



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب
كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
شعبة : العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : محاسبة و جباية معمقة

التدقيق الخارجي و تأثيره في تقييم فعالية التدقيق الداخلي

– دراسة حالة شركة سونطراك –

تحت إشراف:

أ.د. ميسوط هوارية

من إعداد الطالبة :

- فراجي مصطفى جعفر

- بو عزة معروف نصيرة

لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم و اللقب
ا مناقش	حوالية يحيى
ا مشرف	ميسوط هوارية
ا رئيسي	حبشي فادية

السنة الجامعية : 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اهداء

أتوجه بأصدق التهاني والامتنان إلى أسرتي الحبيبة، والتي ٥ والأخير في رحلتي الدراسية نحو ٤ تحقيق أحلامي. لقد كانت دعمكم وتشجيعكم الدائمين هما القوة التي أثبتت لي أنني قادر على تحقيق أي شيء أسعى إليه.

وإلى والدي الغالين، أعبر عن شكري وامتناني العميقين لكما على كل الدعم الذي قدمتماه لي طوال سنوات دراستي. كانت ثقتكما بي ودعمكما اللا محدودين هما السر وراء تحقيقي للنجاح والتقدم. لا يمكنني أن أعبر عن كمية الامتنان التي أحملها في قلبي تجاهكما.

وإلى الأستاذة الرائعة التي أوجه لها كل الشكر والتقدير، كانت إرشاداتكما الحكيمة وتوجيهاتك القيمة بمثابة النجمة الساطعة التي أضاءت طريقي نحو التحصيل العلمي والتطور المهني. دون دعمك وإرشاداتك، لم يكن لي تمكن من تحقيق ما وصلت إليه اليوم، ولهذا أنا مدين بالامتنان الكبير لك.

شكرًا لكم جميعًا على كل ما قدمتموه لي، وعلى كل الجهود التي بذلتموها لدعمي ومساعدتي في مسيرتي التعليمية نحو النجاح و التميز.

قائمة المحتويات

3	● الإهداء
9	● المقدمة العامة
11	● الإشكالية
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق
	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق
15	● مطلب أول: التطور التاريخي للتدقيق و مفهومه
25	● مطلب ثاني: أنواع و أهمية التدقيق
28	● مطلب ثالث: معايير و أهداف التدقيق.
30	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
33	● مطلب أول: تعريف التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي
35	● مطلب ثاني: أهمية وأهداف و أنواع التدقيق الداخلي
37	● مطلب ثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي
40	المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي
41	● مطلب أول: تعريف التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي
43	● مطلب ثاني: أهمية و اهداف و انواع التدقيق الخارجي
44	● مطلب ثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي
46	الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

48	المبحث الأول: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
48	● مطلب أول: تعريف وأهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
48	● مطلب ثاني: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
50	● مطلب ثالث: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
52	المبحث الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي
52	● مطلب أول: أوجه التشابه
53	● مطلب ثاني: أوجه الاختلاف
54	● مطلب ثالث: مزايا تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي
57	المبحث الثالث: مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
57	● مطلب أول: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي
58	● مطلب ثاني: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي
59	● مطلب ثالث: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية
60	● مطلب رابع: الوسائل المستخدمة لتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
61	الجانب التطبيقي
62	دراسة حالة شركة سوناطراك
68	المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسة Dahra vip
68	مطلب الأول: بطاقته تعريفية للمؤسسة
69	مطلب ثاني: دراسات امثلة سابقة
72	مبحث الثاني: دراسته حاله في شركة RTO سوناطراك

72	المطلب الاول: تعريف الشركة
73	المطلب الثاني: تحليل الخلفية المقام فيها الدراسة
78	خاتمة

قائمة الجدول

الصفحات	عنوان الجدول	ارقم الجدول
09	يوضح اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي	01
17	اهداف التدقيق الداخلي	02

التدقيق الخارجي و تأثيره في تقييم فعالية التدقيق الداخلي

- دراسة حالة شركة سونطراك -

الملخص باللغة العربية

يُعتبر التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من العناصر الأساسية في نظم المراقبة والرقابة التي تساهم في تحسين الأداء وتعزيز الثقة بين الأطراف المعنية. إن فهم العلاقة التكاملية بين هاتين العمليتين يعد أمرًا حيويًا لضمان فاعلية الرقابة وتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة ومصداقية.

تهدف في مضمون هذه الدراسة استكشاف وتحليل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وذلك من خلال دراسة عميقة للأطر النظرية والتطبيقية المتعلقة بهذه العمليتين. سننظر في التطور التاريخي لكل منهما، ونستكشف المفاهيم الرئيسية وأنواع التدقيق، بالإضافة إلى الأهداف والمعايير والمسؤوليات المتعلقة بهما.

تتكون الدراسة من فصلين رئيسيين: الفصل الأول يقدم إطارًا نظريًا للتدقيق، بينما يركز الفصل الثاني على العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالإضافة إلى الجانب التطبيقي. سنقوم بتحليل طبيعة هذه العلاقة، والتشابه والاختلاف بين التدقيقيين، بالإضافة إلى مجالات التكامل وأوجه الفائدة التي يمكن أن تعود عليها المؤسسة.

باختصار، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الداخلي و الخارجي كأدوات أساسية لتحقيق الرقابة و المراقبة الفعالة ، و لتعزيز نظام الرقابة الداخلية والثقة بين الأطراف المعنية حيث توصلنا إلى أهم نتيجة و هي أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية والثقة بين الأطراف المعنية.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي ، الرقابة الداخلية ، التدقيق الخارجي.

Internal audit and external audit are considered essential elements in monitoring and oversight systems that contribute to improving performance and enhancing trust among concerned parties. Understanding the complementary relationship between these two processes is vital to ensuring the effectiveness of control and achieving the organization's objectives efficiently and credibly.

This study aims to explore and analyze the complementary relationship between internal auditing and external auditing, through an in-depth study of the theoretical and applied frameworks related to these two processes. We will look at the historical development of each, exploring the key concepts and types of auditing, as well as the objectives, standards and responsibilities associated with them.

The study consists of two main chapters: the first chapter presents a theoretical framework for auditing, while the second chapter focuses on the complementary relationship between internal audit and external audit. We will analyze the nature of this relationship, the similarities and differences between the two audits, as well as the areas of complementarity and benefits that can accrue to the organization. In short, this study aims to highlight the importance of integration between

internal and external audit as essential tools for achieving effective control and monitoring, and for strengthening the internal control system and trust among concerned parties.

Keywords: Internal audit, internal control, external audit.

المقدمة

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية و كبر حجم أنشطتها و تعدد عملياتها وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير تحسين الأداء في المؤسسات أمراً لا بد منه و منه فان تدقيق الحسابات والرقابة المالية هما عمودان أساسيان في عالم المحاسبة وإدارة الأعمال، حيث يساهمان في تعزيز النزاهة والشفافية في العمليات المالية وضمن تحقيق الأهداف المحددة للمؤسسات. إن موضوع البحث عن التدقيق الداخلي والخارجي وتكاملهما يمثل تحدياً مهماً في فهم كيفية تحقيق الفعالية والكفاءة في إدارة المخاطر وتحسين الأداء المالي.

وبالرغم من الاختلاف الواضح في هدف كل من المدقق الداخلي والخارجي، فإن ذلك لا ينفي بأن يعتمد المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهامه على البعض من أعمال التدقيق الداخلي، وذلك نظراً للمزايا التي يمكن أن يحققها هذا الاعتماد. ومن هنا تأتي أهمية هذه الدراسة التي تبحث في طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وذلك من خلال تحديد المجالات التي يعتمد فيها المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وأثر ذلك الاعتماد على مهامه.

و على ضوء ما سبق فيمكن طرح الإشكالية التالية :

فيما تكمن أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق ؟

و هذا السؤال الجوهرى يقودنا ل طرح التساؤلات التالية :

- ❖ ماهي أهمية التدقيق الداخلي لتحقيق جودة عملية التدقيق ؟
- ❖ ماهي أهمية التدقيق الخارجي لتحقيق جودة عملية التدقيق ؟
- ❖ ماهي أهم جوانب التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ؟
- ❖ ماهي طريقة التي ينتهجها المدقق الخارجي لمزاولة نشاطه ؟

فرضيات البحث:

1. تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه أحد آليات الحوكمة التي تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة المراجعة وتقييم الاداء.
2. يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة ذات أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي يقدمها لمختلف الجهات و كذلك إبداء رأي في محايد .
3. يتحدد مستوى اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي أو العكس على أساس تقييم كل منهما لعمل الاخر ودرجة الموضوعية والثقة المتبادلة بينهما.
4. تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة داخل المؤسسة.

حدود الدراسة:

- 📌 **زمانية:** أجريت هذه الدراسة خلال الموسم الدراسي 2023-2024 بحث إمتدت فترة التبرص من أجل دراستنا 15 يوم و حددت فترة جمع المعلومات و معالجتها و تحليلها لستة أشهر .
- 📌 **مكانية:** إقتصرت الدراسة على شركة سونطراك الجزائرية

أهداف البحث .:

- محاولة التوسع في التدقيق الداخلي والخارجي .
- معرفة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي .

أهمية البحث :

تكمل أهمية الموضوع في أهمية التدقيق الداخلي والخارجي و الذي أصبح من الأدوات التي تساهم في ضمان اكتشاف مختلف طرق التظليل .

منهج البحث :

نظرا لطبيعة موضوع البحث ومحاولة الوصول الى إجابة عن الإشكالية المطروحة ، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الفصل الأول و الثاني و هو ملم بالجانب النظري للتدقيق .

