



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التسيير



## الموضوع

تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة  
المحاسبية دراسة حالة مؤسسات اقتصادية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص : فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

د/ بن عيشي عمار

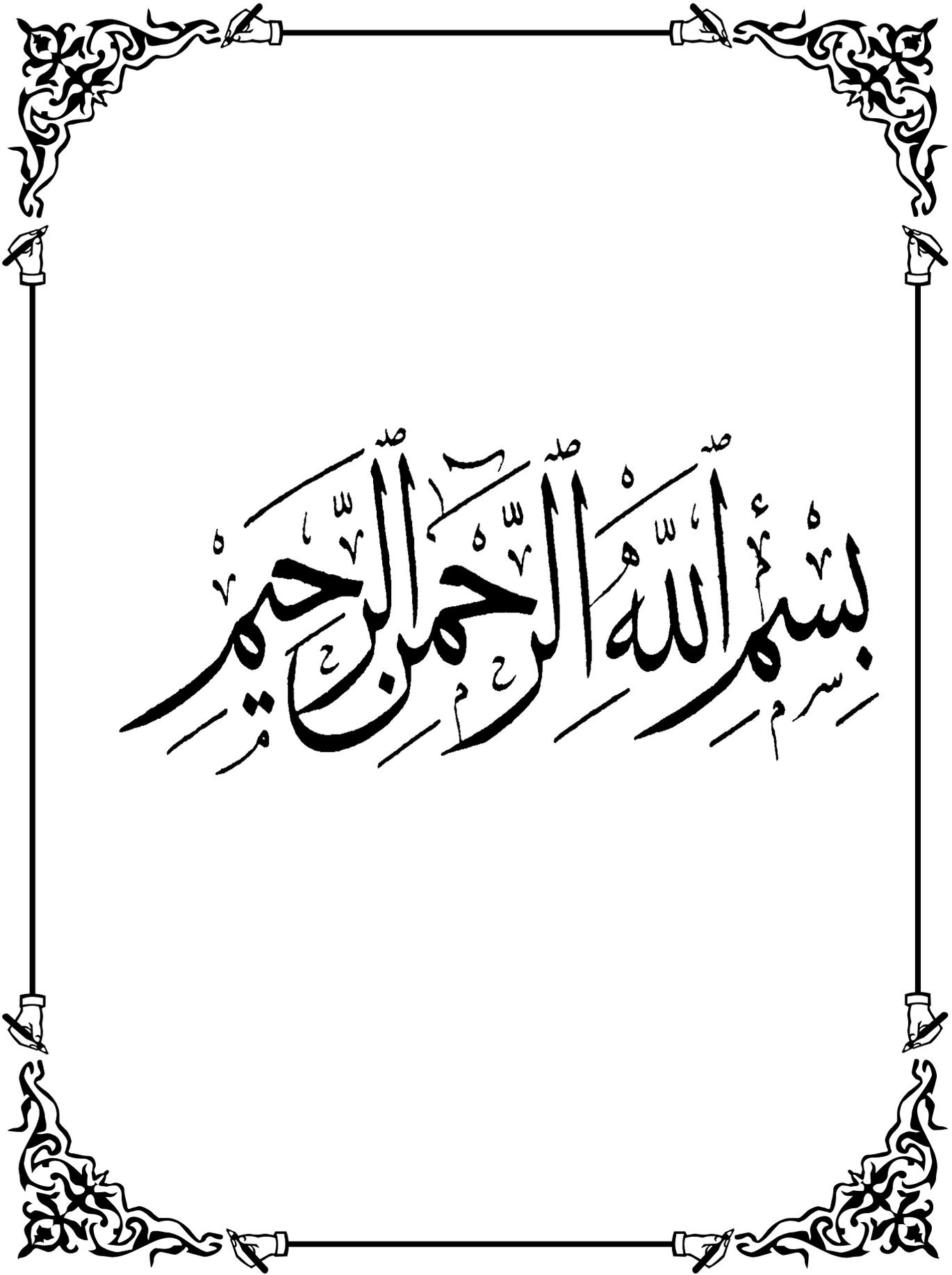
إعداد الطالب :

عبد الرحمان ثورية

...../Master-GE/AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## فهرس المحتويات

الرقم	المحتوى
	أية قرآنية
	شكر وعرفان
	إهداء
	ملخص
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي</b>	
2	تمهيد
3	<b>المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق</b>
3	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
4	المطلب الثاني: أهداف عملية التدقيق
5	المطلب الثالث: مبادئ عملية التدقيق
6	المطلب الرابع: تقسيمات التدقيق
9	<b>المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي</b>
9	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي ومفهومه
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
14	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعايره
24	المطلب الرابع: مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي
29	<b>المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي</b>
29	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
30	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي
32	المطلب الثالث: معايير وإجراءات التدقيق الخارجي
34	المطلب الرابع: المسؤولية القانونية والأخلاقية للتدقيق الخارجي
36	المطلب الخامس: الخدمات التي يقدمها التدقيق الخارجي
38	<b>المبحث الرابع: التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي</b>
38	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي في أداء عملية التدقيق

## فهرس المحتويات

41	المطلب الثاني: المفهوم العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
42	المطلب الثالث: أوجه التكامل
46	المطلب الرابع: وسائل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
48	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية</b>	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: عموميات حول نظام المعلومات
51	المطلب الأول: مفاهيم حول نظام المعلومات
54	المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية
57	المطلب الثالث: مكونات نظام المعلومات المحاسبية
59	المطلب الرابع: وظائف المعلومات المحاسبية
60	المطلب الخامس: الخصائص الأساسية للمعلومة المحاسبية
62	المطلب السادس: مستخدمو المعلومة المحاسبية
63	المبحث الثاني: الإطار العام لجودة المعلومة المحاسبية
63	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية
65	المطلب الثاني: معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية
66	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية
68	المطلب الرابع: المحددات الأساسية لجودة المعلومة المحاسبية
69	خلاصة الفصل الثاني
<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>	
71	تمهيد
72	المبحث الأول: تقديم المؤسسات
72	المطلب الأول: ماهية مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة O.P.G.I
73	المطلب الثاني: ماهية المؤسسة الوطنية للقنوات بسكرة E.N.A.C
74	المطلب الثالث: ماهية مؤسسة التمور والمنتوجات الزراعية الغذائية بسكرة
75	المطلب الرابع: ماهية غرفة الصناعة التقليدية بسكرة
76	المبحث الثاني: المدخل الإجرائي للدراسة
76	المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات
76	المطلب الثاني: الصدق والثبات

## فهرس المحتويات

77	المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة
77	المطلب الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة
77	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات
77	المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة
87	المطلب الثاني: إختبار الفرضيات
87	خلاصة الفصل الثالث
89-88	الخاتمة
96-92	قائمة المراجع
	الملاحق

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
28	يوضح مراحل عملية التدقيق الداخلي	01
33	والشكل التالي يوضح ملخص لمعايير التدقيق الخارجي	02
40	مجالات التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	03
53	يوضح مكونات النظام	04
58	مكونات نظام المعلومات المحاسبية	05
64	يوضح جميع خصائص جودة المعلومة المحاسبية	06
78	توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس	07
79	توزيع افراد العينة وفق لمتغير السن	08
80	توزيع افراد العينة وفق لمتغير المؤهل العلمي	09
81	توزيع افراد العينة وفق لمتغير الخبرة	10
82	توزيع افراد العينة وفق لمتغير المستوى الوظيفي	11

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
18	معايير السمات (الصفات) الصادر عن معهد المدققين الداخليين	01
22	معايير الأداء الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	02
31	مدى تطور أهداف مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	03
77	يمثل خاصية الجنس	04
78	يمثل خاصية السن	05
79	يمثل خاصية المؤهل العلمي	06
80	بمثل خاصية الخبرة	07
81	يمثل خاصية المستوى الوظيفي	08
82	نتائج تحليل المحور الأول تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	09
85	تحليل المحور الثاني تحسين جودة المعلومة المحاسبية	10
87	نتائج اختبار الفرضيات	11

## 1. تمهيد:

عرف التدقيق تطورات كبيرة متواصلة نتيجة لكبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، فظهور التدقيق جاء تبعا وتلبية للتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها وانفصال الملكية عن الإدارة.

فالتدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة، يتم من خلالها تدقيق جميع الأنشطة الداخلية للمؤسسة بهدف مساعدة الإدارة للقيام بمسؤوليتها بفعالية، ويهتم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام وتدقيق التشغيل وتدقيق البيانات المحاسبية والمالية.

أما التدقيق الخارجي فهو وظيفة تتم عن طريق مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة محل التدقيق، والذي يستطيع أن يقوم بالأنواع الثلاثة للتدقيق (تدقيق القوائم المالية، تدقيق الالتزام، تدقيق التشغيل)، وهدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية.

من خلال ما سبق يتبين أهمية وضرة وجود خدمات الوظيفتين للمؤسسة، وأن المؤسسة في أمس الحاجة لخدماتهما معا. ليس هذا فحسب بل لا بد من تضافر جهود الوظيفتين والتكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما، لما ذلك من دور كبير في تحقيقهما لأهدافهما بجودة عالية، وحسن تسيير المؤسسة وبالتالي نجاحها في تحقيقها لأهدافها.

كما يعتبر نظام المعلومات المحاسبية من أهم الأنظمة في أي مؤسسة اقتصادية، حيث أنه يعد عنصرا هاما في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة وهذا للحفاظ على استمرارها ونموها تحت ظل المنافسة الشديدة التي تواجهها. ويلعب نظام المعلومات المحاسبية دور هام بشأن تشغيل البيانات المتعلقة بالعمليات المحاسبية، وتوفير المعلومات اللازمة، وذلك لضمان وصول معلومات موثوقة وصحيحة ودقيقة بالشكل الملائم والوقت المناسب لتعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وكذا استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

## 2. الإشكالية:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

"هل للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي دور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة؟"

ومن الإشكالية الرئيسية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المحاسبية؟
- كيف تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؟

## 3. الفرضيات:

- تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوى جيد من التعاون والتنسيق من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.
- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.

## 4. أسباب اختيار الموضوع:

### ● الأسباب الموضوعية:

- أهمية المعلومة التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي.
- التحسيس بأهمية الموضوع فهو من جهة يتطرق إلى نظام المعلومات المحاسبية ومن جهة أخرى إلى التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وعملهما.

### ● الأسباب الشخصية:

- الرغبة في مواصلة البحث في مجال المراجعة.
- التخصص في ميدان فحص محاسبي.

## 5. أهداف الدراسة:

- إبراز مساهمة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين نظام المعلومات المحاسبية وأثر ذلك على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية.

## 6. منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية منها، واختبار صحة الفرضيات فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في استعراض للفصل النظري بغرض التعرف على تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى المنهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسات محل الدراسة.

## 7. متغيرات الدراسة:

- المتغير المستقل: يتمثل في تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
- المتغير التابع: تحسين جودة المعلومة المحاسبية

## 8. حدود الدراسة:

- الحد البشري: اقتصرت عينة الدراسة على مدقق داخلي، محاسب معتمد، محافظ حسابات.
- الحد الموضوعي: تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- الحد المكاني: تم تطبيق الدراسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، المؤسسة الوطنية للقنوات E.N.A.C، شركة التمور والمنتجات الزراعية الغذائية، غرفة الصناعة التقليدية بسكرة.
- الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة خلال الفترة الممتدة من 20 أبريل 2017 إلى 25 ماي 2017.

## 9. دراسات سابقة:

- دراسات باللغة العربية:

- دراسة عبد السلام سعيد عبد الله سعيد ابو سرعة(2010)، بعنوان "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم".

