



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة- الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم الاقتصادية و التسيير و علوم تجارية
فرع علوم مالية و محاسبة تخصص: محاسبة و تدقيق

بعنوان:

أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

لجودة عملية التدقيق

دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز و مكتب محافظ الحسابات

من إعداد الطالبة:

خولة بوتلي

سميرة بن العيد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2022/06 /12

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/مهارة أمال (أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الأستاذ/عوينات فريد (أستاذ محاضر أ -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.

الأستاذ/تشاش أم الخير (أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية: 2021-2022



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة- الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم الاقتصادية و التسيير و علوم تجارية
فرع علوم مالية و محاسبة تخصص: محاسبة و تدقيق

بعنوان:

أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق

دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز و مكتب محافظ الحسابات

من إعداد الطالبة:

خولة بوتلي

سميرة بن العيد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2022/.... /....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ مهاوة أمال (أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.
الأستاذ/عوينات فريد (أستاذ محاضر أ -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.
الأستاذ/ تشاش أم الخير (أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية: 2021-2022

إهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك و كثير عطائك يسعني
في هذه اللحظات لعني لا املك اغلى منها إن اهدي ثمرة
هذا العمل المتواضع إلى فضاء المحبة و بحر الحنان,
ريحانة الدنيا و بهجتها: أمي

الغالية

الذي علمني أن الحياة كفاح و نضال: أبي العزيز رحمه
الله

و إلى كل من شاركوني ظلمة الرحم و نور الحياة اخوتي
الاعزاء

و إلى كل اصدقائي و احبابي حفظهم الله

سميرة بن العيد

الاهداء

اهدي هذا العمل إلى...

أمي
الغالية

و إلى ابي و اخي رحمهم الله و
اسكنهم الفردوس الأعلى و إلى اخواني و
اصدقائي حفظهم الله

بوتلي خولة



شكـر و تقديـر

الحمد لله رب العالمين نحمده حمد الشاكرين و نشكره
شكر الحامدين و نصلي و نسلم على المبعوث رحمة
للعالمين اللهم صل و سلم و بارك عليه و على اله و
صحابه اجمعين وسلم تسليما

و عرفانا منا بالجميل اتجاه من ساهم من قريب أو بعيد
في انجاز مذكرتنا هاته نتقدم بالشكر الجزيل الى:

الاستاذ المشرف: فريد عوينات

على معلوماته طوال مدة دراستنا الجامعية

خولة بوتلي

سميرة بن العيد



الملخص:

إن الهدف من هذه الدراسة معرفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و العلاقة التكاملية بينهم و دورهم داخل المؤسسات

لهذا الغرض تناولنا الاشكالية التالية: أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق ؟

من اجل ذلك تطرقنا في هذه الدراسة إلى جانب نظري و جانب آخر تطبيقي, و حاولنا في الجانب النظري الالمام بكافة المفاهيم المتعلقة بالموضوع أما الجزء التطبيقي فتمثل في مقابلة كانت من خلالها معرفة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و هذا عن طريق مؤسسة سونلغاز و مكتب محافظ الحسابات حاولنا إن نصل إلى كافة المزايا الخاصة بصيغة التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق .

الكلمات المفتاحية: تدقيق الداخلي , تدقيق الخارجي, جودة عملية التدقيق, تكامل بين تدقيق داخلي و خارجي.

Résumé:

L'objectif de cette étude est de connaître l'audit interne et externe, la réciprocity intégrative et leur rôle au sein des institutions

Pour cette raison, nous avons traité le problème suivant : La relation de complémentarité entre la gradation interne et externe du point de vue externe Pour ce côté théorique et l'autre côté appliqué, nous avons essayé côté théorique de nous familiariser avec toutes les notions liées au sujet, quant à la partie pratique, elle a été représentée dans un entretien entre l'interne et l'externe à l'extérieur de la Voie Sonelgaz Fondation Notre bureau du gouverneur des comptes a accédé à tous les processus de la formule d'intégration entre la gradation interne et externe de la qualité du processus de vérification.

Mots clés: Audit interne. , audit externe , qualité du processus d'audit, Intégration entre audit interne et externe.

قائمة المحتويات

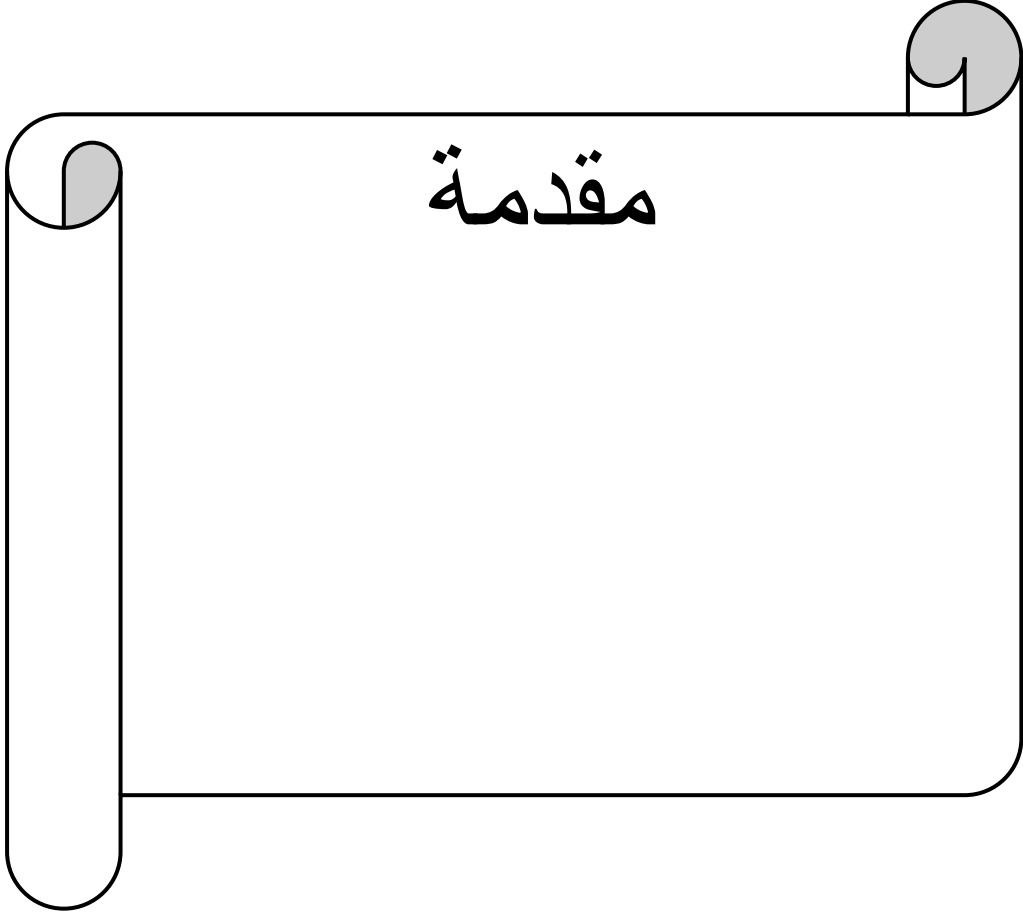
IV	الإهداء
V	الشكر
VI	الملخص
VI	قائمة المحتويات .
-	قائمة الجداول .
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق.
أ	المقدمة
الفصل الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والخارجي
03	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
06	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي
09	المطلب الثالث: المفهوم العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
12	المطلب الرابع: تعريف جودة التدقيق وأهدافها
14	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
14	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
16	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
17	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
19	خلاصة الفصل الأول.
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية مؤسسة سونلغاز مكتب محافظ الدراسات	
21	تمهيد
22	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في معالجة المعلومات
22	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة سونلغاز
25	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في معالجة المعلومات
26	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
26	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
28	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.
30	خلاصة الفصل الثاني
32	الخاتمة
35	المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	اسئلة المقابلة للتدقيق الداخلي	(1-1)
24	اسئلة المقابلة للتدقيق الخارجي	(1-2)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع الكهرباء و الغاز ورقلة	(1-1)
23	يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة	(1-2)



مقدمة

التوطئة

ظهر علم التدقيق بشقيه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتلبية لتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها وانفصال الملكية عن الإدارة. وقد كان ظهور التدقيق الخارجي قبل ظهور التدقيق الداخلي بوقت طويل نتيجة تولد حاجة المجتمع للتدقيق الخارجي قبل حاجته للتدقيق الداخلي فكل منهما أهدافه ومسؤولياته ومنهجية تنفيذ مشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمه.

فالتدقيق الخارجي وظيفة تتم عن طريق مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة والذي يهدف إلى إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي الفني المحايد، أما التدقيق الداخلي فهو وظيفته داخل المؤسسة يتم عن طريق مراجعة كافة الأنشطة الداخلية للمؤسسة. 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 في ذلك من دور كبير في تحسين جودة عملية التدقيق.

وعلى ضوء ما سبق فإننا نطرح **الإشكالية الرئيسية** التالية:

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

ولمعالجة الإشكالية نطرح **الأسئلة الفرعية** التالية:

1 – ماهي أهمية التدقيق الداخلي لتحقيق جودة عملية التدقيق؟

2 – ماهي أهمية التدقيق الخارجي لتحقيق جودة عملية التدقيق؟

3 – ماهي أهم جوانب التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟

وكإجابات لتوضيح وتفسير الإشكالية المطروحة نعتد في موضوعنا على **الفرضيات** التالية:

1 – تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه أحد آليات الحوكمة التي تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة المراجعة وتقييم الأداء.

2 – يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة ذات أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى خدمة التي يقدمها لمختلف الجهات وكذلك إبداء رأي الفني المحايد.