أما في الفصل الثالث اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل المعطيات و الأرقام ، كما قمنا بالاستعانة بالأداة المنهجية الممثلة في دراسة حالة شركة سونطراك الجزائرية ، لمعرفة واقع تطبيق التدقيق الخارجي و الداخلي لها .

صعوبات الدراسة:

- رفض بعض المؤسسات لدراسة الموضوع في بداية الأمر
- نقص المعلومات من ميدان دراسة الحالة .
- تحفظ المؤسسة محل الدراسة من تقديم بعض المعلومات اللازمة لمعالجة بحثنا .

هيكل البحث :

لمعالجة بحثنا قمنا بتقسيمه لثلاث فصول :

تناولنا في الفصل الاطار المفاهيمي للتدقيق حيث تطرقنا الى تعريفه و مراحل تطور هذه المهنة و تعريف التدقيق الداخلي و الخارجي .
كما تطرقنا في الفصل الثاني للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي من حيث طبيعتها وواجه الاختلاف و الشبه و التكامل بينهما .

أما الفصل الثالث و الأخير قمنا بدراسة حالة شركة سونطراك حيث قدمنا الشركة و عرضنا انشطتها، و تطرقنا الى اجراءات تدقيق هذه الشركة .

الدراسات السابقة :

Ramasawmy and Ramen (2012) en evaluation on how external auditors can benefit from the good work relationship with internal auditors from audit assignments.

هدفت الدراسة الى توضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي و أوجه الاستفادة من تعزيز هذه العلاقة ، كما أبرزت هذه الدراسة أهمية التنسيق و التعاون الفعال بين المدقق الداخلي و الخارجي . و توصلت الدراسة إلى أنه قبل أن يقرر المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي فإنه يهتم بعدة عوامل أبرزها استقلاليتها ، موضوعاته ، خبرته ، جودة عمله و علاقته بلجنة التدقيق.

Saidani (2014) does reliance on internal auditors work reduced the external audit cost and external audit work ?

هدفت الدراسة الى التعرف على ما إذا كان اعتماد المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي سوف يؤدي الى تقليل اعمال تكاليف عملية التدقيق الخارجي . و اظهرت نتائج الدراسة ان اعتماد المدققين الداخليين في السلطات المحلية الإنجليزية على عمل المدقق الداخلي ليس له أي تأثير على حجم أعمالهم أو على تكاليف عملية التدقيق الخارجي و ذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين . بينما يرى المدققين الداخليين ان اعتماد المدقق الداخلي على أعمالهم ليس له أي أثر على تكاليف عملية تدقيق و لكنه يقلل من حجم الاعمال الموكلة إليهم.

دراسة يوسف محمد مطرية (2017) أثر التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية على تعزيز نظام الرقابة الداخلية ، دراسة مقدمة للحصول على درجة الماجستير ، جامعة غزة فلسطين . و هدفت الدراسة الى إبراز أثر التكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية . حيث تم تحديد ثلاث مجالات للتكامل متمثلة في ، دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وضع خطة و برنامج تدقيق ، و إعداد التقرير . و توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية و تعزيز نظام الرقابة الداخلية في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة ، مع وجود اقر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية في مجال وضع خطة و برنامج التدقيق ، و إعداد التقرير .

Faiza benikhlef , Mohamed Sagheir Mecheri (2021) la cooperation centre audit interne et audit externe Méthodes et avantages dans le contexte algérien

هدفت الدراسة الى استكشاف التعاون بين التدقيق الداخلي و الخارجي في الجزائر في فيما يتعلق بالطرق و الأساليب المستخدمة ، و الفوائد التي يوفرها ، و ذلك من خلال تصميم استبيان و توزيعها على عينة مكونة من 71 من المدققين الخارجيين ، و من أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان وجود تعاون ضئيل بين المدققين الداخليين و الخارجيين ، يقتصر فقط على الطرق التقليدية

الفصل الأول : الإطار
المفاهيمي للتدقيق

تمهيد :

التدقيق هو عملية مستقلة ومنهجية يتم من خلالها فحص وتحليل البيانات والأنشطة المالية والإدارية والعمليات التشغيلية داخل مؤسسة أو شركة. الهدف الرئيسي من التدقيق هو التحقق من مدى دقة وسلامة المعلومات المالية أو العمليات والإجراءات المتبعة، وضمان التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية والقانونية المعتمدة.

التدقيق يلعب دورًا حاسمًا في تعزيز الشفافية والثقة بين المؤسسات والمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، حيث يوفر تأكيدات على أن البيانات المالية المعلنة تعكس بشكل صحيح الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة. يتعين على المدققين استخدام تقنيات وإجراءات محددة لجمع الأدلة والتحقق من صحة المعلومات التي يتم مراجعتها، مع إتباع أعلى معايير الأخلاق والمهنية.

و انطلاقا من المعلومات السابقة سيتم التطرق في هذا الفصل الى :

- ✚ المبحث الاول : : مدخل إلى التدقيق .
- ✚ المبحث الثاني : ماهية التدقيق الداخلي .
- ✚ المبحث الثالث : ماهية التدقيق الخارجي .

المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق .

سيتم التطرق في هذا المبحث عن المفاهيم الأساسية و معالجتها من المنظور النظري حيث سوف نتناول فيه التطور التاريخي و مفهوم التدقيق و أنواعه و أهميته و أهدافه بالإضافة إلى معاييره.

المطلب الاول : التطور التاريخي للتدقيق و مفهومه

اولا: التطور التاريخي للتدقيق:

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية (Audire) والذي يعني الاستماع وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات. كما و إن الخليفة عمر بن الخطاب رضى الله عنه قد جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية و تدقيقها. و كان 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: التطور التاريخي للتدقيق و أهدافه (محمد و مسعود، 2003، صفحة 7)

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور الكنيسة الحكومة	رجل الدين	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعله، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية

من 1940 إلى 1970 م	الحكومة البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990 م	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990 م	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي

ثانيا : مفهوم التدقيق

لغة: من الفعل دقق يدقق، تدقيقا، ونقول دقق الشيء بمعنى صيره دقيقا، ودقق في الشيء بمعنى استعمل الدقة فيه. كما أن الدقة هي الضبط والأحكام.

اصطلاحا: التدقيق عند العلماء هو إثبات الدليل بالدليل أو إثبات المسألة بالدليل، كما أن التحقيق هو إثبات المسألة بالدليل، والمدقق أعلى رتبة من المحقق.

التعريف الأول: لمجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IASB)

هو عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا لرفع ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس الموضوع، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هدف عملية التأكد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس إيجابي من التعبير عن الاستنتاج الممارس.

التعريف الثاني: لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)

هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع اقتصادية، وذلك للتأكد من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق.

التعريف الثالث: من الناحية المهنية

عملية فحص مستندات ودفاتر سجلات المنشأة فحصاً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية.

التعريف الرابع:

جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء المراجعة من طرف شخص كفء ومستقل.

التعريف الخامس:

المراجعة تمثل عملية ينفذها مراجعون مؤهلون بدرجة ملائمة حيث تخضع الحسابات للفحص بمستوى التفصيل الملائم والذي يمكن المراجعين من تكوين رأي عن دقة هذه الحسابات وصدقها والعدالة التي تنطوي عليها. ومن هذه التعاريف نستخلص ما يلي:

- التدقيق عملية منظمة تتم وفق خطة موضوعية تضمن أداء المهمة بكل دقة وشمولية.
- يقوم بها أشخاص مؤهلون هم المدققون: لا يمكن لأي كان ممارسة مهنة التدقيق بل لابد من توفر مجموعة من الشروط والمؤهلات العلمية الكافية.
- الحصول بموضوعية على أدلة إثبات وتقويم هذه الأدلة: أدلة الإثبات هي الأساس الذي تبنى عليه عملية التدقيق ونتائجه فمثلاً في مراجعة القوائم المالية تتكون أدلة الإثبات من البيانات المحاسبية الأساسية (اليوميّات ودفاتر الأستاذ) والمعلومات المؤيدة (الفواتير، التشكيلات، الجرد الفعلي للأصول).
- الوصول إلى تأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية.
- المقارنة ومعرفة درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير معلنة: هدف عملية التدقيق هو تكوين المدقق لرأي فني ومحايد في التصرفات والأحداث الاقتصادية التي تمت مراجعتها. ورأي المدقق يبين مدى تطابق هذه التأكيدات مع معايير معلنة.
- توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين: وسيلة التوصيل هي تقرير المراجع الذي يظهر النتائج المتوصل إليها عن مدى صحة ومصداقية ما تم التصريح به من طرف الإدارة، ومدى قابلية استخدامه والاعتماد عليه من قبل الأطراف المهتمة.

المطلب الثاني : أنواع و أهمية التدقيق:

أولا : أنواع التدقيق:

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها . ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي: (منيحي و ابراهيم، 2001، صفحة 33)

- من زاوية القائم بعملية المراجعة هناك مراجعة داخلية ومراجعة خارجية .
- من زاوية إلزامية التنفيذ مراجعة إجبارية ومراجعة اختيارية.
- من زاوية حجم الاختبارات هناك مراجعة شاملة و مراجعة اختيارية.
- من زاوية نطاق المراجعة مراجعة كاملة و مراجعة جزئية.
- من زاوية توقيت المراجعة هناك مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة.

1- من زاوية إلزامية التنفيذ:

أ- مراجعة إجبارية:

وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة. ومثال ذلك القوانين المنظمة لمؤسسة المساهمة في مختلف الدول. فمن أهم ما تنص عليها هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى تدقيق حسابات وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

مراجعة اختيارية:

وهي التي تتم بدون إلزام قانوني وإنما يتم الطلب من المؤسسة أو المساهمين والمشاركين ومنها بعض التدقيقات التي قد تطلبها إدارة، المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين، أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثل ذلك:

- تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.
- تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.
- تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها؛
- تدقيق أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

2- من زاوية حجم الاختبارات:

أ- مراجعة شاملة:

أي المراجع يقوم بفحص وتدقيق كل العمليات نجدها أكثر في الوحدات ذات الحجم الصغير، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش.