هدفت هذه الدراسة إلى شرح علاقة تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومدى أهمية هذا التكامل على مستوى تحقيق أهداف كلا منهما، وعلى مستوى نجاح الشركة وتحقيقها لأهدافها، كما ساهمت الدراسة في إبراز الاهتمام المتزايد بموضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من قبل الهيئات والمنظمات الدولية المعنية بمهنة المراجعة وذلك من خلال التطرق لأهم المعايير الدولية الصادرة عن بعض تلك المنظمات بشكل تفصيلي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أهمية التكامل والتعاون بين الطرفين له دور في تحقيق الجودة والفعالية للطرفين وللمنشأة، وذلك لأن المراجع الداخلي يمارس الرقابة السابقة واللاحقة من خلال تواجده اليومي في المنشأة وإطلاعه على الخطط واللوائح وآلية تنفيذها، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط لأن عدد مرات تواجده في المنشأة لتنفيذ مهمته محدودة عادة تكون بعد تنفيذ الأعمال.

وقد توصلت الدراسة بضرورة تواجد في كل منشأة مهما كان حجمها أو نوعها مراجعة داخلية مستقلة وموضوعية، وضرورة أن يكون هناك مراجع خارجي مستقل، يقدم تقاريره وكتبه ومراسلاته إلى أعلى سلطة تنفيذية في المنشأة والمتمثلة في مجلس الإدارة، كما أوصت الدراسة بضرورة أن يقوم المراجع الخارجي بتقييم عمل المراجع الداخلي قبل الاعتماد على عمله.

#### - دراسة رغدة إبراهيم المدهون (2014)، بعنوان "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي والمصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية).

هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى توضيح أثر العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام الرقابة وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في قطاع غزة، وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور لجنة التدقيق في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في قطاع غزة، توضيح أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في تعزيز العلاقة بينهما وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي في المصارف العامة في قطاع غزة، الوقوف على أهمية التزام كل من المدقق الداخلي والخارجي بالتطوير المهني في تعزيز العلاقة بينهما وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، التعرف على أثر وجود تواصل وتشاور فعال ومنظم بين المدقق الداخلي والخارجي في تعزيز العلاقة بينهما.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي يسهم في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي حيث تضع لجنة التدقيق الخطط بشأن تعزيز إستعانة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي تقليلاً للجهد المبذول من المدقق الخارجي مما يقلل ساعات العمل ويقلل أتعاب المدقق الخارجي، قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي يعزز نظام الرقابة الداخلية في المصارف حيث تقوم لجنة التدقيق بتوفير البيئة الملائمة التي تمكن المدقق الداخلي والخارجي من تقدير المخاطر وتقييم إجراءات الرقابة وإجراء الاختبارات المتعددة بالشكل المناسب، كما وتناقش معهم نقاط الضعف في نظام الرقابة وفرص

تحويلها إلى نقاط قوة لتعزيز نظام الرقابة الداخلية في المصارف، يساعد اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المصارف، التزام المدقق الداخلي والخارجي بالتطوير المهني لمواكبة المستجدات يفعل العلاقة بينهم، يساعد وجود تواصل وتشاور منظم وفعال بين المدقق الداخلي والخارجي على تعزيز العلاقة بينما كما ويعزز نظام الرقابة الداخلية في المصارف ويخفض تكلفة التدقيق الخارجي حيث يزود المدقق الداخلي المدقق الخارجي بنتائج قياسه وتقييمه لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

- دراسة محمد أحمد عبد الرزاق أبو حصيرة (2015)، بعنوان "أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي دراسة حالة شركة الاتصالات العاملة في قطاع غزة".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي في شركات الاتصالات العاملة في قطاع غزة وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية: التعرف على أثر مهارات الأفراد كأحد أبعاد أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي في شركات الاتصالات العاملة في قطاع غزة، الوقوف على أثر المعدات كأحد أبعاد أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي في شركات الاتصالات العاملة في قطاع غزة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: تتناسب مهارات الموظفين الذين يستخدمون النظام المحاسبي المحوسب مع متطلبات النظام في الشركة، يعتمد نظام المعلومات المحاسبي المحوسب على برامج حديثة ومتطورة ومناسبة لطبيعة العمل، يقدم نظام المعلومات المحاسبي المحوسب معلومات تتناسب مع احتياجات المدققين الداخليين كما تتميز هذه المعلومات بكونها موضوعية وخالية من التحيز، يساهم نظام المعلومات المحاسبي المحوسب في رفع كفاءة التدقيق الداخلي في شركات الاتصالات العاملة في قطاع غزة من خلال تقليص عدد المدققين الداخليين وتوفير مجموعة من الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات وزيادة القدرة على إجراء العمليات الإحصائية والحسابية المعقدة.

• دراسات باللغة الأجنبية:

- دراسة (Schneider, 2009) بعنوان:

**(The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing)**

هدفت الدراسة إلى إبراز وسائل وطرق اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وتأثير هذا الاعتماد على أتعاب المدقق الخارجي.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها، يمكن تعزيز اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي من خلال مساهمة لجنة التدقيق بتشجيع التعاون بين الطرفين، كما توصلت إلى أهميته التعاون بين الطرفين والإعتماد المتبادل في تقليل الجهود المزدوجة والأعمال المكررة المضيعة لوقت وجهد الطرفين وبالتالي تخفيض أتعاب المدقق الخارجي.

## - دراسة (Dr.Atef A.S. Al-Bawab 2010) بعنوان: " Importance of Using Computerized Accounting Information Systems and their Impact on Improving Quality of Accounting Information A Field Study"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها في جودة المعلومات المحاسبية، ومعرفة مدى مواكبة المحاسب اليميني، ونظام المعلومات المحاسبي الذي يعمل من خلاله، وذلك من خلال معرفة مدى استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة من قبل المحاسب اليميني وطبيعة ذلك الاستخدام، معرفة مدى إدراك المحاسب اليميني لأهمية استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، وأثر ذلك في رفع جودة المعلومات المقدمة من تلك النظم.

توصلت الدراسة إلى أنه يتوفر لدى المحاسب اليميني بأهمية استخدام الأنظمة المحاسبية المحوسبة، وأثرها الايجابي في تحسين جودة المعلومات والتقارير المحاسبية.

### 10. تعقيب على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة: "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم، ودراسة "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي والمصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)، وأيضا "أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي دراسة حالة شركة الاتصالات العاملة في قطاع غزة.

أما ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها تناولت موضوعي "تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية" واستفادت الطالبة من الدراسات السابقة في الجانب النظري وكذلك من الناحية المنهجية.

# الفصل الأول

العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

## تمهيد:

شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة في مجال التدقيق وقد أدت هذه التطورات إلى زيادة أهميتها فبعد أن كانت عملية التدقيق قاصرة على تتبع الغش والأخطاء إلى جوهر ومضمون القوائم المالية ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث.

وكان من الطبيعي إزاء هذه التطورات الكبيرة أن تظهر أساليب جديدة للتدقيق وأن يزداد الاهتمام العلمي والأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها ووضع الأسس المهنية والعلمية لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

لهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي.

المبحث الرابع: التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.

## المطلب الأول: مفهوم التدقيق

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق "بأنه عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بشكل موضوعي وذلك بهدف توفير تأكيد عن مدى تطابق تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتوصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".<sup>1</sup>

كما يعرف على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والفواتير الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحوصاً إنتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية، عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة".<sup>2</sup>

ويعرف أيضاً: "التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".<sup>3</sup>

ومن التعريفات السابقة نستخلص أن التدقيق هو عملية منظمة تتم وفق لخطة موضوعية تضمن أداء المهمة بكل دقة وشمولية يقوم بها أشخاص مؤهلون هم المدققون يحصلون على أدلة إثبات بطريقة موضوعية للوصول إلى تأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

<sup>1</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية (مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها، مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 17-19.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 14.

<sup>3</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 156.

## المطلب الثاني: أهداف عملية التدقيق

تقسم أهداف عملية التدقيق إلى:

## أ) الأهداف التقليدية:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدة مطابقة القوائم المالية التي تعدها الشركة التي تم تدقيق حساباتها، كما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقبة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تزوير.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش، وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة، وما تحدثه زيارات المدقق المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين.

## ب) ثانيا: الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل الشركات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ممكنة.
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميه في اتخاذ القرارات.
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 19.

## المطلب الثالث: مبادئ عملية التدقيق

يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العملية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه ( التأكيد التقرير)، وبناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

## 1. المبادئ المرتبطة بركن التحقق ( الفحص): وتتمثل في الآتي:

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستثناء إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في الشركة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث الشركة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه الشركة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

## 2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل في الآتي:

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مدخل التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 51.

- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفحص المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للشركة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف (إن وجدت) في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- **مبدأ الإنصاف** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالشركة سواء داخلية أو خارجية.
- **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادر المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائبة أو سببية<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: تقسيمات التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق استناداً إلى الهدف من الوظيفة المؤداة أو استناداً إلى الجهة التي ينتمي إليها الفرد أو المجموعة التي تقوم بعملية التدقيق.

فمن ناحية يمكن تقسيم التدقيق استناداً إلى الهدف منها إلى تدقيق القوائم المالية، وتدقيق الالتزام، وتدقيق العمليات، نعرض فيما يلي لكل منها باختصار:

#### 1. تدقيق القوائم المالية:

تنطوي على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأي وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تهدف تدقيق القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المدقق رأيه أو أن يدلي بشهادته عن مدى تمشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، مرجع سابق، ص 23.

وما لاشك فيه أن عملية إبداء الرأي أو الشهادة هذه يجب أن تتم من خلال شخص موثوق به ويتمتع بالاستقلال والكفاءة التي تمكنه من أن يصدر رأيا أو حكما بصدد القوائم المالية للوحدة استنادا إلى الأدلة الكافية، وأن يقوم بتوصيل هذا الرأي إلى الأطراف المعنية.

ويجدر الإشارة إلى أن مدقق القوائم المالية قد تكون إلزامية أو اختيارية، التدقيق الإلزامي يكون مطلوب بنص القانون. والتدقيق الاختياري لا يوجد إلزاما قانونيا ولكن تتم اختياريا ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص فإن التدقيق غير مطلوب بنص القانون ولكن قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي لتدقيق الحسابات واعتماد القوائم المالية الختامية لإضفاء بعض الثقة على تلك القوائم ومن ثم يمكن استخدامها كأساس للحصول على قروض، أو تقديمها لمصلحة الضرائب، أو تحديد حقوق الشركاء في حالة انفصال أو انضمام شريك، وفي هذه الحالة يعين المدقق الخارجي عن طريق صاحب المنشأة الفردية أو بالاتفاق بين الشركاء ولا بد من وجود عقد مكتوب في هذه الحالة يحدد نطاق العمل ومسؤولية المدقق وتفصيل الاتفاق، وفي حالة تعذر وجود عقد يقوم المدقق بإعداد خطاب ارتباط يؤكد فيه الاتفاق الشفوي ويعده المدقق بنفسه ويرسله للإدارة.<sup>1</sup>

**2. تدقيق الالتزام:** هو تدقيق الحسابات القانونية التي ينص على ضرورة القيام بها بموجب قانون صادر من الدولة، كما لها من سلطة سيادية، وتلتزم الوحدات الاقتصادية التي ينطبق عليها نصوص القانون بضرورة عرض حساباتها ونتائج أعمالها ومركزها المالي سنويا للتدقيق بمعرفة مدقق حسابات مرخص له بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، وهنا تدقيق الحسابات يخضع المدقق لشروط وضوابط عمليات تدقيق حسابات كاملة، ويلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة وإعداد تقرير فني محايد يوضح فيه مدى دلالة وصدق وعدالة نتائج الأعمال والمركز المالي عن الفترة المالية محل تدقيق الحسابات.<sup>2</sup>

**3. تدقيق العمليات:** هي فحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء، وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

<sup>1</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 30.

