

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم تجارية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي

دراسة حالة مؤسسة DAHRA VIP - حجاج

تحت إشراف الأستاذ:

بلعياشي بومدين

مقدمة من طرف الطالبة:

بلعربي سارة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان ياسين	استاذ	جامعة مستغانم
مقررا	بن حليلة سليمة	استاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	بلعياشي بومدين	استاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016-2017

كلمة شكر وتقدير

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفذ ودعاء لا يستجاب له، احمد المولى
جل شأنه بديع السموات و الأرض العزيمة و الصبر الذي منحني إياهما طيلة المشوار ليتكلم جهدي
بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

أتقدم بخالص الشكر وامتناني للأستاذ "بلعياشي بومدين غوتي" الذي لم يبخل جهدا لمساعدتي في
إنجاز هذا العمل، كما أتقدم بالشكر و التقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وقفوا على
مناقشة هذه المذكرة.

كما أشكر كل إطارات مؤسسة **Dahra Vip** على دعمهم لي وأخص بالذكر المؤطر السيد بلعربي

عبد الحميد على ما قدمه لي،

وأختتم شكري إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد ولو بكلمة

لكم جميعا كل شكري.

الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح
وغايته النجاح.

أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء والضراء إلى من اجتهدت وحرسيت على نشأتي و
قربتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها، إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف
فضلها ، إلى التي الجنة تحت قدميها أمي الحبيبة.

إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة، إلى من علمني
أن الحياة صبر وعطاء، إلى من أنتظر أن يرى فلذة كبده متخرجة

تخوض غمار الحياة..... أبي العزيز

إلى من أنقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخي وأخواتي .

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء والإخوة الذين عرفتهم.

إلى زملائي تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير دفعة 2016/2017

إلى كل من وسعتم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

الفهرس

الإهداء

التشكرات

مقدمة عامة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

6	تمهيد
7	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق
7	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق
8	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق
8	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
11	المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق
14	المطلب الخامس: معايير التدقيق
16	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
16	المطلب الأول: تعريف التدقيق والمدقق الداخلي
17	المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي
19	المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي
20	المطلب الرابع: أنواع التدقيق الداخلي
21	المطلب الخامس: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي
23	المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي
23	المطلب الأول: تعريف المدقق والتدقيق الخارجي

24	المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي.....
26	المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي.....
27	المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي.....
29	المطلب الخامس: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي.....
31	خلاصة
الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	
33	تمهيد.....
34	المبحث الأول: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
34	المطلب الأول: تعريف وأهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
35	المطلب الثاني: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
36	المطلب الثالث: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
38	المطلب الرابع: اسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
42	المبحث الثاني: أوجه التشابه والإختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
42	المطلب الأول: أوجه التشابه.....
43	المطلب الثاني: أوجه الإختلاف.....
45	المطلب الثالث: مزايا تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
47	المبحث الثالث: مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
47	المطلب الأول: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي.....
49	المطلب الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي.....

المطلب الثالث: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.....52

المطلب الرابع: الوسائل المستخدمة لتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.. 53

56خلاصة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مؤسسة Dahra Vip بحجاج

58تمهيد

59المبحث الأول: التعريف بمؤسسة Dahra Vip

59المطلب الأول: لمحة عامة حول مؤسسة Dahra Vip

61المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة Dahra Vip

63المطلب الثالث: خصائص وأهداف مؤسسة Dahra Vip

64.....المبحث الثاني: نشاط التدقيق في مؤسسة Dahra Vip

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

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

66.....المطلب الثالث: الإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بمؤسسة Dahra Vip

67.....المبحث الثالث: أهداف وأهمية مهام المدقق الداخلي والخارجي والتكامل بينهما

67المطلب الأول: أهداف وأهمية مهام المدقق في مؤسسة Dahra Vip

67المطلب الثاني: برنامج مهام مدقق الحسابات في المؤسسة

68المطلب الثالث: التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي في مؤسسة Dahra Vip

69خلاصة

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
7	التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه	1
19	أهداف التدقيق الداخلي	2
28	أنواع التدقيق الخارجي	3
60	الوحدات المكونة لشركة تربية الدواجن	4

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
61	الهيكل التنظيمي لمؤسسة DAHRA VIP	01

مقدمة عامة:

لاشك أن التطور المستمر للحياة البشرية الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها أدى إلى تولد الحاجة إلى ظهور وتطور التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي، فلكل منهما أهدافه، ومسؤولياته، ومنهجية تنفيذه طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما.

فالتدقيق الخارجي وظيفة تتم عن طريق مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة، والذي يهدف إلى إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحتها وعدالتها، أما التدقيق الداخلي فهو وظيفة تتم داخل المؤسسة يتم عن طريقه مراجعة كافة الأنشطة الداخلية للمؤسسة بهدف مساعدة إدارة المؤسسة للقيام بمسؤولياتها بكفاءة وفعالية، والسعي إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية الخاص بها وتقدير المخاطر.

ومن خلال ما سبق يتبين مدى أهمية وضرورة وجود كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المؤسسة نظرا لحاجتها الكبيرة للخدمات التي يقدمانها، ولذلك لا بد من تضافر جهودهما وتعزيز 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؟

ولدراسة ومعالجة الإشكالية سوف نتطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية:

(1) ما هو التدقيق؟ وفيما تتمثل أهدافه وأهميته؟

(2) ماذا نقصد بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟

3) ما هي أهم جوانب التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟ وما مدى اعتماد كل منهما على عمل الآخر؟

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 الإعتماد عليهما.
- 2) تعتبر وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وظيفتان لا يمكن للمؤسسة الإستغناء عن خدماتهما.
- 3) يتحدد مستوى اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي أو العكس على أساس تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الموضوعية والثقة المتبادلة بينهما.

أهمية البحث:

- تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الإيجابي للتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على مستوى ممارسي المهنتين حيث تسهم في زيادة وتحسين أداء وكفاءة كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وتقديم نتائج أعمالهما بجودة عالية لتمكين الجهات المعنية الطالبة لخدماتهما 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 أهميتها بالنسبة لعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي.
- 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 نظرا لأهميته وفائدته في مجال التخصص العلمي والعملية.
- تقديم مرجع وفائدة علمية يستفيد منها ذوي الإختصاص في هذا المجال.

(ب) الأسباب الموضوعية:

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

صعوبات الموضوع:

- صعوبة الموضوع وحساسيته.
- قلة الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع.

المنهج المستخدم:

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

تقسيمات الدراسة: للإحاطة بالإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذا البحث إلى 03 فصول:

- في الفصل الأول تناولنا التدقيق بشكل عام حيث خصصنا المبحث الأول للتعرف على مختلف مراحل تطور التدقيق، مفهومه، معاييره، ومختلف أنواعه. أما في المبحث الثاني قمنا باستعراض ماهية التدقيق الداخلي من حيث المفهوم، أهدافه، أهميته، بالإضافة إلى مسئوليات وصلاحيات ممارس هذه المهنة، بينما خصصنا المبحث الثالث للتعرف على ماهية التدقيق الخارجي من حيث المفهوم، الأهمية والأهداف.
- أما الفصل الثاني فقد كان عنوانه العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وقد تطرقنا في المبحث الأول إلى طبيعة هذا التكامل من حيث مفهومه، أهميته وأهدافه، وأهم العوامل الداعمة لهذه العلاقة، أما في المبحث الثاني قمنا بتوضيح أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي، وفيما يخص المبحث الثالث فقد قمنا باستعراض أهم جوانب ومجالات التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي.
- وأخيرا الفصل الثالث الذي كان عبارة عن دراسة تطبيقية في مؤسسة **Dahra Vip**

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 عموماً بغرض تفادي حدوث الأخطاء وحماية ممتلكاتها من الإختلاس والتلاعب والغش.

وقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق بكل أنواعه 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 ثم 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.

ولنتناول ما سبق أكثر تفصيلاً قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق؛

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

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

الجدول رقم 1 : التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه

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

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

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

التعريف الأول:

يعرف التدقيق على أنه: "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹."

التعريف الثاني:

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

التعريف الثالث:

عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه:

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

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويات كالآتي:

أولاً: تبويب التدقيق من حيث حدوده:

التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم رأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية ككل ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، أما في حالة اعتماد المنشآت الكبيرة على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباره.

التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعى أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب

¹ - محمد التوهامي الطواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 01.