ب- مراجعة إخبارية:

وتتم بطريقة العينات حيث تكون ممثلة أحسن تمثيل للبيانات المراد اختبارها ونجدها في الوحدات ذات الحجم الكبير.

3- من زاوية نطاق المراجعة:

أ- مراجعة كاملة:

إن المقصود بالتدقيق الكامل، التدقيق الذي يَحْمَلُ المدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاضل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أية ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها، ويلجأ المدقق إلى إتباع أسلوب التدقيق الكامل في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية، مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة هذا النظام، فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله.

ب- مراجعة جزئية:

هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق علي بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود علي النطاق، أو علي المجال، ويراعي الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها علي سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) بين حدود التدقيق والهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير علي الخطوات التي اتبعت علي النتائج التي توصل إليها كي لا ينتسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق ومن أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي:

- الاتفاق علي تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات.

- الاتفاق علي تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن.

- الاتفاق علي تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة.
- الاتفاق علي تدقيق عناصر قائمة المركز المالي.
- الاتفاق علي دراسة قدرة المنشأة علي سداد التزاماتها.

4- من زاوية توقيت المراجعة:

أ- المراجعة النهائية:

يعد التدقيق النهائي مناسباً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لان المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، كما انه يؤدي إلى عدم ارتباك في العمل داخل المنشأة ، بالإضافة إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق ولكن يؤخذ علي التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

- تأخر النتائج.
 - حدوث ارتباك في مكتب المدقق.
 - عدم اكتشاف الغش أو الأخطاء والتلاعب.
 - عدم قيام المدقق بالفحص علي المستوي المرغوب.
- ترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية تدقيق الحسابات، وذلك لان المدقق يلتزم بإهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقاً لقانون الشركات ونظام الشركة أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المدقق.

ب- مراجعة مستمرة:

يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه المدقق الحسابات بالتردد علي المنشأة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعني آخر التدقيق المستمر هو التدقيق الذي يتم أولاً خلال السنة المالية. (حلمي، 2005، الصفحات 11-15)

5- من زاوية القائم بالمراجعة:

أ- المراجعة الداخلية:

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة وهي تمثل جزء من نظام الرقابة الداخلية.

ب- المراجعة الخارجية:

يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها فحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضي عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية.

ويتضح من التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها في ما يلي:

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد للمدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.
- إن وجود نظام التدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.
- وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي إلا إن هناك اختلافات بينهما، يمكن إيجازها في الجدول التالي:

جدول رقم 01: يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي (حلمي، 2005، صفحة 17)

الهدف		
	- تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء، والتلاعب في الحسابات.	- إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
	- التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد به في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	- موظف داخل المنشأة.	- شخص طبيعي أو معنوي أو مهني من خارج المنشأة.

<p>- يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي، والعرف السائد، ومعايير المتعارف عليها، وما تنص عليه لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة عمليات المنشأة.</p>	<p>- تحديد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانية تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.</p>	<p>نطاق وحدود التدقيق</p>
<p>- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية.</p> <p>- قد يكون كامل أو جزئي.</p>	<p>- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية.</p> <p>- اختيارية وفقا لحجم المنشأة.</p>	<p>التوقيت المناسب للأداء</p>
<p>- إلزامية وفقا للقانون السائدة.</p> <p>- قراء التقارير المالية.</p>	<p>- إدارة المنشأة.</p>	<p>المستفيدين</p>

ثانيا: أهمية التدقيق

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات التدقيق لدليل عن مدى أهميته لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية التدقيق وأهدافه العامة والميدانية.

أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق مهما بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نذكر: (خلاصي، 2001، صفحة 12)

1- مسيرو المؤسسات:

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

2- المساهمون وملاك المؤسسة:

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج التدقيق وهذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين؛

- الاستغلال الجيد والأمن لأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛

- الكشف عن أخطاء العش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

3- الدائنون والموردون:

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

الغير:

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

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.

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.

المطلب الثالث : : معايير و اهداف التدقيق

اولا: معايير التدقيق

معايير التأهيل والأداء

وتتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المراجع والموضحة فيما يلي:

1- التدريب والكفاية:

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على المدقق باعتباره خبيراً مهنياً لديه الخبرة والتعليم، وتعليم المدقق ألا يجب يقتصر على العلوم المحاسبية أو التجارية فقط، وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام والثقافة الواسعة، والمدقق الناجح يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته وخبراته بأحدث التطورات في محيط مهنته حتى يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد. (منصور و اخرون، 2002، صفحة

(45)

الاستقلال:

يجب أن يتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل عملية التدقيق بالاستقلال، والذي يعرف بأنه "القدرة على العمل بنزاهة 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 مستقلاً. (منصور و اخرون، 2002، صفحة 45)

2- 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 وأخلاقياتها. (امين، 2007، صفحة 46)

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 المالية. (داوود، 2002، صفحة 45)

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.

ثانياً: 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 نذكر: (القاضي، 2000، صفحة 15)

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه؛
 - المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- ومؤخرا أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي: (شعباني، 2003-2004، صفحة 25)
- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
 - 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 وأعمال المدقق والتي هي كالتالي: (الصحن و كامل، 2001، صفحة 219)

10- 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.

المبحث الثاني : ماهية التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية تهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال اعتماد منهجية منظمة نتطرق لها في هذا المبحث .

المطلب الاول : تعريف التدقيق والمدقق الداخلي:

الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي (محمد ب.، 2003، صفحة 15)

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف 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 :

يعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين IFACI على أنه "فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة لهذا النشاط الذي تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى، وتتمثل ألا أهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار.

هذا النشاط الدوري التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة - . " 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 " . 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 . " 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 و يتحقق من مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فهو يدرسها كميدان من ميادين التسيير بهدف التحسين و الرفع من الأداء، لكن المدقق الداخلي لا يصادق على الحسابات و لا يكسبها قوتها القانونية لأنه لا يتمتع بالاستقلالية التامة فهو يتعرض بصفة دائمة و مستمرة لضغوط المدير العام. (يوسف، 2002، صفحة 128)

المطلب الثاني : أهمية و اهداف و انواع التدقيق الداخلي

أولا أهمية التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة، والشك 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 للإدارة (يوسف، 2002، صفحة 128) :

-ضمان السير الحسن للعمل والتأكد من سلامة الأصول وحفظها من الإهمال أو الضياع أو الاختلاس؛

-زيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات؛

- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقيدها

-حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛

-حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة الأموال من السرقة والغش

2. أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي (صالح ميلود، بشير محمد، و اخرون، 2007، صفحة

532):

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

-إمكانية إنجاز مختلف أعمال التدقيق في وقت قصير وذلك ألن 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 لكال طرفين، ويتم ذلك بعد أن يتأكد المدقق الخارجي من موضوعية وكفاءة أداء المدقق الداخلي فيحصل بينهما نوع من التشاور والتعاون وفي هذه الحالة يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في كثير من الأمور وهذا ما يوفر عليه الكثير من الوقت والجهد.

ثانياً أهداف التدقيق الداخلي

لقد صاحب التطور التاريخي للتدقيق الداخلي تطوراً 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	1960 حتى الآن	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري

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

كما أن هناك أهداف أخرى تتمثل فيما يلي: (خلف عبد الله، 2014، صفحة 37)

- 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 ومالية معينة.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات و الموجودات.
- 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 الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

ثالثاً أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم التدقيق داخلياً لي قسمين رئيسيين هما التدقيق الداخلي المالي والتدقيق الداخلي التشغيلي وفيما يلي شرح موجز لكليهما: (احمد محمد و فضل عبد الفتاح، 2006، صفحة 347)

1) التدقيق الداخلي المالي: يقصد بالتدقيق الداخلي المالي " الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم و السجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً. " وألن تركيز التدقيق الداخلي املاي ينصب على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية من خلال المستندات يطلق عليه اسم تدقيق العمليات حيث يهدف إلى التأكد من سلامة والقوائم والسجلات المتعلقة بها فأحياناً إتمام العمليات المختلفة من الناحيتين المالية والمحاسبية عن طريق التحقق من التزام القائمين على أداء تلك تدقيق تسمية التدقيق المالي أحياناً العمليات بالسياسات الإدارية والمالية والمحاسبية، ولهذا يتم أيضاً الأمانة.

2) التدقيق الداخلي التشغيلي:

- يعرف التدقيق التشغيلي بأنه "الفحص والتقييم الشامل لعمليات المنشأة لإعطاء معلومات للإدارة للسياسات الموضوعية التي تتعلق مباشرة بأهداف الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا 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 :
- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة أو لمقياس آخر مناسب؛
- الاطمئنان على أن خطط للإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية؛
- 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؛
- الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية، وخصوصا فيما يتعلق بـؤر الفساد ومصادر التبديد والتلف؛
- إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي

الفرع الأول المسؤوليات

إن مهنة التدقيق شأنها شأن أي مهنة أخرى يترتب لمزاويلها 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 وفعالية ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته وفقا لما تقتضيه بقواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي .تتكون إدارة التدقيق الداخلي من مدير الإدارة، المشرف، والمدقق الداخلي، والشأن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وأن مخرجات التدقيق الداخلي ما هي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته والتي نستعرضها فيما يلي:

(خلف عبد الله، 2014، صفحة 266)

أ- مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي :يعتبر مدير التدقيق الداخلي حلقة الوصل بين التدقيق والإدارة العليا، و المسؤولا لأول 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 عاملين داخليين ولذلك فإن مسؤولياته تتمثل في الآتي :

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

ج- مسؤوليات المدقق الداخلي: وتتمثل فيما يلي :

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 .