وتعتبر عملية فحص وتقييم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسب الآلي، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعالته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين وتطوير هذا النظام مثالا واضحا على تدقيق العمليات ويلخص الرسم التوضيحي التالي العلاقة بين تدقيق القوائم المالية وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات.

من ناحية أخرى يمكن تقسيم التدقيق استنادا إلى الشخص أو المجموعة التي تقوم بعملية التدقيق إلى تدقيق خارجي وتدقيق داخلي وتدقيق حكومي، وهذا التقسيم يتداخل مع التقسيم السابق كما سنلاحظ من عرض عناصر هذا التقسيم:

**1. التدقيق الخارجي:** هو تدقيق الذي يتم بواسطة طرق من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنازل القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك).<sup>1</sup>

**2. التدقيق الداخلي:** هي وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل الشركات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك.<sup>2</sup>

**3. التدقيق الحكومي:** في هذه الحالة يقوم بعملية التدقيق جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين ويتولى مسؤولية تحقيق الرقابة بشقيها المحاسبي والقانوني، والرقابة على الأداء، ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية وبيادر الجهاز إختصاصه في الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام والشركات التي يساهم فيها شخص عام أو شركة عامة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك قطاع الأعمال العام بما لا يقل عن 25% من رأسمالها، والنقابات والاتحادات المهنية والعمالية، والأحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية والقومية، وأي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح فيها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص28.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص308.

<sup>3</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، مرجع سابق، ص26.

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

## المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي ومفهومه

## أولاً: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

تشير السجلات التاريخية أنه تم الاستعانة بالمدققين الداخليين قبيل القرن الخامس عشر؛ حيث كان الملوك أو التجار يعينون المدققين، ويكلفوهم باكتشاف أوضاع الغش والاختلاس ومسائل مماثلة أخرى.

ومع تطور الصناعة والتجارة، تطورت أيضاً طرق الضبط وتقنيات التدقيق، وانتقلت من إنكلترا إلى أمريكا خلال الثورة الصناعية، واستمر بعد ذلك تزايد أهمية الضبط الإداري من خلال التدقيق خلال القرن العشرين.

بعد الحرب العالمية الأولى والنمو السريع المتزايد للاقتصاد الأمريكي ونسبيا لاقتصاديات أوروبا، وما رافق ذلك من زيادة الأسعار وعمليات احتكار وتقديم بيانات مغلوطة حول أداء العمال، تطلب ذلك تقنيات ووسائل أفضل لتخطيط وتوجيه وتقييم أنشطة العمل ونزاهة وكفاءة الإدارة، تبع ذلك وضع وتطوير تشريعات واستخدام التدقيق كوسيلة للتأكيد على الالتزام بالقوانين والتنظيمات.

في منتصف القرن العشرين، وبتأثير النمو الاقتصادي وازدياد الحاجة إلى رساميل كبيرة للشركات وتنوع المالكين واختلاف مفاهيم وابتعاد الإدارة عن رقابة أصحاب المال، وفقدان الإدارة الاتصال المباشر مع أغلب المرؤوسين والتابعين لها، كان من الصعب على الشركات الحفاظ على الرقابة على نشاطات الشركة، تم تعيين أشخاص معروفين على أنهم مدققون داخليون من أجل المراجعة والإبلاغ عن ما يحصل. اختلفت المهام والأعمال التي تطلب من قبل المدققين الداخليين من الكشف على النشاطات إلى تقديم الاقتراحات والتوصيات لتحسين الكفاءة والفعالية والأداء.

مع التطور المهنة انتزع المدققون الداخليون اعترافاً أكبر لوظيفتهم، وفي 17 نوفمبر 1941 تم إنشاء مؤسسة معهد المدققين الداخليين في نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية، كان الغرض الأولي المؤسسة معهد المدققين الداخليين هو توفير مدققين داخليين مع فرصة لمشاركة مصالحهم واهتماماتهم المشتركة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط 2، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010، ص 42-43.

في عام 1944 صرح آرثر إهالد أحد مؤسسي معهد المدققين الداخليين بالبيان التالي: "خلقت الضرورة للتدقيق الداخلي وتجعله الآن جزءا متكاملا من قطاع الأعمال الحديث. لا يستطيع أي عمل واسع الإفلات منه، وسيكون عليهم امتلاكه عاجلا أم آجلا، وإذا استمرت الأحداث بالتطور على ما هي عليه الآن سيكون عليهم امتلاكه عاجلا."، هذه الكلمات أصبحت حقيقة، فيما صار التدقيق الداخلي إحدى المهن الأسرع نموا في النصف الثاني من القرن العشرين.

قامت لجنة البحوث لمعهد المدققين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمدققين الداخليين، وتمت موافقة مجلس الإدارة عليه خلال اجتماعه في 15 جويلية 1947 كان الغرض من البيان الإعداد لمجموعة إرشادات تعرف الدور السليم والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة، تم تحديث البيان بشكل منتظم وفي جوان 1999، وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة جديدة من الإرشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية.<sup>1</sup>

### ثانيا: مفهوم التدقيق الداخلي

يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة تقييم مستقلة يقوم بها المشروع لفحص وتقييم أنشطته التي تقدم داخل المشروع."<sup>2</sup> ويعرف أيضا: "هو تدقيق للعمليات والسجلات بصورة مستمرة يتم تنفيذه داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي معين للقيام بهذا العمل ووجود مثل هذا الجهاز الوظيفي يؤدي إلى ضمان أن النظام المحاسبي كاف ويتم تنفيذه طبقا للإجراءات المخططة كما يترتب عليه تسهيل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية".

" كما عرف بأنه نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في المنشآت الكبيرة على إدارة أعمالها بفعالية، وهو وظيفة من وظائف المشروع مستقلة عن الوظائف المحاسبية، ومسؤول تجاه الإدارة العليا مباشرة."<sup>3</sup>

ويعرف معهد المدققين الداخليين في إنجلترا بـ " أنه عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل التنظيم بهدف خدمة هذا التنظيم وذلك عن طريق فحص وتقييم الأنشطة المختلفة وتوصيل نتائج هذا التدقيق."

ويعرف التدقيق الداخلي بأنه " وسيلة تقييم لعملية تدفق البيانات والمعلومات والحكم على نوعيتها وكمالها. ويتم التحقق من ذلك عن طريق التحقق من توافر التجانس الذاتي والمتبادل للبيانات."

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص ص 44-45.

<sup>2</sup> ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات إلكترونيا، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 15.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد (الداخلي، الحكومي، الإداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 27.

كما يمكن تعريف التدقيق بأنه " مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشأها الإدارة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية المخصصات المعدة لحماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة وأخيرا في قياس مدى صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها عليها حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

ويعرف معهد المدققين الداخليين في أمريكا آخر تعديلات وإضافات على المعايير الدولية للممارسة المهنية في التدقيق الداخلي في 12/ 2003 والتي أصبحت نافذة اعتبار من 1/1/ 2004 كما قام بتعديلها في 15/ 4/ 2004، وذلك استنادا للمفهوم الحديث الجديد الصادر في 6/ 1999 والذي يعرف التدقيق الداخلي بأنه: " نشاط مستقل وموضوعي وإستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاز مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم".

بينما المفهوم الذي وضعه مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفقا لمعايير التدقيق الدولي (610) المعدل عام 2004 يشير إلى أن التدقيق الداخلي هو: " تقويم أنشطة المنشأة المتعارف عليها كخدمة للمنشأة، ومن ضمن وظائفها من بين أشياء أخرى نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها".<sup>1</sup>

التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل داخل الشركة بطريقة موضوعية والتي تعطي تأكيد ودرجة تحكم في العمليات وتساهم في خلق القيمة المضافة ومساعدة الشركة على بلوغ أهدافها من خلال تقييم عملية ادارة المخاطر.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تلخيص بنود التدقيق الداخلي كما يلي:

- يقوم بأعمال التدقيق الداخلي قسم أو دائرة أو إدارة أو وحدة أو فريق أو ممارس أو ممارسين للتدقيق الداخلي، وقد يكونوا موظفين في الشركة، أو قد يقوم بالعمل والمهمة جهة خارجية أي جهة مستقلة عن الشركة.
- يقدم التدقيق الداخلي خدمات التدقيق باستقلالية وموضوعية وكذلك خدمات استشارية لإدارة الشركة، تصمم بهدف إضافة قيمة وتطوير وتحسين عمليات الشركة.
- تساعد خدمات التدقيق الداخلي الشركة في تحقيق أهدافها من خلال توفير منهجية منتظمة ومنطقية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات الضبط وإدارة العمليات.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 28-29.

- يجب على من يقوم بالتدقيق الداخلي معرفة معايير وتقنيات التدقيق، والتحلي بالاستقلالية والموضوعية والرأي المهني، كونه تقييم موضوعي، منتظم ومستقل.
- يقوم بأعمال التدقيق لجميع العمليات والضوابط بمعنى عدم تحديد نطاق العمل، ويشمل جميع العمليات المالية وغير المالية، وله صلاحية الوصول إلى جميع الموظفين وفي مختلف المستويات الوظيفية، المنتجات والأنشطة، والموجودات بما فيها الأبنية والعقارات وكذلك السجلات.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

#### أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي وفقاً لمفهوم التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين في إضافة قيمة للمنشأة كهدف استراتيجي له وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنشأة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، حيث ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية 1929-1933 وبعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاس العديد من المنشآت لمتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه المنشآت إلى تحقيقها، باعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء من نظام الرقابة الداخلية حيث أنها تشكل بؤرة هذا النظام وصمام الأمان له، وخصوصاً بعد إيلاء هذه الوظيفة أهمية مميزة بما من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية.

ويعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والوضع المحدد مسبقاً واكتشاف الأخطاء وكونه أيضاً وسيلة وقائية تمنع وقوع الأخطاء والتضليل، لذلك يجب على المنشأة، ولقد ازدادت أهميته في وقتنا الحالي، وأصبح نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رعدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014، ص23.

## ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي في:<sup>1</sup>

- التأكد من مدى ملاءمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.
- التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- التأكد من صحة البيانات ومدى الاعتماد العمليات ودراسة الضبط، فحص عليها 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 والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 37.

## المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعايره

## أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق الداخلي حسب موضوع التدقيق إلى أقسام متنوعة نورد منها الآتي:

## 1. تقسيم حسب موضوع وأوجه التدقيق:

يقسم التدقيق الداخلي حسب موضوع التدقيق إلى:

أ) **تدقيق مالي:** 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.<sup>1</sup>

ب) **التدقيق الإداري (المطابقة أو الالتزام):** ويطلق عليه البعض تدقيق الإذعان أو الامتثال وهو عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة، وما له علاقة بالقوانين والتنظيمات، لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات، وللتأكد من مطابقتها مع ماهو موضوع ومعد مسبقاً، ومدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها.

ويمكن أن يكون هذا التدقيق بمثابة التدقيق الإداري، ونلخص بعض مهام التوجه الإداري للتدقيق الداخلي بما

يلي:<sup>2</sup>

- يشكل امتداد للتدقيق على العمليات ويتخطاه إلى النواحي الإدارية.
- يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى للشركة.
- يطبق المدققون مبادئ الإدارة العلمية والحوكمة والاستفادة من الخبرات العملية.
- يحدد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين والتنظيمات والتعليمات.
- يقوم بتقديم الاقتراحات حول النقاط التي تبين له وإسداء النصح للإدارة عن رأيه بكيفية تصحيحها.
- يساعد في رفع مستوى أداء الإدارة نفسها عن طريق تعزيز طاقتها على الإدارة.
- من الممكن أن يعهد للمدققين الداخليين بمهام خاصة، مثل: تقييم مشتريات، تقييم الأسس المعتمدة في أخذ القرارات طويلة الأمد... الخ.

