل بنزاهة، وموضوعية"، فهذا الاستقلال يمثل حجر الأساس؛ أو الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق، أي أن رأي المدقق لا يكون له قيمة اجتماعيا؛ أو اقتصاديا إذا كان غير مستقلا.

- **بذل العناية المهنية المعقولة:**

يشترط هذا المعيار على المدقق أن يبذل العناية، والمهارة المهنية المعقولة عند أداء عمله فإذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارات اللازمة، ولا يمارس عمله بدرجة العناية المعقولة، فإنه قد يكون قد خالف آداب المهنة، وأخلاقياتها.[2]

ثانيا: معايير العمل الميداني

وتتمثل فيما يلي:

1_ التخطيط والإشراف:

يتضمن التخطيط الرؤية، والخطة التي يتبعها المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق، ويجب عليه في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج التدقيق مستعينا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط، وحتى يكون تخطيطه سليما يجب أن يفهم طبيعة العمل، وتنظيمه حتى يتمكن من تقدير الأكثر المحتمل للأحداث، والعمليات على القوائم المالية.[3]

أما الإشراف فيتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ، وتحقيق أهداف الفحص، والتدقيق، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.

---

[1] منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مصر، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2002، ص 45.

[2] أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2007، ص 46.

[3] داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج

2_ تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم التي يرتكز عليها التدقيق، وذلك لما يوفره من بيانات، ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فمن خلاله يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات فالمؤسسة حيث يستوجب دراسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلي المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات التدقيق، وفحص الحسابات كونه يساعده على تحديد طبيعة، وتوقيت، ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية.[1]

3_ جمع أدلة المراجعة الكافية:

تعتبر أدلة التدقيق الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي تمثل أساسا معقولا للمدقق لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل دليل التدقيق أحد الأسس الهامة لعملية التدقيق أنه يدعم كافة معايير العمل الميداني أي أن أدلة التدقيق توفر الأساس المنطقي، والرشيد لأحكام، وتقديرات المدقق حول صدق، وعدالة المعلومات المالية. [2]

ثالثا: معايير إعداد التدقيق [3]

1_ اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقا لهذا المعيار يجب على المدقق أن يشير في تقريره بنتائج عملية التدقيق إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتطلب هذه الإشارة القيام بإعداد قائمة بالمبادئ، والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ، والسياسات أمرا لازما لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات، والمخزون، وما شابه ذلك.

2_ الثبات:

يهدف معيار الثبات إلى:

_ التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغييرات في تطبيق المبادئ؛ أو الطرق المحاسبية.

_ لو حدث، وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغييرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي:

- التغيرات المحاسبية.
- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.
- التغير في تبويب القوائم المالية.
- وجود عمليات تختلف اختلافا جوهريا عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

---

[1] سمير بالخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة الجزائر ،2001_2002، ص 28.

[2] وليم توماس، أم رسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، القاهرة مصر، دار المريخ للنشر، 2006، ص51.

[3] بلعربي سارة، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي، رسالة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2016_2017، ص16_17.

3_ كفاية الإفصاح الإعلامي:

يقصد بكفاية الإفصاح الإعلامي بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي، وأنه القادر على عكس قراءة واضحة، وصحيحة، ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، ولذا يتعين أن يكون هذه المعلومات كاملة، مناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها.

4_ إبداء الرأي في القوائم المالية:

ينص هذا المعيار على أن تقرير المدقق يجب أن يحتوي على رأيه حول إجمالي القوائم المالية؛ أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء رأيه، فالمدقق يصدر عادة تقريرا خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية؛ أو تقريرا سالبا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي.

للمؤسسة، ونتائج أعمالها.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

المطلب الأول: تعريف التدقيق والمدقق الداخلي

الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي

أولا: ظهور التدقيق الداخلي

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور، وتوسع الأنشطة الاقتصادية، وقد ظهرت بعد ظهور التدقيق الخارجي بوقت طويل، كما أن اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها، ومدى تنفيذهم لسياستها، وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة، وفحص الأداء المحاسبي فيها، ويطلق على هذا المدقق الداخلي Auditing Internal.[1]

ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

عرفها مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية The Institute Of Interne Auditons(IIA) على أنها: "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع، وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات، والسياسات، والتقييم المستمر للخطط، والسياسات، وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية، والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة، ومعلوماتها سليمة، ودقيقة، وكافية «.[2]

_ يعرفه المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين IFACI: [3]

"أنه فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة، وتسيير المؤسسة لهذا النشاط الذي تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة، ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، وتتمثل الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات

[1] توفيق مصطفي أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 125

[2] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، نفس المرجع السابق ذكره، ص 126.

[3] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 15.

المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة، ومناسبة"

_ كما يعرف على: «أنه منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر، والسجلات، المستندات للحصول على الأدلة، والقرائن اللازمة لإبداء رأي عن عدالة القوائم المالية، وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها "

ومن التعاريف السابقة يمكن القول إن التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تقوم على أساس فحص، وتقييم الجوانب المالية، وغير المالية داخل المؤسسة، وتقديم النصح، والإرشاد لها".

الفرع الثاني: تعريف المدقق الداخلي

يعتبر المدقق الداخلي أحد العاملين في المنشأة المطلوب تدقيق، وفحص أنشطتها فإنه يجب أن يتوافر على قدر من الاستقلال حتى يؤدي عمله بكفاءة ، وفاعلية ،ولذلك فإن المدقق الداخلي يتمتع باستقلال جزئي لأنه من ناحية يتبع الإدارة العليا في المنشأة ،حيث يرفع إليها تقريره بما يتضمنه من نتائج أداءه خلال الفترة ، ومن ناحية أخرى فإن إدارة أو قسم التدقيق الداخلي مستق تماما عن باقي إدارات ،وأقسام المنشأة لأنه يقوم بفحص ، وتقييم أداء هذه الإدارات ، والأقسام لحساب الإدارة عليا ، ومن ثم يجب أن يكون مستقلا في عمله منها . [1]

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة، ولا شك أن أهميته تكمن في مدى مقدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة للشركة، من هنا تتمثل أهمية هذا الأخير فيما يلي:

1_ أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة:

_ ضمان السير الحسن للعمل، والتأكد من سلامة الأصول، وحفظها من الإهمال؛ أو الضياع؛ أو الاختلاس.

_ زيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات.

_ كبر حجم المؤسسات، وتعدد عملياتها، وتعقيدها.

_ حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية، ودقيقة لرسم السياسات، والتخطيط، وعمل القرارات.

_ حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية، وصيانة الأموال من السرقة، والغش.

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص 125.

2_ أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي:

هناك عدة فوائد يجنيها المدقق الخارجي من خلال اعتماده على التدقيق الداخلي نذكر منها ما يلي:

_ إمكانية إنجاز مختلف أعمال التدقيق في وقت قصير، وذلك لأن وجود التدقيق الداخلي الجيد يسهل أعمال التدقيق الخارجي، ويوفر وقتا، وجهدا كبيرين.

_ يستطيع المدققين الخارجيين الحصول على نفاذ بصيرة أفضل على عمليات العميل في المجالات المتخصصة مثل: المجالات القانونية، والهندسية، والطبية، وغيرها من خلال خبرة، ومعرفة المدققين الداخليين.

_ تحسين العلاقات مع العميل بسبب الشعور بالشمول، ويقصد بذلك عدم التشابك؛ أو التداخل من خلال التعاون، وتنسيق الجهود لكلا الطرفين، ويتم ذلك بعد أن يتأكد المدقق الخارجي من موضوعية، وكفاءة أداء المدقق الداخلي فيحصل بينهما نوع من التشاور، والتعاون، وفي هذه الحالة يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في كثير من الأمور، وهذا ما يوفر عليه الكثير من الوقت، والجهد.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي [1]

يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

أ_ التحقق من مدى الالتزام بسياسات، وإجراءات الرقابة الداخلية.

ب_ التحقق من مدى كفاءة، وفاعلية الأداء داخل إدارات، وأقسام المشروع.

ولتحقيق هذين الهدفين فعلى المدقق الداخلي أن يقوم بالآتي:

(أ) تدقيق، وتقييم مدى كفاءة، وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع.
(ب) التحقق من حماية ممتلكات، وأصول المشروع، والمحاسبة عنها.
(ت) تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية في الشركة.

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص 126.

المطلب الرابع: تدقيق العمليات Opérationnel Audit [1]

تدقيق العمليات كجزء من وظيفة التدقيق الداخلي:

تعتبر وجه رئيسي من أوجه التدقيق الداخلي، وأداة من أدواتها، وهي التي تطبق على جوانب العمليات المختلفة بالشركة. وقد يتم هذا التدقيق، وتنفذ عن طريق المحاسب داخل الشركة؛ أو عن طريق مدقق مستقل؛ أو حيادي (خارجي). ويهدف هذا التدقيق إلى تطوير، وتحسين العمليات، والتشغيل باقتراح إجراءات تشغيل أكثر كفاءة، وتحقيق اتساق هذا التشغيل مع التوجيهات الإدارية.

ويساعد تدقيق العمليات عندما تستخدمها الشركة على تحقيق المنافع التالية:

- ✓ توفير معلومات دقيقة عن التشغيل، وفي الوقت المناسب.
- ✓ الاتساق مع السياسات، والخطط، والإجراءات، القواعد، والقوانين.
- ✓ حماية الأصول من سوء الاستخدام.
- ✓ استخدام الموارد بشكل اقتصادي، وبأكبر قدر من المنافع أي الاستخدام الأمثل للموارد، وهو المعروف بالكفاءة.
- ✓ تحقيق الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية.