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

³ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002، ص 29.

تدقيقها على سبيل الحصر، وعليه فإن تدقيق المنشآت سواء كان كامل أو جزئي فإنه يتوقف على الإلزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقتها بالملاك¹.

ثانياً: تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص:

التدقيق التفصيلي: يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلاً عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

التدقيق الإختباري: وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد الأسلوبين هما: الأول التقدير الشخصي والثاني العينات الإحصائية، ولعل اتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة، ولذلك يعتبر التدقيق الإختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني.

ومن الجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الإختباري من ناحية أخرى، وذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنه يكون إختباري إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، وكذلك الحال فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق، وقد يكون إختباري إذا تم اختبار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.

ثالثاً: تبويب التدقيق من حيث التوقيت

تدقيق مستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية...أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها؛
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

¹ - خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الأردن، دار المستقبل، 1998، ص 12-13.

ويمتاز هذا النوع من التدقيق بسرعة اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل، وتمكين المدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة¹.

تدقيق نهائي: يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها، وبالرغم من هذه الإمتيازات إلا أنه لا يخلو من العيوب حيث أن اكتشاف الأخطاء لن يكون إلا في نهاية السنة المالية².

رابعاً: من حيث القائم بعملية التدقيق:

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

تدقيق داخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة بهدف التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أن المعلومات صادقة وشرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة³.

تدقيق خارجي: وهو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).

خامساً: من حيث الإلزام:

ينقسم إلى نوعين: تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري

تدقيق إلزامي: يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

¹ - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص ص 12-13.

² - محمد سمير الصبان و محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، 1990، ص 50.

³ - HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI edition , Alger , 2002 , p 07 .

تدقيق اختياري: هو عملية غير ملزمة بالقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع طالب عملية التدقيق حيث أن وجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب¹.

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.

يعتبر التدقيق مهما بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون بإستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نذكر²:

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 لإتخاذ القرارات التسييرية.

2. المساهمون وملاك المؤسسة:

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج التدقيق وهذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين؛

- الاستغلال الجيد والأمثل لأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛

- 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، متعاملها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية و المركز المالي، كما أن درجة السيولة والريح 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 إستثمارات إضافية .

¹ - محمد سمير الصبان، المراجعة بين التنظير والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

² - خلاصي ربيعة، المراجعة الجبائية تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص 12.

ب / الهيئات الحكومية: تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المدقق 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 المصدقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصدقية للتصريحات الضريبية.

الفرع الثاني : أهداف التدقيق

كما أسلفنا الذكر فإن التدقيق قد تطور عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافه فانتقل من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر¹ :

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الإعتماد عليهما؛
 - ابداء 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 الإقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- و مؤخرا أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي² :
- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الإنحرافات؛
 - تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
 - تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
 - اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت؛
 - المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

وبعد التعرض للأهداف العامة أو التقليدية للتدقيق، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للتدقيق و أعمال المدقق و التي هي كالتالي³ :

¹ - القاضي دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق، 2000، ص15.

² - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 25.

³ - الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، ط1، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001، ص219.

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 الحيازة قد تكون دليلا مقبولا 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.

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.

المطلب الخامس: معايير التدقيق

أولاً: معايير التأهيل والأداء: وتتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المراجع والموضحة فيما يلي:

1- التدريب والكفاية:

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على المدقق باعتباره خبيراً مهنيّاً 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 المحايد¹.

2- الاستقلال:

يجب أن يتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل عملية التدقيق بالإستقلال، والذي يعرف بأنه "القدرة على العمل بتراة وموضوعية"، فهذا الإستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق، أي أن رأي المدقق لا يكون له قيمة اجتماعياً أو اقتصادياً إذا كان غير مستقلاً².

3- 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 يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقياتها³.
ثانياً: 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 سليماً يجب أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه حتى يتمكن من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية⁴.

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 - المرجع نفسه، ص 45.

³ - أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2007، ص 46.

⁴ - داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج2، ط1، لبنان، مكتبة صادر ناشرون، 2002، ص 45.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم التي يركز عليها التدقيق وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الإعتماد عليها، فمن خلاله يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة حيث يستوجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات التدقيق وفحص الحسابات كونه يساعد على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية¹.

3- جمع أدلة المراجعة الكافية:

تعتبر أدلة التدقيق الكافية طبقاً لهذا المعيار هي التي تمثل أساساً معقولاً للمدقق لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل دليل التدقيق أحد الأسس الهامة لعملية التدقيق، كما أنه يدعم كافة معايير العمل الميداني أي أن أدلة التدقيق توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المدقق حول صدق وعدالة المعلومات المالية².

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

1- اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقاً لهذا المعيار يجب على المدقق أن يشير في تقريره بنتائج عملية التدقيق إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً 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 أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك³.

2- الثبات:

يهدف معيار الثبات إلى:

- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.
- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.

¹ - سمير بلخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 28.

² - وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، القاهرة مصر، دار المريخ للنشر، 2006، ص 51.

³ - آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة الجزائر، 2002، ص 68.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي¹:

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

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 تكون هذه المعلومات كاملة، مناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها².

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 تقريراً خالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، أو تقريراً سالباً 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

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق الداخلي، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف.

وسوف نتطرق لمجموعة من التعاريف والتي هي كما يلي:

- يعرفه المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين IFACI على 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، وتمثل الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار

¹ - وليد زكريا صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المدقق، العدد(43)، حزيران 2000، ص 03.

² - محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد(51)، أبريل 2002، ص 13.

هذا النشاط الدوري التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة"¹.

- كما عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي IIA كما يلي :

حسب اصدار مجمع المدققين الداخليين سنة 1994م الذي جاء فيه أن التدقيق الداخلي "وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للمنشأة، وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المنشأة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص"².

- كما يعرف على أنه: " فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها"³.

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

الفرع الثاني: تعريف المدقق الداخلي

هو أجير في المؤسسة، يعين من طرف المدير العام يقوم بتدقيق الحسابات ويتحقق من مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فهو يدرسها كميدان من ميادين التسيير بهدف التحسين ورفع من الأداء، لكن المدقق الداخلي لا يصادق على الحسابات ولا يكسبها قوتها القانونية لأنه لا يتمتع بالإستقلالية التامة فهو يتعرض بصفة دائمة ومستمرة لضغوط المدير العام.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

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

1- أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة⁴:

- ضمان السير الحسن للعمل والتأكد من سلامة الأصول وحفظها من الإهمال أو الضياع أو الإختلاس؛
- زيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات؛
- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقيدها؛

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 15.

² - Alain Mikol, Formes d'Audit dans l'encyclopédie de comptabilité: contrôle de gestion et audit, édition Dunod, Paris, 2000, p740.

³ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، الأردن، الدار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006، ص 14.

⁴ - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، عمان الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002، ص 128.

- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة الأموال من السرقة والغش.

2- أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي¹:

- هناك عدة فوائد يجنبها المدقق الخارجي من خلال اعتماده على التدقيق الداخلي نذكر منها مايلي:
- إمكانية انجاز مختلف أعمال التدقيق في وقت قصير وذلك لأن وجود التدقيق الداخلي الجيد يسهل أعمال التدقيق الخارجي ويوفر وقتا وجهدا كبيرين؛
 - يستطيع المدققون 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 الإعتماد على المدقق الداخلي في كثير من الأمور وهذا ما يوفر عليه الكثير من الوقت والجهد.

¹ - صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور وآخرون، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية، الواقع والآفاق، ط1، منشورات الدارالأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2007، ص 532.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي

لقد صاحب التطور التاريخي للتدقيق الداخلي تطورا في الأهداف التي يسعى إليها هذا الأخير، تتلخص أهدافه في تقييم حقيقي للنظام ككل، بقصد الكشف عن مواطن الضعف ، ويمكن تلخيص هذا التطور في الجدول التالي :

الجدول رقم 2: أهداف التدقيق الداخلي

أهمية التدقيق الداخلي	الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص
غير مهمة	قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي
غير مهمة	1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي
درجة اهتمام بسيطة	1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي
بداية الاهتمام	1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري
اهتمام قوي وجوهري	1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي	اختباري
أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق	حتى 1960 الآن	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره

كما أن هناك أهداف أخرى تتمثل فيما يلي¹:

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها؛
- التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة؛
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات؛
- التأكد من صحة البيانات ودراسة الضبط والفحص من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات؛
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر؛
- مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر؛
- التأكد من الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى قسمين رئيسيين هما التدقيق الداخلي المالي والتدقيق الداخلي التشغيلي وفيما يلي شرح موجز لكل منهما²:

1- التدقيق الداخلي المالي:

يقصد بالتدقيق الداخلي المالي "الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً".