<sup>1</sup> Jaques Renard, Theorie et pratique de l'audit interne. Les edition. Organisation. Paris, France, 1996, p49.

<sup>2</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 51.

- يجب أن يظهر المدقق الداخلي روحية التعاون والاهتمام بالمساعدة وليس الانتقاد.
- يجب أن يكون المدقق الداخلي على معرفة تامة بأعمال الشركة والقطاع، وبالمهام أو المبادئ الإدارية... الخ، وهو ما يمثل محركاً أساسياً للتغيير وللتطوير وتحسين الأداء.<sup>1</sup>

(ت) **تدقيق العمليات التشغيلية:** يعتبر اصطلاح "تدقيق العمليات" علماً لعدد من الناس حيث يمكن أن يستخدم بطريقة مرادفة لاصطلاح "التدقيق الداخلي"، حيث تعتبر هذه الفئة أن كل ما يقوم به المدقق الداخلي يعتبر تدقيق العمليات فيعمل على قياس كفاءة الأعمال بالوحدات التشغيلية الروتينية منها والتكثيكية والإستراتيجية كما يستخدم المدقق الداخلي أدوات التحليل المالي في تقييم ومتابعة قرارات عدة، إن تقييم الكفاءة يتطلب تجميع المعلومات الكافية على التدفقات الخارجية والداخلية التي تحت التدقيق.<sup>2</sup>

## 2. تقسيم حسب طبيعة التدقيق:

يمكن كذلك تقسيم أنواع التدقيق الداخلي حسب طبيعة التدقيق إلى الأنواع التالية: التدقيق المستمر، التدقيق النهائي، مهام تدقيق خاصة.<sup>3</sup>

أ) **التدقيق المستمر:** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للشركة.

ب) **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.<sup>4</sup>

## 3. تقسيم حسب الجهة التي تقوم بالتدقيق

يقوم بالتدقيق الداخلي إما وحدة من داخل الشركة، أو من خلال مصدر خارجي مثلاً مؤسسة متخصصة في أعمال التدقيق الداخلي من خارج الشركة:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 51.

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 122.

<sup>3</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 53-54.

<sup>4</sup> محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 17.

<sup>5</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 64.

## أ) التدقيق الداخلي من خلال وحدة داخل الشركة:

يقوم بالتدقيق الداخلي وحدة إدارية داخل الشركة وهي تنشأ خصيصاً وتحديداً للقيام بالتدقيق الداخلي تسمى إدارة أو دائرة أو قسم أو وحدة التدقيق الداخلي، تكون مستقلة استقلالاً تاماً عن الإدارة المسؤولة عن العمليات بمختلف أنواعها المالية منها والتشغيلية والإدارية...، وليس لهذه الدائرة مسؤوليات تنفيذية ولا تقوم بأي أعمال تنفيذية، ويعين لها رئيس أو مدير أو مسئول يسمى مدير التدقيق التنفيذي، يتم تعيينه وتحدد تعويضاته وأتعابه من قبل مجلس الإدارة ويكون تابعاً مباشرة له، وله الصلاحية بالاتصال والتواصل والتقرير والإبلاغ إلى مجلس مباشرة، تطبيقاً لمبدأ الاستقلالية.

## ب) التدقيق الداخلي من خارج الشركة:

يمكن أن تكلف الشركة مصدراً خارجياً أو جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام التدقيق الداخلي، وينطبق عليها مضمون وروحية ما ينطبق على وحدة التدقيق الداخلي فيما لو كانت داخل الشركة ويمكن تلخيص هذه الشروط بالآتي:

- ✓ أن يكون المصدر الخارجي للتدقيق أو المؤسسة المتخصصة مستقل تماماً عن مفوض المراقبة (خبير المحاسبة، المدقق الخارجي، مراقب الحسابات) الذي يدقق بياناتها المالية وغير مرتبطة به بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ أن تكون مستقلة تماماً عن الإدارة المقررة في الشركة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ أن يكون تعيين المصدر الخارجي للقيام بالتدقيق الداخلي محصوراً بمجلس الإدارة فقط، وبالتالي يجب أن تكون الصلة والتواصل والتقارير والإبلاغ إلى مجلس الإدارة مباشرة بدون قيود.

## ثانياً: معايير التدقيق الداخلي

وتعد المعايير جزءاً لا يتجزأ من إطار الممارسات المهنية ويشتمل ذلك الإطار على تعريف التدقيق الداخلي، والميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي، والمعايير والأدلة الإرشادية، يوجد الدليل الذي يخص كيفية تطبيق المعايير في الممارسة المهنية والذي يصدر بواسطة لجنة القضايا المهنية.

إن الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تعد أمراً ضرورياً يفي من خلاله المدققون الداخليون بالتزاماتهم الوظيفية حيال المنظمة، ولذلك تهدف معايير التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- ✓ تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 34.

- ✓ وضع إطار الأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي.
- ✓ وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي.
- ✓ تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.

كما تتألف المعايير من معايير الصفات (سلسلة الألف)، ومعايير الأداء (سلسلة الألفين)، ومعايير التنفيذ (سلسلة nnnn.xn). وتمثل معايير الصفات سمات أو خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي على حين تصف معايير الأداء طبيعة الأنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، أما معايير التنفيذ فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة (مثل تدقيق الإذعان والكشف عن الغش والتدليس والرقابة الذاتية على المشاريع).<sup>1</sup>

#### أولاً: معايير السمات (الصفات)

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة التدقيق الداخلي وتتضمن معايير الصفات، وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:

- ✓ **1000. الأهداف، الصلاحية والمسؤولية:** يتطلب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تسجّم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دورياً وأخذ موافق أعلى سلطة.
- ✓ **1100. الاستقلالية والموضوعية:** يتمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أية إجراءات وإنجاز أية أعمال والتبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضرورياً لممارسة اختصاصاته، وعلى المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن لا يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز، كما عليهم وأن يتقيدوا بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني والقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات المنشأة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 34.

<sup>2</sup> حلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 167.

- ✓ 1200. البراعة وبذل العناية المهنية: يتعلق هذا المعيار بما يتوجب على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، والمهارات، والكفاءة المطلوبة للإطلاع بمسؤولياتهم الفردية، وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة للإطلاع بمسؤولياتهم، وبذل العناية، والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفاء، لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ.
- ✓ 1300. الرقابة النوعية وبرنامج التحسين: يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

### الجدول رقم (01) معايير السمات (الصفات) الصادر عن معهد المدققين الداخليين

Attribute Standard	معايير الصفات	
Purpose, Authority and Responsibility	1000	الغرض، الصلاحية والمسؤولية
Independence and Objectivity	1100	الاستقلالية والموضوعية
Organization Independence	1110	استقلال الشركة
Individual Objectivity	1120	موضوعية الأفراد
Impairments to Independence or Objectivity	1130	الإصرار بالاستقلالية أو الموضوعية
Proficiency and Due Professional Care	1200	التأهيل والعناية المهنية
Proficiency	1210	التأهيل المهني
Due Professional Care	1220	العناية المهنية
Continuing Professional Development	1230	التأهيل المهني المستمر
Quality Assurance and Improvement Program	1300	برنامج تحسين وتأكيد النوعية
Quality Program Assessment	1310	برنامج تقييم النوعية
Reporting on the Quality Program	1320	الإبلاغ عن برنامج النوعية
Use of Conducted in Accordance	1330	استعمال الإجراءات بالتوافق مع المعايير

<sup>1</sup> حلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 168.

with the Standards		
Disclosure of Noncompliance.	1340	الإفصاح عن عدم التوافق

المصدر: داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، المصارف العربية بيروت، 2010، ص 119.

### ثانيا: معايير الأداء

فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس إداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

✓ 2000. إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على كبير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمنظمة.

✓ 2010. التخطيط: على كبير المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية.

✓ 2020. الاتصال والموافقة: على كبير المدققين أن يوصل للإدارة العليا ومجلس الإدارة خطط أنشطة التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ تلك الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية الجوهرية وذلك بغرض فحص الخطط والموافقة عليها، وعلى كبير المدققين أن يبلغ الإدارة كذلك بتأثير الموارد المحدودة على تنفيذ الخطط.

✓ 2030. إدارة الموارد: ينبغي على كبير المدققين التأكد من أن موارد أنشطة التدقيق الداخلي كافية، مناسبة، وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الخطة المعتمدة.

✓ 2040. السياسات والإجراءات: ينبغي على كبير المدققين أن يضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط التدقيق الداخلي.

✓ 2050. التنسيق: ينبغي على كبير المدققين أن يعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملائمة والخدمات الاستشارية وضمان التغطية الصحيحة وتخفيض الازدواج في الجهود المبذولة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص42.

✓ **2060.** الإبلاغ إلى المجلس والإدارة العليا: على كبير المدققين أن يرفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة وإلى الإدارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل، وينبغي أن يشمل التقرير كذلك قضايا الرقابة وكذلك قضايا التحكم المؤسسي، إضافة إلى القضايا والمواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا.

✓ **2100.** طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطرة والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط.

✓ **2110.** إدارة المخاطر: ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي للمنظمة عن طريق وتحديد وتقييم التعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي أن يساهم ذلك النشاط في تحسين إدارة المخاطرة وأنظمة الرقابة.

✓ **2120.** الرقابة: ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي للمنظمة فيما يتصل بإرساء آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالمنظمة.

✓ **2130.** التحكم المؤسسي: ينبغي على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ووضع التوصيات المناسبة لتحسين عمليات التحكم لإنجاز الأهداف التالية:

• تدعيم الأخلاقيات المناسبة والقيم داخل المنظمة.

• تأكيد إدارة الأداء التنظيمي الفعال والمساءلة.

• تفعيل توصيل المعلومات عن المخاطر والرقابة في مناطق مناسبة داخل المنظمة.

• تفعيل تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.

✓ **2200.** تخطيط التكاليف: ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة وتشمل النطاق، والأهداف، والوقت وتوزيع الموارد.

✓ **2201.** اعتبارات التخطيط: ينبغي على المدققين الداخليين عن التخطيط للمهمة مراعاة ما يلي:

• أهداف النشاط الذي يتم فحصه ووسائل الرقابة على الأداء.

• المخاطر الجوهرية للنشاط وكذلك الأهداف والموارد والعمليات والأساليب التي يتم من خلالها الحفاظ على المخاطر عند المستوى المقبول.

• كفاية وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأدوات وأنظمة الرقابة مقارنة بإطار الرقابة المعياري.

• الفرص المتاحة لإدخال تحسينات جوهرية على إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الرقابة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> norme internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne, the institute of internal Auditors, 2015, p.14-17.