3- يتحدد مستوى الاعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي أو العكس على أساس تقييم كل منهما لعمل الآخر ودرجة الموضوعية والثقة المتبادلة بينهما.

ميررات اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا لموضوع الدراسة إلى :

اعتبارات ذاتية:

-يعد موضوع الدراسة من الاختصاص.

-الميل الشخصي لاحتراف مهنة التدقيق.

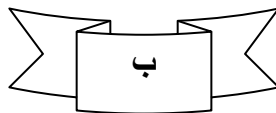
اعتبارات موضوعية:

- يعتبر موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي من أهم المواضيع التي تخدم الإدارة الحديثة.

-محاولة إبراز أهمية التكامل في تحسين جودة عملية التدقيق.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق حيث تساهم هذه الدراسة في التعاون والتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مما



تؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة كل منهما لمساعدة المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال تقوية أنظمتها الرقابية.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى توضيح النقاط التالية:
- توضيح أهمية وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لصالح المؤسسة.
 - توضيح مفهوم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومدى أهميتها بالنسبة لعمل كل من المدق الداخلي والخارجي.
 - التعرف على أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: كانت الدراسة بمؤسسة سونلغاز ورقلة ومع مكتب محافظ الحسابات وخبير قضائي ومحاسب معتمد خارجي، وذلك من أجل معالجة إشكالية الدراسة.

الحدود الزمانية: امتدت حدود الدراسة الميدانية من يوم 04 أبريل 2022 إلى غاية 04 ماي 2022.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة إيجاد مؤسسة التربص.
- صعوبة جمع المعلومات من المديرية محل الدراسة.

المنهج المستخدم:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية واختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بهذه الدراسة قمنا بالجانب النظري بإتباع المنهج الوصفي، أما بالجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المقابلة مع المدققين وتحليل الإجابات من أجل الوصول إلى نتائج حقيقية تعطي إجابة على التساؤلات والفرضيات المطروحة.

هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة سيتم تقسيم الموضوع إلى فصلين الفصل الأول الذي بدوره إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أما المبحث الثاني يشمل الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.

أما الفصل الثاني من خلاله يتم التطرق إلى الدراسة الميدانية للموضوع، التي سيتم تقسيمها إلى مبحثين، المبحث الأول الذي يتم من خلاله وصف الطريقة والأدوات المستخدمة أما المبحث الثاني سيتم من خلاله عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

العلاقة التكاملية بين التدقيق
الداخلي و التدقيق الخارجي

تمهيد

نشأ وتطور التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها، فالتدقيق بشكل عام يهدف إلى التحقق من صحة وسلامة بيانات المالية والإدارية، وقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق بكل أنواعه الداخلي لمساعدة الإدارة المؤسسة على حسن إدارتها والخارجي بهدف إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال رأي فني محايد ولتناول ما سبق أكثر تفصيلاً قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والخارجي.
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والخارجي

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة التي تقدم خدماتها للإدارة العليا للمؤسسة لمساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي والمراقبات الأخرى في المؤسسة، كما أن التدقيق الخارجي يعتبر كغيره من المهن له طبيعته وخصوصيته المميزة له، ومن خلال هذا المبحث سيتم تناول مفهوم التدقيق الداخلي والخارجي وأهدافهما.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

لقد خصص هذا المطلب لعرض ماهية التدقيق الداخلي من خلال تناول أهم تعاريف التدقيق الداخلي وأهدافه وأنواعه.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي

تعددت التعارف المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين منها:
التعريف الأول: هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشأها الإدارة للقيام بخدماتها في تدقيق العمليات والقبود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.¹

التعريف الثاني: عرفت حسب معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عملية الرقابة.²

التعريف الثالث: كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين IFACI التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، وهو نشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة مستقل عن باقي الأقسام الأخرى، أن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، عمليات ضريعية، تنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.³

التعريف الرابع: يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطا تقييميا مستقلا داخل المؤسسة لكونها وظيفة استشارية، بالإضافة امتداد نشاطه إلى جميع الرقابة الإدارية، ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية فحص ومراقبة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة للتأكد من مما إن كانت مطابقة للسياسات والإجراءات الموضوعية، وذلك من خلال تقييم شامل لكافة الوسائل والأنظمة الرقابية لضمان تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المسطرة.⁴

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

لقد انحصر هدف التدقيق الداخلي في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ونتيجة للتطور الحاصل عبر الزمن فقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت تتلخص في الآتي:

- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛
 - تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛
 - التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية؛
 - مقابلة المعايير الموضوعية؛
 - الاستخدام الكفء والفعال للموارد؛
 - مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.
- يمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في هدفين رئيسيين هما كما يلي:⁵

1- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 33- 34
 2- عبد الله مايو ويزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 201/09، ص62

3 محمد بوتيتن. مراجعة مراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق- ديوان المطبوعات الجامعية. ط3. بن عكنون الجزائر 2009 ص 15
 4 فاطمة احمد موسى إبراهيم. العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات. و المؤسسات الحكومية و الفلسطينية العامة لقطاع غزة. مذكرة ماجستير لجامعة غزة 2016 ص 19

5 - رعدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصاريف وأثرها على تعزيز نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014، ص 23

- **هدف الحماية:** من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية وأن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال وأيضا اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظائف الاحتفاظ والتنفيذ والمحاسبة، كما يشمل هذا الهدف عملية تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل العمليات وعدم تكرار الأعمال.
- **هدف البناء:** ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة وتقديم النصح للإدارة، والتأكد من أن كل جزء من نشاط الخريطة التنظيمية للمؤسسة موضع مراقبة، وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

- حدد الباحثون نوعين من أنواع التدقيق الداخلي هي: التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي ولكن البعض منهم أضاف أنواع أخرى هي تدقيق الالتزام والتدقيق الإداري تدقيق نظم المعلومات والتدقيق البيئي.
- **التدقيق المالي:** هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات ومصداقية القوائم المالية، فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بكفاية من الدقة.¹
 - **التدقيق التشغيلي:** هو الفحص النظامي لنشاطات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أهدافها، فهي بذلك تهدف إلى تحليل المخاطر والنقائص الموجودة إعطاء النصائح واقتراح التوصيات التي تكون على شكل خطط أو حتى استراتيجيات جديرة، باختصار التدقيق العملي يحتوي على كل المهام التي من شأنها تحسين أداء المؤسسة.
 - **تدقيق الالتزام:** ويقصد به تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.
 - **التدقيق الإداري:** ويشمل عليه تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المؤسسة ويتم فيه تقييم الأداء من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة والتحقق من مدى توافق الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة)، وكذلك يتم فيه الحكم على الكفاءة وترشيد الإنفاق، أي ضياع في استخدام الموارد الخاصة بالمؤسسة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر غير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.
 - **تدقيق نظم المعلومات:** إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية صحيحة، كاملة ومفيدة في الوقت المناسب.
 - **التدقيق البيئي:** يهدف التدقيق البيئي إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض وتحديد وتقييم المظاهر البيئية الموائية: الضجيج، المياه العائمة، حرق المخلفات، المواد المسببة لتدهور طبقة الأوزون، التدخين، الحرارة والرطوبة العالية في المناطق الإنتاجية.
 - فمن خلال التدقيق الداخلي يتم التأكد من أن المؤسسة عملت على الحفاظ على البيئة، وتحسين الأداء البيئي للمؤسسة وكذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.²

الفرع الرابع: مسؤوليات المدققين الداخليين

1 Jaques, renard treorie et pratique de l'auditintion les editions organisation ,paris ,France, 1996, p49

2 إيهاب النظيمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال الحديثة والتطور، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص 23 -

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

- مسؤوليات المدقق الداخلي

لا شك أن إدارة التدقيق الداخلي كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة تتكون من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة فيوجد في إدارة التدقيق الداخلي مدير الإدارة المشرف، المدقق، ولا شك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وإن مخرجات التدقيق الداخلي ماهي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته تلك والتي يتم استعراضها فيما يلي:

- مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي

يعتبر مدير التدقيق الداخلي حلقة الوصل بين التدقيق والإدارة العليا، وهو المسؤول الأول عن إدارة التدقيق الداخلي، ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا، فإنه يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي تم توضيحها فيما سبق بالمعيار الخامس من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، والتي من ضمنها تنسيق العمل مع التدقيق الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق العمل التدقيق، والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية التدقيق.¹

- مسؤوليات مشرف التدقيق (رئيس القسم)

مشرف التدقيق هو شخص موظف بإدارة التدقيق الداخلي يتولى المهام التالية:²

- مهنة الإشراف على أنشطة التدقيق الرئيسي، وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين وتوجيههم وتدريبهم
- وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة تدقيق
- التأكد أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المدققين
- متابعة توصيات إدارة التدقيق الداخلي إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك
- التأكد من أن أعمال التدقيق تمت استناداً لمعايير التدقيق الداخلي
- التدقيق في ملفات أوراق العمل في جميع مراحل التدقيق، والتأكد من أن ملفات التدقيق قد أنجزت بالاستناد إلى سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الوارد في الدليل
- التدقيق في مسودة تقرير التدقيق، مناقشته مع مدير التدقيق الداخلي
- القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها
- أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي

- مسؤوليات المدقق

يعتبر المدقق مسؤولاً عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق المعد لهذا الغرض من قبل مشرف التدقيق

وعليه فإن على المدقق أن يقوم بالمسؤوليات الآتية:³

- 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 الوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لهاذ
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للتدقيق

1- امجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، العدد 2002، ص 51، ص 20

2 خلف عبد الله، المرجع السابق، ص 266

3- محمد السيد سرايا- أصول وقواعد المراجعة و التدقيق- الإسكندرية. دار المعرفة الجامعية 2002 ص 216 .

- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للتدقيق
- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

خصص هذا المطلب لعرض ماهية التدقيق الخارجي من خلال تناول أهم تعاريف التدقيق الخارجي، أهدافه وأنواعه

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:¹

التعريف الأول: يعرف التدقيق الخارجي بأنه " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر 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 ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

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".²

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

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.³

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

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

- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائمين والبنوك والذوائر الحكومية غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية.

- 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 أو خسارة خلال فترة زمنية وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة
- بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى من الأهداف يسعى المدقق الخارجي دائما للتأكد من تحقيقها عند قيامه بعمله والتي تتمثل فيما يلي:

- **الوجود:** ويتمثل في التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة أما بالنسبة للعناصر الأخرى غير الملموسة مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة وهذا بغرض التحقق بأنها ليست وهمية.⁴

1 خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان ، الأردن، دار وائل للطباعة والنشر ،2002، ص 13

2 محمد السرايا، المرجع السابق، ص 39

3- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مؤسسة الشباب، 2004 ، ص28.

4 - نواف محمد عباس، مراجعة المعاملات المالية، دار النشر والتوزيع، الأردن، ص 20.

- الملكية: يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول وعلى الرغم أن الحيابة 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 المؤسسة فعلا ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من الملكية بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.
- استقلال الفترة المالية: يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة التالية ولم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.
- التقويم: على المدقق أن يتأكد من صحة التقويم سواء بالنسبة للأصول والخصوم والذي يجب أن يكون وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المسندة كالعقود وفواتير البيع والشراء.
- الشمولية: يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغييرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة.
- الإفصاح: يجب التأكد من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

- بالإضافة إلى التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، توجد الأنواع أو التقسيمات الأخرى للتدقيق التي ينظر كل منها للتدقيق من جانب مختلف، وأهم هذه الأنواع هي:²
- التدقيق القانوني: أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
 - التدقيق التعاقدية (الاختياري): الذي يقوم به محترف يطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.
 - الخبرة القضائية: التي يقوم بها محترف بطلب من المحكمة.

الفرع الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي

- تقسم المسؤوليات الواقعة على عاتق المدقق الخارجي إلى:
- المسؤولية المدنية: تتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها:
 - حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.
 - حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه.
 - عدم قيامه أصلا بعملية التدقيق.
 - المسؤولية الجنائية: هي المسؤولية الناجمة عن فعل إجرامي يقوم به المدقق أثناء ممارسة عمله بموجب دعوة 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 الجرح المرتكبة لوكيل الجمهورية.
 - عدم الاحتفاظ بالسجلات المهنية.
 - الإغفال والتغاضي عن بعض الانحرافات وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية في المؤسسة.

1- بلعربي سارة، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016/2015، ص 26-27.

2 - شاشورة مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016-2017، ص 16 .

- تدوين معلومات كاذبة في تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين.

- **المسؤولية الفنية:** تتعلق هذه المسؤولية بواجبات المدقق الخارجي والتي نلخصها كالآتي:
 - التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها.
 - التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.
- **المسؤولية الأخلاقية:** تتعلق بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيئ لسمعته المهنية، ومن أمثلة هذه الأعمال نذكر ما يلي:¹
 - إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.
 - الإهمال والتقصير في أداء عمله.
 - إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات، السجلات، أو الدفاتر.

المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

من خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وبيان أهدافه وأهميته وذلك كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

- **تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:** يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي به "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، مما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق، والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة".²

كما عرف أيضاً على أنه " نطاق عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فإن مهمة كل منهما مكتملة للأخرى".³

من خلال التعاريف السابقة فإنه يمكننا القول أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يقصد به

التعاون والتنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين يهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، وكذا تنفيذهما للفحص المحاسبي للسجلات المالية لما يضمن تغطية أشمل لاكتشاف الأخطاء وتحقيق الأهداف المرجوة.⁴

- **أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:** يمكن تحديد أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في النقاط التالية:⁵

- تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة.
- تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية.
- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- تخفيض تكلفة أعمال التدقيق.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

الفرع الثاني: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في عدة جوانب لعل أن أهمها ما يلي:⁶

1 - محمد السرابا، مرجع سبق ذكره، ص 216.

2 - حمد شقير ، العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي ،مجلة المدقق ، العدد 41- 42 ، 2000 ، ص10

3- احمد خليل، المراجعة ومراقبة المحاسبة ، ط1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1968 ، ص3

4- سوابب امال، التكامل التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العموم الجارية، جامعة بسكرة 2014، ص 56

5- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 96.

6- احمد خليل، المرجع نفسه، ص3.

- اطمئنان المدقق الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي.
 - تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي، حيث أن الثقة في نظام التدقيق يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتخفيض أتعاب عملية التدقيق وتخفيض قدر أكبر من الرضا للعميل.
 - التقييم الشامل لخطر التدقيق، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
 - تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها.
 - تخطيط عملية التدقيق الخارجي وتحديد طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.
 - زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمدققين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
 - يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل التدقيق الداخلي وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
 - يحصل المدقق الداخلي على فهم أفضل لمعايير التدقيق وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
 - تفيد عملية تقييم المدقق الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.
- إضافة إلى ما سبق ذكره، فإن التكامل في النهاية لا شك أنه ينعكس لصالح المؤسسة من خلال حسن تسيير المؤسسة وبالتالي نجاحها وازدهارها.

الفرع الثالث: 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 لأوجه التكامل:¹

- **اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:** إن التقارير التي يوقعا المدقق الداخلي لإدارة المشروع سواء كانت 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 لكاملة 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 اختباره اعتماداً 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.

- **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 الأشمل للأنشطة المالية للمؤسسة، فإن المدقق الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المدقق الخارجي، ليتأكد أن أعمال التدقيق الداخلي للأنشطة المالية للمؤسسة تكمل عمل وجهود المدقق الخارجي وليس هناك ازدواجية بينهما.

1- خلف عبد الله الوردات، المرجع السابق، ص 283.

- استفادة المدقق الداخلي من خبرة المدقق الداخلي كون هذا الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً 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 وتساعده 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، فلا يكفي مصادقة المدقق الداخلي عليها لإكسابها الصفة القانونية¹.
- 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 تخصصاً.
- اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي واعتباره كمرجع لمساعدته في حل أي إشكالية قد تواجهه أثناء تنفيذه لمهامه خصوصاً إذا كان المدقق الخارجي أكثر تأهيلاً وخبرة في مجال التدقيق.

الفرع الرابع: 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:

- تعزيز الكفاءة نظراً لتباين نقاط القوة لكل طرف

نظراً لتباين مسؤوليات الطرفين وقضاء المدقق الداخلي وقته في نفس المنشأة وبالتالي يكون لديه فهم أفضل وامتعمق 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 والأتعاب.

- 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:

1 - محمد السيد سرايا، المرجع سبق ذكره، ص 268.

- 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.¹
- 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 شجعت المعايير الدولية على تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي بما يحقق الكفاءة والفعالية للمؤسسة وللطرفين وتحقيق أهدافها.
- ومما سبق فقد تبين مدى أهمية تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال الاستفادة من نقاط التشابه والاختلاف بينهما والعمل على الاستفادة من العلاقة التكاملية بين الطرفين نظرا للمزايا العديدة التي يوفرها هذا التكامل حيث لا بد من تضافر الجهود لدعم هذا التنسيق والتعاون فيما بينهما لجلب المنافع والفائدة وتحقيق الكفاءة والفعالية.

المطلب الرابع: جودة التدقيق

لقد كانت هناك العديد من المحاولات لتعريف جودة التدقيق وتختلف التصورات حول مفهوم جودة التدقيق بين أصحاب المصلحة اعتمادا على مستواهم في المشاركة في عمليات التدقيق.

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق وأهدافها

هي مدى التزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء للأفراد داخل منشأة التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل الموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد للقيام بالمهام بصورة تحقق الموارد بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة.²

أهداف جودة التدقيق:

- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة للمساعد في مهمة التدقيق.
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه لتفاصيل أثناء العمل.
- تقليل تكاليف التشغيلية المتعلقة بالتدقيق الحسابات وتحسين الكفاءة والفاعلية.
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة.³

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق

تكمن أهمية جودة التدقيق فيما يلي:¹

1- عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 21.
 2- سماح أسامة العسنان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة غزة، رسالة ماجستير محاسبية وتمويل، ص 39.
 3- أحمد بربر، جودة المراجعة مدخل لتصنيف فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير محاسبية ومالية، جامعة ورقلة، 2013، ص 14.

- تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية.
- وجود علاقة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية.
- انخفاض جودة عملية التدقيق يعتبر أحد أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق.
- يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضيف أعلى درجات مصداقية على تقريره.

الفرع الثالث: عناصر جودة التدقيق

- **الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي:** ويقصد بالكفاءة وهي على المحاسب المحترف أن يتمكن من أداء الخدمات المهنية بشكل مناسب من خلال حصوله على المعرفة المهنية والمهارة و يحافظ على المستوى من هذه المهارة والمعرفة حتى يتمكن من أداء العمل بشكل مطلوب.

أما التأهيل العلمي يقصد به أن يكون حاصلًا عن شهادة في المحاسبة والمالية وأيضا أن يكون حاصلًا على شهادة ميدانية في المحاسبة.

- **الاستقلالية:** يجب أن يكون للمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، ولا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات ولكن يمكن تمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية².