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، البد أن يكون مدير ومدققي إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها (عبد

الفتاح محمد، 2004، صفحة 28)

- الوصول غير المشروط والمقيد لجميع أنشطة و سجلات 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

التدقيق الخارجي هو عملية فحص مستقلة للبيانات المالية والأنشطة المحاسبية للمؤسسة يقوم بها طرف خارجي (غير مرتبط بالمؤسسة) بهدف تقديم تأكيد موضوعي حول مدى صحة وموثوقية التقارير المالية والامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين. المدقق الخارجي يقدم تقريراً للمساهمين أو الجهات التنظيمية بناءً على مراجعته وتقييمه للبيانات المالية للشركة.

المطلب الاول: تعريف التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي (محمد السيد، صفحة 39)

التدقيق الخارجي : هو عملية تقييم وفحص دقيق للسجلات المالية والعمليات التجارية لشركة أو مؤسسة من قبل جهة خارجية مستقلة تعرف بالمدقق الخارجي. يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق من صحة ودقة البيانات المالية والتقارير التي تصدرها الشركة، وضمان تطبيق معايير المحاسبة المقبولة دولياً أو محلياً.

المدقق الخارجي: هو شخص مؤهل ومعتمد يقوم بتنفيذ عمليات التدقيق الخارجي. يعمل المدقق الخارجي بشكل مستقل عن الشركة التي يتم فحصها، ويتبع معايير مهنية صارمة ومبادئ أخلاقية لضمان الحيادية والموضوعية في عمله.

المطلب الثاني : أهمية و أهداف و أنواع التدقيق الخارجي

أولا أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها تتمثل هذه الجهات فيما يلي:

(الخطيب و الرفاعي، 2009 ، الصفحات 12-13)

- ❖ **إدارة المشروع:** تعتمد إدارة المشروع اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية والمالية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل مدقق حسابات محايد ومستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات كما يزيد درجة الاعتماد عليها.
- ❖ كذلك تستخدم إدارة المشروع البيانات الواردة بالقوائم المحاسبية والمالية والتي خضعت للتدقيق في أغراض التخطيط ورسم السياسات المستقبلية واتخاذ القرارات.
- ❖ **المستثمرون:** يعتبر تقرير المدقق الخارجي أداة فعالة بالنسبة للمساهمين حيث يعتمدون عليه في إبقاء أعضاء مجلس الإدارة أو سحب الثقة منهم وإعادة انتخاب مجلس إدارة آخر.
- ❖ أما المستثمرين الجدد فيعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.
- ❖ **البنوك:** تطلب المؤسسات الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات المصرفية، وقبل أن توافق هذه الأخيرة على منح تلك القروض، فإنها تقوم بتشخيص وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة، وتستفيد من القوائم المالية المصادق عليها وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسة على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.
- ❖ فتقرير المدقق الخارجي يساعد البنك في اتخاذ قرارات منح القروض والتسهيلات البنكية.
- ❖ **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة كمصلحة الضرائب على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض مثل فرض الضرائب والرقابة.. الخ، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأغراض دون وجود بيانات مصادق عليها ومعتمدة من جهات محايدة ومستقلة.

ثانيا أهداف التدقيق الخارجي

تتمثل أهداف التدقيق فيما يلي: (نواف محمد عباس، 2009، الصفحات 20-21)

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق؛
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابه؛

- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
 - تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
 - إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح خسارة خلال فترة زمنية معينة.
- بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائماً للتأكد من تحققها عند قيامه بعمله في المؤسسة، وتتمثل هذه الأهداف في: (وليم و أمرسون، 2003، الصفحات 309-312)

- الإفصاح:

يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثالثاً أنواع التدقيق الخارجي:

توجد عدة أنواع من التدقيق الخارجي (1) أنواع التدقيق الخارجي"، موقع مكتب التدقيق والمراجعة الخارجية (OAG): <https://www.oag-bvg.admin.ch/oag/en/home/audit-and-assurance-services/types-of-audit.html>، من بينها:

1. التدقيق المالي: يتمحور حول التحقق من صحة ودقة البيانات المالية للشركة، بما في ذلك البيانات المالية الرئيسية مثل القوائم المالية والبيانات المرافقة.
2. التدقيق الضريبي: يتمحور حول التحقق من تطبيق الشركة للتشريعات الضريبية وحساب الضرائب بشكل صحيح وفقاً للقوانين واللوائح المحلية.
3. التدقيق التشغيلي أو الإداري: يتمحور حول تقييم فعالية وكفاءة العمليات الداخلية للشركة وتحليل أداء الإدارة والتنفيذ.
4. التدقيق البيئي والاستدامة: يتمحور حول تقييم الشركة من حيث تأثيرها البيئي واستدامتها، وتطبيق مبادئ التنمية المستدامة.

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي

مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي " - مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي"، المجلس الأسترالي

للمدققين (AUASB):

https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Guidance_Statement

(_GS_002_Responsibilities_and_Powers_of_Auditors.pdf) تختلف وفقاً للنوعية

والمطلبات المحددة لكل عملية تدقيق، لكن في العموم، يمكن تلخيص مسؤولياته وصلاحياته كما يلي:

مسؤوليات المدقق الخارجي:

1. التحقق من صحة ودقة البيانات المالية: يجب على المدقق الخارجي التحقق من أن البيانات المالية المقدمة من قبل الشركة دقيقة وصحيحة.
2. التقييم والتصديق على العمليات الداخلية: يقوم المدقق الخارجي بتقييم فعالية وكفاءة العمليات الداخلية للشركة وتحقق من مدى تطبيقها لمعايير الرقابة الداخلية.
3. التقديم بالتوصيات والتحفظات: بناءً على نتائج التدقيق، يقدم المدقق الخارجي التوصيات والتحفظات اللازمة لتحسين العمليات والممارسات في الشركة.
4. التزام بالقوانين واللوائح المحلية والدولية: يجب على المدقق الخارجي التحقق من أن الشركة تلتزم بجميع القوانين واللوائح المحلية والدولية ذات الصلة.

صلاحيات المدقق الخارجي (يوسف، 2002، صفحة 238)

1. الوصول إلى السجلات والوثائق المالية: يحق للمدقق الخارجي الوصول إلى جميع السجلات والوثائق المالية الخاصة بالشركة لتقييمها.
2. إجراء المقابلات والاستجوابات: يمكن للمدقق الخارجي إجراء مقابلات مع الموظفين والإداريين في الشركة لجمع المعلومات اللازمة للتدقيق.
3. استخدام الأدوات والتقنيات الخاصة بالتدقيق: يمكن للمدقق الخارجي استخدام الأدوات والتقنيات المتقدمة لتحليل البيانات المالية بشكل فعال.

خلاصة الفصل :

التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي هما نشاطان محوريان لضمان الشفافية والرقابة داخل المؤسسات، لكنهما يختلفان في عدة جوانب رئيسية التدقيق الداخلي يهتم بتحسين العمليات وإدارة المخاطر داخل المؤسسة، بينما التدقيق الخارجي يركز على ضمان موثوقية التقارير المالية الخارجية.

الفصل الثاني : العلاقة التكاملية بين
التدقيق الداخلي و الخارجي

تمهيد:

التدقيق الداخلي والخارجي يشكلا ركيزتين أساسيتين في النظام الرقابي و الحوكمي داخل المؤسسات، ويعملان بشكل تكاملي على تعزيز الشفافية والمصدقية وتحقيق الحوكمة الفعالة. رغم اختلاف أدوارهما ومسؤولياتهما، إلا أن هناك علاقة تكاملية بينهما، حيث يكمل كل منهما الآخر لضمان أن تكون المؤسسة محمية من المخاطر وأن تكون تقاريرها المالية دقيقة وموثوقة.

✚ المبحث الاول : طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

✚ المبحث الثاني :. أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

✚ المبحث الثالث : مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

المبحث الأول: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

رغم الاختلافات الموجودة بين التدقيق الداخلي والتدقيق 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 والخارجي

أولاً: 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 توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام يعود بالفائدة على المؤسسة. (حمد، 2000، صفحة 19)

ثانياً: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

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

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

المطلب الثاني: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في النقاط التالية (عبد الفتاح محمد، 2004، صفحة

:41)

- سرعة المدقق الخارجي في فهم الأنظمة المتعددة والمستخدم من قبل المؤسسة نظرا لمحدودية وقته؛ تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت اقل بالنسبة للتدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق أكبر قد 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 سبق: (جيهان عبد المعز، 2001، صفحة 45)

- يتحصل المدقق على فهم أفضل لمعايير التدقيق وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً؛
 - 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.
- و نظرا لما سبق فإن هذا التكامل ينعكس في النهاية لصالح المؤسسة من خلال نجاحها وازدهارها.

المطلب الثالث: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

هناك العديد من العوامل التي تدعم وتعمق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتي تتمثل فيما يلي: (عبد الفتاح محمد، 2004، صفحة 212)

- 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؛
- 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؛
- اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه؛
- درجة الاستقلالية فنظرا لعدم تمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الكامل فهذا يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي وذلك لما يتمتع به من استقلالية كاملة في أداء مهمته.
بالإضافة للعوامل المذكورة سابقا: (جيهان عبد المعز، 2001، صفحة 40)
- الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي؛

- إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب التدقيق مثل: تكاليف الدعاوي القضائية والخسائر المادية التي يمكن أن تلحق بهم؛
- زيادة درجة التعقيد وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة باستخدام الحاسبات الالكترونية؛
- كبر حجم المؤسسات محل الفحص والتدقيق.