- ✓ 2210. أهداف التكليف: يجب أن تؤسس الأهداف لكل مهمة.
- ✓ 2220. نطاق التكليف: ينبغي أن يغطي نطاق المهمة الأهداف الملزم تحقيقها.
- ✓ 2330. تخصيص موارد التكليف: ينبغي أن يحدد المدققون الداخليون الموارد الضرورية لتحقيق أهداف المهمة، وينبغي أن يتم تخصيص الأفراد بناء على تقييم طبيعة وتعقد كل مهمة، والقيود الزمنية والموارد المتاحة.
- ✓ 2240. برامج عمل التكليف: ينبغي على المدققون الداخليون تطوير برامج العمل لتحقيق أهداف المهمة كما ينبغي توثيق تلك البرامج.
- ✓ 2300. إنجاز التكليف: ينبغي أن يعمل المدققون الداخليون على تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
- ✓ 2310. تحديد المعلومات: على المدققين الداخليين أن يعملوا على تحديد المعلومات الكافية والمناسبة الموثوق بها، والمفيدة لتحقيق أغراض المهمة.
- ✓ 2320. التحليل والتقييم: ينبغي أن يبيّن المدققون الداخليون نتائجهم ونتائج المهمة على أساس تحليلات وتقييمات مناسبة.
- ✓ 2330. توثيق المعلومات: ينبغي أن يتولى المدققون الداخليون تسجيل المعلومات الملائمة لدعم الاستنتاجات والنتائج التي توصلوا إليها.
- ✓ 2340. الإشراف على التكليف: يجب أن يكون هناك إشراف سليم للتأكد من تحقيق الأهداف ومن توفر الجودة وتطوير الأفراد.
- ✓ 2400. إبلاغ النتائج: ينبغي على المدققين الداخليين أن يوصلوا نتائج المهمة.
- ✓ 2410. معيار الاتصال (توصيل النتائج): ينبغي أن تشمل عملية التوصيل على أهداف المهمة ونطاقها بالإضافة إلى الاستنتاجات والتوصيات القابلة للتطبيق وخطط العمل.
- ✓ 2420. نوعية الاتصال (جودة التوصيل): ينبغي أن تتسم عملية التوصيل بالدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز، كما ينبغي أن تكون بناءة وكاملة وأن تتم في الوقت المناسب.
- ✓ 2421. الأخطاء والمحذوفات (الأخطاء والسهو): إذا اشتملت عملية التوصيل النهائية على خطأ أو سهو جوهري، فإنه ينبغي أن يتولى كبير المدققين توصيل المعلومات الصحيحة إلى كافة الأفراد الذين وصلت إليهم المعلومات الأصلية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص. 43-44.

✓ 2430. الإفصاح عن المهمة وعدم التوافق مع المعايير: عندما يؤثر عدم الإذعان للمعايير الشرعية على مهمة

معينة، فإنه ينبغي أن تشمل عملية توصيل النتائج على ما يلي:

- المعايير التي لم يتم الإذعان لها إذعانا تاما.
- أسباب عدم الإذعان.
- تأثير عدم الإذعان على المهمة.

✓ 2440. نشر النتائج: ينبغي على كبير المدققين أن ينشر النتائج لتصل إلى كافة الأشخاص المناسبين.

✓ 2500. مراقبة الإنجاز: ينبغي على كبير المدققين أن يضع ويحافظ على نظام لمراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها

للإدارة.

✓ 2600. حل قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد كبير المدققين أن الإدارة العليا تقبل مستوى من المخاطر لا

يعد مقبولا للمنظمة، فإنه ينبغي عليه مناقشة ذلك مع الإدارة، فإذا لم يتم حل ذلك فإنه ينبغي أن يرفع كل من

كبير المدققين والإدارة العليا تقرير بذلك إلى مجلس الإدارة ليتولى فض النزاع.<sup>1</sup>

معايير الأداء الدولية للممارسة: الجدول التالي يمثل معايير الأداء الدولية لممارسة مهنة للتدقيق الداخلي.

الجدول رقم (02): معايير الأداء الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

Performance Standards		معايير الأداء
Managing the Internal Audit Activity	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
Planning	2010	التخطيط
Communication and Approval	2020	الاتصال والموافقة
Resource Managment	2030	إدارة الموارد
Policies and Procedures	2040	السياسات والإجراءات
Coordination	2050	التنسيق
Reporting the Board and Senior Managements	2060	الإبلاغ إلى المجلس والإدارة العليا
Nature of Work	2100	طبيعة العمل
Risk Managment	2110	إدارة المخاطر
Control	2120	الضبط

<sup>1</sup> norme internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne, the institute of internal Auditors, 2015, p19.

Governance	2130	الحوكمة (الإدارة الرشيدة)
Engagement Planning	<b>2200</b>	تخطيط التكاليف
Planning Considerations	2201	اعتبارات التخطيط
Engagement Objectives	2210	أهداف التكاليف
Engagement Scope	2220	نطاق التكاليف
Engagement Resource Allocation	2230	تخصيص موارد التكاليف
Engagement Work Program	2240	برنامج عمل التكاليف
Performing the Engagement	<b>2300</b>	إنجاز التكاليف
Identifying Information	2310	تحديد المعلومات
Analysis and Evaluation	2320	التحليل والتقييم
Recording Information	2330	توثيق المعلومات
Engagement Supervision	2340	الإشراف على التكاليف
Communicating Results	<b>2400</b>	إبلاغ النتائج
Criteria for Communications	2410	معيار الاتصال
Quality of Communication	2420	نوعية الاتصالات
Errors and Omission	2421	الأخطاء والمخدوفات
Engagement Disclosure of Noncompliance with the Standards	2430	الإفصاح عن المهمة وعدم التوافق مع المعايير
Disseminating Results	2440	نشر النتائج
Monitoring Progress	<b>2500</b>	مراقبة الإنجاز
Resolution of Management's Acceptance of Risks.	<b>2600</b>	حل قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، المصارف العربية بيروت، 2010،

ص ص. 120-121.

## المطلب الرابع: مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي

نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على أن إنجاز عملية التدقيق يتم وفقا للمراحل التالية:

## 1. تخطيط عملية التدقيق الداخلي:

أشارت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- يجب وضع خطة موثقة للتدقيق الداخلي مبنية على أساس المخاطر على أن يكون الإطلاع عليها مرة كل سنة على الأقل، كما يجب أن يتم دراسة توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.
- يجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي أن يدرس أمر قبول الاستشارات المقترحة بناء على فائدتها في تحسين عملية إدارة المخاطر وإضافة قيمة لأعمال المنشأة كما ينبغي أن تشمل الخطة على الأعمال الاستشارية التي يتم قبولها.

## 2. الاتصال والموافقة:

يجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي توصيل خطط نشاط التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ هذه الخطط بما في ذلك التغيرات الزمنية الجوهرية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وذلك بهدف مراجعتها والموافقة عليها كما يجب عليه الإفصاح عن أثر وجود أية قيود على الموارد على تنفيذ الخطط.

ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة لعملية التدقيق وفقا لثلاث طرق هي:

- **الاختيار المنظم:** ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة لعملية التدقيق استنادا إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.
- **الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا:** قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها مثل تدقيق اتفاقية محددة على وشك التوقيع أو تدقيق حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.
- **الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق:** قد يحتاج بعض مديري الإدارات إلى مساعدة المدقق الداخلي لتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإرادتهم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، مصر، 2004، ص 278.

وأيا كانت الطريقة المتبعة في اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق، فإن المدقق الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المدقق باستمرار على ضوء المستجدات.

بالإضافة إلى ذلك يجب جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط محل التدقيق من مصادر مختلفة للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، كما أن هذه المصادر تعتمد على ما إذا كان النشاط يدقق لأول مرة أو أنه تمت تدقيقه سابقا وتمثل هذه المصادر فيما يلي:

- ✓ الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي.
- ✓ تقارير وملفات المراجعة السابقة، الموازنات التقديرية والمعلومات المالية.
- ✓ الاجتماع مع إدارة النشاط.
- ✓ الاطلاع على الخطط والسياسات والإجراءات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.<sup>1</sup>

### 3. تنفيذ عملية التدقيق الداخلي:

يتم تنفيذ عملية التدقيق الداخلي وفقا ما يلي:

#### ✓ اختبار التسبع:

حيث يقوم التدقيق الداخلي بتتبع أحد العمليات أو أكثر أو تتبع بنود البيانات الأخرى المحددة من خلال نظم المعلومات الخاصة بأحد المجالات محل التدقيق للتأكد مما إذا كانت النظم في الواقع الفعلي تعمل كما هو مخطط ومقرر عن طريق المدقق الداخلي، على سبيل المثال تتبع البيانات المتعلقة بتعيين موظف جديد من خلال نظم المعلومات الملائمة لإدارة الموارد البشرية لتحديد ما إذا كانت هذه النظم تعمل كما هو مقرر.

#### ✓ إتمام قوائم استقصاء الرقابة الداخلية:

تتضمن قوائم الاستقصاء مجموعة من الأسئلة التي يتم طرحها على الأعضاء العاملين في المجال محل التدقيق من أجل تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية الموجودة يتم الالتزام بها أم لا.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 245.

<sup>2</sup> صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع من تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016، ص 53.

### ✓ اختبارات الالتزام:

يتمثل ذلك الاختبار في جمع أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم الالتزام بها أم لا، ويتم أداء هذه الاختبارات من خلال ما يلي:

❖ **الملاحظة:** وهي تعني المراقبة عند أداء نشاط معين وطبيعة الرقابة على هذا النشاط، على سبيل المثال:

ملاحظة ما إذا كان القائم بإدارة الاستعلام يقوم باختبار تأمين المرور دائماً قبل السماح بدخول الأفراد إلى مكاتبهم.

❖ **المقابلة:** حيث يتم إجراء مقابلات مع العاملين الذين يؤدون أنشطة الرقابة لتحديد ما إذا كانوا يفهمون

نظم الرقابة الداخلية التي يقومون بتشغيلها ولماذا يقومون بتشغيلها على سبيل المثال: إجراء المقابلة مع العاملين الذين يؤدون عملية المطابقات البنكية.

❖ **فحص التوثيق المستندي:** ويعني ذلك فحص عينة صغيرة من الدليل المستندي لتحديد ما إذا كان الإجراء

الرقابي تم تشغيله كما هو مستهدف على سبيل المثال: فحص أذون إصدار الشيكات للتأكد من ظهور التوقيعين الصحيحين.

### ✓ اختبارات التحقق الأساسية:

تستخدم اختبارات التحقق الأساسية بهدف:

❖ التحقق من اكتمال ودقة وشرعية المعلومات في سجلات المجال محل التدقيق فيما يتعلق بالأنشطة التي تعتبر نظم

الرقابة الداخلية الخاصة بها ضعيفة.

❖ تحديد ما إذا كانت المخاطر المدركة الناتجة عن وجود نظام رقابة داخلية غير كافية أو غير مقنعة في الحقيقة.

### 4. إعداد التقرير:

في نهاية عملية التدقيق يقوم المدققون الداخليون بإعداد تقارير منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الهدف

والسلطة والمسؤولية لنشاط التدقيق الداخلي، كما يجب أن يشير التقرير إلى أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية وما

تتضمنه من مخاطر الغش، بالإضافة إلى الإشارة إلى الأمور المتعلقة بالحوكمة وأية أمور تطلب من قبل مجلس الإدارة

والإدارة العليا.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>صالح محمد، مرجع سابق، ص 55.

وقد زودت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بسبعة إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي في

هذا الشأن:

- يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم من أجل توصيل النتائج المتعلقة بعملية التدقيق.
- يجب على المدققين الداخليين مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي.
- يجب أن تكون التقارير الموضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفي الوقت المناسب.
- يجب أن يعرض التقرير الهدف من عملية التدقيق ونطاق نتائجه، كما يجب أن يحتوي على تعبير عن رأي المدقق كلما كان ذلك ممكناً.
- يجب أن تكتب المعلومات الإضافية بوضع وبشكل يجذب انتباه القارئ.
- يجب أن تصف المعلومات الهدف من عملية التدقيق مع إعلام القارئ لماذا أجريت عملية التدقيق وماذا كان متوقعا منها أن تنجزه.
- يجب أن تشخص وتحدد نطاق أنشطة التدقيق طبيعة ومدى نطاق التدقيق الذي تم تأديته.