ولأن تركيز التدقيق الداخلي المالي ينصب على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية من خلال المستندات والقوائم والسجلات المتعلقة بها فأحياناً يطلق عليه اسم تدقيق العمليات حيث يهدف إلى التأكد من سلامة إتمام العمليات المختلفة من الناحيتين المالية والمحاسبية عن طريق التحقق من التزام القائمين على أداء تلك العمليات بالسياسات الإدارية والمالية والمحاسبية، ولهذا يتم أيضاً تسمية التدقيق المالي أحياناً بتدقيق الأمانة.

¹ - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2014، ص 37.

² - أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد الغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، الأردن، 2006، ص 347.

2- التدقيق الداخلي التشغيلي:

يعرف التدقيق التشغيلي بأنه "الفحص والتقييم الشامل لعمليات المنشأة لإعطاء معلومات للإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية التي تتعلق مباشرة بأهداف الإدارة ويشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، وتقييم الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل واقتراح الطرق الكفيلة بزيادة الكفاءة والربحية".

ويعتبر التدقيق التشغيلي أداة فاعلة من أدوات الرقابة الإدارية، حيث يهدف إلى ما يلي:

1. تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو لمقياس آخر مناسب؛
2. الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية؛
3. الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية، وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة والاقتصادية في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة؛
4. الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية، وخصوصاً فيما يتعلق بؤر الفساد ومصادر التبيد والتلف؛
5. إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

المطلب الخامس: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي

إن مهنة التدقيق شأنها شأن أي مهنة أخرى يترتب لمزاومها صلاحيات وعليهم مسؤوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه حتى يحقق التدقيق رسالته من تعزيز الثقة فيه لدى مستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي عرض لتلك المسؤوليات والصلاحيات.

الفرع الأول: المسؤوليات

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته وفقاً لما تقتضيه قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي.

تتكون إدارة التدقيق الداخلي من مدير الإدارة، المشرف، والمدقق الداخلي، ولاشك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وأن مخرجات التدقيق الداخلي ما هي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته تلك والتي نستعرضها فيما يلي:

أ- مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي:

يعتبر مدير التدقيق الداخلي حلقة الوصل بين التدقيق والإدارة العليا، والمسؤول الأول عن إدارة التدقيق الداخلي ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا فإنه يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي من ضمنها تنسيق العمل مع المراجع الخارجي بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل التدقيق والتقليل بقدر الإمكان من

ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية التدقيق.

ب- مسؤوليات مشرف التدقيق "مدير القسم":

مشرف التدقيق هو شخص موظف بإدارة التدقيق الداخلي، مهمته الإشراف على أنشطة التدقيق الرئيسية وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين الداخليين ولذلك فإن مسؤولياته تتمثل في الآتي¹:

- 1- المسؤولية عن أداء المدققين وتوجيههم وتدريبهم؛
- 2- وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة؛
- 3- التأكد أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين؛
- 4- متابعة توصيات إدارة التدقيق الداخلي إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك؛
- 5- مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل التدقيق، والتأكد من أن ملفات التدقيق أنجزت بالاستناد إلى سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الواردة في الدليل؛
- 6- القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها.

ج- مسؤوليات المدقق الداخلي: وتتمثل فيما يلي²:

- ✓ القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق؛
- ✓ وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة؛
- ✓ مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها؛
- ✓ التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة؛
- ✓ تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة؛
- ✓ توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.

¹ - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 266.

² - المرجع نفسه، ص 268.

الفرع الثاني: الصلاحيات

بما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة، لا بد أن يكون مدير ومدققي إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها¹:

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة؛
- تحديد نطاق عمل التدقيق بما فيه اختيار الأنشطة، وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة؛
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل؛
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تعريف التدقيق والمدقق الخارجي

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي

رغم تعدد التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي فإن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يهدف التدقيق إلى تحقيقها وفيما يلي نذكر بعضها منها:

التعريف الأول:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"².

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2004، ص 28.

² - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان الأردن، داروائل للطباعة والنشر، 2002، ص 13.

التعريف الثاني:

عرف porter التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي"¹.

كما تم تعريف التدقيق الخارجي بأنه "نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة"².

ومن خلال التعاريف المعروضة سابقا نستنتج أن التدقيق الخارجي يلعب دورا فعالا في الحياة الاقتصادية من خلال الحفاظ على الثقة المتبادلة في العلاقات المالية ما بين الأطراف وتلبية حاجاتهم عن طريق إبداء رأي فني محايد حول الأرقام والبيانات المالية وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: تعريف المدقق الخارجي

هو شخص مختص، محترف، محايد، مستقل وخارجي له اعتماد يسمح له بالقيام بعملية التدقيق، يقوم المدقق 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: 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 وتمثل هذه الجهات في³:

• 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.

• 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.

¹ - Porter, B, principles of external auditing, john, willy and sons, 1997, p19.

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ - خالد الخطيب و خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، عمان الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص ص 12-13.

- بالنسبة للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: تعتمد هذه الأخيرة أيضا على تقرير المدقق لدراسة و تحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الإئتمان المصرفي و تعتمد كأساس للتوسع أو التقليل فيه على درجة تقييم الخطر.

• الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الإقتصادي رسم السياسات الإقتصادية فرض الضرائب...، و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة.

• رجال الإقتصاد:

تمثل حاجاتهم للإهتمام بالقوائم المالية في مساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الإقتصادية و تقدير الدخل القومي و التخطيط الإقتصادي.

• نقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على صحة البيانات المحاسبة في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسية العامة للأجور و تحقيق مزايا للعمال.

• نظام المحاكم:

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

• المستثمرون المحتملون:

و هم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في إتخاذ قرارات حول إمكانية الإستثمار في المؤسسة و تحديد السعر المناسب للإستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق عدة أهداف والتي سوف نستعرضها فيما يلي¹:

- ✓ إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و بيان أوجه القصور فيه و ذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام:
- ✓ إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائمين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية و غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة:
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية:
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة و قرائن و قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات و مدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية و حقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى من الأهداف يسعى المدقق الخارجي دائماً للتأكد من تحققها عند قيامه بعمله و التي تتمثل فيما يلي²:

1- الوجود:

و يتمثل في التأكد من الوجود المادي للموس لل عناصر الثابتة أما بالنسبة للعناصر الأخرى غير الملموسة مثل الإلتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي و الصحيح في دفاتر و سجلات المؤسسة و هذا بغرض التحقق بأنها ليست وهمية.

2- الملكية:

يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول و على الرغم أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلاً و لعل الإجراءات المتبع غالباً للتأكد من الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.

¹ - نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص ص 20-21.

² - وليم توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 309-312.

3- إستقلال الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات و التكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بيت الفترات المحاسبية وهذا يتطلب التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.

4- التقويم:

على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو الخصوم والذي يجب أن يكون وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود و فواتير البيع و الشراء.

5- الشمولية:

يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة.

6- الإفصاح:

يجب التأكد من أن عناصر و مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها و ترتيبها و الإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

تتمثل أنواع التدقيق الخارجي في ثلاثة أنواع أساسية والمتمثلة في: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية والتي سوف نقارن فيما بينها من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 3: أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية: ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية، المحاسبية، مؤشرات الأرقام
التدخل	مهمته دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الإستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديوية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي

طريقة العمل	تقييم الإجراءات: تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات: تقييم المراقبة الداخلية، الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة المتبعة
-------------	--	--	-----------------------------------

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 28.

المطلب الخامس: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي

الفرع الأول: المسؤوليات

تقسم المسؤوليات الواقعة على عاتق المدقق الخارجي إلى:

1- المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها¹:

- أ- حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- ب- حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه؛
- ت- عدم قيامه أصلاً بعملية التدقيق.