كما أن هناك عوامل أخرى والتي تتمثل فيما يلي: (- طارق عبد العال، 2004، صفحة 65)

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

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

❖ اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:

يعتبر المستوى التنظيمي الذي ترفع إليه التقارير من أهم العوامل 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.

المبحث الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

تشابه 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 والتقويم، كما أن الأدوات والأساليب التي يلجأ إليها المدقق الداخلي هي تقريبا نفس الأدوات التي يلجأ إليها المدقق الخارجي للحصول على المعلومات اللازمة لإجراء

عملية الفحص، إلا أن نوعية الأدلة والقرائن التي يسعى إليها كل منهما تختلف نظرا لتباين الأهداف ومجال البحث في كل منها.

و نظرا 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 يلي: (عبد الفتاح محمد، 2004، صفحة

(41)

1- التقنيات المستخدمة:

يستعمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما مثل: خرائط تدقيق

الوثائق، الفحص المستندي، الاستبيان ...

2- دراسة وتقييم 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:

- أن كل منهما يجب أن يكون مؤهلا وذو كفاءة وأن يتحلى 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 يلي: (محمد السيد، الصفحات 143-145)

1- الاستقلالية:

- المدقق الداخلي مستقل جزئيا 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 وأقسام 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 المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل التدقيق الداخلي.

3- نطاق العمل:

- يحدد نطاق عمل المدقق الخارجي من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه أو بالاتفاق في حالات 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.

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 ما يلي (- طارق عبد العال، 2004، صفحة 65):

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

تغطية أفضل للعمل: إن التغلب على تكرار العمل يتيح الوقت والموارد لتغطية أمور مهمة وضرورية في التدقيق

- 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 و التعب .

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 يلي (- طارق عبد العال، 2004، صفحة 54):

- يرفع المدقق الداخلي التقارير لإدارة المنشأة سواء كان 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 المنشأة ذات الفروع والتي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها أو أجزاء عمليات الجرد فيها في وقت واحد لذلك فإنه يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة . ولقد شجع المعايير الدولية على تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي بما يحقق الكفاءة والفعالية للمؤسسة وللطرفين وتحقي أهدافها .

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

المبحث الثالث: مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (مذكرة تخرج التكامل الوظيفي بين

التدقيق الداخلي و الخارجي ، 2016-2017)

التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يمثل استراتيجية فعالة لتعزيز الحوكمة، الرقابة الداخلية، والشفافية المالية داخل المؤسسات. رغم اختلاف مهام كل منهما، إلا أن هناك العديد من المجالات التي يتكامل فيها التدقيق الداخلي والخارجي لضمان تحقيق الأهداف التنظيمية بكفاءة وفعالية.

المطلب الاول: أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تعتبر أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي واسعة المجال، وما يزيد بها هو الثقة المتبادلة بينهما والمعرفة المتكاملة والإمكانات، التي تؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تضافر الجهود المبذولة لتحقيق أهداف كل منهما بكفاءة وفعالية، بما يعود بالفائدة على المؤسسة وفيما يلي عرض وبيان أوجه التكامل.

أولا : اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:

إن التقارير التي يوقعها المدقق الداخلي لإدارة المشروع سواء كان هذه التقارير مالية أو انتقادية أو تصحيحية لإجراءات المتبعة، تفيد المدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية قسم التدقيق الداخلي في تحسين وإحكام تلك النظم، كما يمكن لإدارة التدقيق الداخلي بما لها ودراية بعمليات المشروع وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال، وتقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق . كما أن وجود مدقق داخلي أو إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي ومالها من تأثير في تحسن طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي، وبالتالي تخفيض نطاق اختباراته اعتمادا على أعمال المدقق

الداخلي .ولكن هناك حدود على اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وتتمثل في مدى خبرة وكفاءة رئيس التدقيق الداخلي، مدى كفاية التدقيق الداخلي ومستوى الغدارة المسؤول عنها رئيس إدارة التدقيق الداخلي .

ثانيا : اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي:

تعتبر جوانب اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي متعددة ولعل من أبرزها:

- لتحقيق أعلى درجات الفعالية من عملية التدقيق في التغطية لأشمل للأنشطة المالية للمؤسسة، فإن المدقق الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المدقق الخارجي، ليتأكد أن أعمال التدقيق الداخلي للأنشطة المالية للمؤسسة تكمل عمل وجهود المدق الخارجي وليس هناك ازدواجية بينهما.
- استفادة المدقق الداخلي من خبرة المدقق الداخلي كون هذا الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيل وخبرة وبالتالي يستفيد منها في رفع كفاءته وخبرته في مجال تدقيقه الداخلي للمؤسسة
- استفادة المدقق الداخلي من عملية تقييم المدقق الخارجي لأعماله حيث يبرر المدقق الخارجي له جميع جوانب القصور التي قد تظهر في مجال عمله، واقتراح المعالجات المناسبة وبالتالي فإن عملية التقييم تفيد المدقق الخارجي وتساعد على تطوير وتحسين عمله باستمرار
- تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بنفس استقلاليته في إبداء رأيه بصراحة ووضوح
- المدقق الخارجي يضيف الصفة القانونية والثقة للقوائم المالية للمؤسسة، ف يكفي مصادقة المدقق الداخلي عليها لإكسابها الصفة القانونية
- استفادة المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي وفهم معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية وأي إصدارات أو تعديلات جديدة فيها، التي تمكنه بأن يكون أكثر تخصص اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي واعتباره كمرجع لمساعدته في حل أي إشكالية قد تواجهه أثناء تنفيذه لمهامه خصوصا إذا كان المدقق الخارجي أكثر تأهيل وخبرة في مجال التدقيق.

المطلب الثاني:أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

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 للإجراءات 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 كفء وفعال، والحصول على فهم واضح لوظائف نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية في تقريرها حيث حفزت على العمل بشكل وثيق فيما بينهما خاصة في الأمور التالية:

- 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 .

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 العالقة 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 واقتراح التوصيات لتفادي لانحرافات والثغرات، والعمل على تقويمه لتحقيق الأاهداف المرجوة منه وتحقيق الثقة التامة في المعلومة المالية.

المطلب الرابع : الوسائل المستخدمة لتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

إن مجالات التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي واسعة ومتعددة، والشك 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 هي:

1. إطلاع كل منهما على أوراق عمل الأخر : تجدر لإشارة إلى أن هذه الوسيلة تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة في تحقيق التنسيق والتكامل ما بين عمل المدقق الداخلي والخارجي فمن خلالها يستطيع كل منهما معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها كل منهما، وكذا معرفة نطاق وأساليب إجراءات كل طرف، وعلى أساس هذا يقوم الطرفين بتنسيق عملهما وضمان التغطية الشاملة لكافة أنشطة المؤسسة، واتخاذ كل طرف قراره بمدى اعتماده على عمل الأخر، ولضمان فعالية هذه الوسيلة لا بد من حصول قناعة وقبول لبرامج و أوراق عمل كل منهما.
2. اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي : يكمن الهدف من وراء عقد مثل هذه الاجتماعات مناقشة خطة عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي لضمان التنسيق بينهما، والتغطية الشاملة لكافة نشاطات وعمليات المؤسسة، وتفادي قدر الإمكان.
3. حدوث التكرار والازدواجية في العمل، وأبالغ كل منهما للآخر بأي أمور قد تكتشف والتي لها تأثير على سير عمل كل منهما
4. تبادل التقارير ورسائل الإدارة : يتمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال هذه الوسيلة من تعديل نطاق عمله اعتمادا على تقرير الأخر، إضافة إلى ذلك فإن المدقق الداخلي يحتاج إلى فهم وقبول لرسائل إدارة المؤسسة المرسلة إلى المدقق الخارجي لأن المواضيع المناقشة فيها تساعده في تخطيط المجالات موضع الاهتمام لعمل المدقق الداخلي في الفترة القادمة

5. تبادل المعرفة والتقنيات والخبرات : تضمن هذه الوسيلة تحقيق لاتصال والتنسيق الناجح بين المدقق الداخلي والخارجي وتكامل فعال بين أعمالهما الأمر الذي ينعكس إيجاباً على أهداف المؤسسة وضمان حسن سيرها و استمراريتها، ومن أمثلة تبادل المعرفة والخبرات بينهما ما يلي :
- 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 لاعتماد عليه.
 - توفير المعلومات الكافية لتمكين المدقق الخارجي من فهم أدوات وطرق عمل المدقق الداخلي، وتسهيل اعتماده على العمل المنجز من طرف هذا الأخير.

بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك وسيلة أخرى تعتبر هامة لتعزيز 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 الفصل :

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 ملا 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 لافتراحات اللازمة معالجتها، و توفير التغطية الشاملة لكافة عمليات وأنشطة المؤسسة، وضمان تحقيق أهدافها المسطرة.

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة

سونطراك

ملخص دراسة حالة شركة سونطراك

تقدم شركة سونطراك الجزائرية، كواحدة من أبرز الشركات في قطاع البترول والغاز في البلاد، دوراً حيوياً في تحريك الاقتصاد وتطويره. و يعتبر مركب GL2/2 مؤسسة في قطاع البترول والغاز في الجزائر ويتمتع بأهمية استراتيجية كبيرة، حيث يعمل على تجميع الغاز الطبيعي وإنتاج منتجات مشتقة مثل البروبان والغازولين.