#### 5. المتابعة:

يجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي وضع نظام لمتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة وتأخذ هذه الخطوات ثلاثة أشكال:

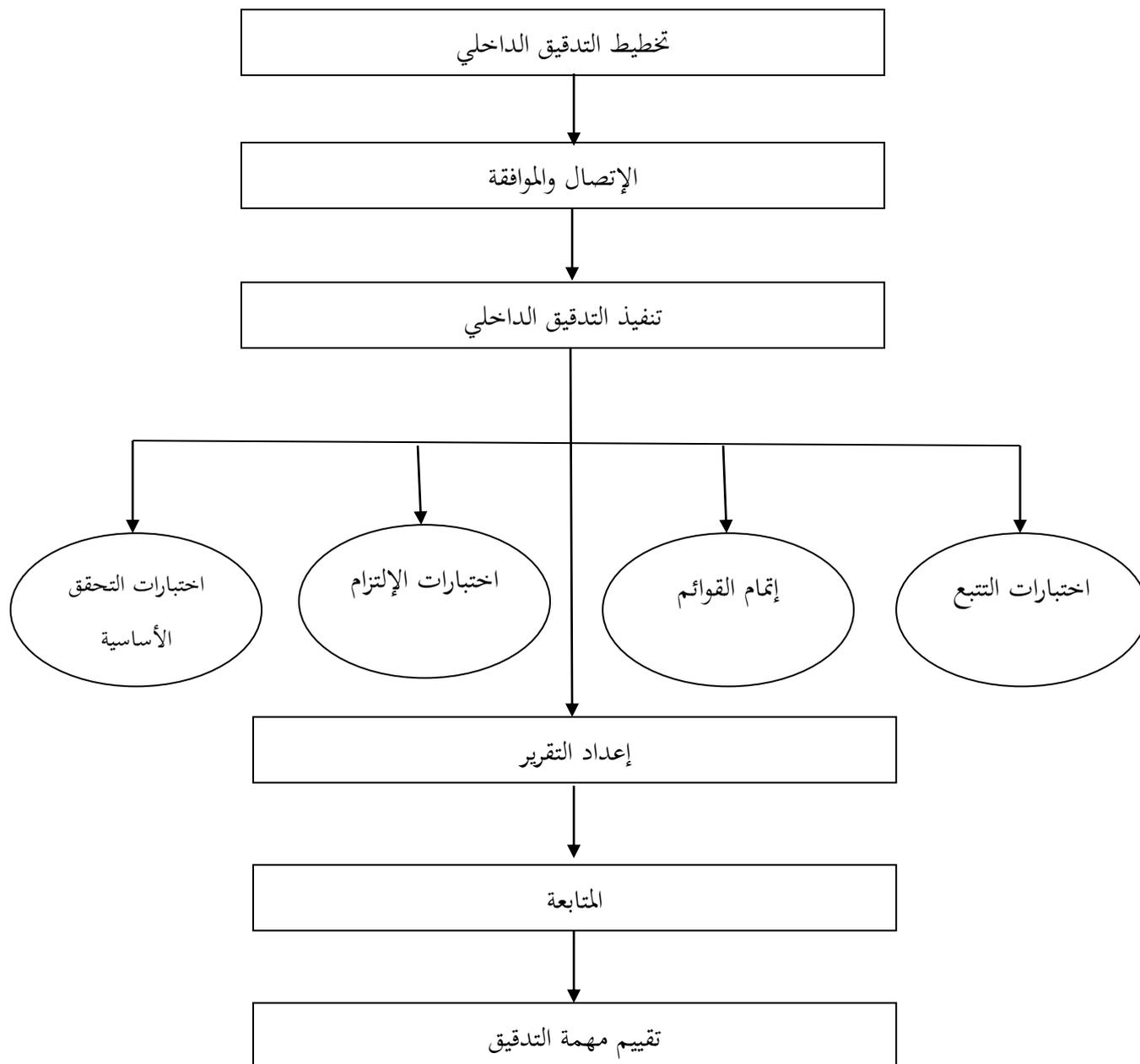
- قيام الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.
- قيام الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مباشرة بتنفيذ التوصيات.
- قيام المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة توصل مسؤولية عدم اتخاذ مثل الإجراءات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جيهان عبد المعز الجمال، مراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص ص. 424-

## 6. تقييم مهمة التدقيق

يقوم قسم التدقيق الداخلي بالتأكد من الفاعلية التي تم بها إنجاز المهمة، وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في إنجاز مهمات أخرى.

شكل رقم (01) يوضح مراحل عملية التدقيق الداخلي



المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، مراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص425.

## المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

## المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

- عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه: "عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات -بشكل موضعي- المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية. وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين"<sup>1</sup>.
- أما "Porter" فقد عرف 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"<sup>2</sup>.
- كما عرف على أنه: "عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، بقصد الخروج برأي فني في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"<sup>3</sup>.
- ويعرف على أنه: "عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير القائمة، وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها"<sup>4</sup>.
- هو عملية منظمة يقوم بها مدقق مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة من القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام"<sup>5</sup>.
- ويعرف التدقيق الخارجي "عملية يقوم بها المحاسب القانوني (المدقق) المستقل والحايد لأجل التوصل إلى رأي قيم إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدها الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولهذا على المدقق أن يكون محاسباً جيداً"<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 1987، ص21.

<sup>2</sup> Porter, B, principles of external Auditing, John Wiley and sons, 1997, P19

<sup>3</sup> محمد يونس، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص27.

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة وفق لمعايير المراجعة العربية الدولية والامريكية، الدار الجامعية، الاسكندرية، الجزء 5، 2009، ص53.

<sup>5</sup> عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص7.

<sup>6</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الاردن، ط2، 2004، ص23.

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن التدقيق الخارجي هو مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي في محايد في تعبير القوائم المالية الختامية و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

## المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

وتتمثل أهداف التدقيق الخارجي في:

### 1. الأهداف التقليدية: وتتفرع إلى:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.<sup>1</sup>

### 2. الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن تدقيق الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الزاوية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص19.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص19.

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

جدول رقم (03): مدى تطور أهداف مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	1933-1905	1940-1934	1941-1960 وما بعدها
أهداف التدقيق	- اكتشاف الغش والأخطاء. - تحديد مدى سلامة المركز المالي.	- اكتشاف الغش والأخطاء. - مدى صحة وسلامة المركز المالي.	- تحديد عدالة عرض القوائم المالية.
مدى الفحص	- تدقيق تفصيلي مع تدقيق اختباري.	- تدقيق اختباري.	- تدقيق اختباري.
أهمية الرقابة الداخلية	- اعتراف قليل وسطحي.	- بداية في الاهتمام.	- اهتمام قوي.

المصدر: جهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص70.

## المطلب الثالث: معايير وإجراءات التدقيق الخارجي

تعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة والتي تختلف من اختبار لآخر، رغم اختلاف مفهوم كلا من الإجراءات والمعايير إلا أنهما مرتبطان ارتباطاً وثيقاً. يتعين على المعايير أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاوي المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وقسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات وهي كما يلي:

## أولاً: المعايير العامة أو الشخصية:

- وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الحسابات الخارجي، وتتكون من ثلاث عناصر هي:
- إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين.
  - يجب الاستقلال - الحياد - في أي عمل يوكل للمدقق القيام به.
  - يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير.

## ثانياً: معيار الأداء المهني أو العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير على ثلاث وهي:

- يجب أن يكون العمل مخططاً بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.
- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً داخل الشركة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي تتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.
- الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء، وذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.<sup>1</sup>

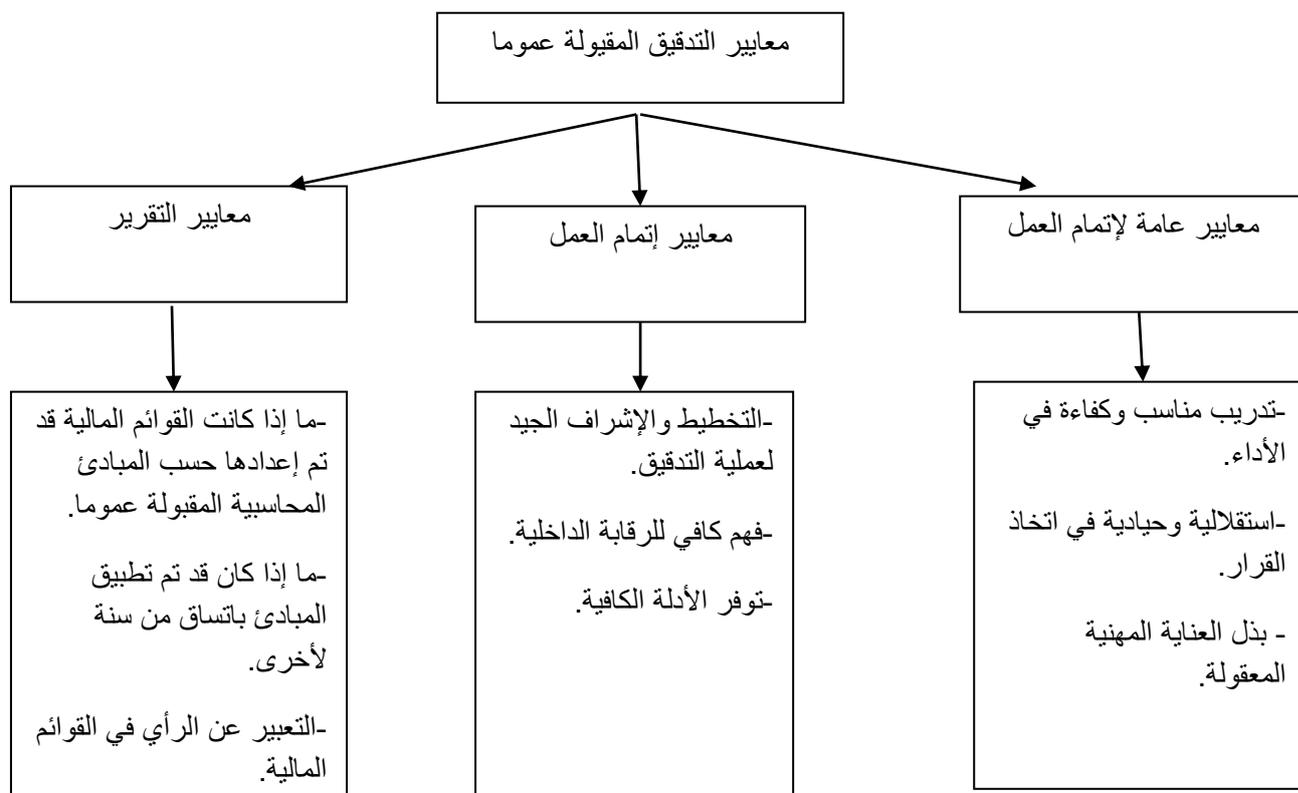
<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص 21-22.

ثالثا: معايير إعداد التقرير:

رغبة من المنظمات المهنية في رفع كفاءة الأداء لمخاطبي الحسابات، قامت بوضع معايير لعملية التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المحافظ في أدائه لمختلف أعماله، وقد أصدرت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكية ثلاثة أنواع من هذه المعايير النوعين الأولين تطرقنا إليهما سابقا (المعايير العامة، معايير الأداء المهني) أما النوع الثالث فهو معايير إعداد التقرير والذي يتضمن العناصر التالية:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصورها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.
- يجب أن يشمل التقرير على ابداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.<sup>1</sup>

الشكل رقم (02): والشكل التالي يوضح ملخص لمعايير التدقيق الخارجي



المصدر: ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات إلكترونيا، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 21.