2- المسؤولية الجنائية:

هي المسؤولية الناجمة عن فعل إجرامي يقوم به المدقق أثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، ومن أهم هذه الأفعال ما يلي:

- إعطاء معلومات خاطئة عن المؤسسة؛
- عدم التصريح والكشف عن الجنح المرتكبة لوكيل الجمهورية؛
- عدم الإحتفاظ بالسرميني؛
- الإغفال والتغاضي عن بعض الإنحرافات وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية في المؤسسة؛
- تدوين معلومات كاذبة في تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين.

3- المسؤولية الفنية:

تتعلق هذه المسؤولية بواجبات المدقق الخارجي والتي نلخصها كالآتي²:

- التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها

¹ - Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, audit et commissariat aux comptes, galion éditeur, Eja, paris, 2007, p77

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 216.

- التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم

4- المسؤولية الأخلاقية:

- تتعلق بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيء لسمعته المهنية، ومن أمثلة هذه الأعمال نذكر ما يلي¹:
- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق؛
- الإهمال والتقصير في أداء عمله؛
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات، السجلات، أو الدفاتر.

الفرع الثاني: الصلاحيات

حتى يستطيع المدقق الخارجي القيام بمهمته على أكمل وجه لابد له أن يتمتع بمجموعة من الصلاحيات والتي تتمثل في²:

- 1- حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة؛
- 2- حق طلب أي دفاتر أو سجلات للإطلاع عليها؛
- 3- مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من التزاماتها؛
- 4- دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإنعقاد في حالة الضرورة؛
- 5- حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو أحد مساعديه وذلك لتقديم تقريره وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير؛
- 6- حبس المستندات والأوراق لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله.

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 216.

² - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 238.

خلاصة:

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

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

تمهيد:

يعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أمر مهم جدا وضروري للطرفين وللمؤسسة، وهذا لما لها من تأثير ايجابي 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 والخارجي.

ونظرا للدور التكاملي الفعال بينهما كان لزاما علينا الوقوف عند أهم جوانب هذه العلاقة التكاملية بشيء من التفصيل، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛

المبحث الثاني: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛

المبحث الثالث: مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المبحث الأول: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

رغم الإختلافات الموجودة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي إلا أن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة فلا يعتبر المدقق الداخلي منافسا للمدقق الخارجي فالمؤسسة بحاجة لمجهودهما معا.

المطلب الأول: تعريف وأهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

الفرع 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 المؤسسة¹.

الفرع 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.

¹ - حمد شقير، العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، مجلة المدقق، العدد 41-42، آذار، 2000، ص 10.

المطلب الثاني: 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؛
- ✓ تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها؛
- ✓ التقييم الشامل لمخاطر التدقيق ومن ثم اتخاذ القرارات؛
- ✓ تخفيض الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي.

بالإضافة إلى ما سبق¹:

- ✓ 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 عملهم باستمرار؛
- ✓ زيادة ودعم التدريب والتأهل لمدققين 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 - جهان 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.

ونظرا لما سبق فإن هذا التكامل ينعكس في النهاية لصالح المؤسسة من خلال نجاحها وازدهارها .

المطلب الثالث: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

هناك العديد من العوامل التي تدعم وتعمق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتي تتمثل فيما يلي¹ :

- 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 الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختباري 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 سابقا² :
- 5- الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي؛
 - 6- إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون 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 الحاسبات الالكترونية؛
 - 8- كبر حجم المؤسسات محل الفحص والتدقيق.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 212.

² - جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر المحتملة على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

كما أن هناك عوامل أخرى والتي تتمثل فيما يلي¹:

• التزام لجنة التدقيق بتعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

تزايد الإهتمام 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 تأثيراً على قرار اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي، وتختلف درجة هذا الاعتماد من مؤسسة إلى أخرى.

• التزام كل من المدقق الداخلي 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 بالمهنة، 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.

¹ - طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2004، ص 65.

المطلب الرابع: 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 التدقيق الأمريكي رقم 65، ومعيار التدقيق الدولي رقم 600.

الفرع الأول: معيار التدقيق الأمريكي رقم 65

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين هذا المعيار في أبريل سنة 1991 والذي يهدف أساسا إلى¹:

- استخدام المدقق الداخلي لتقديم المساعدة للمدقق الخارجي،
- ينبغي على المدقق الخارجي أن يحدد الأعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تلائم تدقيقه ومدى صلاحيتها مع الأخذ بعين الإعتبار خبرة وكفاءة المدقق الداخلي؛
- 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 للمعيار²:

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

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

² - المرجع نفسه، ص 56-59.

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 مستقاة من أعمال التدقيق الداخلي وهي:

- مستوى جودة أوراق العمل وتقارير، مقترحات، وتوصيات المدقق الداخلي؛
 - برامج واجراءات وسياسات عمليات التدقيق الداخلي؛
 - تقييم أداء المدقق الداخلي.
- تقييم مستوى الموضوعية:

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

- السياسات التي اتبعتها المؤسسة للمحافظة على مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي وموضوعيتها؛
 - موقع الشخص المسؤول عن أعمال التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- 2- الإجراءات:

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

- تقييم فعالية وكفاءة أعمال التدقيق الداخلي؛
- تنسيق التعاون مع المدقق الداخلي؛
- تقييم مستوى هذا التأثير.

3- تقييم فعالية أعمال التدقيق الداخلي:

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

- مدى اتساق التقارير مع نتائج العمل المؤدى؛
- مدى تقديم توصيات ومقترحات قابلة للتطبيق؛
- سلامة وملائمة أوراق العمل، ومدى وجود الفحص والإشراف؛
- مناسبة أعمال التدقيق الداخلي مع الأهداف المطلوب تحقيقها.

كما يمكن تنفيذ هذه الإختبارات 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 وموضوعية المدقق الداخلي.

الفرع الثاني: معيار التدقيق الدولي رقم 600

تم اصدار هذا المعيار من طرف لجنة ممارسة التدقيق التابعة للإتحاد 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 الإستفادة منه.

المتطلبات الرئيسية للمعيار¹:

- 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 ومحاييد، 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.

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

المبحث الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يتشابه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الكثير من الخصائص كما أنهما يختلفان في بعض منها، فكلتا الطرفين عليهما التخطيط لعملية التدقيق بعناية قبل البدء في عملية الفحص والتقييم، 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:

المطلب الأول: أوجه التشابه

من أهم عناصر التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ما يلي¹:

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 نظام الرقابة الداخلية :

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

3- التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :

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

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة، الطبعة الأولى، الإسكندرية مصر، الدار الجمعية، 2002، ص 41.

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

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف

يختلف التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي في كثير من الأمور التي قد تلتبس على البعض من حيث الأهداف ونطاق العمل ومتلقي التقرير والأطراف المستفيدة وغيرها من الأمور الأخرى باعتبارهما وظائف مستقلة بذاتهما، وعليه تتمثل أهم أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فيما يلي¹:

1- الاستقلالية:

- المدقق الداخلي مستقل جزئياً لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة، ويتبع الإدارة العليا للمؤسسة من ناحية أخرى.
- المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل، أي أنه محايد وليس له أي علاقة بالإدارة العليا وبأقسام وإدارات المؤسسة.

2- التعيين:

- يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه.
- بالنسبة للمدقق الداخلي يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا للمؤسسة من خلال تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل التدقيق الداخلي.

3- نطاق العمل:

- يحدد نطاق عمل المدقق الخارجي من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه أو بالإتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة حتى يقوم بوضع برنامج تدقيق خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.
- يحدد نطاق عمل المدقق الداخلي عن طريق إدارة المؤسسة المسؤولة عن تعيينه والذي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل التدقيق.

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره، ص ص 143-145.

4- المسؤولية والتقرير:

- يكون المدقق الخارجي مسؤولاً أمام الجمعية العامة للمساهمة في مؤسسات المساهمة، وأمام الملاك في باقي المؤسسات مع تقديم تقارير إليهم.

- يكون المدقق الداخلي مسؤولاً أمام الإدارة العليا في المؤسسة مع تقديم تقريره إليها.

5- الهدف:

- يهدف التدقيق الداخلي إلى:

• خدمة المراجع الخارجي؛

• انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية؛

• وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة؛

• وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب.

- أما التدقيق الخارجي فيهدف إلى:

• إبداء رأي موضوعي محايد في شكل تقرير شامل لنتائج عملية التدقيق؛

• وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية

صحيحة؛

• وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده.