وفي هذا المجال يمكن تعريف مفهوم الكفاءة، والفاعلية على أساس ما يلي:

1_ الكفاءة Efficience:

تمثل الكفاءة بصفة عامة تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات، وعناصر المخرجات، وتتحقق هذه العلاقة باستخدام أقل قدر ممكن من الأولى لإنتاج أكبر قدر ممكن من الثانية. وتعرف الكفاءة من ناحية أخرى بأنها تتمثل في الاستخدام الأمثل لموار د المشروع، وذلك من خلال العناصر التالية:

- ✓ تحديد ما إذا كان المشروع قد دبر الموارد المختلفة بطريقة اقتصادية سواء كانت هذه الموارد (أفراد أجهزة _عقارات أموال...).
- ✓ التأكد من استخدام هذه الموارد بكفاءة عالية، وبشكل مثالي.
- ✓ تحديد الأسباب الرئيسية لعدم استخدام هذه الموارد بشكل اقتصادي، وبكفاءة مناسبة.
- ✓ تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الإداري في المشروع، والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري فيه.

2_ الفاعلية:Effective Ness

تتمثل الفاعلية في مدى تحقيق المشروع لأهدافه، وأداءه لأعماله، وأنشطته بصورة جيدة، أي إن الفاعلية تركز كمفهوم عن نوعية، وجودة النتائج التي تتحقق من وراء استخدام الموارد بطريقة مثلى، وتتضمن الفاعلية العناصر الرئيسية التالية:

- ✓ تحديد ما إذا كانت الأهداف قد تحققت بفاعلية، وبأقل تكلفة ممكنة.

[1] نفس المرجع، ص126، ص 127، ص128.

المطلب الخامس: معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي [1]

أصدر هذه المعايير معهد المدققين الداخليين (IIA) عام 1987، وهي عبارة عن مجموعة من القواعد، والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي، والتي يمكن بها تقييم عمليات، وخدمات، وأداء قسم التدقيق الداخلي في المنشأة.

وتتمثل هذه المعايير في الخمس معايير التالية:

المعيار الأول: استقلال المدقق الداخلي

ويتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما:

أ/ مكان المدقق الداخلي في المنشأة: من حيث تحديد ما يلي:

1_ المستوى الإداري التابع له المدقق.

2_ الجهة التي يقدم إليها تقرير التدقيق الداخلي.

3_ سلطة التعيين، والعزل بالنسبة للمدقق.

ولا شك أن تبعية المدقق الداخلي مباشرة لمجلس الإدارة في المؤسسة يتيح له فرصة الاتصال مباشرة بالإدارة بعيدا عن أي ضغوط من الأقسام، والإدارات الأخرى.

4_ تحديد احتياجات قسم التدقيق الداخلي من الأفراد، ومن الأموال؛ أو الأدوات المختلفة، ويتم ذلك سنويا.

ب/ **الموضوعية:**

والتي تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية التدقيق الداخلي، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

1_ تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالتدقيق الداخلي.

2_ تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.

3_تغيير، وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.

4_عدم قيام المدقق الداخلي بمهام، وأعمال تخص إدارات، وأقسام أخرى.

5_ عدم قيام أفراد تم تحويلهم من أقسام أخرى إلى قسم التدقيق الداخلي بدقيق أعمال سبق لهم القيام بها.

6_ تدقيق نتائج التدقيق الداخلي قبل كتابة التقرير.

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، نفس المرجع، ص 131، ص132 ، ص133، ص 13.

المعيار الثاني: الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي

أ/تحديد مواصفات، ومؤهلات، وخبرات من يعمل داخل إدارة، وقسم التدقيق الداخلي: وذلك من حيث:

1_ الكفاءة العلمية.

2_ الخبرة العلمية.

3_ فهم المبادئ العلمية.

4_ دراسة، وفهم العلوم السلوكية.

5_ توافر الصفات الخلقية.

ب/ وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، وتحسين مستوى العناية المهنية.

المعيار الثالث: نطاق التدقيق الداخلي

ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:

أ/ فحص، وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع، ومدى تحقيق أهدافها، والتي تتمثل في:

1_ حماية ممتلكات، وموارد المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها.

2_ دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع.

3_ التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل.

4_ التحقق من مدى الالتزام بالقوانين، والسياسات، والإجراءات.

ب/ فحص مدى جودة، وفاعلية الأداء، ومدى تحقيق الأهداف، والنتائج المرجوة بفاعلية.

المعيار الرابع: أداء عمل التدقيق الداخلي

ويتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، والتي تتضمن العناصر التالية:

1_ تخطيط عملية التدقيق.

2_ فحص، وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها:

- معلومات كافية.
- معلومات مفيدة.
- معلومات مناسبة، وملائمة.
- معلومات تخدم عملية التدقيق.

3_ الإبلاغ عن نتائج التدقيق.

4_ متابعة تنفيذ هذه النتائج.

المعيار الخامس: إدارة قسم التدقيق الداخلي

ويتضمن هذا المعيار العناصر التالية:

أ_ مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة القسم، وعليه التحقق من:

1 _ أهداف القسم.

2_ موارد القسم ماديا، وبشريا.

3_ خطة التدقيق الداخلي

ب_ ينبغي على إدارة القسم مراعاة الجوانب التالية:

1_ أهداف، وسلطات، ومسؤوليات القسم.

2_ جوانب التخطيط في القسم، والتي تتضمن:

- الأهداف.
- البرامج.
- الموازنات.

3_ السياسات، والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم.

4_ إدارة الأفراد العاملين في القسم.

5 _ التنسيق مع المدقق الخارجي.

6_ الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي بهدف الارتقاء بمستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن، ويكون ذلك بما يتفق ومعايير الممارسة المهنية للمدقق.

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي

يعرف التدقيق الخارجي باعتباره فرع من فروع التدقيق الرئيسي الداخلي، والخارجي بأنه الأداة الرئيسية المستقلة، والحيادية، والذي يهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور، والحديث، والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير، والأنظمة، ولإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع التدقيق.[1]

الفرع الثاني: تعريف المدقق الخارجي

هو شخص مختص، محترف، محايد، مستقل، وخارجي له اعتماد يسمح له بالقيام بعملية التدقيق، يقوم لمدقق **الخارجي** بالمصادقة على شرعية، وصدق الحسابات كما يعطي صورة فوتوغرافية صادقة حول وضعية المؤسسة، وذلك بكتابة تقرير يدلي فيه برأيه مدعما ذلك بأدلة، وبراهين، ويقدمه للجهة الطالبة لخدماته.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية، والإدارية لعمليات المنشأة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق، ومنه يهدف التدقيق الخارجي إلى:

_ ضرورة تفهم طبيعة، وقواعد المحاسبة، ومبادئها، وأهدافها الرئيسية.

_ التعرف على أساليب، وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية التدقيق، وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة.

_ الإمكانيات المادية، والبشرية التي يمتلكها المدقق الخارجي، ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية، وفكر سليم في مجال أداء عمله.

_ مستوى المسؤوليات التي يقبلها المدقق الخارجي (مهنيا وفنيا وقانونيا)، والتي يقبلها للتعبير عن أرائه المهنية.

_ تحديد مستوى العلاقة بين المدقق الخارجي، وإدارة التدقيق الداخلي في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية التدقيق. [2]

---

[1] سرايا / محمد السيد، أصول، وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 39.

[2] سرايا /محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، نفس المرجع السابق، ص 39 ص40 .

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة ذات أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي يقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها، ورسم سياساتها، وتتمثل هذه الجهات في: [1]

1_ إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية، ولذلك فليس هناك من ضمان لصحة، ودقة هذه البيانات إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

2_ الملاك والمستخدمين:

_ **بالنسبة للدائنين والموردين:** فهم يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية حيث يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزام.

_ **بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تعتمد هذه الأخيرة أيضا على تقرير المدقق لدراسة، وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليص فيه على درجة تقييم الخطر.

3_ الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم السياسات الاقتصادية، فرض الضرائب ...، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة.

4_ رجال الاقتصاد:

تتمثل حاجاتهم للاهتمام بالقوائم المالية في مساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وتقدير الدخل القومي، والتخطيط الاقتصادي.

5_ نقابات العمل:

تعتمد نقابات العمل على صحة البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم لسياسة العامة للأجور، وتحقيق مزايا العمل.

6_ نظام المحاكم:

يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.

[1] خالد الخطيب وخليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، عمان الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص 12 _13.

7_ المستثمرون المحتملون:

وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي (تقسيمات)

أولا: من حيث حجم التدقيق [1]

1_ تدقيق كامل:

وهو الذي يتضمن فحص، وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن يكون التدقيق شامل للعناصر، والنواحي التالية:

_ جميع العمليات المالية الغيرة، والكبيرة على حد سواء.

_ جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.

_جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها.

_ جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.

_ جميع المستندات، والأوراق، والملفات، والسجلات، والدفاتر.

ويلجأ المدقق الخارجي إلى إتباع أسلوب التدقيق الكامل في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله.

2_ تدقيق جزئي:

وهو الذي يتضمن تدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المدقق:

_ بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها

_ عمليات أيام معينة دون باقي الأيام.

_ عينات من عمليات الإيرادات؛ أو المصروفات.

ثانيا: من حيث مدى الإلزام في التدقيق

1_ تدقيق إلزامي:

وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة المعينة، ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين محافظ حسابات قانوني للشركة يتولى تدقيق حساباتها، وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة

[1] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق ذكره، ص 40 _41_42_43_45_47 _48_50.

الشركة بترشيح محافظ الحسابات، وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في الشركة قرار تعيينه، وتحديد أتعابه.

ومن ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة تدقيق حساباتها عن طريق مدقق قانوني متخصص.

2_ تدقيق اختياري:

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون؛ أو بلائحة معينة، ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبه إدارة المنشأة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين؛ أو للتحقق من أمر ما؛ أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق.