يتألف المركب من عدة مصالح متخصصة تضمن سير العمل بكفاءة وهي :

- الأمن الداخلي: يهتم بضمان السلامة والأمان داخل المركب ومراقبة الحركة.
- المالية: تدير الشؤون المالية والمحاسبة وتقدم التقارير التسييرية.
- التقنية: تقوم بالدراسات والتجارب المخبرية والتفتيش التقني للتجهيزات.
- مديرية الموارد البشرية: تهتم بتوظيف وتدريب الموظفين وتنظيم مساراتهم المهنية.
- الإنتاج: يعمل على تجميع الغاز الطبيعي وتحويله إلى منتجات مشتقة.
- الوسائل العامة: توفير اللوازم والتجهيزات للمصالح الأخرى داخل المركب.
- قسم الصيانة: يقوم بصيانة المعدات لتفادي التوقفات في الإنتاج.
- المستخدمين: تقديم الخدمات الاجتماعية والصحية للموظفين.
- التموين: شراء اللوازم وإدارة المخزونات وتجهيزات الإنتاج.
- خلية الإعلام: تقديم التوجيهات التقنية وتحديث التكنولوجيا في المركب.
- خلية التنظيم: تسهيل عمليات التنظيم وتوفير الوثائق والترجمة.

هذه بعض من المصالح تعمل بتنسيق لضمان سير العمل بكفاءة وفعالية داخل المركب، وتسهم في تحقيق أهداف الشركة وتحقيق التنمية الاقتصادية.

دائرة التدقيق في مركب GL2/2 تأتي لتكون أداة لتحسين التسيير داخل المركب، حيث تهتم بمراقبة

العمليات والإجراءات المالية والمحاسبية. ومن مهامها ودورها:

- مراقبة العمليات: تقوم بمراقبة سير العمل وتقييم فعاليته، وتحليل العمليات لتحديد النقاط القوية والضعف.

ضمان الامتثال: تتأكد من أن جميع العمليات تتم وفقاً للسياسات والإجراءات المحددة، وتضمن الامتثال للقوانين واللوائح المالية.

- تقديم التوصيات: تقدم توصيات لتحسين العمليات والإجراءات، وتقديم الحلول للمشكلات المتعلقة بالتدقيق.

- تقديم التقارير: تعدها للإدارة وتوضح فيها نتائج التدقيق والمخاطر المحتملة والتوصيات للتحسين.
- التعاون مع الإدارات الأخرى: تتعاون مع الأقسام والمصالح الأخرى داخل المركب لضمان تنفيذ التوصيات وتحقيق الأهداف المحددة.
- بشكل عام، تهدف دائرة التدقيق في مركب GL2/2 إلى ضمان شفافية ونزاهة العمليات المالية والإدارية، وتعزيز الكفاءة والفعالية في سير العمل داخل المركب.

✚ تقديم تقييم للتدقيق في مركب GL2/2 يسلط الضوء على الجهود المبذولة من قبل دائرة التدقيق

لتحسين الأداء وضمان الامتثال. يتضمن التقييم عدة نقاط:

- أهمية التدقيق: تم اعتبار التدقيق من الركائز الأساسية لمؤسسة سونطراك للتحكم والمراقبة في النشاطات وتتبع التخطيط المحدد.
- إنشاء دوائر التدقيق: تم إنشاء مديريات للتدقيق الداخلي في كل فرع، وتضمنت دائرة التدقيق الداخلي ثلاث مصالح: مصلحة التوثيق والأرشيف، ومصلحة النظم، ومصلحة التدقيق.
- دور مصلحة التوثيق والأرشيف: تلبية احتياجات المدققين الداخليين من حيث المادة العملية والمعلومات ونشر التعليمات المقدمة لها.
- دور مصلحة النظم: تعديل وخلق إجراءات عمل جديدة مستندة إلى التقارير المعدة من المدققين الداخليين والخارجيين.
- دور مصلحة التدقيق الداخلي: تضمنت مسؤوليات رئيس المصلحة ورئيس المهمة وفريق المدققين ضمان فعالية احترام اجراءات الرقابة الداخلية وتقديم تقارير منتظمة وتحقيق المهام المحددة.

✚ مرحلة تنفيذ التدقيق في مركب GL2/2 تشمل التخطيط وتنفيذ العمليات الحساسة بشكل محدد وفقاً

للمعلومات المتاحة. يشمل ذلك:

- التخطيط المفصل: يقوم المدقق بوضع برنامج عمل يحدد العمليات المهمة والتقنيات المناسبة لتنفيذ التدقيق، مع مراعاة الوقت المتاح واستخدام العينات الإحصائية والملاحظات العينية.
- العمليات المحددة: يقوم المدقق بتنفيذ العمليات المحددة في البرنامج العمل، مثل استجواب الأفراد المعنيين وإعداد مخططات السير، واستخدام العينات الإحصائية والملاحظات العينية.
- الاستنتاج والتقييم: بناءً على النتائج المتاحة، يقوم المدقق بتقييم صحة الحسابات والمعلومات المالية، مع إجراء الفحوصات التحليلية واستخدام التقارير المالية لتحديد الاتجاهات والنقاط الضعيفة والقوية.

التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء يتمثل في نقاط أساسية:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتضمن التقييم تحديد آثاره على فعالية الأداء. النظام الجيد يسهل عمل المدقق، بينما النظام الضعيف قد يعوق عمله ويؤثر سلبًا على دقة تقييم الحسابات.
- اختبارات السريانية والتطابق: يتضمن هذا النوع من الاختبارات التحقق من تطابق وتجانس المعلومات المحاسبية والعمليات المنجزة، وذلك من خلال مراجعة موازنات المراجعة، وفحص القيود الكبيرة، ومحاضر الاجتماعات، والعقود، وموازنات الأداء.
- إرسال طلبات المصادقة: يقوم المدقق بإرسال طلبات للمتعاملين مع الشركة لتأكيد العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة، مثل الزبائن، والموردين، والبنوك، وغيرهم، بهدف التحقق من صحة البيانات والعمليات.
- المشاهدة الميدانية: يشمل ذلك حضور عمليات العد وتقييم المخزونات، ومراقبة الاستثمارات والصندوق بشكل فجائي، بهدف التحقق من دقة وصحة البيانات المالية والعمليات المنجزة.

تغييرات في نظام الرقابة الداخلية يمكن أن تؤثر على مركب بعدة طرق:

- تأثير على عمليات الإبلاغ المالي: إذا كان هناك تغييرات في نظام الرقابة الداخلية تؤدي إلى تحسين دقة وصحة البيانات المالية، فقد ينعكس ذلك إيجابًا على جودة الإبلاغ المالي للمركب، مما يزيد من مصداقيته أمام المستثمرين والمساهمين.
 - تحسين كفاءة العمليات: إذا تم تحسين نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير، فقد يزيد ذلك من كفاءة العمليات داخل المركب، حيث يمكن تقليل الفساد و الهدر وتحسين إدارة المخاطر، مما يؤدي إلى تحسين الأداء العام للمركب.
 - تقليل المخاطر المالية: إذا تم تطبيق نظام رقابة داخلية فعال، فقد يتم تقليل المخاطر المالية المتعلقة بالاحتيايل والخطأ الإداري، مما يقلل من التكاليف المحتملة للمركب نتيجة لهذه المخاطر.
 - تعزيز الثقة والشفافية: يمكن أن يؤدي تحسين نظام الرقابة الداخلية إلى زيادة الثقة والشفافية من قبل المستثمرين والجهات المعنية الأخرى، مما قد يؤدي إلى جذب مزيد من الاستثمارات وتعزيز سمعة المركب في السوق.
- التكاليف الإضافية: على الجانب الآخر، قد يتطلب تحسين نظام الرقابة الداخلية استثمارات إضافية في التدريب والتكنولوجيا والتغييرات التنظيمية، مما قد يؤدي إلى زيادة التكاليف العملية للمركب في المدى القصير.

المبحث الاول : دراسة حالة لمؤسسة (Dahra Vip) التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي دراسة
حالة مؤسسة -VIP DAHRA حجاج(58 p. ,

المطلب الاول: تعريف بالمؤسسة:

مؤسسة Dahra Vip ، المعروفة باسم الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب، هي مؤسسة عمومية تأسست في يناير 1998 وتقع في بلدية حجاج، دائرة سيدي لخضر، ولاية مستغانم. تحولت في سبتمبر 2000 إلى مؤسسة ذات أسهم (SPA) برأسمال قدره 425,550,000 دينار جزائري. تتمثل مهمتها الأساسية في تربية وتسويق الدجاج المحضن.

خصائص المؤسسة:

1. تعتمد على عدة طرق في عملية التدقيق: الملاحظة، التفتيش، التثبيت، المقارنة، التحليل، الاستفسار.
2. تمتلك عدة وحدات إنتاجية: سيدي لخضر، عبد المالك رمضان، عين مران، بني راشد، ملاكو، بئر الجير.
3. تقوم بدورتين إنتاجيتين سنوياً، كل دورة تستمر 4.5 أشهر، يليها تفريغ صحي لمدة 45 يوماً.

مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي:

1. إنجاز برنامج سنوي: وضع برنامج سنوي في بداية كل سنة يحدد إطار ومجال عمل التدقيق الداخلي، مع إمكانية التدخل الاستثنائي عند الحاجة.
 2. إعلام الهيئة المعنية: إبلاغ الهيئة الإدارية بنشاطات التدقيق.
 3. جمع المعلومات: الحصول على معلومات كافية لفهم الموضوع محل التدقيق.
 4. تحديد مواقع الخطر: تحديد الأماكن التي تحتمل وجود مخاطر.
 5. إجراء حوار مع المسؤولين: التواصل مع المسؤولين لجمع مزيد من البيانات.
 6. تحرير تقرير مؤقت: إعداد تقرير مبدئي يوضح خطوات المهمة والنتائج.
- استقبال التفسيرات: تلقي توضيحات من الهيئة المعنية ومراجعتها لتعديل أو تصحيح المعلومات إذا لزم الأمر.