6- طريقة وأسلوب العمل:

- يقوم المدقق الخارجي باتباع أسلوب تدقيق ملائم لظروفه وذلك بالإتفاق مع إدارة المؤسسة مع الأخذ

بعين الاعتبار عدد مساعديه، شكل وحجم وطبيعة برنامج التدقيق الذي وضعه المدقق، الوقت

المتاح، حجم معاملات المؤسسة وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما يغلب على عمله

الطابع العالجي لأن معظم المدققين يختارون عينة معينة وتدقيقها عادة في نهاية السنة المالية

ويوصي بالحلول لأي مشاكل قد تظهر.

- فيما يخص المدقق الداخلي فيحدد عمله بطريقة مكتملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية

والدورة المحاسبية أولاً بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية، كما يتبع أسلوب التدقيق المستمر

فنياً ومحاسبياً ومستندياً للتحقق من صحة العمليات المختلفة وتصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها

أولاً بأول، ويغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الإنحرافات والأخطاء.

بالإضافة إلى ما سبق فإن المستفيد الرئيسي من التدقيق الخارجي المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية، أما التدقيق الداخلي فالمستفيد الأول منه هي الإدارة¹.

7- مجال وغرض التدقيق:

- بالنسبة للمدقق الداخلي:

- التركيز على الكفاءة والفعالية للأحداث التاريخية وتقييمها وتقويمها والتنبؤ بالأداء المستقبلي مع تقييم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة في الشركات وبالتالي فهي تشمل جميع الجوانب المالية والتشغيلية والبيئية.

- بالنسبة للمدقق الخارجي:

- الفحص الإنتقادي المنتظم بالتركيز على صحة وتسجيل البيانات المالية والخروج برأي في محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع المالي للمنشأة وان البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار تقارير مالية محدد².

المطلب الثالث: مزايا تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

إن وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ووجود تنسيق مناسب بين أعمالهما يجلب العديد من المزايا منها ما يلي³:

1- تعزيز الكفاءة نظرا لتباين نقاط القوة لكل طرف:

نظرا لتباين مسؤوليات الطرفين وقضاء المدقق الداخلي وقته في نفس المنشأة وبالتالي يكون لديه فهم أفضل وتمعق وخبرة أوسع عن عمل وثقافة وبيئة المنشأة فهو يلاحظ الأحداث بشكل أسرع من المدقق الخارجي بينما يتعامل المدقق الخارجي مع العديد من العملاء وتعرض عليه العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة فهو أقدر على اكتشاف وحل القضايا التي تعتبر غير مألوفة للمدقق الداخلي.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 52.

³ - جهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

2- التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار العمل:

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

3- تغطية أفضل للعمل:

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

4- تخفيض التكلفة :

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

5- فهم أفضل لأعمالها:

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

بالإضافة إلى ما سبق فقد ذكر العديد من مزايا توطيد علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي منها ما

يلي¹ :

- يرفع المدقق الداخلي التقارير لإدارة المنشأة سواء كانت مالية أو انتقادية أو مصححة للإجراءات المتبعة وتعتبر مصدرا مفيدا للمدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية التدقيق الداخلي في تحسين وضبط تلك النظم؛
- يقدم المدقق الداخلي الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي لتوافر الخبرة والدراية لديه بعمليات المنشأة وأساليب العمل والإجراءات المستخدمة؛
- يساعد المدقق الداخلي في عمليات الجرد خصوصا في المنشآت ذات الفروع والتي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد لذلك فإنه يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة.

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

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

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

المبحث الثالث: مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تعتبر مجالات التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق كثيرة وواسعة، وما يعزز هذا هو الثقة المتبادلة بينهما ومدى الإمكانات والخبرة التي يتم اكتشافها من خلال تقييم كل منهما لعمل الآخر، وتضافر الجهود لتحقيق الأهداف بجودة.

المطلب الأول: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي

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

- يعتمد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي لمساعدته في حل أي مشكلة قد تواجهه أثناء تأدية مهامه خاصة إذا كان المدقق الخارجي أكثر خبرة وتأهيلاً في مجال التدقيق؛
- في حالة حصول خلاف بين المدقق الداخلي والإدارة المالية في المؤسسة بشأن مدى تطبيق الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة، ففي هذه الحالة يلجأ الطرفان إلى المدقق الخارجي للفصل في هذا الخلاف؛
- يستفيد المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي، وكذلك معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وأي إصدارات أو تعديلات فيها؛
- ينبغي على المدقق الداخلي أن يتبنى أسلوب الإتصال بالمدقق الخارجي وهذا في حالة ما إذا طلب مجلس الإدارة من المدقق الداخلي تقييم أداء المدقق الخارجي، وفي هذه الحالة لن يكون المدقق

الداخلي قادرا على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المدقق الخارجي، أو بهدف مناقشة أمور أخرى مثل¹ :

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي؛
 - الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي؛
 - أهم التعديلات الناتجة عن أعمال التدقيق؛
 - المخالفات والأخطاء.
- اضافة الثقة والصفة القانونية في القوائم المالية في القوائم المالية حيث لا يكفي تدقيقها والمصادقة عليها من طرف المدقق الداخلي في المؤسسة لإكسابها هذه الصفة إلا إذا قام بتدقيقها والمصادقة عليها من طرف مدقق خارجي مستقل² ؛
 - تمتع المدقق الخارجي بالإستقلال الكامل يجعل منه مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بالإستقلالية الكاملة، حيث أن قيام المدقق الخارجي بإجراء تدقيقه بصفة مستقلة يمكنه من ابداء رأيه بوضوح حول مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي، والسياسات والإجراءات المتبعة، وبالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في الجوانب التي لم يستطع ابداء رأيه فيها أو أغفل عنها³ ؛
 - عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ مهمته وتقييم وظيفة التدقيق الداخلي لاكتشاف مدى سلامتها وكفاءتها أو وجود أي تقصير فيها، فإنه يعتبر مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لتطوير وتحسين عمله بصفة مستمرة؛
 - يعتبر المدقق الداخلي مستفيد من خبرة المدقق الخارجي كونه يعتبر أكثر تأهيلا وخبرة وذو كفاءة وهذا نتيجة لـ⁴ :

- استخدامه لنظم معلومات متطورة؛
- لديه خبرة واسعة في مهنة التدقيق الداخلي؛
- يكتسب مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم؛
- أن العاملين لدى المدقق الخارجي ذوي درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية.

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

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

³ - حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

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

والتمويل، العدد 2، جامعة طانطا، 2007، ص 151.

- يمكن للمدقق الداخلي الاستفادة من المعلومات والأساليب المتبعة من طرف المدقق الخارجي بهدف رفع مستوى خبرته وكفاءته في مجال التدقيق الداخلي؛
- إن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي يساهم في تحقيق أعلى درجة من الفعالية، وضمان تغطية شاملة لأنشطة المؤسسة، وتفادي وجود الإزدواجية بينهما¹.

المطلب الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

يهدف المدقق الخارجي من خلال تقييمه لعمل المدقق الداخلي إلى تحديد مدى امكانية الاعتماد عليه في تنفيذ مهمته، وتحديد اجراءات وتوقيت التدقيق من جهة ومعرفة درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي ومدى خبرته ومؤهلاته العلمية في هذا المجال من جهة أخرى.

ومن أهم جوانب اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي ما يلي²:

1- الحصول على فهم واضح لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق الخارجي بفهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال القيام بمجموعة من الإجراءات وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

- مراعاة العوامل التي تؤثر على مخاطر حدوث التحريفات؛
- تصميم اختبارات التحقق؛
- تحديد أنواع الأخطاء والتحريفات الممكنة.

ومما يزيد من دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي في جانب الحصول على فهم واضح لنظام الرقابة الداخلية ما يلي³:

- إن وجود ادارة تدقيق داخلي مستقلة للمؤسسة يدعم نظام الرقابة الداخلية كما يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي وتقليص نطاق اختباره وذلك اعتمادا على عمل المدقق الداخلي؛
- تقوم ادارة التدقيق الداخلي بتقديم الإيضاحات للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق، وذلك نظرا لما لها من خبرة ودراية بكافة عمليات المؤسسة والإجراءات المتبعة في تنفيذها؛

¹ - حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² - ابراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، مصر، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999، ص 293.

³ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 284.

- يستفيد المدقق الخارجي من التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة سواء كانت مالية أو انتقادية أو تصحيحية وذلك لتكوين فكرة سليمة حول قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته؛
- إن اكتساب المؤسسة لنظام رقابة داخلي سليم وقوي يزيد من ثقة المدقق الخارجي في درجة متانتة، وبالتالي الإعتماد عليه في تحديد حجم العينة من جهة وتقليص الإجراءات التي سيقوم بتنفيذها من جهة أخرى.