ثالثا: من حيث توقيت التدقيق

1_ تدقيق مستمر:

وهو التدقيق الذي يتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعيا مثلا)؛ أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه بصفة خاصة في حالة:

_ ما إذا كانت المنشأة تتميز بكبر الحجم، وعملياتها كبيرة، ومتعددة.

_ توافر عدد كبير من مساعدي المدقق الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة.

_ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

2_ تدقيق نهائي:

هو التدقيق الذي يبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها، وإعداد القوائم، والحسابات الختامية وفي الغالب يتفرغ المدقق؛ أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة (أسبوع؛ أو أسبوعين مثلا) بعد انتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالها فحص، وتدقيق حسابات، وعمليات الشركة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير التدقيق المطلوب منه.

رابعا: من حيث طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية

1_ التدقيق المستندي:

من المتعارف عليه محاسبيا أن جميع العمليات المالية التي تتم داخل المنشأة، والتي تتعلق بأطراف مختلفة داخلها؛ أو خارجها لا بد أن تتم هذه العمليات من خلال أدلة إثبات معينة، وهي ما تعرف بالمستندات، وتستخدم هذه المستندات كأداة لتسجيل خذه العمليات دفتريا في السجلات، والدفاتر الخاصة بذلك في شكل قيود دفترية معينة.

ونستطيع القول إن هذه المستندات يعتبرها المدقق من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في تدقيقه باعتبارها من قرائن التدقيق المتعارف عليها.

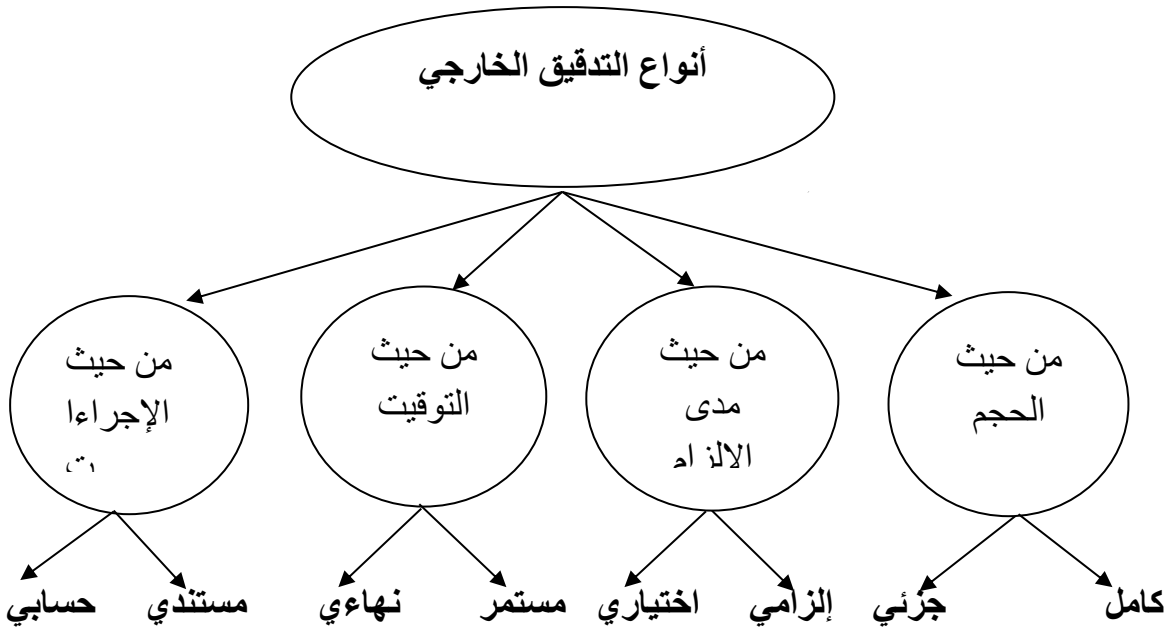
ومن أمثلة هذه المستندات الفواتير الخاصة بالبيع؛ أو الشراء، عقود الإيجار، وعقود الملكية، وعقود التوظيف، وكشف حساب البنك، والاستثمارات الخاصة بالصرف، وأذون التوريد، وأمر الصرف ...إلى غير ذلك.

2_ التدقيق الحسابي:

هو عبارة عن التدقيق الذي يقوم به المدقق في المرحلة التالية بعد انتهائه من التدقيق المستندي، وتتمثل في قيامه بالتدقيق الرقمي لكل ما تم تسجيله في الدفاتر، والسجلات المحاسبية من حيث القيمة، والكمية في نفس الوقت حتى يمكنه التأكد من صحة العمليات الحسابية المسجلة في هذه الدفاتر، والسجلات.

الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 01: تقسيمات التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الخامس: حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق

الفرع الأول: حقوق وواجبات المدقق

حتى يستطيع المدقق أداء عمله بكفاءة، وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له، وما عليه من واجبات، ومسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد، ومبادئ التدقيق من ناحية، ولما جرى عليه العرف في مجال التدقيق الخارجي من ناحية أخرى.

الجدول رقم 02: حقوق وواجبات المدقق

حقوق المدقق	واجبات المدقق
1_ حق طلب أي مستندات؛ أو دفاتر؛ أو سجلات، والاطلاع عليها للحصول على بيان معين؛ أو معلومة؛ أو تفسير نتيجة معينة. 2_ حق طلب أي تقارير؛ أو استفسار معين حول أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له. 3_ من حق المدقق فحص، وتدقيق الحسابات المختلفة، والسجلات وفقا للقوانين، واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقضي به القواعد، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال التدقيق الحسابي. 4_ من حق المدقق أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم؛ أو سندات) محفوظة فيها؛ أو أوراق نقدية، وفئاتها المختلفة. 5_ حق تدقيق، وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها، كذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة، وحق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات. 6_ حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل؛ أو التأخير أي في حالات الاستعجال. 7_ حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية ؛أو من مساعديه ،وذلك لتقديم تقرير التدقيق ،وعرضه ،وحضور مناقشته ،والرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط ؛أو جوانب التقرير .	1_ يجب عليه أن يقوم بالفحص، والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة، ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية، وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها، وسلامتها، وكشف أي أخطاء، والعمل على تصحيحها. 2_ يجب على المدقق التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول، والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر. 3_ يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم، وسليم. 4_ يجب على المدقق أن يقدم التوصيات، والاقتراحات الملائمة. 5_ يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص، والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين، واللوائح، والأنظمة المختلفة، وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها، ووقعت عليها. 6_ يجب على المدقق أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومن أمثلة هذه القواعد: _ تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية 7_ يجب على المدقق فحص عناصر قائمة الدخل (أو ح/ الأرباح، والخسائر) للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح؛ أو خسائر عن السنة المالية.

المصدر: سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق ذكره، ص61، ص62.، ص64،63 .

الفرع الثاني: مسؤوليات المدقق:

يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق المختلفة إلى الأنواع التالية :[1]

1_ مسؤوليات فنية:

وهي التي تدخل في صميم عمله كمدقق حسابات قانوني للشركة، وتتخلص في مجالين رئيسيين هما:

أ/ مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت، وبشكل سليم القواعد، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين، والمقبولة قبولا عاما، والتي عرضنا للبعض منها عند تناولنا لوجبات المدقق.

ب/ مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين، واللوائح، والأنظمة، والعقود، وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال، وأنشطة الشركة قد رعيت، طبقت تطبيقا سليما.

2_ مسؤوليات أخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة، وأخلاقيات المهنة، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

_ إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.

_ تقديم بيانات مضللة، وغير حقيقية.

_ إخفاء أي تلاعب؛ أو تحريف في المستندات؛ أو السجلات؛ أو الدفاتر.

_ الإهمال؛ أو التقاعس في أداء عمله.

3_ مسؤوليات مدنية:

تتمثل هذه المسؤوليات بالنسبة للمدقق في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المدقق، ومن أهمها ما يلي:

_ حالة إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

_ حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه.

ولذلك قد يتعرض المدقق نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء صغيرة؛ أو كبيرة، وقد يكون عرضة للتحذير؛ أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين في الشركة.

4_ مسؤوليات جنائية:

وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد، ومن هذه التصرفات؛ أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي:

_ تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور، والإهمال في إدارة الشركة.

[1] سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره، ص65، ص 66، ص67.

_ تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة، ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة؛ أو المساهمين.

_ إغفال المدقق، وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة، وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

_ الكذب في كتابة تقريره؛ أو شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة، وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة، ومصالح المساهمين.

الخلاصة:

يمثل التدقيق الوجه الكامل للعمل المالي، والمحاسبي بصفة عامة، على أساس أنه المرآة التي تعكس مدى صدق، وصحة، وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك يعتبر المدقق نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص، ومراجعة، وتدقيق نتائج الأنشطة، والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد، والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة، والتدقيق.

فالتدقيق الخارجي باعتباره فرع من فروع التدقيق الرئيسي، وهو الأداة الرئيسية المستقلة، والحيادية الذي يهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، ومن ناحية أخرى إن التدقيق الخارجي ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير، والأنظمة، والإجراءات المعنية بحماية أصول المؤسسة موضوع التدقيق، كما أن المدقق المستقل يساعد على المحافظة على أمانة، وكفاءة البيانات المالية.

أما التدقيق الداخلي يعتبر كفحص منظم للمشروع، ودفاتره، وسجلاته بواسطة جهة داخلية؛ أو مدققين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من التدقيق يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروع، وتعدد، وتنوع عملياتها المالية.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي أمر مهم جدا، وضروري للطرفين، وللمؤسسة، وهذا من تأثير إيجابي، وفائدة كبيرة في تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، وما يؤكد أهمية هذا التكامل، ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم، وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي.

نظرا للدور التكاملي الفعال بينهما كان لزاما علينا الوقوف عند أهم جوانب هذه العلاقة التكاملية بشيء من التفصيل.

الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المبحث الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي التعاون، والتنسيق بين المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق ، والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود ،وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام يعود بالفائدة على المؤسسة .[1]

المطلب الثاني: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتمثل أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي فيما يلي:

- تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية.
- تخفيض تكاليف عملية التدقيق.
- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
- الحد من التكرار، وازدواجية العمل.
- اختصار الوقت.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها.

المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي في النقاط التالية:

- سرعة المدقق الخارجي في فهم الأنظمة المتعددة، والمستخدمة من قبل المؤسسة نظرا لمحدودية وقته.
- تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق، وتحقيق أكبر قدر من الرضا للعميل.
- اطمئنان المراجع الخارجي على دقة، وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- تحقيق المنفعة الاقتصادية من جهة، وجودة، وكفاءة عملية التدقيق من جهة أخرى من خلال إتباع منهجية عمل موحدة بين المدقق الداخلي، والخارجي دون المساس بجودة أدائهم، واستقلاليتهم.

[1] بلعربي سارة، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، جامعة الجزائر، 2016_2017، ص34

- تجهيز القوائم، والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- التقييم الشامل لمخاطر التدقيق، ومن ثم اتخاذ القرار.
- تخفيض الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي.

بالإضافة إلى ما سبق:

- يتحصل المدقق على فهم أفضل لمعايير التدقيق، وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصا.
- تنفيذ عملية تقييم المدقق الخارجي لفعالية، وكفاية وظيفة التدقيق الخارجي لتحسين عملها باستمرار.
- زيادة، ودعم التدريب، والتأهل للمدققين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب، وإجراءات، وأفكار، ومعلومات جديدة، ومختلفة.
- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة، والمناسبة في الوقت، والمكان المناسب.
- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء.
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق تقارير، وأوراق عمل المدققين.[1]

[1] جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية، والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، مصر، جامعة القاهرة، 2001، ص 45.

المطلب الرابع: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

هناك العديد من العوامل التي تدعم ، وتعمق التكامل بين التدقيق الداخلي ، والتدقيق الخارجي ، والتي تتمثل فيما يلي : [1]

1_ التشاور، والتواصل الفعال، والمنتظم بين المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي، حيث أن وجود آلية فعالة لدعم التشاور المنتظم الذي يساعد في اغتنام الفرص المتاحة من خلال التعاون الفعال.

2_ إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية، وعلى مدار السنة يعطيه الفرص للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية، والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري، وليس الشامل، والتي يمكنه خلاله الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام.

3_ اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها، ودعمها، وتقييم أدواتها يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه، وتدقيقه.

4_ درجة الاستقلالية: فنظرا لعدم تمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الكامل فهذا يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي، وذلك لما يتمتع به من استقلالية كاملة في أداء مهمته.

بالإضافة للعوامل المذكورة سابقا:

5_ الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي.

6_ إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانوا منها بسبب التدقيق مثل: تكاليف الدعاوي القضائية، والخسائر المادية التي يمكن أن تلحق بهم.

7_ زيادة درجة التعقيد، وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة باستخدام الحسابات الالكترونية.

8_ كبر حجم المؤسسات محل الفحص، والتدقيق.

كما أن هناك عوامل أخرى، والتي تتمثل فيما يلي: [2]

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2004، ص 212.
[2] طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2004، ص 65.

- **التزام لجنة التدقيق بتعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:**

تزايد الاهتمام العالمي بدور لجان التدقيق بصفتها الجهة الفاعلة التي تهدف إلى تحسين، وتطوير نظم الرقابة الداخلية، ودعم فاعلية، واستقلالية المدقق الخارجي، والداخلي على السواء، كما تهدف إلى التنسيق بين المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي لأنها في كثير من الأحيان تتولى الإشراف على أعمالهم.

- **اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:**

يعتبر المستوى التنظيمي الذي ترفع إليه التقارير من أهم العوامل تأثيرا على قرار اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي، وتختلف درجة هذا الاعتماد من مؤسسة إلى أخرى.

- **التزام كل من المدقق الداخل والمدقق الخارجي بالتطوير المهني:**

يجب على كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تأهيل مهارتهم، ومتابعة التطوير المهني لمواكبة المستجدات التي تطرأ على المهنة، وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات، والمؤسسات المعنية بالمهمة، فالمدقق يجب أن يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته، وخبراته فهذا الالتزام بالتطوير المهني يضمن تحقيق الثقة المتبادلة حيث أن المدقق الخارجي يستعين بأعمال المدقق الداخلي بشكل مباشر لذلك فإن المدقق الخارجي يبحث عن ضمانات حول مدى امتثال المدقق الداخلي للمعايير التي تضعها المنظمات المهنية .

المبحث الثاني: مجالات التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

المطلب الأول: العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

من الأمور الهامة في مجال المراجعة، والتدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي على أساس أن الدور الرئيسي للمدقق الداخلي يتمثل في عنصرين رئيسيين هما:

الأول: بحكم أن المدقق الداخلي موظف من موظفي المنشأة فيقع عليه العبء الأكبر في مراجعة، وتدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة أيا كان طبيعتها.

الثاني: مساعدة المدقق الخارجي في تجهيز أي بيانات؛ أو معلومات؛ أو دفاتر؛ أو حسابات قد يحتاجها هذا المدقق بحكم أنه المسئول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي.

وفيما يلي نستطيع إظهار أسس العلاقة بين كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي من حيث أوجه الاختلاف بغرض تحديد الإطار العام لعمل كل منهما.

الجدول رقم 03: العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

من حيث	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
(1)الهدف	_ وجود نظام فعال للضبط الداخلي، وإجراءات منع وقوع الأخطاء؛ أو التلاعب. _ وجو نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير، وقوائم مالية صحيحة. _ انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية. _ خدمة الإدارة. _ خدمة المدقق الخارجي.	_ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية؛ أو العمل على وجوده. _ وجود نظام محاسبي فعال، ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير، وقوائم مالية ختامية صحيحة. _ إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة، والتدقيق. _ تبادل الخدمات مع المدقق الداخلي.
(2)التعيين	_ يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في الشركة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المدقق الداخلي .	_ يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين ، وعرض على المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمله المدقق هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه ، واتخاذ القرار بذلك .

(3)المسؤولية والتقرير	_ يكون المدقق الداخلي مسئولا أمام الإدارة العليا في الشركة بحكم أنه موظف فيها. _ يقدم تقريره للإدارة العليا عن مهمته التي أنجزها.	_ يكون المدقق الخارجي مسئولا أمام الجمعية العامة للمساهمين، ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات. _ يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة؛ أو الملاك في باقي الشركات.
(4)الاستقلال	_ المدقق الداخلي مستقل جزئيا لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات، وأقسام المشروع، ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا.	_ المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي أنه محايد ، وليس له أي علاقة لا بالإدارة ،ولا بأقسام ، وإدارات المشروع .
(5)نطاق العمل	_ تحدد إدارة الشركة المسئولة عن تعيين المدقق الداخلي نطاق عمله ، وحدود هذا العمل ، وعادة يتضمن تدقيق ، ومراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بصورة منتظمة .	_ يحدد المدقق الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه، والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المنشأة. _ يضع برنامج تدقيق خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.
(6)طريقة وأسلوب العمل	_ بحكم كونه موظفا في الشركة يحدد المدقق الداخلي عمله بطريق مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية، والدورة المحاسبية أولا بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية. _ يتبع أسلوب التدقيق المستمر مستنديا، وحسابيا، وفنيا للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة،	_ يتبع المدقق الخارجي طريقة، وأسلوب التدقيق الملائم لظروفه بالاتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي: أ_ الوقت المتاح للمدقق. ب_ عدد المساعدين بالنسبة له.

	وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولا بأول. _ يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات؛ أو الأخطاء.	ج_ شكل، وحجم، وطبيعة برنامج التدقيق الذي قام المدقق بوضعه. د_ حجم معاملات الشركة. ه_ نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة. _ يغلب على عمله الطابع العلاجي لأن معظم المدققين يختار عدد معين (عينة معينة) يقوم بتدقيقها، وعادة في نهاية السنة المالية، ويوصي بعلاج أي مشاكل قد يتم اكتشافها أثناء تدقيقه.

المصدر: سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق ذكره، ص 142، ص143، ص144، ص 145.

المطلب الثاني: إسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

نظرا لما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي في أداء وظيفته، فقد أصدرت العديد من المنظمات الخاصة بمهنة التدقيق عدة معايير تهتم بمساعدة المدققين الخارجيين حول كيفية استفادتهم من التدقيق الداخلي أثناء تنفيذه لعملية التدقيق الخارجي التي كلف بها، ومن أهم هذه المعايير التي تنظم هذا التكامل، والتنسيق: **معيار لتدقيق الأمريكي رقم 65، ومعيار التدقيق الدولي رقم 600.**

الفرع الأول: معيار التدقيق الأمريكي رقم 65 [1]

أصدر الجمع الأمريكي للمحاسبين هذا المعيار في أبريل سنة 1991، والذي يهدف أساسا إلى:

_ استخدام المدقق الداخلي لتقديم المساعدة للمدقق الخارجي.

_ يبغي على المدقق الخارجي أن يحدد الأعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تلاءم تدقيقه، ومدى صلاحيتها مع الأخذ بعين الاعتبار خبرة، وكفاءة المدقق الداخلي.

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

_ قد يؤثر عمل المدققين الداخليين على الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي، وفي جميع الأحوال يجب أن يقوم المدقق الخارجي بجميع الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة، وسلامة تقارير المدقق الداخلي، وهذا من خلال:

- التأكد من مدى سلامة، وموضوعية، وجهة نظر المدقق الداخلي، والأدلة التي تثبت صحة القوائم المالية.
- الأهمية النسبية لقيم القوائم المالية.