الاستقلال الذهني: يعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع نظرية ذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مفاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أمينًا ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

الاستقلال الظاهري: يقصد بالاستقلال الظاهري أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة، وهذا ما تنتظر له النظرية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره ولا يجب أن تنتظر إلى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك تحكم فيها المدقق نفسه وإنما يجب النظر على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة .

الخبرة المهنية: وتعرف بأنها القدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة عبر الهيكلية بطريقة متميزة اعتمادًا على المعرفة المتراكمة في مجال معين ، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

لم يتم الوقوف على دراسات أو أبحاث تناولت موضوع بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق بشكل مباشر وبصورة كافية لكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

1 - محمد علي جبران، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة السعودية وتحديات القرن 21، قسم المحاسبة كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود الرياض، 2010، ص 20.
2- سماح أسامة تعسان، المرجع السابق، ص 2.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتهما في تحسين تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.¹

عالجت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة فيما تكمن فعالية نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟، وتم الاعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، ومن ثم الاعتماد على كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، وهكذا الأسلوب الاستقرائي والاستنتاجي. وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم المصالح للمدبرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من تحسين الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح، أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير العمليات الإدارية والمالية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة وبالإضافة انه أداة للتسيير فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.

-دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر، 2010/2009.² تعالج الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة للطرفين وللمؤسسة؟، حيث تم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي في الفصل النظري، وعلى المنهج الوصفي والتحليلي ودراسة الحالة في الفصل الثاني.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية باستقلالية مناسبة، أن النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه، ويقوم المراجع الداخلي بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط بحكم تواجد المراجع الداخلي اليومي بالمؤسسة.

-دراسة خولة مرزقان، **التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية فرع مراجعة وتدقيق ، جامعة أم البواقي 2016/2015.³

تعالج إشكالية هذه الدراسة إلى مدى يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي من خلال أسلوب الوصف وعرض المفاهيم والمعلومات مع الاعتماد على الأسلوب التحليلي في تفسير تلك المعلومات وتحليلها

1- شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتهما في تحسين تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.

2- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر، 2010/2009.

3- خولة مرزقان، **التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية فرع مراجعة وتدقيق ، جامعة أم البواقي ، 2016/2015.

واستخلاص النتائج منها، وفي الفصل الثاني تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال تحليل الاستبيان كوسيلة لجمع المعلومات .

وتوصلت نتائج الدراسة إلى انه يوجد توافق بين رأي المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حول وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، يقوم المدقق الداخلي بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، أما المدقق الخارجي يمارس الرقابة اللاحقة فقط، الهدف الرئيسي للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هو التأكد من فعالية نظام الرقابة وهذا من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة من خلال دراسة وتقييم نقاط القوة والضعف.

-دراسة بلعربي سارة، **التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016/2015.¹

تعالج إشكالية هذه الدراسة فيما تكمن أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تنفيذ عملية التدقيق؟؟، واعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي للتعرف على التطور التاريخي لمهنة التدقيق بالإضافة إلى المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة، أما الجانب التطبيقي اعتمدت الدراسة على الجانب التحليلي من أجل التوصل إلى النتائج و الإجابة عن إشكالية الدراسة.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي واعتماد كل طرف على نتائج عمل الآخر في الاستغناء عن أعمال التدقيق الزائدة وتفاذي الازدواجية في العمل، إن النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي ما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي لتأدية مهامه، يتحدد مستوى التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما، ضرورة تطبيق التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي في المؤسسة، يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي رضا عمل التدقيق بالإضافة إلى رفع مستوى كفاءة المدقق الداخلي من خلال تبادل المعلومات وأساليب التدقيق مع المدقق الخارجي.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة (Brown، 1983)² بعنوان " حكم المدقق المستقل في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي " هدفت تلك الدراسة وإلى تحديد العوامل الهامة من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجي في تقييمه لوظيفة المدقق الداخلي، وتحديد الفروقات المعنوية في الأحكام الشخصية بين أكبر أربع منشآت تدقيق حسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، ومستويات الخبرة داخل كل منشأة، وقد اشتملت هذه الدراسة على ست متغيرات هي : الكفاءة، و التأهيل العلمي، و الموضوعية، و الاستقلالية، وعمل المدقق السابق، ونوعية الأداء، حيث قام الباحث بتصميم استبيان من 120 نسخة حيث وصلت الدراسة إلى أن عامل الاستقلالية وعمل المدقق السابق هما أهم العوامل التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي في الحكم على وظيفة المدقق الداخلي.

-دراسة (Faster 1986)³ بعنوان " استخدام مدققي الحسابات الخارجيين لأعمال التدقيق الداخلي " هدفت الدراسة إلى تحديد النسبة المئوية للعمل المتعلق بالتدقيق الخارجي الذي يتم إنجازه من قبل المدقق الداخلي، والتي أجريت على ثلاثة مكاتب تدقيق وعلى ثلاث شركات كبرى في الولايات المتحدة

1- بلعربي سارة، **التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016/2015.

2- محمود عبد السلام محسن- مدى اعتماد مدققين خارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية. كلية التجارة، محاسبة و التمويل 2011ص10

3- نفس المرجع السابق،ص10

الأمريكية، حيث ركزت على استخدام أسلوب المقابلة الشخصية لأفراد العينة، وقد أظهرت الدراسة أن هناك العديد من مجالات التدقيق التي يقوم بها المدققين الخارجيين والتي تشكل عنصراً أساسياً في إبداء الرأي، ويمكن الاعتماد على المدققين الداخليين في إنجاز كبير منها.

- دراسة (Kridhnamoorthy 2002)¹ بعنوان المراحل المختلفة المتبعة من قبل المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي: هدفت تلك الرسالة إلى كيفية تعريف المراجعة الخارجية لكل من (الموضوعية، العمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخليين، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين)، لتفاعل في تعيين وتحديد مدى قوة التدقيق الداخلي في أكبر أربع شركات في الولايات المتحدة وقد كانت نتائج هذه الدراسات متفاوتة وغير حاسمة لذلك فقد قام الباحث باستخدام الطرق والأساليب التحليلية، لتصميم نموذج المراجعين الخارجيين في تقويم وظيفة المراجعة الداخلية وأن هذه الدراسة الوحيدة التي تقدم النموذج النظري في عملية اتخاذ القرار حول اعتماد المراجع الخارجي على المرجع الداخلي وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن أهمية العناصر الثلاثة تختلف بحسب طبيعة الدليل الملاحظ، ومتوقعة على العلاقات المتداخلة بين هذه العناصر لذلك فتحت لدراسة مجالات واسعة أمام الدراسات المستقبلية في هذا المجال، وتحسين معايير المراجعة الدولية و المتعلقة بتقويم أعمال المراجعة الداخلية.

دراسة (Boyle, 2012) بعنوان: The Effects of Internal Audit Report Type and Reporang Relationship on Internal Auditors' Judgments

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق حيث حددت الدراسة ثلاثة عوامل مستقلة هي الاستقلالية، والخبرة والمساءلة. وقد أوضحت الدراسة أن الاستقلالية عنصر مهم في تأدية وظيفة التدقيق لما تضيفه من ثقة على المهمة، والخبرة يتم اكتسابها من خلال الانتظام في العمل، أما المساءلة فهي دافع نفسي يحاول الشخص من خلالها أن يكون مسئولاً ومسئولاً عن الأعمال الموكلة إليه. وشملت عينة الدراسة 28 شركة من شركات المحاسبة العامة في محافظة جاوة الوسطى وجاكرتا حيث وزعت استبانة على 150 مدقق حسابات وكانت نسبة الاسترداد 43%. وقد استخدمت الطرق الاحصائية وخاصة معادلة الانحدار حيث قد كانت من نتائج الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الاستقلال والمساءلة وجودة التدقيق ولا توجد علاقة دالة احصائية لعامل الخبرة وقد وجد أن أكثر العوامل أهمية هو عامل المساءلة.

دراسة (Suyono 2012) بعنوان: Determinant factors affect the audit quality: an Indonesian perspective

هدفت الدراسة إلى التعرف على أنواع تقارير التدقيق الداخلي في الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية وما هو أثر كل نوع على تقدير المراجع لخطر الرقابة الداخلية وخطر التحايل وقد استخدمت هذه الدراسة أداة دراسة الحالة والتي شملت معلومات عن الشركة وصناعتها وأدائها المالي والإدارة لجنة التدقيق والمدقق الخارجي. علاقة مع ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن إصدار تقرير تدقيق داخلي لأطراف خارجية لها المنشأة يؤثر على تقدير المدقق الداخلي لخطر الرقابة الداخلية وخطر التحايل وخاصة خطر التحايل حيث يكون تقديره أعلى وأكثر تحفظاً، وقد وجدت الدراسة أن لجنة التدقيق لها مشاركة في الرقابة بشكل مساوي للرقابة من قبل الإدارة.

1 مرجع سبق ذكره، ص 11

2 (Boyle, 2012) The Effects of Internal Audit Report Type and Reporang Relationship on Internal Auditors' Judgments.

3: (Suyono, 2012) Determinant factors affect the audit quality: an Indonesian perspective

وقد كان من أهم التوصيات أن تستخدم كل من الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق هذه الدراسة بتصميم أنواع من التقارير الداخلية وتقارير ذات العلاقة لتعزيز فعالية حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة:

من خلال مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة أول ما تم الوقوف عليه هو أن الدراسة الحالية تشترك مع جل الدراسات السابقة فالمتغيرات والمتمثلة بالتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق.