2- إجراءات المدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق:

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

وفي هذا الجانب يمكن للمدقق الخارجي أن يقرر استخدام عمل المدقق الداخلي للحد من هذه المخاطر أو تخفيضها قدر الإمكان، وفي هذا الصدد يواجه المدقق الخارجي حالتين هما¹:

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

- تقديرات قيم الأصول؛
- البنود غير المؤكدة؛
- الظروف المحتملة.

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

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

¹ - طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 67.

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

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

ومنه فإن أهم جوانب اعتماد واستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي في تنفيذ إجراءات التحقق الأساسية ما يلي¹:

- استعانة المدقق الخارجي بمساعدة المدقق الخارجي في اختيار الأشخاص المطلوب منهم مساعدته في تنفيذ مهامه؛
- مراقبة الإحتفاظ بالأصول حيث يعتبر هذا العمل من ضمن أعمال المدقق الداخلي، فعندما يتأكد المدقق الخارجي من صحتها وسلامتها فإن هذا يمنحه الاطمئنان فيما يتعلق بالتحقق من هذا الجانب وتقليل الإجراءات وتوفير الوقت والجهد؛
- يعتمد المدقق الخارجي على دقة أعمال المدقق الخارجي عند القيام بعمليات الجرد كونه لا يستطيع زيارة كافة فروع المؤسسة أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، وذلك للتحقق ما إذا كانت صحيحة من حيث الإجراءات والنتائج؛
- يستعين المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي في إعداد وتقديم الجداول، والكشوف، والإيضاحات التي يحتاج إليها؛
- يستفيد المدقق الخارجي من خلال الإطلاع على مختلف تقارير المدقق الداخلي لتحديد الجوانب التي تتطلب تركيزه عليها أثناء قيامه بمهامه والتي على ضوءها قد يغير من إجراءات خطة تدقيقه؛
- التوثيق والتنسيق ما بين خطة عمل كل من المدقق الخارجي والداخلي ومناقشتها قبل مباشرة عملية التدقيق وذلك تفاديا لحدوث التكرار والازدواجية في العمل وتوفير الجهد والوقت المبذولين مع تحقيق التغطية الشاملة لكافة أنشطة المؤسسة والوصول إلى أفضل النتائج.

¹ - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 130.

المطلب الثالث: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية

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 نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي، تحسين طرق العمل، تدعيم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تقليص نطاق اختباره اعتماداً على عمل 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.

يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في تأسيس نظام رقابة كفاء 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 خاصة في الأمور التالية¹:

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛
- تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

وقد ساهم هذا التقرير في تعزيز دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي لاسيما في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لإدخال التحسينات على هذا النظام والعمل على تعزيزه، لذلك تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي والمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي مرتكزا هاما لعمل المدقق الخارجي.

¹ - جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2002/2003، ص 390.

يعتمد المدقق الخارجي عند بدء عمله على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة بهدف تكوين رأي في محايد عن مدى كفاءته ومعرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق التدقيق والاختبارات اللازمة حتى يتضح له ما إذا كان هذا النظام معزز وفعال.

تبين مما سبق أهمية العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية حيث يتعاون كل من المدقق الداخلي والخارجي من أجل تقييم هذا النظام واكتشاف نقاط الضعف فيه، والسعي لتحسينه وإقترح التوصيات لتفادي الإنحرافات والثغرات، والعمل على تقويمه لتحقيق الأهداف المرجوة منه وتحقيق الثقة التامة في المعلومة المالية.

المطلب الرابع: الوسائل المستخدمة لتحقيق التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي

إن مجالات التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي واسعة ومتعددة، ولاشك أن هذا التكامل قد تحقق من خلال تضافر مجموعة من الجهود والوسائل المختلفة التي تطرقت إليها معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي تتمثل في أربعة وسائل هامة هي¹:

1- إطلاع كل منهما على أوراق عمل الآخر:

تجدر الإشارة إلى أن هذه الوسيلة تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة في تحقيق التنسيق والتكامل مابين عمل المدقق الداخلي والخارجي فمن خلالها يستطيع كل منهما معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها كل منهما، وكذا معرفة نطاق وأساليب إجراءات كل طرف، وعلى أساس هذا يقوم الطرفين بتنسيق عملهما وضمان التغطية الشاملة لكافة أنشطة المؤسسة، واتخاذ كل طرف قراره بمدى اعتماده على عمل الآخر، ولضمان فعالية هذه الوسيلة لا بد من حصول قناعة وقبول لبرامج وأوراق عمل كل منهما².

2- إجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي:

يكمن الهدف من وراء عقد مثل هذه الاجتماعات مناقشة خطة عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي لضمان التنسيق بينهما، والتغطية الشاملة لكافة نشاطات وعمليات المؤسسة، وتفادي قدر الإمكان

¹ - جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 392.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 274.

حدوث التكرار والإزدواجية في العمل، وإبلاغ كل منهما للأخر بأي أمور قد تكتشف والتي لها تأثير على سير عمل كل منهما¹.

3- تبادل التقارير ورسائل الإدارة:

يمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال هذه الوسيلة من تعديل نطاق عمله اعتماداً على تقرير الآخر، إضافة إلى ذلك فإن المدقق الداخلي يحتاج إلى فهم وقبول لرسائل إدارة المؤسسة المرسله إلى المدقق الخارجي لأن المواضيع المناقشة فيها تساعده في تخطيط المجالات موضع الاهتمام لعمل المدقق الداخلي في الفترة القادمة².

4- تبادل المعرفة والتقنيات والخبرات:

تضمن هذه الوسيلة تحقيق الإتصال والتنسيق الناجح بين المدقق الداخلي والخارجي وتكامل فعال بين أعمالهما الأمر الذي ينعكس إيجاباً على أهداف المؤسسة وضمان حسن سيرها واستمراريتها، ومن أمثلة تبادل المعرفة والخبرات بينهما ما يلي³:

- يجب أن يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن أساليب وطرق عمل المدقق الخارجي مفهومة بدرجة كافية وهذا حتى يتمكن المدقق الداخلي من:
 - التأكد من وجود اتصال بينه وبين المدقق الخارجي؛
 - تقييم عمل المدقق الخارجي بغرض الإعتماد عليه.
- توفير المعلومات الكافية لتمكين المدقق الخارجي من فهم أدوات وطرق عمل المدقق الداخلي، وتسهيل اعتماده على العمل المنجز من طرف هذا الأخير.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 274.

² - المرجع نفسه، ص 275.

³ - المرجع نفسه، ص 275.

بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك وسيلة أخرى تعتبر هامة لتعزيز وزيادة التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي وتنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، وزيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الآخر والتي تتمثل في "الملف المشترك"، والذي يحتوي على:

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

خلاصة:

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

تمهيد:

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

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة Dahra Vip ؛

المبحث الثاني: نشاط التدقيق في مؤسسة Dahra Vip ؛

المبحث الثالث: أهداف وأهمية المدقق الداخلي والخارجي في مؤسسة Dahra Vip .

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة Dahra Vip

المطلب الأول: لمحة عامة حول مؤسسة Dahra Vip

تعتبر مؤسسة Dahra vip أو بما يسمى الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب مؤسسة عمومية تم تأسيسها في بداية شهر جانفي 1998م، تقع ببلدية حجاج دائرة سيدي لخضر بولاية مستغانم، وذلك بعد هيكلية المؤسسات العمومية الإقتصادية الأم « ORAVIO »، وقد كانت مؤسسة ذات الشخص الوحيد ومن ثم تحويلها في شهر سبتمبر من سنة 2000 إلى مؤسسة ذات أسهم SPA، ويقدر رأسمالها بـ 425 550 000,00 دينار جزائري.

التعريف بالمؤسسة من حيث مهامها، وفروعها:

-1 مهامها:

تتمثل مهمتها الأساسية في تربية الدجاجة المحضنة وتسويقها.

تعتمد مؤسسة Dahra Vip على عدة طرق في عملية التدقيق والتي تتمثل فيما يلي:

- ✓ الملاحظة؛
- ✓ التفتيش؛
- ✓ التثبيت؛
- ✓ المقارنة؛
- ✓ التحليل؛
- ✓ الإستفسار.