مراحل القيام بعملية التدقيق الخارجي:

1. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: جمع معلومات شاملة حول المؤسسة لتشكيل أساس متين لعملية التدقيق.
2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: تقييم النظام لتحديد نقاط القوة والضعف، وإعداد تقرير بذلك.
3. فحص الحسابات والقوائم المالية: بعد التقييم الشامل للرقابة الداخلية، يتم فحص الحسابات والقوائم المالية لضمان دقة وموثوقية المعلومات المالية.

المطلب الثاني : حالة دراسة امثلة سابقة

دراسة حالة سابقة : مثال 1

اسم و لقب صاحب الدراسة: بلعربي سارة

العنوان: التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي دراسة حالة مؤسسة DAHRA VIP

المكان : ولاية مستغانم بلدية حجاج

الطبعة : 2016 / 2017

الطرق المعتمدة في هذه الدراسة:

تمثلت فيما يلي: الملاحظة ، التفتيش ، التثبيت ، المقارنة ، التحليل والاستفسار .

أهداف وأهمية المدقق الداخلي والخارجي:

أولاً: أهداف مدقق مؤسسة: Dahra Vip

1. ضمان احترام الإجراءات والالتزام بها في جميع الوحدات لتفادي المخاطر.
2. تحديد نقاط القوة والضعف.
3. تقديم نماذج تدقيق لتعزيز الرقابة والتنظيم في الوحدات الأخرى.
4. الحفاظ على ممتلكات الشركة المادية مثل المعدات والمباني والأموال.

ثانياً: أهمية مهام المدقق في مؤسسة: Dahra Vip

كشف الخسائر أو الأرباح خلال فترة زمنية معينة من خلال فحص النتائج المحاسبية.

1. التأكد من صحة العمليات المسجلة وتحليلها وتبويبها.
2. فحص البيانات والمستندات والدفاتر والحسابات وإصدار رأي فني محايد حول القوائم المالية.
3. كشف الأخطاء والغش والتلاعبات في السجلات المحاسبية.
4. الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج أعمال المؤسسة.

برنامج مهام مدقق الحسابات في مؤسسة: Dahra Vip

1. التدقيق العادي: يشمل جميع الوحدات التابعة للمؤسسة ويغطي مراجعة الحسابات واليوميات والتدقيق المالي والمحاسبي.
2. التدقيق العملي: يخص الحالات الاستثنائية بناءً على طلب من إحدى الوحدات، يتم في مهمة محددة وبتاريخ محدد.

النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة :

انه يمكن القول بان هناك علاقة تكاملية بين مهام المدقق الداخلي و مهام المدقق الخارجي فلا يتم المصادقة على حسابات المؤسسة إلا بعد رفع التحفظات من قبل المدقق الداخلي من خلال مختلف زيارته المؤسسة ووحدها ..

دراسة حالة سابقة : مثال 2

اسم ولقب صاحب الدراسة: عمارة أمينة

العنوان : التدقيق الخارجي وأثره على فعالية الأداء في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة سوناطراك

المكان : جامعة مستغانم

الطبعة 2016/ 2017

الطريقة المعتمدة في هذه الدراسة:

تمثلت فيما يلي الملاحظة التحليل و الاستفسار بالإضافة الى الاستجواب خاصة بالموظفين الشراء والتخزين

الهدف من الدراسة:

- الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي و تأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله .
- سوناطراك بصفة خاصة - يجب أن لا تقتصر مهمة المدقق الخارجي في إصدار الحكم على القوائم المالية للمؤسسة وللمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة .

- ضرورة التوعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي .

نتائج متوصل إليها: تهدف المؤسسة إلى التحقق من الاستخدام الأمثل لمواردها وان عملية تقييم الأداء لا تنحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما تتسع لأكثر من ذلك وتشمل كل مؤسسه السينما كما يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية و الإدارية التي إرتكبتها إدارة المؤسسة بالإضافة إلى أنه تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأولى و الأساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي عند قيامه بأداء مهمته في المؤسسة وكذلك يعتبر تقرير مدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق و وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج و إيضاها لمستخدمها حيث يمكن التصحيح مسار و أداء المؤسسة وتحقيق نجاحها .

التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي:

- المدقق الداخلي يعد برنامج تدقيق ربع سنوي، ويتوج بتقرير يتضمن التحفظات والملاحظات.
- محافظ الحسابات يقوم بأربع زيارات سنوية، يطلع خلالها على تقارير المدقق الداخلي، ويتحقق من الوثائق المحاسبية ومدى توافقها مع النظام المعمول به.

يعمل المدقق الداخلي على رفع التحفظات ومتابعة عمل المحاسبين وفق توجيهات المدقق الخارجي، مما يضمن تكامل الأدوار وتحقيق فعالية في المصادقة على حسابات المؤسسة.

المبحث الثاني دراسة حالة في شركة RTO سونطراك (مذكرة تخرج التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء في

المؤسسة دراسة حالة مؤسسة سونطراك)

المطلب الاول تعريف الشركة

شركة وطنية لنقل المحروقات عبر الأنابيب وهي فرع من فروع من شركة سونطراك . تقوم بنقل وتوزيع المحروقات(غاز و بترول) عبر الأنابيب.

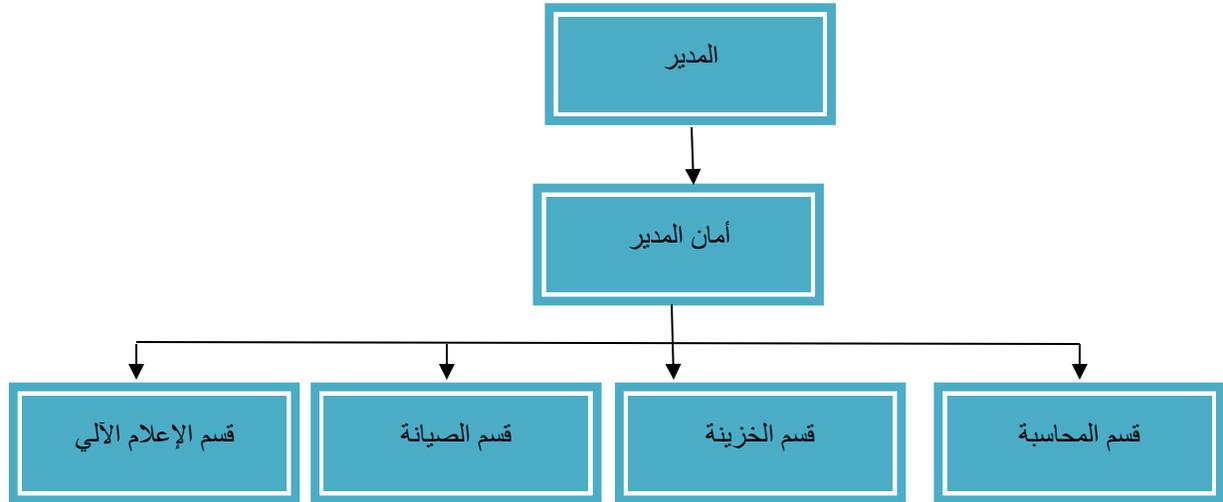
قمنا بدراسة في الشركة الجهوية الغرب بحيث هي المسؤولة عن نقل المحروقات من عين أميناس وصولا إلى المناطق الصناعية بأرزيو .

يحرص على هذه العملية ازيد من 3000 عامل

المطلب الثاني تحليل الخلفية المقام فيها الدراسة

- الشركة الوطنية لنقل المحروقات عبر الأنابيب تمتلك 3 فروع (وهران، الجزائر، سكيكدة) . قمنا بدراسة حالة في فرع (وهران أرزيو).

الفرع الغربي يتكون من العديد من العمال.



- يحتوي قسم المحاسبة على رئيس قسم و4 محاسبين يحرصون على تنفيذ جميع العمليات الحسابية في وقتها.
- قسم الخزينة : يحرص على تسديد جميع الديون المشتركة في الشركة.
- إتباع مخططات التسيير و إستهلاك الموارد و تقليل المحروقات.
- حساب الأجور و الإقتطاعات الممنوحة للعمال.
- لقد قمنا بتدقيق بعض العمليات على مستوى قسم المحاسبة و الخزينة على مستوى قسم المحاسبة.
- تحرير فواتير و أوامر بالصرف للموردين.
- تسديد جميع الإلتزامات لجميع الفروع في الناحية الغربية المتمثلة في ولايات (الأغواط، تيارت، معسكر، غيليزان، وهران وعين تموشنت) غاز ، كهرباء و ماء.
- تسجيل جميع العمليات المقامة بها في دفتر اليومية و في برنامج.

عملية التدقيق في مؤسسة RTO سونطراك (وهران)

- تقام عملية التدقيق بصفة دورية او فجائية في هذه المؤسسة ككل المؤسسات إلا أنها تختلف كونها رائدة في مجال المحروقات في إفريقيا.
- لا تقوم المؤسسة بالتعاقد مع مدققين خارجيين و إنما يوجد خلية التدقيق في الإدارة العليا متخصصة في المجال تقوم بالمراقبة لجميع الفروع للمؤسسة (الجهة الغربية ،الوسطى و الشرقية).
- يقوم المدقق بتفقد الحسابات و العمليات المحاسبة ثم يقوم بإعداد التقرير.

شكل تقرير المدقق:

•

المهمة:

التاريخ:

من إعداد:

مراجع من:

تقرير المدقق

الملاحظات

التوصيات

يقوم مدقق المؤسسة بعد القيام بعملية التدقيق بإعداد التقرير يوضح فيه الملاحظات (Observation) المقدمة ويحرص على التوصيات (recommandation) تقدم منه نسخة إلى مدير الفرع و نسخة إلى مدير الوطني.