- **من حيث الهدف:** لقد اشتركت جل دراسات حول هدف واحد هو معرفة مدى التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي لجودة عملية التدقيق و لكن لكل طريقته الخاصة في صياغة هدفه و اسلوب معالجته حيث اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة و سارة بلعربي و دراسة خولة مرزقان كما اختلفت الدراسة الحالية مع دراسة شعباني لطفي بالنسبة للمتغير حيث تناولت هذه الدراسة مساهمة في تحسين تسيير المؤسسة
- **من حيث المنهج المستخدم:** للمعالجة معظم الدراسات استخدمت من المنهج الوصفي و التاريخي لتوضيح جوانب الموضوع النظرية و النهج التحليلي لمعرفة دقيقة و مفصلة للجانب التطبيقي, استبيان أما دراستنا فقمنا باستخدام المقابلة كمنهج لجمع المعلومات و تحليله
- **من حيث مجتمع الدراسة و العينة:** فوجدنا اختلاف بين الدراسات فكل دراسة اسقطت دراستها على عينة معينة طبقت في مؤسسات محل الدراسة و البعض الآخر اسقط دراسته على مجموعة من المؤسسات أما دراستنا طبقت على مؤسسة اقتصادية بعينة صغيرة كان اختلاف في العينة و المجتمع.
- **من حيث طريقة المعالجة:** فهناك أوجه تشابه و اختلاف بين الدراسات السابقة يمكن تلخيصها في أن كل الدراسات متعلقة بالتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و اهتمت بالتركيز على التكامل بينهما أوجه اختلاف في عينة مجتمع الدراسة.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تناوله هذا الفصل تبين أن التدقيق الداخلي عبارة عن حلقة مهمة إذا إنه يساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها المسطرة وذلك من خلال ما يتوفر عليه من إمكانيات، كما أنه يعمل على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة.

كما تبين أن التدقيق الخارجي عبارة عن عملية فحص للقوائم المالية عن طريق شخص خارجي ومستقل عن المؤسسة بهدف تقديم رأي فني محايد حول صدق وصحة وسلامة القوائم المالية لنشاط المؤسسة ونتائجها الختامية.

وفي الأخير تم الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي متكاملان ومجالات التعاون بينهما واسعة، إذ يعتمد التدقيق الخارجي إلى حد كبير على التدقيق الداخلي، فتسهل أو تصعب مهمة المدقق الخارجي بمدى جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى جدية وكفاءة المراجعين الداخليين الساهرين على تطبيق ذلك النظام، كما أن المدقق الخارجي مكمل لا بد منه للتدقيق الداخلي، لما يتمتع به المدقق الخارجي من استقلالية وموضوعية.

الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية مؤسسة
سونلغاز و مكتب محافظ
الحسابات

تمهيد

عرف التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي تطورا كبيرا منذ ظهوره حتى وقتنا الحالي نظرا لأهمية الخدمات التي يقدمها لضمان تحقيق الفعالية للنشاطات والإجراءات التي تقوم بها المؤسسة و توضيح مركزها المالي كونه وظيفة تتميز بطبيعة تحليلية انتقادية والعمل على إيصال المعلومات لمنفذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها وهذا ما يتطلب من المدققين الداخليين والخارجيين الحصول على أدلة وقرائن تؤكد سلامة وعدالة رأيهم.

و لقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

-المبحث الأول: الطريقة و أدوات جمع المعلومات

-المبحث الثاني: تحليل وعرض النتائج

المبحث الأول: الطريقة و أدوات جمع المعلومات

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى الطريقة والأدوات في جمع المعلومات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا.

المطلب الأول: تعريف بشركة توزيع الكهرباء والغاز**الفرع الأول: تعريف المؤسسة**

تعتبر شركة سونلغاز توزيع أحد الشركات التابعة للمهن القاعدية التي نشأت على إثر إعادة هيكلة مجمع سونلغاز تطبيقا لأحكام القانون 01/02 المؤرخ في 2002/02/05 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات حيث أصبحت شركة ذات أسهم تابعة لمجمع سونلغاز الواقع مقرها الاجتماعي في شارع

محمد بوضياف بالبلدية حيث تعد واحدة من بين أربعة شركات التوزيع التابعة لمجمع سونلغاز وهي ، وتوزيع الكهرباء SDA، شركة توزيع الجزائر SDO، شركة توزيع الغرب SDE شركة توزيع شرق والغاز للوسط ، وتشكل من:

15 مديرية توزيع تغطي إقليم 14 ولاية وهي: البلدية، البويرة، المدية، تيزي وزو، الجلفة، ورقلة، بسكرة، الوادي، الأغواط، غرداية، إيليزي، تمنراست تيبازة وبومرداس.

آخر تغيير طرأ في مسار سونلغاز كان في شهر أفريل حيث أقر المخطط التنظيمي الجديد المعد من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة حيث أصبحت تحمل اسم " شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط" بإجازات والمسماة اختصارا SDC شركة ذات أسهم ، كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإحاق شركة التوزيع للجزائر كفرع من جهة أخرى . حيث أنشئت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC " ش ذ أ " شركة ذات أسهم بتاريخ 2017/04/04 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري يتواجد مقرها الاجتماعي ب 20 نهج محمد بوضياف – بالبلدية ، تسير عبر 52 مديرية للتوزيع 48 ولاية موزعة عبر التراب الوطني.

بتواجدها في السوق الوطنية، تطور الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز مجموعة من النشاطات تمس مجال شراء الطاقتين (الكهرباء والغاز) وبيعهما للزبائن النهائيين (توتر عالي ومتوسط ومنخفض وضغط عالي ومتوسط ومنخفض) كما تسير الشركة نمو وتطور الشبكات والتركيبات الكهربائية والغازية وتضمن معها تلبية كافة طلبات الربط بالتوتر المتوسط والمنخفض والضغط المتوسط والمنخفض في إطار دقاتر الشروط و النظام ساري المفعول.

وتتمحور مهام الشركة حول:

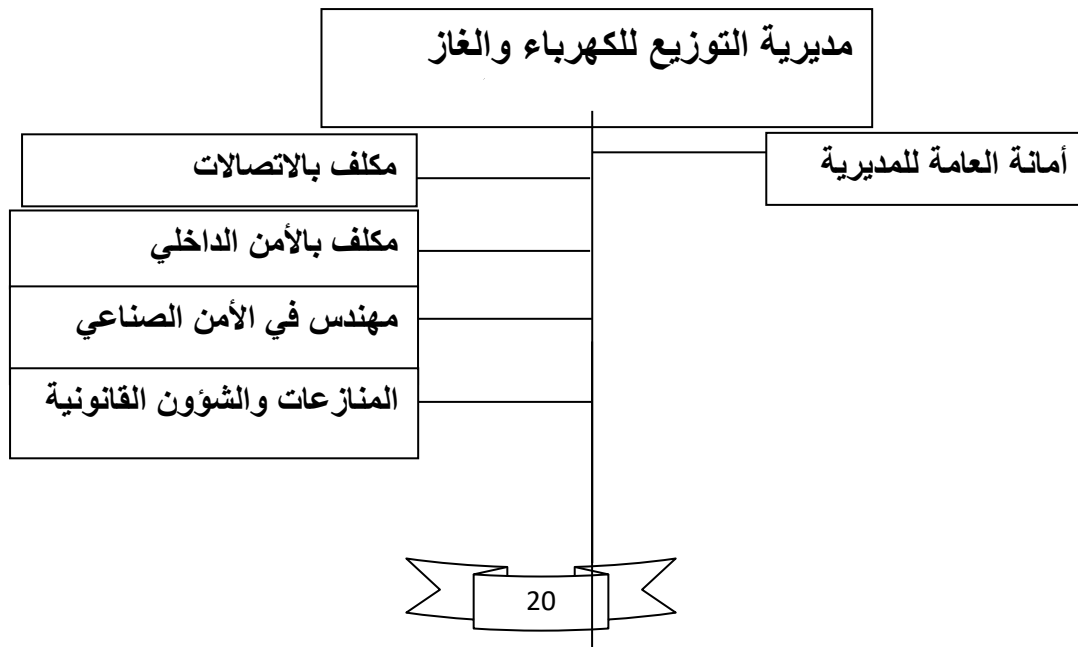
- تكييف الشبكات الحالية مع التكنولوجيات الحديثة للغد من أجل البقاء دوما على استعداد لتلبية حاجيات الزبائن.

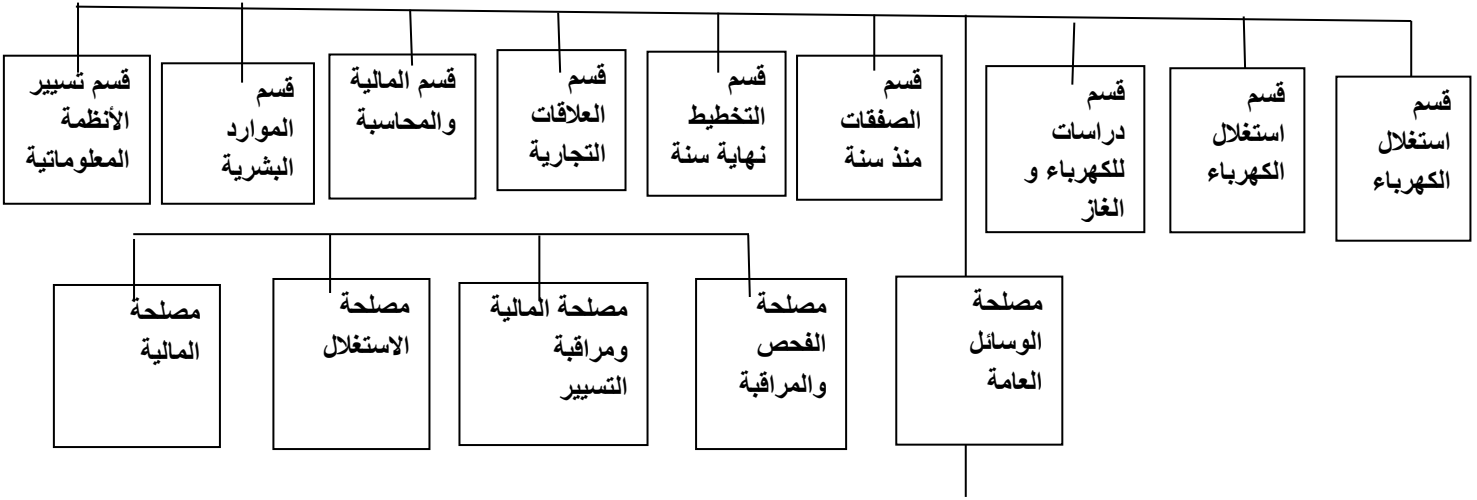
- تأمين الهياكل والبنى الأساسية لمواجهة تزايد الاستهلاك وخاصة استهلاك الطاقة الكهربائية (قدرات الشبكات والمحولات الرئيسية، تأمين الخطوط من العوامل المناخية) من جهة ، والتزايد المستمر في الإنتاج والحوادث واسعة النطاق.