المتطلبات الأساسية للمعيار :[1]

بعد استيعاب المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي الخاص بالمؤسسة فإنه ينتقل إلى تفهم وظيفة التدقيق الداخلي التي تساعده في التخطيط لعملية التدقيق الخارجي من خلال تجميع معلومات، وبيانات عن المدققين الداخليين، ومدى تطبيق المعايير الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي.

1_ الكفاءة والموضوعية:

حتى يتمكن المدقق الخارجي من معرفة مدى تأثير عمل المدقق الداخلي على نطاق عمله فإنه يجب أن يقوم بتقييم مدى موضوعية، وكفاءة المدقق الداخلي، وهذا من خلال:

_تقييم مستوى الكفاءة:

عندما يقوم المدقق الخارجي بتقييم كفاءة المدقق الداخلي فإنه سيتحصل على معلومات مشتقة من أعمال التدقيق الداخلي، وهي:

أ/ مستوى جودة أوراق العمل، وتقارير، مقترحات، توصيات المدقق الداخلي.

ب/ برامج، وإجراءات، وسياسات عمليات التدقيق الداخلي.

ج/ تقييم أداء المدقق الداخلي.

_ تقييم مستوى الموضوعية:

يحصل المدقق الخارجي من خلال تقييم موضوعية المدقق الداخلي على ما يلي:

أ/ السياسات التي اتبعتها المؤسسة للمحافظة على مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، وموضعيتها.

ب/ موقع الشخص المسئول عن أعمال التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

[1] المرجع نفسه، ص 56_59.

2_ الإجراءات:

إذا رأى المدقق الخارجي أن أعمال التدقيق الداخلي قد تؤثر على إجراءات التدقيق الخارجي فإنه يقوم بما يلي:

أ/ تقييم فعالية، وكفاءة أعمال التدقيق الداخلي.

ب/ تنسيق التعاون مع المدقق الداخلي.

ج/ تقييم مستوى هذا التأثير.

3_ تقييم فعالية أعمال التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الخارجي ببعض الاختبارات الخاصة بالقوائم المالية، والتي تنفذ بهدف معرفة ما يلي:

أ/ مدى اتساق التقارير مع نتائج العمل المؤدى.

ب/ مدى تقديم توصيات، ومقترحات قابلة للتطبيق.

ج/ سلامة، وملائمة أوراق العمل، ومدى وجود الفحص، والإشراف.

د/ مناسبة أعمال التدقيق الداخلي مع الأهداف المطلوب تحقيقها.

كما يمكن تنفيذ هذه الاختبارات من خلال إعادة أداء بعض أعمال المدقق الداخلي، ومقارنة النتائج مع النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي حول تلك الأعمال.

4_ تقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي:

عند قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي، فإنه يجب على المدقق الخارجي القيام بما يلي:

_توعية المدقق الداخلي بالإبلاغ عن الملاحظات التي اكتشفوها أثناء قيامهم بعملية التدقيق.

_ متابعة، وتقييم، وفحص أعمال المدقق الداخلي.

_ تذكير، وتوعية المدقق الداخلي بمسؤولياته، والأهداف المراد تحقيقها من وراء عملية التدقيق.

_ تقييم مستوى كفاءة، وموضوعي المدقق الداخلي.

الفرع الثاني: معيار التدقيق الدولي رقم600:

تم إصدار هذا المعيار من طرف لجنة ممارسة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير سنة 1988، والذي يهدف إلى بيان الإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بهدف الاستفادة منه.

المتطلبات الرئيسية للمعيار : [1]

1_ يتم تحديد دور المدقق الداخلي عن طريق إدارة المؤسسة، ويختلف هدفه عن هدف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لإصدار تقرير عن تدقيقه للقوائم المالية، وإبداء رأيه فيها بشكل مستقل، ومحايد، ولهذا فإن عمل المدقق الداخلي قد يكون مفيدا للمدقق الخارجي.

2_ غالبا ما يساعد وجود تدقيق داخلي سليم، وفعال على تقليل حجم الاختيارات التي يقوم بها المدقق الخارجي.

3_ يختلف نطاق، وأهداف التدقيق الداخلي من مؤسسة إلى أخرى بحسب هيكل، وحجم المؤسسة، ومتطلبات الإدارة، ومع ذلك تمارين أنشطة التدقيق الداخلي في المجالات الآتية:

_فحص مدى الالتزام بالتشريعات، والقوانين، والسياسات، والمتطلبات الداخلية، والخارجية.

_ اختبار مدى صحة العمليات المالية، والتشغيلية، وقد يتضمن هذا الأمر فحص الطرق المستخدمة في تحديد، وقياس، وتبويب، وإعداد التقارير عن تلك العمليات.

_ فحص النظام المحاسبي، وأنظمة الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يتشابه التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي في الكثير من الخصائص كما أنهما يختلفان في بعض منها، فكلا الطرفين عليهم التخطيط لعملية التدقيق بعناية قبل البدء في عملية الفحص، والتقويم، كما أن الأدوات، والأساليب التي يلجأ إليها المدقق الداخلي هي تقريبا نفس الأدوات التي يلجأ إليها المدقق الخارجي للحصول على المعلومات اللازمة لإجراء عملية الفحص، إلا أن نوعية الأدلة، والقرائن التي يسعى إليها كل منهما تختلف نظرا لتباين الأهداف، ومجال البحث في كل منها.

ونظرا لأن أوجه التشابه، والاختلاف بينهما قد تعتبر أوجه للتكامل فسوف نبرز أهمها فيما يلي: من أهم عناصر التشابه بين التدقيق الداخلي ، والتدقيق الخارجي ما يلي : [2]

[1] طارق عبد العال حماد ، معايير المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص76_ص78 .
[2] عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة، الطبعة الأولى، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية 2002، ص 41.

1_ التقنيات المستخدمة:

يستعمل كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما مثل: خرائط تدقيق الوثائق، الفحص المستندي، الاستبيان.

2_ دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

يسعى كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال دراسته، وتقييمه، وتحديده لنطاق قوته، ونقاط ضعفه، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المنشاة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها، واتخاذ القرارات الصائبة.

3_ التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي:

يقوم المدقق الخارجي أثناء تنفيذ أعما التدقيق بالتنسيق، والتعاون مع المدقق الداخلي للمؤسسة، وذلك تفاديا للتكرار، والازدواجية، والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة، ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل أهمها:

- أن كل منهما يجب أن يكون مؤهلا، وذو كفاءة، وأن يتحلا بالموضوعية في أداء التدقيق.
- كل منهما يهتم بالمخاطر، والأهمية النسبية لتحديد مدى اختياراته، وتقييم نتائجه.
- أن يتمتع كل منهما بالاستقلالية.
- أن كل منهما يهدف إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع، وتقليل حدوث الأخطاء، والتلاعب.

المطلب الرابع: الفرق بين مهام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

يمكن تلخيصها في الجدول التالي: [1]

[1] شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2016_2017، ص 19.

الجدول رقم 04: مهام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

مهام المدقق الداخلي	مهام المدقق الخارجي
_يعنى بالدرجة الأولى بإجراءات، وأنظمة الرقابة الداخلية، والضبط الداخلي، وتحسين العمل، وتطويره.	_ يعنى بالدرجة الأولى بعدالة البيانات الختامية
_معني بما يطلبه القائمون على الإدارة لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة، والتأكد من حسن سير العمل، وإجراءاته.	_معني بحماية مصالح المساهمين، والأشخاص الخارجيين الذين يعتمدون في قراراتهم صحة البيانات الختامية المصادقة، والمدققة.
_لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة حتى ولو كان منفصلا عن الوظائف المحاسبية، والمالية.	_يتمتع بالاستقلالية التامة ،والمسؤولية تجاه الجمعية العمومية للمساهمين التي تقوم بتعيينه .
_تقوم الإدارة بتوظيفه، وتحديد رواتبه، ويجري عليه ما يجري على بقية الموظفين من ترقية، وزيادة في الراتب، والنقل إلى وظيفة أخرى.	_الجمعية العمومية للمساهمين هي التي تتعاقد مع المدقق الخارجي، وتحدد أتعابه.
_ يقوم بعمله استنادا إلى تعليمات تحددها الإدارة، وإن كانت أحيانا تستند إلى القواعد، والأعراف المتعارف عليها.	_يقوم بعمله استنادا إلى إجراءات، وقواعد التدقيق المتعارف عليها.
_ يمكن فصله من قبل الإدارة.	_ لا يجوز فصله إلا من قبل الجهة التي قامت بتعيينه.
_يركز على كافة الأمور التفصيلية سواء كانت محاسبية؛ أو إدارية؛ أو أنظمة الضبط الداخلي. _غير مطلوب منه توافر مثل هذه الشروط. _تنحصر بما يحدده نظام الموظفين في المؤسسة التي يعمل بها. _ ليس محكوما بسلوكيات مهنية محددة باستثناء ما يجب مراعاته أثناء تعامله مع بقية موظفي المؤسسة، وتعاونه معهم.	_ يركز على الأمور المهمة التي تساعده في تدقيق البيانات الختامية. _يجب توفر شروط معينة من ناحية الأهلية لكي يتمكن المدقق الخارجي من ممارسة المهنة. _ يكون المدقق الخارجي خاضعا مسؤوليات قانونية حددها القانون. هناك سلوكيات، وآداب لمهنة التدقيق الخارجي يحددها القانون، ونظام جمعية مدققين الحسابات.

المصدر : شاشور مختارية ، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة ، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، 2016_2017 ، ص 19 .[1]

المبحث الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على ضوء المعيار الجزائري 610

المطلب الأول: نطاق المعيار الدولي 610

1_يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدم عمل المدققين الداخليين ، ويتضمن ذلك :[1]

(أ) استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق.
(ب) الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه، وإشراف، وفحص المدقق الخارجي.