مثال:

● تقدمت لجنة التدقيق التابعة لمؤسسة سونطراك إلى المصلحة الجهوية للمحاسبة للقيام بتدقيق دوري وبعد التدقيق حسابات التثبيثات رقم/2 تبين أن هناك قطعتين أراضي (أرض مساحة 5هكتار بلدية السوقر دائرة السوقر ولاية تيارت و أرض مساحة 3هكتار بلدية بطيوة دائرة بطيوة ولاية وهران) مسجلتين في حسابات/211 لا تملك المؤسسة عقود ملكية لها.

قامت لجنة التدقيق بإعداد تقرير تقدم فيه ملاحظات حول حسابات الأراضي بعدم وجود عقود ملكية و قدمت توصيات في حالة إيجاد عقود الملكية تبقى الحسابات على حالها و في عكس ذلك (عدم إيجاد عقود الملكية او إثبات الملكية لمؤسسة أخرى تابعة لسونطراك عبر مراسلة الإدارة المركزية.

● تقوم المؤسسة بإخراج حسابات الأراضي من ميزانية المؤسسة).

● بعد مراسلة الإدارة المركزية تبين أن المؤسسة لا تملك هذه الأراضي وهي تابعة لمؤسسة DRIZ(فرع سونطراك).

قامت المصلحة الجهوية للمحاسبة بإعداد محضر تبين فيه عملية إخراج الأراضي من ميزانية المؤسسة ثم توقيعه من كرف المدير الجهوي للمؤسسة RTO و إرساله للجنة التدقيق.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع "التدقيق الخارجي و تأثيره في تقييم فعالية التدقيق الداخلي " ومن خلال اختبار فرضيات الدراسة يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها كما يلي

يؤثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذلك عند - التأكد من إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبي وفحص النظام المحاسبي إلى جانب تحديد نقاط القوة والضعف المتعلقة بإجراءات الرقابة المحددة من طرف المدقق الداخلي والاطلاع على التقييمات التي سبق وأن يؤثر اعتماد المدقق الخارجي على أجراها حول سلامة نظام الرقابة الداخلية، وفحص التوصيات المرتبطة بتحسينه . أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التخطيط لعملية التدقيق، حيث يمكن للمدقق الخارجي أن يختصر العديد من إجراءات التدقيق إذا قام بالاستعانة بالمدققين الداخليين عند تحديد برنامج العمل النهائي وفحص الاستراتيجيات الشاملة لعملية التدقيق، و بعد دراستنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله توصلنا إلى اختبار الفرضيات المقترحة كما يلي:

الفرضية الأولى : تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه احد اليات الحوكمة التي تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة مراجعة وتقييم الاداء, فقد تم التوصل لهذا من خلال الدراسة, لما يحتله المدق الداخلي من مكانة في المؤسسة وعليه تم اثبات صحة الفرضية.

الفرضية الثانية : يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة ذات أهمية كبيرة هذا بالنظر الى الخدمة التي يقدمها لمختلف الجهات وكذلك ابداء رأي في محايد, فرضية مقبولة لكونها وجدنا شركة سونطراك تتعاقد مع مدقق خارجي وفق القانون.

الفرضية الثالثة : يتحدد مستوى الاعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي او العكس على أساس تقييم كل منهما لعمل الاخر ودرجة موضوعية والثقة المتبادلة بينهما بناء على مدى استفادة مدقق داخلي وخارجي معلومات من خلال جودة التقارير وتمائل المهام وبالتالي تقبل الفرضية برغم عدم وجود التعاون المباشر بين المدققين.

الفرضية الرابعة : يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة داخل المؤسسة بأساليب ومراحل عدة ومن خلال اكتشاف نقاط الضعف والقوة للمؤسسة , فتمثلت الأساليب في بدء من جمع الإجراءات والوصول الى تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية.

وهذا ما جعلنا نصوغ النتائج التالية:

من خلال ما تم طرحه في الجانب النظري والجانب التطبيقي تم التوصل الى النتائج التالية:

- مؤسسة سونطراك تولي أهمية للتدقيق الداخلي حتى يشمل الاطار المؤهل بمصلحة مختصة بالتدقيق
- تتعاقد مؤسسة سونطراك مع المدقق الخارجي حسب القانون
- تشترط الخبرة والمؤهل العلمي للمدقق الداخلي والخارجي
- تمنح استقلالية عند فحص السجلات لكلا المدققين الداخليين والخارجيين خلال عملية التدقيق
- يمارس المدققين الداخليين والخارجيين مهامهما حسب مبدأ عدم التدخل اثناء عملية التدقيق
- يتم تقييم عمل المدقق الداخلي والخارجي حسب جودة التقرير المقدم
- لا يوجد تعاون وتنسيق مباشر بين المدقق الداخلي والخارجي.

و بناء على هذه النتائج التي توصلنا اليها قمنا بصياغة مجموعة من الاقتراحات كما يلي :

- ضرورة الاعتماد على محافظ الحسابات في المؤسسات نظرا للأهمية البالغة و مساهمته في تحقيق اهداف المؤسسة .
- يجب الاهتمام بتقارير محافظ الحسابات و عدم اهمالها و الاخذ بعين الاعتبار التوصيات و الحلول المقترحة من طرفه .

و في الاخير نرجو أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع و منهجية دراسته و تحليله و محاولة تطبيقه على ارض الواقع و ان تكون خاتمة بحثنا هذا نقطة بداية لبحوث اخرى .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- منكرة تخرج التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة سوناطراك. (بلا تاريخ).
- منكرة تخرج التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي و الخارجي . (2016-2017). مستغانم: جامعة مستغانم .
- "مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي"، المجلس الأسترالي للمدققين (AUASB): https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Guidance_Statement_GS_002_Responsibilities_and_Powers_of_Auditors.pdf . (بلا تاريخ).
- 1 أنواع التدقيق الخارجي"، موقع مكتب التدقيق والمراجعة الخارجية (OAG): <https://www.oag-admin.ch/oag/en/home/audit-and-assurance-services/types-of-audit.html> . (بلا تاريخ).
- الازهر عزة. (2012). واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر. مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية(العدد 05).
- التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي دراسة حالة مؤسسة VIP DAHRA- حجاج. (بلا تاريخ).
- التوهامي طواهر محمد، و صديقي مسعود. (2003). المراجعة و تدقيق الحسابات. بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية .
- الرماحي نواف محمد عباس. (2009). مراجعة المعاملات المالية. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- الصحن عبد الفتاح محمد. (2004). اصول المراجعة الداخلية و الخارجية . الاسكندرية،مصر: مؤسسة شباب الجامعة .
- العمرى احمد محمد، و عبد الغاني فضل عبد الفتاح. (2006). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية. المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، 347.
- الوردات خلف عبد الله. (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. عمان: الوراق للنشر والتوزيع .
- ايناس شية. (2019-2020). دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوفات المالية. جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، منكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.
- بوتين محمد. (2003). مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق. بن عكنون،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- توماس وليم، و هنكي أمرسون. (2003). و المراجعة بين النظرية والتطبيق. مصر: دار المريخ، الكتاب الأول.
- جربوع محمد يوسف. (2002). مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق. عمان ، الاردن: مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع .
- جمعة حلمي. (2005). مدخل الى التدقيق الحديث. عمان،الاردن: دار صفاء للنشر و التوزيع.
- حامد محمود منصور، و و اخرون. (2002). اساسيات المراجعة . مصر: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح .
- حسين عبيد منيحي، و طه عبد الوهاب ابراهيم. (2001). اصول المراجعة.

- حماد - طارق عبد العال. (2004). *معايير المراجعة، الدار الجامعية. الاسكندرية مصر: الدار الجامعية.*
- خالد الخطيب، و خليل الرفاعي. (2009). *علم تدقيق الحسابات النظري والعملي. عمان الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع، .*
- خالط صالح ميلود، عاشور بشير محمد، و اخرون. (2007). *بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية، الواقع والافاق. منشورات الدار الاكاديمية للطباعة و التأليف و الترجمة و النشر.*
- دحدوح القاضي. (2000). *اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية. عمان، الاردن : مؤسسة الوراق.*
- ربيعة خلاصي. (2001). *المراجعة الجبائية تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء. جامعة الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير .*
- سرايا محمد السيد. (بلا تاريخ). *اصول و قواعد المراجعة.*
- سيد لطفي امين. (2007). *التطورات الحديثة في المراجعة. الاسكندرية ، مصر: الدار الجامعية.*
- شقيب حمد. (2000). *العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي. آذار : مجلة المدقق.*
- عبد الفتاح الصحن، و سمير كامل. (2001). *الرقابة و المراجعة الداخلية. مصر: الدار الجامعية الجديدة للنشر.*
- عبد الله خالد امين. (2004). *علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية و العلمية. عمان - الاردن: دار وائل للنشر.*
- علي الرمحي عبد الكريم. (2002). *تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية. عمان ، الاردن: محفوظة للمؤلف .*
- علي الرمحي عبد الكريم. (2002). *تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية . عمان - الاردن: حقوق الطبع و النشر محفوظة للمؤلف.*
- علي جيهان عبد المعز. (2001). *تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، مصر: رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة،.*
- عشاوي ابراهيم علي. (بدون سنة نشر). *اساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية . مصر: طولي مصر للطباعة.*
- لطفى شعباني. (2003-2004). *المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة. جامعة الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية و الاجتماعية .*
- يوسف صبحي داوود. (2002). *تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية و التطبيقية. لبنان: مكتبة صادر ناشرون .*