- تلبية طلبات الربط بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف.

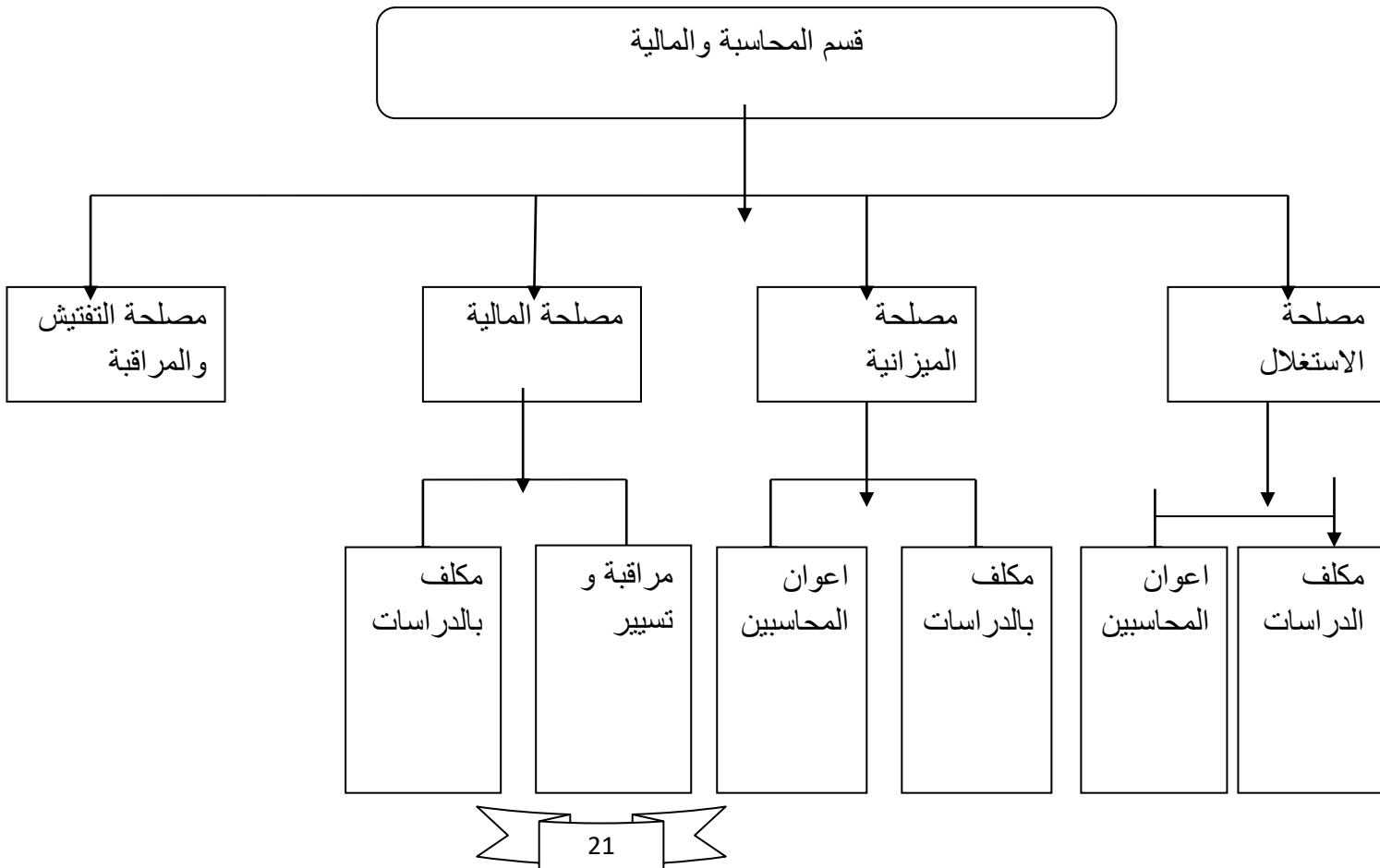
- المساهمة في بناء السياسة الاجتماعية انسجاما مع قيمنا وأهدافنا. في إطار برامج الدولة مرافقة وإنجاز مشاريع التنمية وفقا لمهام الشرك.

الشكل 1: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع الكهرباء و الغاز





الشكل 2: الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية



المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في معالجة المعطيات

الفرع الأول: أدوات جمع المعلومات

استخدمت في جمع المعلومات والمعطيات المقابلة، حيث تم إجراء المقابلة الأولى مع المدقق الداخلي بالمؤسسة ومقابلة ثانية مع المدقق الخارجي ذلك بطرح عدة أسئلة تمثلت بما يلي:

المحور الأول: المقابلة مع المدقق الداخلي:

• **المعلومات الشخصية: المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المصلحة التي يعمل بها بالمؤسسة**

أسئلة حول التدقيق الداخلي: تمثلت فيما يأتي:

الرقم	البعد	الأسئلة
1	الاستقلالية	هل تتمتع دائرة التدقيق الداخلي باستقلال كافي داخل الهيكل التنظيمي؟
2		هل يمتلك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات؟
1	الكفاءة	هل يحرص المدقق الداخلي في المؤسسة على التحصيل المهني المستمر لتطوير مهارته؟
2		هل يتم الالتزام بالمعايير المهنية عند أداء المهام التدقيق الداخلي؟
3		هل يقوم مدير التدقيق بمراجعة التقارير و أوراق العمل بمهنية؟
1	الخبرة	هل تشترط المؤسسة عند تعيين المدققين الداخليين حصولهم على سنوات خبرة كافية؟
2		هل يكتسب المدقق خبرة كافية مناسبة أثناء أداء عمله؟
3		هل يتم التأكد بان المدقق قد حصل على خبرة كافية في مختلف مجالات التدقيق؟
4		هل يمتلك المدقق الداخلي خبرة كافية لإعداد وصياغة التقارير؟

المحور الثاني: المقابلة مع المدقق الخارجي

• **المعلومات الشخصية: المؤهل العلمي، سنوات الخبرة ، التخصص المهني.**

أسئلة حول التدقيق الخارجي:

الرقم	البعد	الأسئلة
1	الاستقلالية	هل تقديم التنازلات من قبل مدقق الحسابات يؤثر على المدقق واستقلاليته و من ثم تتأثر جودة التدقيق سلبا؟
2		هل يعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه محل التدقيق تهديدا لاستقلاليته؟
1	الكفاءة	هل توجد علاقة إمام كافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق؟

هل يعتبر كل مدقق مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في العملية التي يؤديها؟	2
هل يعتبر الاستعانة ببعض موظفي المؤسسة محل التدقيق وممن تتوفر لديهم تأهيل العلمي المناسب عاملا يؤدي الى زيادة جودة التدقيق؟	3
هل تتطلب الخبرة الدمج بين كل من التعليم والتدريب والممارسة حتى يتم اكتسابها و بالتالي تنعكس إيجابا على أداء الخدمات الموكلة للمدقق؟	1
هل تساعد الخبرة الكافية في نشاط عمل المؤسسة محل التدقيق على قدر عالي من الجودة عند أداء العملية التدقيق؟	2
هل تؤثر الخبرات والمهارات المتنوعة في مجالات أخرى غير مرتبطة بالمحاسبة والتدقيق إيجابا على جودة التدقيق؟	3
هل يستطيع المراجع في كافة الأحوال من خلال امتلاكه الخبرة الكافية ممارسة حكمه المهني بشكل صائب؟	4

المحور الثالث : تم طرح أسئلة حول التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على كلا المدققين كما يلي:

- 1) هل يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل؟
- 2) هل يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة عمل المدقق الداخلي؟
- 3) هل يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي لأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي؟
- 4) هل يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي لأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي؟
- 5) هل يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؟
- 6) هل يعتمد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي؟
- 7) كيف يفيد المدقق الداخلي المدقق الخارجي؟
- 8) كيف يفيد المدقق الخارجي المدقق الداخلي؟
- 9) هل التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي يساعد في تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة بينهما؟

المبحث الثاني: تحليل وعرض نتائج الدراسة

سيتم خلال هذا المبحث عرض وتحليل إجابات المقابلات لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: عرض إجابات المقابلات

الفرع الأول : المدقق الداخلي

تمثلت المعلومات الشخصية للمدقق الداخلي بمؤسسة سونلغاز في:

-المؤهل العلمي: شهادة الماستر تخصص محاسبة وشهادة محافظ حسابات

-سنوات الخبرة: 14 سنة.