2_لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة التدقيق الداخلي.

3_إذا كانت في المنشأة وظيفة التدقيق الداخلي، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا:

(أ) كانت مسؤوليات، وأنشطة الوظيفة غير ذات الصلة بالتدقيق،
(ب) كان المدقق الخارجي لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على أدلة التدقيق، وذلك استنادا إلى فهم المدقق المبدئي للوظيفة الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار التدقيق (610).

ولا يتطلب أي مما هو وارد في هذا المعيار من المدقق الخارجي استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة؛ أو توقيت إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المدقق الخارجي؛ أو تقليل مداها؛ بل يترك ذلك لقرار لمدقق الخارجي عند وضعه للاستراتيجية العامة للتدقيق.

4_ علاوة على ذلك، لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة، إذا لم يخطط المدقق الخارجي للاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

5_ في بعض الدول، وبموجب الأنظمة؛ أو اللوائح، قد يكون المدقق الخارجي ممنوعا من؛ أو مقيدا بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ولا يلغي هذا المعيار الأنظمة؛ أو اللوائح التي تحكم تدقيق القوائم المالية، وبناء عليه، فإن مثل هذا الحظر أو هذه القيود، لن تمنع المدقق الخارجي من الالتزام بهذا المعيار.

[1] معيار التدقيق الدولي 610، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

المطلب الثاني: تحديد استخدامات عمل وظيفة التدقيق الخارجي على ضوء المعيار 610

تقويم وظيفة التدقيق الداخلي [1]

1_ يجب على المدقق الخارجي أن يحدد ما إذا يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق، وذلك عن طريق تقويم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة التدقيق الداخلي، والسياسات، والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المدققين الداخليين.
(ب) مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي.
(ت) ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تطبق منهجا منتظما، ومنضبطا، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

2_ لا يجوز للمدقق الخارجي استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي إذا حدد أن:

(أ) الموقع التنظيمي للوظيفة، والسياسات، والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين.
(ب) الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية.
(ت) الوظيفة لا تطبق منهجا منتظما، ومنضبطا، بما في ذلك رقابة الجودة.

3_ كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى هذا الاستخدام، يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في الحسبان طبيعة، ونطاق العمل الذي نفذته؛ أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للتدقيق، وخطة التدقيق التي وضعها المدقق الخارجي.

4_ يجب على المدقق الخارجي اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء ارتباط التدقيق، ولمنع الاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، يجب عليه أن يخطط لتقليل استخدامه لعمل الوظيفة، وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر كلما زادت الأحكام المتخذة في:

(أ) تخطيط، وتنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة.
(ب) تقويم أدلة التدقيق التي تم جمعها.

كلما ارتفع أخطر المقيم للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، مع ايلاء اهتمام خاص للمخاطر التي تم تحديد أنها مهمة.

كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة التدقيق الداخلي، والسياسات، والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المدققين الداخليين.

[1] نفس المرجع السابق.

كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي.

5_ يجب على المدقق الخارجي أيضا أن يقوم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي إلى المدى المخطط له لا زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المدقق الخارجي بشكل كاف في التدقيق، نظرا لأن المدقق الخارجي هو المسئول الوحيد عن رأي التدقيق الذي سيتم إبداؤه.

6_ يجب على المدقق الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق، والتوقيت المخططين وفقا لمعيار التدقيق.

المطلب الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610[1]

تلزم الشركة بتعيين المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) حتى، وإن كان لديها مصلحة التدقيق الداخلية، والمعيار 610 يحدد العلاقة ما بين أفراد التدقيق الداخلي، والمدقق الخارجي عند تأدية مهامه.

يلزم المدقق الخارجي بالاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي، وفي حالة وجود مصلحة للتدقيق الداخلي في المؤسسة يتأكد محافظ الحسابات مما يلي:

_ **كفاءة، ونزاهة المدققين الداخليين المعنيين.**

_ **ممارسة المدققين الداخليين أعمالهم وفقا لبرنامج محكم يوافق طبيعة، وحجم المؤسسة.**

ومن هنا سوف نتطرق إلى ما يلي:

أولا: مرتبة المدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

توضح مصلحة التدقيق الداخلي تحت الوصاية المباشرة للإدارة العامة:

_ لمصلحة التدقيق الداخلي الصلاحية الكاملة لتدقيق، ومراجعة جميع الوظائف الأخرى للمؤسسة

_ مصلحة التدقيق الداخلي غير مسئولة أمام المصالح الأخرى بل أمام الإدارة العليا بل تضع تقاريرها أمام الإدارة العليا.

ثانيا: مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي

علما أن المدقق الداخلي غير مستقل استقلال تام عن الإدارة التي توظفه، يقدر المدقق الخارجي مدى سلامة، ونجاعة التقارير المعقدة من طرف المدقق الداخلي.

[1] الدكتور محمد الحبيب مرحوم، مقياس معايير التدقيق، محاضرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2018.

ثالثا: المهام الأساسية للمدقق الداخلي:

- ✓ فحص نظام الرقابة الداخلية، ومتابعته يكون ذلك من خلال التأكد من وجود إجراءات التسيير مكتوبة، ومحكمة، والتأكد من تنفيذها، وتطبيقها.
- ✓ فحص المعلومات المالية العملياتية.
- ✓ إعادة النظر في الأنشطة العملياتية.
- ✓ فحص مدى احترام النصوص التشريعية، والتنظيمية
- ✓ إدارة المخاطر متعلقة باحترام، وتطبيق الأنظمة، حماية العمال، عتاد المؤسسة.

وبالتالي إن العمل بين المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي هو عمل متكامل، وإذا رأى المدقق الخارجي أن أعماله غير سليمة يدعم عناصره المقنعة بأدلة أخرى (إجراءات تحليلية أخرى).

الخلاصة:

يحقق التعاون بين المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي في تدفق المنافع لكلا الطرفين، والمنشأة حيث يستفيد المدقق الخارجي من المدقق الداخلي بشكل رئيسي عند فهمه، وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد حجم، وتوقيت الإجراءات الواجب عليه تنفيذها، كما ويستفيد المدقق الداخلي من الاحتكاك بالمدقق الخارجي لزيادة خبرته، ومعرفته، وتطوير أساليب التدقيق الداخلي.

إن وجود التدقيق الداخلي على مستوى المنشأة يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي، تحسين طرق العمل، تدعيم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تقليص نطاق اختباراته اعتمادا على المدقق الداخلي، حيث يستفيد المدقق الخارجي من التقارير التي يرفعها هذا الأخير لتكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، ومدى فعالية التدقيق الداخلي في تحسين، وإحكام هذه النظم.

وبالتالي فإن المدقق الداخلي يساعد المدقق الخارجي في تأسيس نظام كفء، وفعال، والحصول على فهم واضح لوظائف نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية في تقريرها حيث حفزت على العمل بشكل وثيق فيما بينهما .

الفصل الثالث

تمهيد:

عرف التدقيق بشقيه الداخلي، والخارجي تطورا كبيرا منذ ظهوره حتى وقتنا الحالي نظرا لأهمية الخدمات التي يقدمها لضمان تحقيق الاحترام الفعلي، والأنجح لكل النشاطات، والإجراءات التي تقوم بها المؤسسة، وتوضيح مركزها المالي كونه وظيفة تتميز بطبيعة تحليلية انتقادية، والعمل على إيصال المعلومات لمنفذي القرارات سواء داخل المؤسسة؛ أو خارجها، وهذا ما يتطلب من المدققين الداخليين، والخارجيين الحصول على أدلة، وقرائن الإثبات التي تؤكد لهم،

وتقنعهم بسلامة، وعدالة رأيهم.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

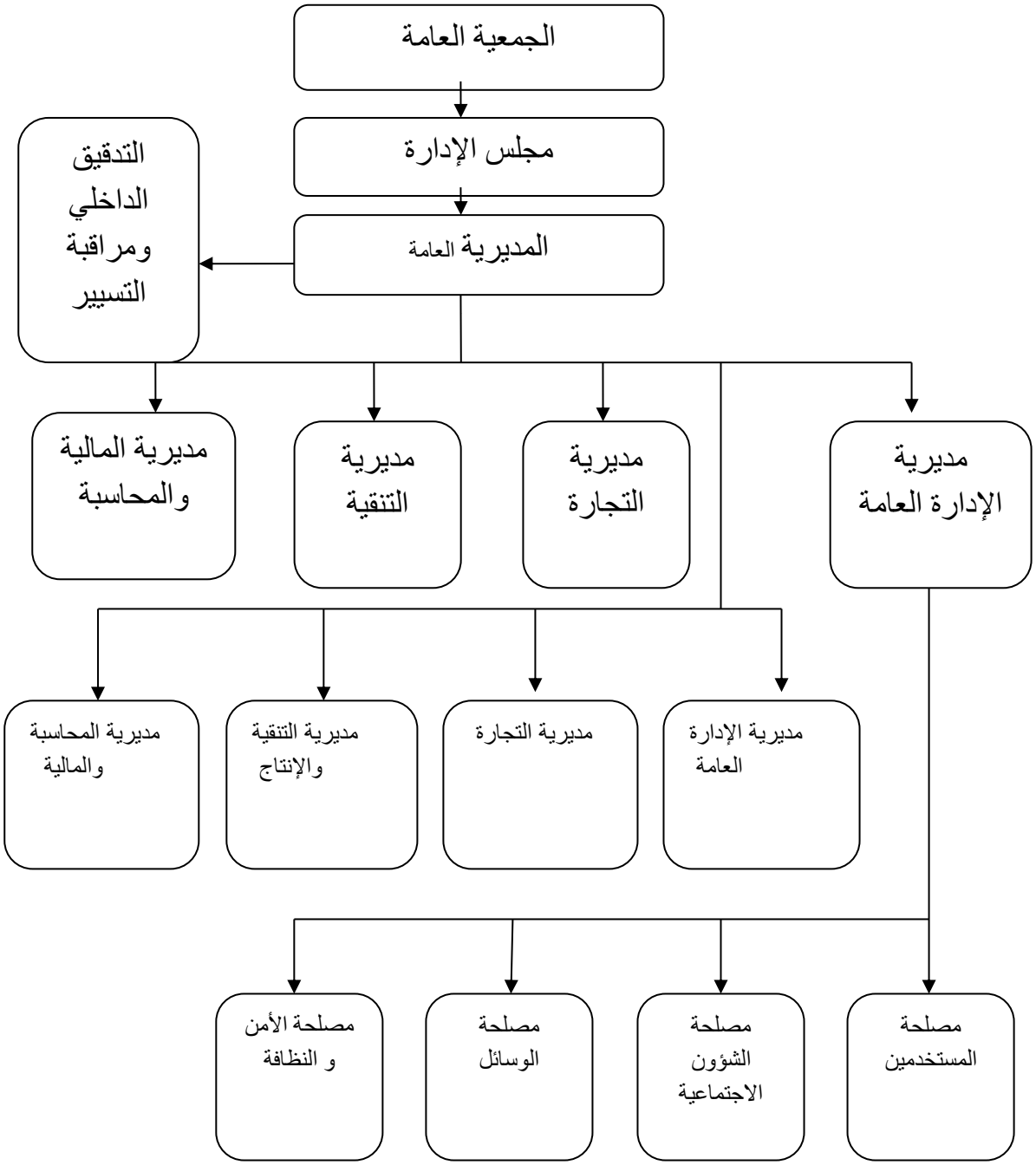
المبحث الأول: دراسة حالة في مؤسسة DAHRA VIP بحجاج