2- الوحدات المكونة للشركة ذات الأسهم Dahra Vip

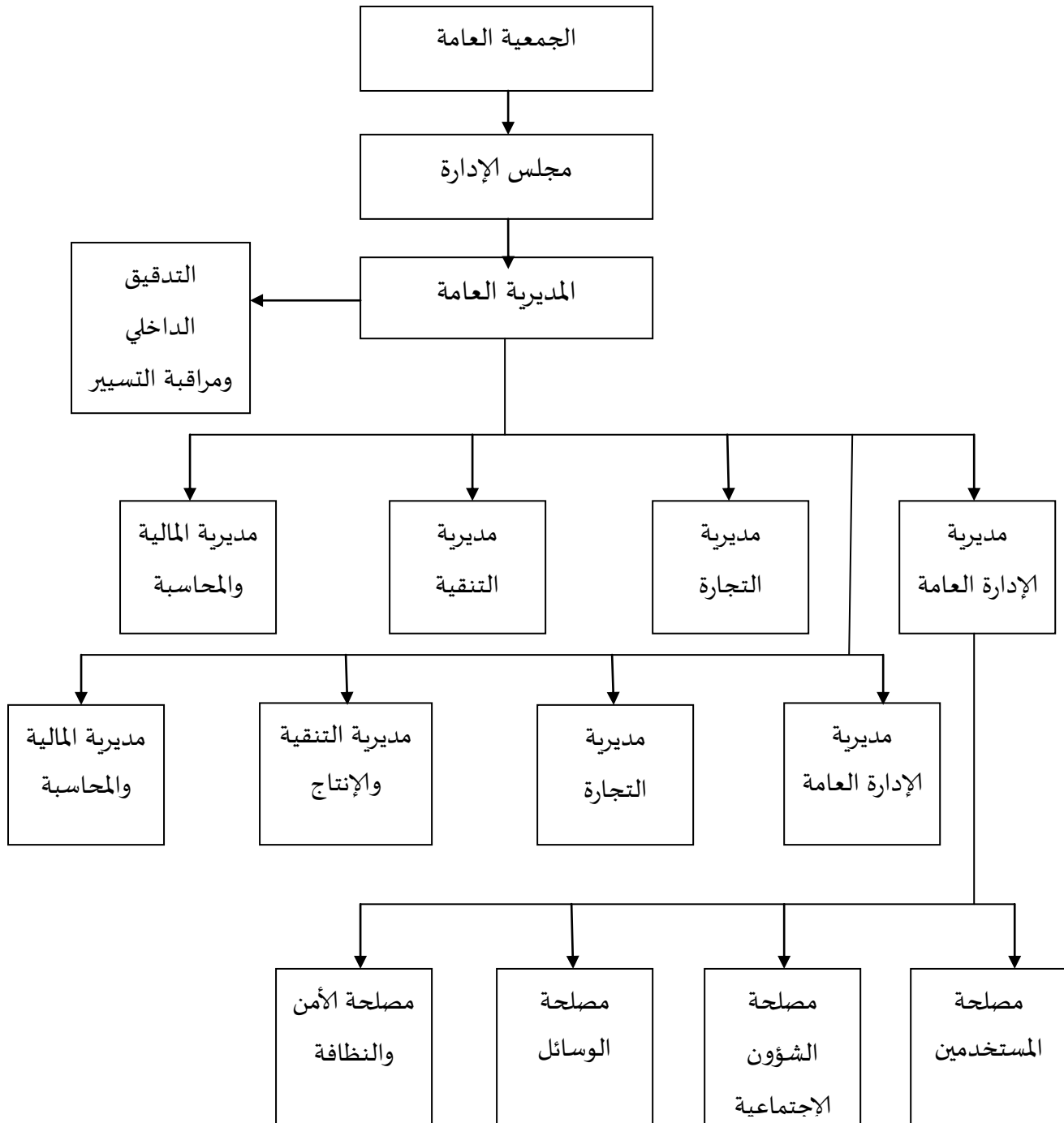
جدول رقم 4: الوحدات المكونة للشركة ذات الأسهم Dahra Vip

الوحدات	البلدية	الولاية	القدرة الإنتاجية
مقر المؤسسة	حجاج	مستغانم	-
وحدة إنتاج سيدي لخضر	سيدي لخضر	مستغانم	87300
وحدة إنتاج عبد المالك رمضان	بن عبد المالك رمضان	مستغانم	87300
وحدة إنتاج عين مران	عين مران	الشلف	87300
وحدة إنتاج بني راشد	بني راشد	الشلف	87300
وحدة إنتاج ملاكو	ملاكو	تيارت	87300
وحدة إنتاج بئر الجير	بئر الجير	وهران	145500

المصدر: مؤسسة تربية الدواجن Dahra Vip

تقوم هذه الوحدات بدورتين إنتاجيتين في كل سنة وتكون فترة كل دورة أربعة أشهر ونصف، وبعد عملية البيع تقوم كل وحدة بعملية التفريغ الصحي التي تدوم 45 يوم

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة Dahra Vip



شكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة Dahra Vip

الهيكل التنظيمي للوحدة المقر:

يتكون الهيكل التنظيمي للوحدة المقر من عدة مصالح نوجزها فيما يلي:

مديرية الوحدة: وتتمثل مهامها في متابعة سير عمليات الإنتاج، البيع، التمويل وذلك عن طريق توجيهات من المديرية العامة ومسئولها، هذا بالإضافة إلى:

- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم؛
- تسطير البرامج والأهداف؛
- همزة وصل بين الدوائر؛
- ضمان تطبيق برامجها وإرسال المخططات إلى المديرية العامة لتوضيح وضعية الوحدة.

دائرة الإدارة العامة: تتمثل مهمتها في إدارة وتسيير المستخدمين والحرص على احترام القوانين والمراقبة، وتتمثل مصالحها فيما يلي:

- 1- مصلحة المستخدمين: وتتمثل مهامها فيما يلي:
 - وضع القرارات المتعلقة بمهام المستخدمين؛
 - تسيير الملفات الإدارية وتخطيط احتياجات المستخدمين؛
 - تحديد وحساب أجور العمال.
- 2- مصلحة الشؤون الاجتماعية: تتمثل مهمتها في:
 - ضمان العلاقة بين الوحدة ومختلف التأمينات؛
 - جمع العناصر المتعلقة بالوضعية العائلية للمستخدمين والتصريح بها للتأمين.
- 3- مصلحة الوسائل العامة: تسهر هذه المصلحة على السير الجيد للمنقولات وعقارات المصالح الإدارية وضمان الإستغلال العقلاني للوسائل

الأمانة والسكرتارية: من مهامها ما يلي:

- استقبال الزوار؛
- تحديد وترتيب المواعيد؛
- الحفاظ على الأسرار المهنية؛
- إرسال واستقبال الرسائل، الفاكس، المكالمات الهاتفية؛

- إنجاز المهام والأعمال المطلوبة منها؛
- تأمين السير الحسن للطرود البريدية؛

دائرة المالية والمحاسبة: وتتمثل وظيفتها في تجميع ومعالجة المعلومات التي تقدمها مختلف الدوائر محاسبيا وتقديم القوائم المالية والمحاسبية الخاصة بالوحدة المقر، وكذا مختلف الوحدات بعد تجميعها.

المطلب الثالث: خصائص وأهداف مؤسسة Dahra Vip

الفرع الأول: الخصائص

- هي وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد المالية والبشرية اللازمة للإنتاج الإقتصادي؛
- تربية الدواجن البيض وتسويقها؛
- وضع مخطط تطلي للدجاج؛
- هي مؤسسة ذات نظام إقتصادي تعمل في إطار قانوني على الإنتاج خلال فترة زمنية معينة نتيجة تضافر مجموعة من العوامل المادية، البشرية، والمالية؛
- تقديم غذاء منتظم للدجاج في الفترتين من 0 إلى أسبوعين، ومن 08 إلى 18 أسبوع.

الفرع الثاني: الأهداف

- 1- الأهداف الإجتماعية: من بين هذه الأهداف نذكر ما يلي:
 - توفير التأمين: ويتمثل في التأمين الصحي، التقاعد، التأمين ضد حوادث العمل، كما أنها تقوم بتخصيص مساكن وظيفية.
 - تحسين المعيشة للعمال: إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغباتهم التي تزايد باستمرار، وهذا ما يدعو إلى توفير امكانيات مالية ومادية أكثر للعمال وللمؤسسة.
 - ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال من بين المستفيدين من نشاط المؤسسة حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم والتي تتراوح بين الإرتفاع والإخفاض كل حسب المنصب الذي يشغله في المؤسسة.
- 2- الأهداف الإقتصادية: من بين الأهداف الإقتصادية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ما يلي:
 - تحقيق الربح: حتى تضمن المؤسسة بقاءها واستمراريتها لابد لها أن تستطيع من تحقيق مستوى معين من الربح والذي يعتبر أساس وجودها، ووسيلة لتمويل نشاطاتها بصفة دورية.