- المصلحة: مصلحة التفتيش والمراقبة بشركة توزيع الغاز والكهرباء سونلغاز -ورقلة

من خلال المعلومات الشخصية للمدقق يظهر لنا أن المدقق الداخلي له تأهيل علمي متخصص وبأقدمية طويلة في التدقيق مكنسبة من خبرته في مجال التدقيق.

ومن إجابات المدقق على أسئلة المقابلة توصلنا إلى ما يلي:

- بعد الاستقلالية

أشار المدقق الداخلي أن التدقيق الداخلي له أهمية داخل الهيكل التنظيمي كما يبين أن المدقق كلما يكون قريبا من المدير ومتخذي القرار تكون له استقلالية تامة في أداء مهامه وله جميع الصلاحيات في فحص سجلات حيث لا يمكن تعيينه لأن المدقق وظيفته التدقيق.

أما بالنسبة للتدقيق الخارجي يتم تعيينه حسب القانون كما يتمتع بكل صلاحيات رفض أو قبول المهمة حيث يقوم بقبول المهمة دون أي ضغط أو تدخل وفي حالة رفض المهمة يقوم بشرح أسباب الرفض ولكي لا ينخفض مفعول الاستقلالية على المدقق أن لا يقدم أي تنازلات أو يقوم بعملية المراجعة بنفس المؤسسة التي يعمل بها (مبدأ عدم التعارض) وذلك لتكون هناك عملية تدقيق فعالة وخالية من أي تهديدات.

- بعد الكفاءة

المدقق الداخلي بالمؤسسة يوظف بشروط منها أن يكون يمتلك الخبرة والمؤهل العلمي حيث كل ما تكون هناك فرصة للتكوين يقوم بالتكوين لتطوير مهاراته كما عليه الالتزام بالمعايير المهنية عند أداء مهامه أما بالنسبة للمدقق الخارجي يجب أن يكون له إلمام بالمعايير التدقيق المتعارف عليها كما أن مؤهلاته ومهاراته العلمية لا تكفي في عملية المراجعة مع أنها تلعب دورا كبيرا ولزيادة جودة عملية التدقيق يجب أن تكون له لمسة فنية عند عرض النتائج

- بعد الخبرة

تقيس مؤسسة سونلغاز خبرة المدقق الداخلي من خلال جودة الملاحظات المصاغة بالتقرير وعلى كل فإن المدقق الداخلي بالمؤسسة لديه خبرة تراكمية من تكرار انجازه لعملية التدقيق ، أما بالنسبة للمدقق الخارجي كل ما يكون يمتلك خبرة كافية كل ما تكون هناك سهولة في العملية كما يجب ان يكون ملم بالمحاسبة ومجالاتها لزيادة الجودة في عملية التدقيق

الفرع الثاني: المدقق الخارجي

-المؤهل العلمي: شهادة الماجستير في المحاسبة وطالب دكتوراه في التخصص نفسه

-سنوات الخبرة: 11 سنة

- المصلحة: صاحب مكتب محافظ حسابات ومحاسب معتمد وخبير قضائي

من خلال المعلومات الشخصية للمدقق الخارجي تبين أنه صاحب مؤهل علمي متخصص للتدقيق بالإضافة إلى كونه خبير قضائي، ويمتلك دراسات عليا لزيادة التأهيل في مجاله، وصاحب مكتب معتمد قانونيا للتعاقد، وله خبرة كبيرة في التدقيق الخارجي حيث أشار إلى أنه تعاقد وقام بالتدقيق في العديد من المؤسسات العامة والخاصة بالولاية.

ومن خلال إجابات المدقق الخارجي على أسئلة المقابلة المطروحة توصلنا إلى ما يلي:

- بعد الاستقلالية: أشار المدقق الخارجي إن لتوفر جودة في عملية التدقيق يجب أن يكون المدقق مستقلا، كما له جميع الصلاحيات لفحص السجلات، ويتم تعيينه حسب القانون، حيث يقوم بتقديم ملاحظات على التقارير إذا كانت هناك أي نقائص أعاقته عمله يذكرها ويقدم الحلول المناسبة لها.

- بعد الكفاءة: أشار المدقق الخارجي انه يجب على المدقق الداخلي أن يحصل على التحصيل المهني المستمر وذلك لتطوير مهاراته كما يجب عليه الالتزام بالمعايير المهنية، كما وضح انه يوجد علاقة بينه وبين معايير التدقيق لأنه يجب عليه فهم هذه المعايير لتأدية مهامه، كما وضح أيضا انه يمكنه الاستعانة ببعض موظفي المؤسسة.

- بعد الخبرة: وضح المدقق الخارجي انه يجب على المدقق الداخلي أن يمتلك خبرة كافية ، كما قال انه يمكن قياسها وذلك من خلال المقابلات، كما وضح انه لا يمكن التأكد من خبرة المدقق لان التقرير يوضح كل شيء مثلا المعايير مطبقة أو غير مطبقة، أما بالنسبة له كل ما يمتلك خبرة كافية كل ما تكون هناك سهولة في عملية التدقيق مما تؤدي إلى ممارسة نشاطه بشكل جيد .

الفرع الثالث: التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

من خلال المقابلة مع المدققين الداخلي والخارجي حول هذا أسئلة المحور تبين لنا ما يأتي:

- أشار المدقق الداخلي انه ليس بالضرورة أن يوجد اتصال ثنائي بينه وبين المدقق الخارجي(اتصال محدود)، بالإضافة أن المدقق الخارجي لديه القدرة على طرح التساؤلات على أي مصلحة.
- كما أن المدقق الداخلي جزء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وعملية تقييم نظام الرقابة يقوم به المدقق الخارجي لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف ويخرج ببعض التوصيات.
- ليس بالضرورة أن يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة، كما يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على عمل المدقق الداخلي والعكس.
- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من ناحية تشابه في اداء المهام وقد توصلنا لهذه النتيجة من خلال طرحنا لمجموعة من اسئلة لمدقق الداخلي و مدقق الخارجي
- أشار المدقق الخارجي انه يوجد اتصال ثنائي لكن ليس فقط مع المدقق الداخلي بل الاتصال مع كل المصالح.
- كما يمكن أن يقدم المدقق الخارجي التوصيات لان عملية التدقيق دورية أي يقدمها بالنسبة للمدقق الداخلي تعتبر توصيات.
- كما انه يمكن أن يبلغ المدقق الداخلي بأي أمور مهمة ويقدمها بشكل ملاحظات.
- يمكن الاعتماد على المدقق الداخلي وذلك من خلال التوجيهات والتوضيحات.
- اذا كان هناك اتصال ثنائي بين مدقق داخلي و مدقق خارجي يكون هناك تكامل وبالتالي تبادل الخبرات بينهما

المطلب الثاني: تحليل النتائج الفرع الأول: التدقيق الداخلي

من خلال ما سبق توصلنا إلى إن مؤسسة سونلغاز تولي أهمية للتدقيق الداخلي بهيكلها التنظيمي, و تتعاقد حسب القانون مع المدقق الخارجي, و من خلال طرح أسئلتنا حول الاستقلالية توصلنا إلى منح الاستقلالية للمدقق الداخلي عند فحص السجلات و عدم التدخل اثناء مهامه. أما بالنسبة للكفاءة توصلنا إلى العناصر التالية: دبلوم (تكوين اساسي) تكوين مستمر التي توفره المؤسسة ولكن للمدقق الداخلي اختيار في تطوير مهاراته إلا إن المؤسسة تحرص بشكل كبير على توفر المؤهل العلمي. أما بالنسبة للخبرة توصلنا إلى إن للمدقق داخلي لديه خبرة كافية بالإضافة إلى التزاميه بالمعايير المهنية المتعارف عليها, ولتقييم التدقيق يجب أن يتوفر عنصر الجودة في التقارير, و يوضح المخاطر التي تواجهها المؤسسة خلال فترة التدقيق و هذا ما يبين صحة الفرضة الأولى:

لأن أليات الحوكمة التي تساعد على اكتشاف المخاطر و تبليغها إلى اصحاب المصالح المؤسسة لضمان استمرار المؤسسة و فعاليتها.

الفرع الثاني: التدقيق الخارجي - بالنسبة للتدقيق الخارجي:

من خلال ما سبق توصلنا إلى أن :

يمنح للمدقق الخارجي الاستقلالية عند فحص السجلات و عدم التدخل اثناء مهام التدقيق أما بالنسبة للكفاءة توفر المؤهل العلمي كما يجب عليه الالتزام بالمعايير المهنية .

بالنسبة للخبرة توجد خبرة كافية و كل ما تكون هناك خبرة كل ما تكون هناك جودة في عملية التدقيق.

كما أن المدقق الخارجي يركز على أمور مهمة التي تساعده في عملية التدقيق و ذلك من خلال الوصول إلى جودة تقرير مقدم و هذا ما يبين صحة الفرضية الثانية .