المطلب الأول: لمحة عامة حول المؤسسة

تعتبر مؤسسة DAHRA VIP أو بما يسمى الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب مؤسسة عمومية تم تأسيسها في بداية جانفي 1998م، تقع ببلدية حجاج دائرة سيدي لخضر بولاية مستغانم، وذلك بعد هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الأم "ORAVIO"، وقد كانت مؤسسة ذات الشخص الوحيد، ومن ثم تحويلها في شهر سبتمبر من سنة 2000 إلى مؤسسة ذات أسهم SPA ، ويقدر رأسمالها ب425550000 دينار جزائري .[1]

[1] بلعربي سارة، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر، 2016_2017 ص 63.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة DAHRA VIP



المطلب الثاني: أهمية وأهداف مهام المدقق في المؤسسة

أولا: أهداف مدقق مؤسسة DAHRA VIP

_ السهر على احترام الإجراءات، والالتزام بها في جميع الوحدات لتفادي كل أنواع الخطر الممكن حدوثها.

_ تحديد نقاط القوة، ونقاط الضعف.

_ إعطاء نماذج مستنبطة من وحدة قد تم تدقيقها لتدعيم الرقابة، والتنظيم الداخلي في وحدات أخرى.

_ السهر على المحافظة على ممتلكات الشركة المادية مثل: المعدات، التجهيزات، المباني، الأموال ...إلخ

ثانيا: أهمية مهام المدقق في مؤسسة DAHRA VIP

_ كشف خسارة؛ أو ربح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وذلك من خلال فحص النتائج المحاسبية.

_ التأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها، وتحليلها، تبويبها.

_ فحص البيانات، والمستندات، والدفاتر، والحسابات، والخروج برأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.

_ كشف الأخطاء، والغش، والتلاعب في السجلات المحاسبية.

_ الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم نتائج أعمال المؤسسة.

المطلب الثالث: برنامج مهام مدقق الحسابات في مؤسسة DAHRA VIP

يتمثل هذا البرنامج في نوعين من التدقيق:

أ_ **التدقيق العادي:** يتحدد برنامج التدقيق العادي بالتشاور مع مجلس المديرين الذي له الحق في رفضه؛ أو المصادقة عليه حيث يتطرق المدقق في برنامجه إلى جميع الوحدات التابعة للمؤسسة، وتتلخص طبيعة هذه المهمة أساسا في السهر على احترام إجراءات التسيير، كما أنه يستطيع توسيع نطاق مهمته لتشمل مراجعة الحسابات، واليوميات، والتدقيق المالي، والمحاسبي، وهذا بهدف ضمان تطبيق هذه الإجراءات.

التدقيق العملي: يخص هذا النوع من التدقيق الحالات الاستثنائية، وذلك بطلب من إحدى الوحدات، حيث يستدعى فيها المدقق للقيام بمهمة محددة، وفي تاريخ محدد، ولا يجوز للمدقق الخروج عن أمر المهمة إلا عند الضرورة.

المطلب الرابع: التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مؤسسة DAHRA VIP

يعتبر عمل المدقق الداخلي مكملا 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 بأربع زيارات على الأقل في السنة حيث يقوم بالاطلاع 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، والأمور القانونية، والمحاسبية، وبعد تسليمه لهذا التقرير يلزم المدقق الداخلي بالسهر على رفع هذه التحفظات، ومتابعة عمل المحاسبين، وإرشادهم وفق توجيهات المدقق الخارجي.

المبحث الثاني: تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي 610

المطلب الأول: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققين الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن

استهدفت هذه الدراسة معرفة مدى تطبيق مدققين الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي رقم 610 في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين، وهدفت كذلك إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي، والتخصص، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، كما هدفت إلى قياس الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبيانين وزعت الأولى على عينة من المدققين الخارجيين، والثانية على عينة من المدققين الداخليين، وتم استخدام الإحصاء الوصفي، والاختبارات اللامعلمية لتحليل البيانات، واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610 حيث كانت آراء المدققين الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط، بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أقل من المتوسط، وبينت الدراسة كذلك عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين، من حيث المؤهل العلمي، والتخصص، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وكذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وبينت النتائج أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم من بين الأسس التي حددها معيار التدقيق الولي رقم 610 لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار الدولي رقم 610، وتوضيح مفهوم العلاقة التي تربط بين كل من المدققين الداخليين ، والمدققين الخارجيين، ومجالات التعاون بينهم، وضرورة قيام شركات المساهمة العامة بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي.[1]

[1] علي عبد القادر، وباسل خالد شناق، المجلة الأردنية، إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2 ،2006.

المطلب الثاني: التوصيات التي توصلت لها الدراسة

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يقترح الباحثان بعض التوصيات التي من شأنها تفعيل، وزيادة كفاءة مدققين الحسابات في تطبيقهم لمعيار التدقيق الدولي رقم 610:

1_ نظرا لعدم بلوغ عملية تطبيق المعيار درجة عالية؛ أو كاملة (بالرغم من أنها أعلى من المتوسط) بالرغم من إلزامية التطبيق، فإنه لا بد من تعزيز درجة تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610، وذلك من خلال توعية مدققين الحسابات الخارجيين بأهمية، إلزامية تطبيق هذا المعيار، وذلك من خلال عقد دورات متخصصة في هذا المجال بالتعاون مع الجامعات، والهيئات العلمية، والمهنية المهتمة بذلك، وذلك للتأكيد على أهمية، وضرورة إجراء مدقق الحسابات الخارجي تقييما لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك لما يوفره هذا التقييم من أساس يمكن مدققين الحسابات الخارجيين من تحديد درجة الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى الاعتماد عليها.

2_ نظرا لما أظهرته نتائج الدراسة من أهمية لجميع الأسس المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي، سواء من وجهة نظر مدققين الحسابات الخارجيين؛ أو الداخليين، فإن الباحثين يوصيان بضرورة تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة الأردنية، وذلك لما تحققه هذه الوظيفة من فوائد لأطراف مختلفة، خاصة لمدقق الحسابات الخارجي، وذلك من خلال رفع كفاءة المدققين الداخليين، وإخضاعهم لدورات تدريبية متقدمة للعمل على تعريفهم بأساليب، وأفكار جديدة في مجال التدقيق، وتعريفهم بنطاق العمل المطلوب منهم، ومدى العناية المهنية الواجب إتباعها.

3_ تعزيز استقلالية أقسام التدقيق الداخلي، وذلك لما أظهرته هذه الدراسة من أن الوضع التنظيمي، ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها المدقق الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها مدقق الحسابات الخارجي لتحديد درجة الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي، والاعتماد عليها، ويتم ذلك من خلال التأكيد على تبعية هذه الأقسام للجنة التدقيق في الشركة إن وجدت؛ أو لأعلى سلطة إدارية في الشركة.

4_ ضرورة قيام الجهات العلمية، والمهنية المهتمة بشؤون المحاسبة، والتدقيق مثل الجامعات، وهيئة الأوراق المالية، وجمعية المحاسبين القانونيين، بتوعية المدققين الداخليين، والخارجيين بالعلاقة التي تربطهم، وإيضاح مفهوم هذه العلاقة، ومجالات التعاون بينهم، وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل لفة كل منهم.

5_ الاستفادة من نتائج هذه الدراسة، ومحاولة جعلها مقدمة لدراسات مستقبلية أخرى تبحث في الموضوع نفسه، وبشكل أكثر تفصيلا من حيث دراسة أثر متغيرات، وعوامل مختلفة على مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610 مثل حجم الشركة ممثلا برأس المال، وبحجم المبيعات، وعمر الشركة.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لآراء محافظي الحسابات لولاية ورقلة

المطلب الأول: دور المراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 610

تم إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع في توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة المتكونة من مراجعي الحسابات، والمحاسبين بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة، واختبار فرضيات الدراسة، من خلال عرض

لمختف الإجراءات، والوسائل المستخدمة في الدراسة للوصول إلى نتائج، ومن ثم تحليلها، وتفسيرها للتوصل في الأخير إلى الاستنتاجات المرتبطة بالفرضيات.