- عقلنة الإنتاج: يتم تحقيق هذا الهدف من خلال ضمان الإستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج المتاحة، ورفع الإنتاج بواسطة التخطيط الجيد والتركيز على عملية الإنتاج والتوسع، بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط، والإشراف على العمال ومراقبتهم بصفة مستمرة.
- تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسة لأرباحها يكون من وراء بيع منتجاتها وذلك لتغطية احتياجات وطلبات المجتمع، لذلك يمكننا القول أن المؤسسة الإقتصادية تحقق هدفين في نفس الوقت.
- 3- الأهداف الثقافية: بالإضافة إلى ما ذكرناه سابقا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف ترفهية نذكر منها ما يلي:

- تدريب العمال المبتدئين؛
- توفير وسائل ترفهية وثقافية داخل المؤسسة.

المبحث الثاني: نشاط التدقيق في المؤسسة

المطلب الأول: مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي

1- انجاز برنامج سنوي:

تزاول وظيفة التدقيق الداخلي عملها وذلك بوضع برنامج سنوي في بداية كل سنة يوضح إطار ومجال عملها، حيث يمكن أن تكون هناك حالات تدخل استثنائية وهذا يطلب من المصالح المعنية أي مديرية الوحدة نفسها أو أحد الوحدات التابعة لها، غي حالة ما إذا لوحظ أن هناك خطر مالي أو محاسبي أو مجال عمل المدقق الداخلي؛

- 2- إعلام الهيئة المعنية بالتدقيق بإعتبار أن نشاط التدقيق تابع لها إداريا؛
- 3- الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق؛
- 4- تحديد مواقع الخطر؛
- 5- إجراء حوار مع المسؤولين؛
- 6- تحرير تقرير مؤقت يبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج والتحليلات المستخلصة؛
- 7- استقبال التفسيرات من الهيئة المعنية وفحصها بهدف تعديلها أو تصحيحها؛

8- تحرير تقرير نهائي من طرف المدقق الداخلي يتضمن رأيه حول صحة وسلامة وضعية المؤسسة وكذلك التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات، لذلك يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

المطلب الثاني: مراحل القيام بعملية التدقيق الخارجي

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

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات تنفيذ أعمال التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول المؤسسة، لذلك فإن المدقق الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق، فعلى ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد تفاصيل الخطوات اللاحقة.

الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

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

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية

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

المطلب الثالث: الإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بمؤسسة Dhra Vip

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

خطوات مهام المدقق: تكمن خطوات عمل هذا المدقق على مستوى المصالح التالية:

1- على مستوى مصلحة التمويل تكون من خلال:

- إحصاء حالات المدخلات والمخرجات الأولية للشهر، ومن ثم يقول بطرح السؤال التالي: هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت فيه فواتير الشراء
- فحص فواتير ووثائق المشتريات الخاصة بالمواد الأولية للشهر

2- على مستوى المصلحة التجارية ويكون ذلك من خلال:

- التأكد من حالات المبيعات التي تمت خلال الشهر
- فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج النهائي للشهر
- استخراج كشوف المبيعات الخاصة بكل نوع من الأغذية التي تم بيعها خلال الشهر

3- على مستوى مصلحة الإنتاج، وتكون ب:

- الوقوف على كيفية سير عملية الإنتاج
- حالات الإنتاج اليومية في الشهر
- طلب الوثائق الخاصة بإستهلاكات الشهر من المواد الأولية

المبحث الثالث: أهداف وأهمية المدقق الداخلي والخارجي والتكامل بينهما

المطلب الأول: أهداف وأهمية مهام المدقق في المؤسسة

أولاً: أهداف مدقق مؤسسة « Dahra Vip » :

- السهر على احترام الإجراءات والإلتزام 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... الخ.

ثانياً: أهمية مهام المدقق في مؤسسة Dahra Vip:

- كشف خسارة أرباح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وذلك من خلال فحص النتائج المحاسبية؛
- التأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
- فحص البيانات والمستندات والدفاتر والحسابات والخروج برأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة؛
- كشف الأخطاء والغش والتلاعبات في السجلات المحاسبية؛
- الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج أعمال المؤسسة.

المطلب الثاني: 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 لـ Dahravip، وتتلخص طبيعة هذه المهمة أساساً 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.

ب- التدقيق العملي: يخص هذا النوع من التدقيق الحالات الإستثنائية 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 الثالث: التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي في مؤسسة Dahra Vip

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

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

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

خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، والتي رأينا فيها أن المؤسسة تولي اهتمام كبير بكل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة من حيث تحديد الإختصاصات وإسناد المهام، وتكليف موظف كفى للقيام بعملية التدقيق، والتي تتجلى في فحص وتدقيق مختلف العمليات والوظائف والسجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح، لإكتشاف نقاط القوة وإستغلالها، ونقاط الضعف ليتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في ضمان استمرارية المؤسسة ونجاحها.

خاتمة عامة:

لقد سعينا من وراء هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة في بداية هذا العمل والمتمثلة في: 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 استعراض نشأة وتطور وظيفة التدقيق عبر مختلف الفترات الزمنية حتى ما وصلت إلى ما هي عليه في وقتنا الحالي، حيث أن نشأة التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي كان تبعا للتطور الإقتصادي والإجتماعي، وظهور المؤسسات التي تمنح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها ونشاطاتها وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين لحاجتهم لخدمات التدقيق، كما قمنا بشرح أهم جوانب كل من التدقيق الداخلي والخارجي من حيث المفهوم، الأهداف، والأهمية، بالإضافة إلى إبراز أهم جانب من هذه المذكرة والمتمثل في أوجه ومجالات التكامل بينهما.

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

النتائج:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- إن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي، واعتماد كل طرف على نتائج عمل الآخر يساعد في الإستغناء عن أعمال التدقيق الزائدة عن حاجتهما وتفادي الإزدواجية في العمل، وتسخير ذلك الجهد والوقت لتغطية أنشطة أخرى في المؤسسة.
- 2- إن النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي ما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للمدقق 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 إتخاذ 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.

- 6- يساعد وجود تواصل وتشاور منتظم وفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على تعزيز العلاقة بينهما من جهة، وتعزيز نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى.
- 7- ضرورة تطبيق التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي في المؤسسة.

اختبار الفرضيات:

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

آفاق البحث:

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

قائمة المراجع

باللغة العربية:

الكتب:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، مصر، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999.
2. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
3. أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2007.
4. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2003/2002.
5. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2002.
6. خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الأردن، دار المستقبل، 1998.
7. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2014.
8. داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج2، ط1، لبنان، مكتبة صادرناشرون، 2002.
9. الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، ط1، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001.
10. طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2004
- عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة، الطبعة الأولى، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2002.
11. عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2004.
12. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، الأردن، الدار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006.

13. القاضي دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، عمان، مؤسسة الوراق، 2000.
14. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002.
15. محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
16. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
17. محمد سمير الصبان و محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، 1990.
18. منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مصر، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2002.
19. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.
20. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، القاهرة مصر، دار المريخ للنشر، 2006.
21. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، عمان الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002.

الرسائل:

22. أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
23. جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2001.
24. سمير بلخيزر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
25. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

المذكرات:

26. خلاصي ربيعة، المراجعة الجبائية تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001
27. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011 - 2010.

المجلات:

28. أحمد محمد العمري و فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية , المجلة الأردنية في ادارة الاعمال, المجلد2، العدد3، 2006.
29. محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد(51)، آب 2002 .
30. وليد زكريا صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المدقق، العدد(43)، حزيران، 2000.

المؤتمرات:

31. صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور وآخرون، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية، الواقع والآفاق، منشورات الدارالأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، الطبعة الأولى، 2007.
- باللغة الفرنسية:

32 Alain Mikol, Formes d'Audit dans l'encyclopédie de comptabilité: contrôle de gestion et audit, édition Dunod, Paris, 2000

33 Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, audit et commissariat aux comptes, galion éditeur, Eja, paris, 2007.

34 HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI edition, Alger, 2002.