الفرع الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

- بالنسبة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

من خلال الإجابات بالنسبة للمدقق الداخلي في مؤسسة سونلغاز تبين انه لا يوجد تعاون وتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لكنه يوجد تعاون فقط من ناحية أداء المهام وهذا لنشابه مهامهما أما بالنسبة للمدقق الخارجي تبين انه يوجد اتصال بينهما، وانه يعتمد على عمل المدقق الداخلي من خلال التوجيهات والتوضيحات ومنه نستنتج التكامل:

- بمؤسسة سونلغاز يوجد تكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال توفر المؤهلات المطلوبة في المدقق

- ضرورة توفر الخبرة لدى المدققين الداخلي والخارجي

- توفر نفس الأهداف

- جودة الملاحظات والمعلومات بالتقارير

- لا يوجد تعاون مباشر بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي اثناء تواجدهما داخل المؤسسة، ولكن يوجد تعاون وتنسيق من ناحية أداء المهام. لا يوجد تعاون مباشر بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي اثناء تواجدهما داخل المؤسسة و لكن يوجد تعاون و تنسيق من ناحية الاداء مهما ذلك من خلال:

- المدقق الداخلي يسير المهام و لا يستعين بالمدقق الخارجي

- المدقق الخارجي: بما انه يستطيع اثناء اداء مهامه في المؤسسة و الدخول إلى كل الملفات المساعدة على إجراء فحص و تدقيق للمعلومات مع امكانية الاستشارة مع كل فرد أو موظف في المؤسسة يرى فيه امكانية تعزيز المعلومات الواردة في التقرير و لا يقتصر على المدقق الداخلي فقط لأنه لا يوجد الزام قانوني يفرض أن المدقق الداخلي يساعد المدقق الخارجي

- من مهام المدقق الداخلي رفع تحفظات الواردة في تقرير المدقق الخارجي و هذا لا يعتبر تعاون لأنها من مهام المدقق الداخلي

كما توصلنا أيضا من خلال زيارتنا لبعض المؤسسات انه لا يوجد أهمية لتدقيق الداخلي و ذلك لعدم توفره في المؤسسة، مع ضرورة توفره داخل مؤسسات لضمان سير الحسن تفادي الوقوع في المخاطر .

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل الاجابة على الاشكالية المطروحة من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها. والتي رأينا فيها ان المؤسسة تولي اهتمام كبير بكل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. و ذلك من خلال التعليمات و السياسات الادارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة من حيث تحديد الاختصاصات و اسناد المهام. و تكليف موظف كفى للقيام بعملية التدقيق. و التي تتجلى في فحص و تدقيق مختلف العمليات و الوظائف و السجلات و التقارير الواردة من مختلف الفروع و المصالح، لاكتشاف نقاط القوة و استغلالها و نقاط الضعف ليتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في ضمان استمرارية المؤسسة و نجاحها

الخاتمة

الخاتمة:

لقد سعينا من خلال تناولنا واستعراضنا للفصول السابقة من هذا البحث الى الإجابة على الإشكالية الرئيسية لها، والمتمثلة في ما تكمن أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة وكذلك الأسئلة الفرعية المتفرعة منها.

كما قمنا بإبراز وشرح أهم الجوانب كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من حيث المفهوم والأهداف والمسؤوليات بالإضافة الى شرح والتحليل المركز الأهم في جانب هذا البحث وهو أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي , وعليه فقد خلصنا الى مجموعة من النتائج والتوصيات تمكنا من خلالهما الإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذا البحث والأسئلة المتفرعة منها, وفيما يلي استعرضنا تلك النتائج والتوصيات النهائية المنتجة :

اختبار الفرضيات الدراسة:

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

الفرضية الثانية : يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة ذات أهمية كبيرة هذا بالنظر الى خدمة التي يقدمها لمختلف الجهات وكذلك ابداء رأي الفني المحايد, فرضية مقبولة لكونها وجدنا مؤسسة سونلغاز 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.

نتائج الدراسة:

- من خلال ما تم طرحه في الجانب النظري والجانب التطبيقي تم التوصل الى النتائج التالية :
- مؤسسة سونلغاز تولي أهمية للتدقيق الداخلي حتى يشغل اطار المؤهل بمصلحة مختصة بالتدقيق.
- تتعاقد مؤسسة سونلغاز مع المدقق الخارجي حسب القانون.
- تشترط الخبرة والمؤهل العلمي للمدقق الداخلي والخارجي.
- تمنح استقلالية عند فحص السجلات لكلا المدققين الداخلي والخارجي خلال عملية التدقيق.
- يمارس المدققين الداخلي والخارجي 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.

التوصيات:

بناء على النتائج السابقة نقتراح التوصيات التالية :

- قبل ان يقرر المدقق الخارجي الاستفادة من عمل المدقق الداخلي بالمؤسسة محل التدقيق, فانه يجب عليه أولا ان يقوم بتقييم عمل المدقق الداخلي وفقا لما حددته معايير المراجعة المتعلقة باستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي ومن ثم يقوم باتخاذ قراره بمدى إمكانية الاعتماد على المدقق الداخلي وتأثيره على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق , وهذا التقييم بحد ذاته يعتبر مكسبا للمدقق الخارجي وللمؤسسة محل التدقيق.

- على المدقق الخارجي ان يكون دائما على علم انه هو المسؤول الأول عن نتائج عمله حتى ولو اعتمد في ذلك على عمل المدقق الداخلي.

- ضرورة توفر التعاون والتنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين داخل المؤسسات لتوفر جودة عملية التدقيق.

- ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة التدقيق فيها من خلال توفير عدد كافي من مدققين داخليين مؤهلين علميا وعمليا, والعمل على تدريبهم وتطوير مهاراتهم.

افاق الدراسة:

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع و التي نقترحها بأن تكون اشكالية البحوث قادمة نذكر منها:

- الرقابة على الاداء بين مسؤولية المدقق الداخلي و المدقق الخارجي
- مدى تأثير التعاون بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في الحد من ظاهرة الفساد المالي و الإداري في المؤسسة محل التدقيق

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I. الكتب بالعربية

1. خلف عبد الله الوردات. التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق. الطبعة الأولى. مؤسسة الوراق لنشر و التوزيع, الاردن 2006
 2. ايهاب نظيمي إبراهيم- التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور. الطبعة الأولى, مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع
 3. خالد امين عبد الله- علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية, الطبعة الثانية- عمان الأردن. دار وائل للطباعة و النشر 2002
 4. نواف محمد عباس الرماحي- مراجعة المعاملات المالية- الأردن. دار صفاء للنشر و التوزيع 2009
 5. عبد الفتاح محمد الصحن- أسس المراجعة- الطبعة الأولى, الإسكندرية, مصر- دار الجامعية, 2002
 6. عبد الفتاح محمد الصحن- أصول مراجعة الداخلية و الخارجية- الإسكندرية, مصر- مؤسسة شباب جامعة. 2004
 7. محمد السيد سرايا- أصول و قواعد المراجعة و التدقيق- الإسكندرية. دار المعرفة الجامعية 2002
 8. يوسف محمد الجربوع- مراجعة حسابات بين النظرية و التطبيق. الطبعة الأولى. عمان الأردن- مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع 2002
 9. احمد خليل- مراجعة و مراقبة محاسبة- الطبعة الأولى. دار جامعية. الإسكندرية 1968
 10. محمد بوتين-مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية. الطبعة الثالثة. بن عكنون الجزائر 2009
- المجالات:

11. امجد منذر الصابر- المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي- مجلة التدقيق. العدد(51) 2002
12. حمد شقير- العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي, مجلة المدقق العدد (41-42) 2000
13. عبد الله مايو و يزيد صالح- واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في شركات جزائرية- مجلة اداء المؤسسات الجزائرية-العدد 09 سنة 2016

ندوات:

14. محمد علي جبران، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة السعودية وتحديات القرن 21، قسم المحاسبة كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود الرياض، 2010

الرسائل:

15. عبد السلام عبد الله أبو سعيد- التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير- جامعة الجزائر 3. 2010-2009
16. رعدة إبراهيم المدهون- العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في المصارف و اثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير. تخصص المحاسبة و التمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. 2014
17. جيهان عبد المعز علي- تحليل اثار أهمية النسبية و المخاطر الحتمية. كلية التجارة. مصر. جامعة القاهرة، 2001
18. شعباني لطفي- المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية. ادارة الأعمال. جامعة الجزائر 2005-2004
19. سماح أسامة التعسان- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات. كلية الاقتصادية و العلوم الادارية. جامعة غزة. رسالة ماجستير. محاسبة و تمويل. 2018
20. احمد برير- جودة المراجعة- مدخل لتصنيف فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات- رسالة ماجستير محاسبة و مالية- جامعة ورقلة 2013
21. فاطمة احمد موسى إبراهيم-العوامل المؤثرة في جودة التقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العامة لقطاع غزة. مذكرة ماجستير. جامعة غزة 2016

البحوث العلمية:

22. شاشورة مختارية- تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية. جامعة عبد الحميد بن باديس، 2016-2017
23. بلعربي سارة- تكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي. مذكرة نيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم التجارية. تدقيق محاسبي و مراقبة تسيير. جامعة مستغانم، 2016-2017
24. خولة مرزقان- التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و دورة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- العلوم التجارية- مراجعة و تدقيق. جامعة أم البواقي. 2015-2016

25. سوايب امال، التكامل التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العوم الجارية، جامعة بسكرة 2014،
26. محمود عبد السلام محسن- مدى اهتمام مدققين خارجيين على مدققين داخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية. كلية التجارة والمحاسبة

II. المراجع الاجنبية:

27. Jaques, RENARD treorie et pratique de l audiutintion les editions organisation ,paris ,France, 1996
28. - (Boyle, 2012) The Effects of Internal Audit Report Type and Reporang Relationship on Internal Auditors' Judgments.
29. (Suyono,)2012) Determinant factors affect the audit quality: an Indonesian perspective

الفهرس

الفهرس

IV	الإهداء
V	الشكر
VI	الملخص
VI	قائمة المحتويات .
-	قائمة الجداول .
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق.
أ	المقدمة
الفصل الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والخارجي
03	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
06	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي
09	المطلب الثالث: المفهوم العام التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
12	المطلب الرابع: تعريف جودة التدقيق وأهدافها
14	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
14	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
16	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
17	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
19	خلاصة الفصل الأول.
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية مؤسسة سونلغاز مكتب محافظ الدراسات	
21	تمهيد
22	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في معالجة المعلومات
22	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة سونلغاز
25	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في معالجة المعلومات
26	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
26	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
28	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.
30	خلاصة الفصل الثاني
32	الخاتمة
35	المراجع
38	الفهرس