حيث يتم التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان، والظروف التي تم فيها صياغته، بدءا من مرحلة إعداد

الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا بكيفية نشر، وتوزيع الاستمارات، تم التطرق إلى هيكل الاستبيان، كذا مجتمع، وعينة الدراسة.

المطلب الثاني : مناقشة و تفسير النتائج [1]

أولا: تحليل وتفسير نتائج المحور الأول من الاستبيان الخاص بالمراجع الخارجي، وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم عمل المراجع الداخلي من خلا ل تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية:

تعكس الموافقة الحيادية للعينة على قيام المراجع الخارجي بتقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية نسبيا حيث تعتبر دراسة، وتقييم المراجعة الداخلية نقطة بداية للمراجع الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق، وتقييم عمل المراجع الداخلي، وذلك بتحديد درجة الاعتماد على المراجع الداخلي، ومن تم تحديد الاختبارات اللازمة لتقييم عمل المراجع الداخلي، وهذا ما يدل على قبول نسبي لهذه الفرضية.

ثانيا: تحليل وتفسير نتائج المحور الثاني من الاستبيان الخاص بتقييم المراجع الخارجي للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي (610)

لقد تم استخدام معيار تحديد الاتجاه للعينة، وتبين أن آراء أفراد العينة في الفقرات إيجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن المتوسط الحسابي يفوق 2,33 بمعنى أن أفراد العينة يتفقون على الرأي موافق مما يدل على قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقييم الكفاءة المهنية الواجبة في أعمال المراجعة الداخلية وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 610، وبالتالي فإن الباحث يرى أن أي قصور لدى المراجعين الداخليين في الكفاءة المهنية سيؤثر بشكل كبير في جودة، وفعالية هذه الأعمال، وبالتالي يؤثر في قرار الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين.

[1] عبيد رجعي ، دور المراجع في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610 ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013_ 2014 ، ص 35_39 .

ثالثا: تحليل وتفسير نتائج المحور الثاني من الاستبيان بقيام المراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات وأعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار الدولي 610

شهدت آراء عينة الدراسة الموافقة بالإجماع حول قيام المراجع الخارجي بالتنسيق، والتعاون مع المراجع الداخلي، وهذا من أجل تعزيز التعاون، وزيادة الثقة بينهما، ومن خلال هذا يمكن القول أن قيام المراجع الخارجي بتحديد إجراءات، والاختبارات اللازمة لتوقيت العمل بها، وهذا قد يؤدي إلى التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي.

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها من خلا ل الدراسات السابقة

من خلال الدراسات المطروحة في هذا الفصل تم التوصل إلى النتائج التالية:

1_ أن 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 _أن النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي هي ما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة المدقق الخارجي أثناء تأديته لمهامه.

3_ يحقق التكامل 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 التكامل بين عمل المدقق الداخلي، وعمل المدقق الخارجي على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

خلاصة:

حاولت في هذا الفصل من خلال الدراسات السابقة التي قام بها العديد من الباحثين لمعرفة مدى التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي على ضوء المعيار الجزائري 610 المستمد من المعيار الدولي 610، والذي توصلت فيه إلى أن المؤسسات تولي اهتمام كبير لكل 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 كفئ للقيام بعملية التدقيق ، والتي تتجلى في فحص ، وتدقيق مختلف العمليات، والوظائف، والسجلات، والتقارير الواردة من مختلف الفروع، والمصالح، لاكتشاف نقاط القوة، واستغلالها بالطريقة المثل

التي تساهم في ضمان استمرارية المؤسسة، ونجاحها.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

لقد سعينا من وراء هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة في بداية هذا العمل، والمتمثلة في: فيما تكمن أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي في تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة؟ بالإضافة إلى الأسئلة الفرعية، وقد قمنا بذلك من خلال تطرقنا إلى طرح نشأة، وتطور وظيفة التدقيق عبر مختلف الفترات الزمنية حتى وصلت إلى ما هي عليه في وقتنا الحالي، حيث أن نشأة التدقيق بشقيه الداخلي، والخارجي كان تبعا للتطور الاقتصادي، والاجتماعي، وظهور المؤسسات التي تمنح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها، وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها، ونشاطاتها، وذلك حفاظا على بقائها، واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسئولين لحاجتهم لخدمات التدقيق، كما قمنا بشرح أهم جوانب كل من التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي من حيث المفهوم ، الأهداف ، الأهمية ، بالإضافة إلى إبراز أهم جانب في هذه المذكرة، والمتمثل في مجالات التكامل بينهما على ضوء المعيار الجزائري رقم 610.

اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى ما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى:

التي تنص على أن التدقيق بشقيه الداخلي، والخارجي عملية منظمة، ومنهجية لجمع الأدلة، والقرائن، وتقويمها بشكل موضوعي يهدف إلى التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد عليها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الثانية:

التي تعتبر وظيفتي التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي وظيفتان لا يمكن الاستغناء عنهما، وهذا من خلال العلاقة التكاملية بينهما، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

التي تحدد مستوى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛ أو العكس على أساس تقييم كل منهما على عمل الآخر، ودرجة الثقة، والموضوعية المتبادلة بينهما، وهذا ما يؤكده المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استعمال أعمال المدققين الداخليين".

النتائج:

من خلال هذا البحث توصلنا إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

_ يعتبر التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها مدقق مستقل، ومدى الخبرة، والمعرفة التي يتمتع بها هذا المدقق في المؤسسة.

_ مهما كانت الظروف فإن وجود التدقيق الداخلي لا يغني بأي حال من الأحوال عن وجود المدقق الخارجي فهذا الأخير يضفي أهمية بالغة للمؤسسة محل التدقيق.

_ يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي بحيث يساعده كثيرا في مهمته كما أن المدقق الداخلي يستفيد بدرجة أكبر من خبرة المدقق الخارجي.

_ يقوم المدقق الخارجي بفهم كامل، وشامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة، وذلك قبل أن قبوله لمهمة التدقيق.

_ الإفصاح والشفافية التي يتمتع بها المدقق الخارجي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وفحص التقارير المالية.

_ يتم تحديد الأخطاء من قبل المدقق الخارجي يكون بصفة موضوعية، عن طريق فحص العمليات، والتأكد من عدم وجود أي تلاعب؛ أو تزوير.

اقتراحات البحث:

بناء على ما توصلنا إليه من نتائج تم اقتراح مجموعة من التوصيات، وهي كما يلي:

_ التزام إدارة المؤسسة بالاقتراحات، والتوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي لأنه يملك الخبرة المهنية، والمؤهلات الكافية في مجال عمله.

_ وضع برنامج خاص بمهمة المدقق الخارجي داخل المؤسسة موضع التدقيق من أجل تسهيل عمله.

_ ينبغي على المدقق الخارجي الاعتماد على معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها عند مباشرة مهامه داخل المؤسسة.

_ على إدارة المؤسسة تقديم قدر كاف من الأدلة الملائمة لمساعدة المدقق على أداء مهامه في المؤسسة محل التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1_ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية،2007.

2_ توفيق مصطفى أبو رقية وعبد الهادي أسحق المصري، تدقيق، ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

3_ خالد الخطيب وخليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، عمان الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2009.

4_ داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية ج2، ط1، لبنان، مكتبة صادر ناشرون، 2002.

5_ طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004.

6_ القاضي دحدوح، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق،2000.

7_ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

8_ محمد التوهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

9_ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002.

10_ منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مصر، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،2002.

11_ وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، القاهرة، مصر، دار المريخ للنشر 2006.

المجلات:

_ مجلة عبد القادر وباسل خالد شناق، المجلة الأردنية، إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد2 ، 2006.

الرسائل:

1_ جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، مصر، جامعة القاهرة، 2001.

2_سمير بلخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة الجزائر، 2001_2002.

المذكرات:

1_ بلعربي سارة، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2016_2017.

2_ شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2016_2017.

3_ عبيد رجعي، دور المراجع في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013_2014.

المحاضرات:

1_ الدكتور محمد الحبيب مرحوم، محاضرة في مقياس معايير التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019.

2_ الدكتور محمد العيد، محاضرة في مقياس التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018.

ملخص باللغة العربية:

يهدف هذا البحث إلى إظهار العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ، والتدقيق الخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم (610) المستمد من المعيار الدولي للتدقيق رقم (610)، ويقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي التعاون، والتنسيق بين المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما لما يضمن تغطية شاملة لأعمال التدقيق، حيث يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد؛ أو الاستعانة بأعمال المدقق الداخلي حسب ما ينصه المعيار، ونظرا لما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للتدقيق الخارجي في أداء مهمته، وذلك من خلال التحلي بالموضوعية ،والكفاءة في أداء عملية التدقيق من أجل التقليل من الأخطاء، والغش ،والتلاعب .

وبالتالي فإن عمل المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي هو عمل متكامل، وهذا أمر ضروري للطرفين يعود بالإيجاب على المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها بشكل عام.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، المعيار الجزائري 610، التكامل.

ملخص باللغة الانجليزية:

The purpose of This study is to de Demonstrate the complementary relationship between internal auditing and external auditing, in light of the Algerian standard of Auditing N°610 derived from the international standard to Audit 610, so the integration of internal Auditing and external auditing means collaboration and coordination between the internal and external auditing as they carry out their duties, this insure comprehensive audit coverage;

The external Auditor can approve or use the internal auditor’s work as per standard (610) because internal audit provides assistance to the external auditor in the performance of this or her function, in order to carry out high quality audits and reduce audit costs, as well as to reduce time with factors that support integration between internal and external auditing, this is by being objective and efficient in the performance of the audit to minimize errors and manipulation.

This is necessary for both parties, as the establishment is positive in order to achieve the objectives of the institution in general, therefore the internal and external auditor work in integrated.