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص ص 26-27.

## المطلب الرابع: المسؤولية القانونية والأخلاقية للتدقيق الخارجي

## أولاً: المسؤولية القانونية للمدقق

يواجه المدقق مسؤولية واسعة أمام العملاء والجهات الخارجية حيث لا يقوم المدقق بفحص كل الدفاتر أو اختبار كل العمليات ولا يشهد بصحة الميزانية.

ولكنه يفحص القوائم المالية ويتأكد من أنها معدة حسب معايير التدقيق المقبولة عموماً ويستخدم المعاينة المناسبة.

ونتيجة لذلك فإنه يعطي رأيه عن وضوح القوائم حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وأنها مطبقة باتساق من فترة محاسبية لأخرى.

وبذلك تغيرت عملية التدقيق مما أوجد احتمال أكبر من وجود مجالات التحايل في المشروع ولا يكشفها المدقق أحياناً.

وتوجد حالياً إصدارات دورية من الهيئات المهنية عن مسؤوليات المدقق عن اكتشاف الأخطاء وانتهاكات القوانين.

ويجب على المدقق أن يخطط جيداً لعملية التدقيق بحيث يستطيع اكتشاف الأخطاء الهامة والمخالفات القانونية. كما يجب أن يكون على خبرة جيدة ويبدل الرعاية المعقولة عند إتمامه للفحص. كما أن تقرير التدقيق يحوي إيجازاً ضمناً بأن القوائم المالية سوف لا تتأثر بشكل كبير إذا تم اكتشاف أي أخطاء أو أعمال غير قانونية لم تكتشف بعد. ولكن إذا كان إهمال المدقق جسيماً ولم يبذل العناية المهنية المعقولة فإنه يعرض نفسه للمسؤولية القانونية.

وعموماً يمكن القول أن مهنة المحاسبة ليست كبقية المهن حيث أنها تحوي نوعاً من الخطر وتحتاج إلى شخصية تتميز بخصائص معينة قادرة على القيادة لفريق التدقيق والتخطيط لعملية التدقيق وقادرة أيضاً على تكوين الحكم المهني الجيد، حيث يلاحظ أن معظم المشاكل القضائية المتعلقة بمهنة التدقيق ناتجة عن الحكم الضعيف الغير مباشر ببعض الشخصيات بالمشروع الذي يقوم بتدقيقه.

وعموماً وحتى يتعد المدقق عن المسؤوليات القانونية التي قد يتعرض لها، عليه أن يراعي العوامل الآتية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ثناء علي القبانى، مرجع سابق، ص ص. 44-46.

1. أن يبذل عناية كبيرة في اختياره لعملائه، فالمشروعات التي تتميز بتاريخ مليء بالمشاكل المالية هي نفسها المشروعات التي تتميز بمشاكل في نظامها الداخلي وهي التي تحتوي الكثير من الأحداث الغير مقيدة بالدفاتر والتي قد لا يستطيع.

المدقق اكتشافها كلها، وحاليا تقوم الجهات المحاسبية في الدول المتقدمة بتدقيق الخلفية العامة للشركات التي تتطلب التدقيق ولكبار العاملين فيها وذلك حتى تعطي للتدقيق العضو فكرة عن هذه الشركات قبل التعاقد على تدقيقها.

2. يجب أن يتأكد المدقق أنه يتبع معايير التدقيق المقبولة عموما، حيث أن دراسة كل حالات المساءلة القانونية للمدققين تؤكد أن المدقق قد نسي أو تناسى أو انتهك بعض هذه المعايير، وعلى المدقق أن يعرف دائما أنه يمكن في أي وقت أن يقوم الآخرون بفحص عمله وتدقيقه في حالة المنازعات.

3. يجب أن يكون مدى هيكل وأهداف التدقيق واضحا تماما لكل من المدقق والعميل، كما يجب على المدقق أن يوضح تماما نوع الخدمات التي سوف يقدمها ومسؤولياته، ويساعد خطاب الاتفاق على استبعاد عدم فهم طبيعة المهنة الموكلة للمدقق حيث يمثل الحد الفاصل بين المدقق والعميل.

4. في الولايات المتحدة يقوم المدقق أولا بسؤال الشركات ال CPA عن حالة العميل قبل قبول تدقيق حساباته. وفي أحيانا كثيرة يعطي CPA النصيحة بعدم قبول هذه المهنة أو قطع العلاقة تماما مع هذا المشروع مما يساعد على حماية المدقق من المساءلة القانونية نتيجة التورط مع العملاء الغير موثوق فيهم أو الدخول في منازعات لاحقة مع العملاء.

### ثانيا: المسؤولية الأخلاقية للمدقق

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بالأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية. فكل مهنة ومنها مهنة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم (501)

على "لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص191.

ومن أمثلة على الأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ما يلي:<sup>1</sup>

- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.
- الإهمال والتقصير في أداء عمله.
- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.
- إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.

فإذا قام المدقق بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة، فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه. وهذه العقوبات قد تكون التأنيب اللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاوله المهنة مدى الحياة.<sup>2</sup>

### المطلب الخامس: الخدمات التي يقدمها التدقيق الخارجي

الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف آخر ومن هذه الخدمات.

- فحص البيانات المالية.
- الإطلاع.
- الإجراءات المتفق عليها.

- 1) **فحص البيانات المالية:** ويمثل تدقيق البيانات المالية، لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها (وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول وتقييم القرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي يحتوي على إقرارات الإدارة).
- 2) **الإطلاع:** ويشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة والدليل للبيانات المالية. الإطلاع هو أقل درجة من التدقيق، وتقرير التدقيق يشمل العبارة التالية: (البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المبادئ المحاسبية الدولية)). أما تقرير الإطلاع ينص: (لو يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية لأجل أن تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها).

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 217.

<sup>2</sup> أمين السيد لطفی، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 71.

فهذا النوع من الخدمات تقوم بها الشركات التي لا تقوم بالتدقيق، لأنه أكثر كلفة أو تقوم بها الشركات بالنسبة إلى البيانات المالية كالمرحلة.

**(3) الإجراءات المتفق عليها:** وهي خدمة يتفق عليها العميل والمدقق ومثال على ذلك القيام بتدقيق حسابات الأرباح والخسائر فقط، وتقديم تقرير حوله.

أما الخدمات الأخرى التي يقوم بتقديمها المحاسب القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملية والتي لا يقدم تقرير بشأنها فهي:

- خدمات مسك السجلات.

- الاستشارات الضريبية.

- الاستشارات الإدارية.

**(4) خدمات مسك الدفاتر:** المحاسب القانوني ربما يطلب منه العميل القيام بخدمات مسك الدفاتر أي التسجيل في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وترحيلها إلى سجل الأستاذ العام، أو سجلات الأستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية وعلمًا أن بعض المؤسسات الحكومية أو الجامعات المهنية تمنع المحاسب القانوني من القيام بهذه الخدمة أو على سبيل المثال هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.

**(5) الاستشارات الضريبية:** الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات إلى الهيئات الضريبية لأجل دفع الضريبة وحسب القانون، المحاسبون القانونيون مؤهلون للقيام بهذه الخدمة وفي بعض الأقطار تتمثل هذه الخدمات الناشطة الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى لأن قانون هذه البلدان تسمح للمحاسب القانوني بتمثيل العميل أمام السلطات الضريبية.

**(6) الاستثمارات الإدارية:** إن المحاسب القانوني يستعمل مؤهلاته الأكاديمية والعلمية للقيام بهذه المهمة ولكن المحاسب القانوني سيفقد بعض استقلاليته و اعتقد أن الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض الاستشارات من العميل تحت التدقيق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سابق، صص 22-23.

## المبحث الرابع: التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

## المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي في أداء عملية التدقيق

أدى المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي إلى تزايد الاهتمام من جانب المنظمة والمدققين الخارجيين بما يمكن أن يقوم به التدقيق الداخلي لمساعدة المدقق الخارجي في محاولة لتخفيض نطاق عمل التدقيق الخارجي وذلك للمساعدة على تجنب أكبر قدر ممكن من تكاليف التدقيق الخارجي، ومن المهام التي يمكن أن يقوم بها المراجعون الداخليون لمساعدة المدقق الخارجي ما يلي:

- قيام المدققين الداخليين بزيادة الفروع التي لا يتمكن المدقق الخارجي من زيارتها.
- قيام المدققين الداخليين بتدقيق تفصيلي لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل مثل: النقدية، المخزون، قد يعهد إليهم أيضا بتحليل التغير في الحسابات.
- مكن أحيانا الإستعانة ببعض المدققين الداخليين لخدمة المدقق الخارجي في فترة عمله عن طريق قيامه بإعداد القوائم والكشوف والتحليلات التي يحتاجها.
- مكن تنسيق برامج التدقيق الداخلي بإشتراك المدقق الخارجي في إعدادها بشكل يمنع التكرار في العمل.

وزيادة في دعم العلاقة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين تعتبر فكرة استخدام الملف المشترك أداة نافعة تساعد في تحقيق التعاون وتبادل المعلومات بين كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، ويحتوي الملف المشترك على ما يلي: خرائط تدفق النظم، سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، برامج وأوراق عمل التدقيق، التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف والتغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.

يواجه المدقق الخارجي في الوقت الحاضر العديد من المشاكل التي تؤثر تأثيرا كبيرا على إمكانية تطبيق برنامج التدقيق بالكفاية والجودة المطلوبة ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي أدت إلى وجود هذه المشاكل في عاملين رئيسيين

هما:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص. 450-451.

## - التشغيل الإلكتروني للبيانات:

أدى الاستخدام المتزايد لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى ظهور مشاكل خاصة بالرقابة على نظم التشغيل نتيجة للتقدم والتطور السريع في عالم الحسابات الإلكترونية مع عدم تطور نظم وإجراءات الرقابة بما يتلاءم مع النظم الحديثة للتشغيل الإلكتروني للبيانات.

وحتى يتمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه ينبغي أن يحصل على مستوى معين من الخبرة والممارسة في مجال الحسابات الإلكترونية حتى يستطيع أن يتفهم عناصر مكونات نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات بما يتلاءم مع التطورات في نظم المعلومات الحاسوبية في الوقت الحاضر.

## - الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي

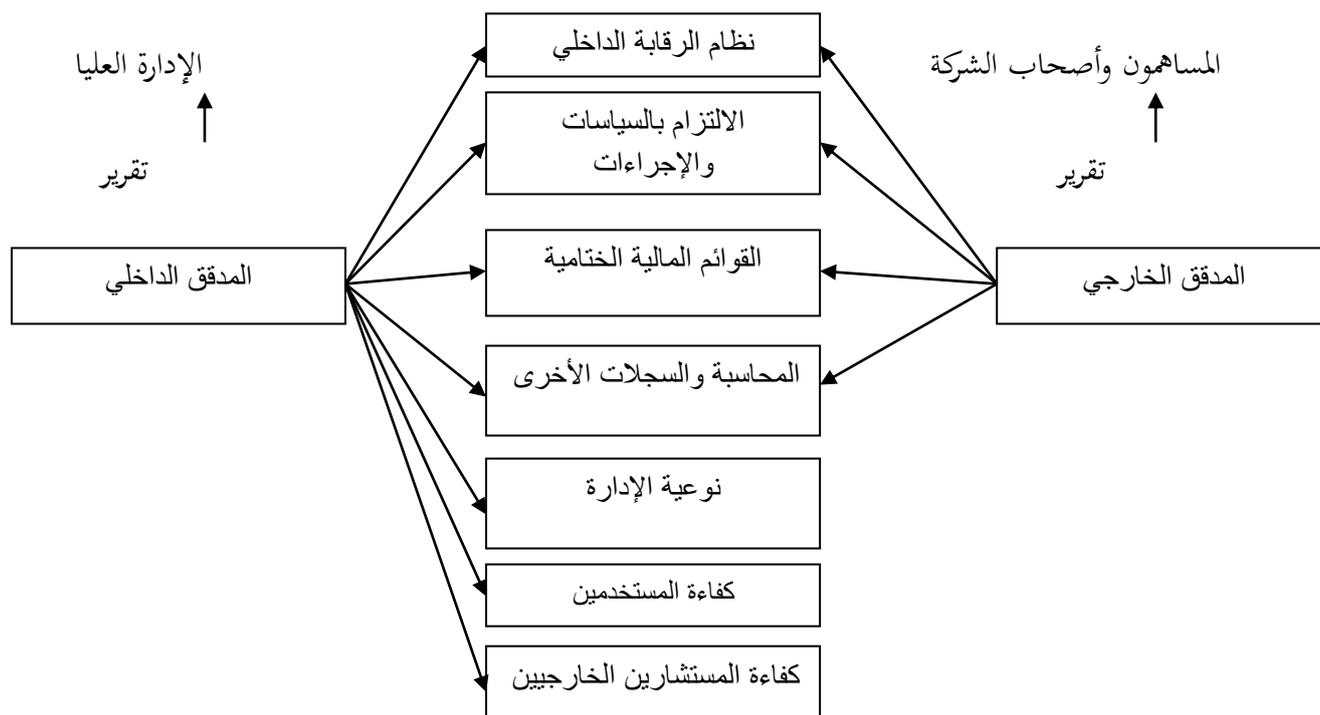
ترجع أسباب الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي إلى ما يلي:

- كبر حجم الشركات محل الفحص والتدقيق.
- زيادة درجة تعقيد وانتشار تشغيل العمليات الحاسوبية من أماكن متفرقة باستخدام الحسابات الإلكترونية.
- إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب التدقيق مثل: تكاليف مواجهة الدعاوي القضائية والخسائر الأدبية والمادية التي يمكن أن تلحق بهم بسبب فقد الشهرة وسوء السمعة.
- ويؤكد استمرار وجود كل من عاملي التشغيل الإلكتروني للبيانات الحاسوبية والارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي إلى الحاجة الملحة إلى ضرورة إيجاد حل للمشاكل المترتبة عليها، وفي هذا الصدد يمكن أن يكون التدقيق الداخلي هي الأمل المتاح للتخفيف من الآثار السلبية إن لم يكن التغلب على المشاكل المترتبة على استمرار وجود هذين العاملين.
- وإذا كان التدقيق الداخلي محل اهتمام الشركة من جانب والتدقيق الخارجي من جانب آخر، فإن التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يحقق الفوائد التالية:

- زيادة ودعم التدريب للمدققين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- اطمئنان المدقق الخارجي إلى دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال دقة وفعالية نظام التدقيق الداخلي.

- مساعدة المدققين الخارجيين على تركيز جهودهم على العمليات التي تتطلب جهدا خاصا.
  - تحسين جودة أداء عملية التدقيق حيث إن المدقق الداخلي أفضل معرفة بالعميل ونظامه المحاسبي خصوصا في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
  - تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الاستعاضة المباشرة لعمل المدقق الداخلي محل عمل المدقق الخارجي سينجم عنها وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي الأمر الذي سيؤدي بدوره إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق ومن ثم تحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
  - تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة المرضية.
  - تحليل عدد الأخطاء المحتمل حدوثها كنتيجة للتدقيق المستمر التي يقوم بها المدقق الداخلي.<sup>1</sup>
- يوضح الشكل التالي مجالات التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

شكل رقم (03) مجالات التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي



المصدر: رغدة إبراهيم المدهون، (العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014، ص252.

<sup>1</sup> جهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص452.

## المطلب الثاني: المفهوم العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

## أولاً: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في:

- من خلال دقة وفعالية نظام التدقيق الداخلي، يطمئن المدقق الخارجي من فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق قدر أكبر من رضا العميل.
- 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 وللتأهيل للمدققين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وحديثة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل التدقيق الداخلي وتحديد اجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المدقق الداخلي إلى 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.<sup>1</sup>

## ثانياً: العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل

يمكن بيان أهم تلك العوامل في الآتي:<sup>2</sup>

- درجة الاستقلال التي يتمتع بها الطرفين: إن عدم وجود استقلال كامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي لها يتمتع باستقلالية كاملة.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 96.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 212.

- إن اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدائها، فإن المدقق الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه وتدقيقه.
- إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل الشركة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية الشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري وليس الشامل، والذي يمكنه من خلاله الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام.
- الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي، ويعود لأسباب عديدة منها كبر حجم الشركات محل التدقيق، إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب التدقيق مثل تكاليف مواجهة الدعاوي القضائية... إلخ.

### المطلب الثالث: أوجه التكامل

إن أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي واسعة، وما يزيدتها هو الثقة المتبادلة بينهما والمعرفة الكاملة والإمكانيات التي يؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تضافر الجهد المبذول لتحقيق أهداف كل منهما بكفاءة وفاعلية بما يعود بالفائدة على الشركة.<sup>1</sup>

وفيما يلي عرض وبيان لأوجه التكامل:

#### أولاً: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:

- التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية او انتقادية او تصحيحية لإجراءات المتابعة، تنفيذ المدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية و مدى فعالية قسم التدقيق الداخلي في تحسين و احكام تلك النظم.
- يمكن لإدارة التدقيق الداخلي بما لها من خبرة و دراية بعمليات المشروع و اساليب العمل و الاجراءات المتبعة في تنفيذ الاعمال، و تقديم الايضاحات الكاملة للمدقق الخارجي اثناء قيامه بعملية التدقيق.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوريدات، التدقيق بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص283.

<sup>2</sup> Schneider, A., The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2009, Vol(13), No(04), P41.

- ان وجود مدقق داخلي او ادارة مستقلة للتدقيق الداخلي و مالها من تأثير في تحسين طرق العمل و تدعيم نظام الرقابة الداخلية، يؤدي الى اطمئنان المدقق الخارجي، و بالتالي تخفيض نطاق اختباراته اعتمادا على اعمال المدقق الخارجي.
- في عمليات الجرد خصوصا الشركات ذات الفروع قد يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع هذه الفروع او اجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد لهذا يعتمد في ذلك على دقة اعمال ادارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة مع اقرار للمدقق الخارجي بقيامه بعمليات الجرد و ان تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الاجراءات او النتائج.

و لكن هناك حدود على اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي و تتمثل في:<sup>1</sup>

- ◀ مدى خبرة و كفاءة رئيس التدقيق الداخلي.
- ◀ مدى كفاية التدقيق الداخلي.
- ◀ مستوى الادارة المسؤول عنها رئيس ادارة التدقيق الداخلي.

### ثانيا: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي

ان جوانب اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي متعددة لعل اهمها يتمثل في الاتي:

- لتحقيق اعلى درجات الفعالية من عملية التدقيق في التغطية الأشمل للأنشطة المالية للشركة، فان المدقق الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المدقق الخارجي، ليتأكد ان اعمال التدقيق الداخلي للأنشطة المالية للشركة تكمل عمل و جهود المدقق الخارجي، و ليس هناك ازدواجية بينهما، كما قد يهدف المدقق الداخلي من وراء هذا التنسيق الى تحديد كلفة اعمال التدقيق التي من الممكن توفيرها.
- يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي يكون الاخير في الغالب اكثر تأثرا و خبرة، و ذلك نتيجة للمؤشرات التالية:<sup>2</sup>

- ◀ ان العاملين لدى المدقق الخارجي على درجة عالية من التأهيل العلمي و العملي.
- ◀ ان لدى المدقق الخارجي مهارات متخصصة في مجال ادارة المخاطر و تصميم النظم.
- ◀ ان لديه متخصصين في تدقيق صناعات، بالإضافة الى الخبرات التقنية.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص 268.

<sup>2</sup> حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، مارس، 2000، ص 11.

- ◀ انه يعمل وفقا لمعايير دولية عالية الجودة.
- ◀ ان لديه خبرة واسعة في التدقيق الداخلي.
- ◀ انه يستخدم نظم معلومات متطورة.
- ◀ ان لديه ادبيات مهنية عريقة و متوارثة في مجال المهنة.

فمن خلال قيام المدقق الداخلي بالتعاون مع المدقق الخارجي اثناء تنفيذه لمهام التدقيق الخارج، و بالتالي الاستفادة منها في رفع كفاءته و خبرته في مجال تدقيقه الداخلي للشركة.

- عندما يقوم المدقق الخارجي بتنفيذ اعمال تدقيقه، فان من ضمن تلك الاعمال هو تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، لتحديد مدى فاعليتها و كفاءتها في تنفيذ مهامها، و من خلال هذه التقييم يتم ابراز اي جوانب قصور قد تظهر في مجال عملها، و اقتراح المعالجات المناسبة. و بالتالي فان عملية التقييم هذه تفيد المدقق الداخلي في تطوير و تحسين عمله باستمرار.

- ان تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة، حيث ان قيام المدقق الخارجي بتنفيذ اجراءات تدقيقه باستقلالية كاملة تمكنه من ابداء رأيه بصراحة و وضوح في مدى سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية، و مدى ملائمة السياسات و الاجراءات المتبعة، و بالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في اظهار الجوانب التي يكون قد اغفل عنها او لم يستطع ابداء رايه فيها بصراحة و وضوح، اما بسبب محدودية استقلاليته او غيرها من الاسباب.

- اضاء الصفة القانونية و الثقة في القوائم المالية للشركة، حيث لا يكفي تدقيق القوائم المالية للشركة و المصادقة عليها من قبل المدقق الداخلي في الشركة لإكسابها الصفة القانونية و الثقة، إلا اذا قام بتدقيقها و صادق عليها مدقق خارجي مستقل، خاصة اذا كانت معدة لأطراف خارجية مثل البنوك من اجل الاقتراض او للجمهور من اجل اصدار اسهم او سندات جديدة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمد شقير، مرجع سابق، ص 11.

- كما يستفيد المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم اهداف التدقيق الخارجي، و فهم معايير المحاسبة و معايير التدقيق الدولية و اي اصدارات او تعديلات جديدة فيها، الامر الذي يمكنه بان يكون اكثر تخصصا، على سبيل المثال قد يحدث اثناء مناقشة ميزانية الشركة من قبل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي اعتراض المدقق الخارجي على طريقة عرض اصول الشركة في الميزانية، لان ذلك مخالف لما نصت عليه المعايير المحاسبية في هذا الجانب، مثل هذا لاشك يساعد المدقق الداخلي على تعزيز فهمه للمعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق.

- قد يطلب مجلس الادارة من المدقق الداخلي تقييم اداء المدقق الخارجي، لتحقيق غرض ما يسعى اليه مجلس الادارة من وراء ذلك التقييم، و في هذه الحالة لن يكون المدقق الداخلي قادرا على القيام بهذا التقييم إلا اذا قام بالتنسيق بين عمله و عمل المدقق الخارجي، و ايجاد قاعدة و اسلوب للاتصال مع المدقق الخارجي. و لذلك ينبغي على المدقق الداخلي ان يتبنى اسلوبا محددًا للاتصال مع المدقق الخارجي، فيما يتعلق بأمر محددة قد يتعين على المدقق الخارجي بحثها مع مجلس ادارة الشركة، من اجل الحصول على فهم عام لهذه الامور قبل بحثها مع مجلس ادارة الشركة، من هذه الامور:

◀ نقاط الضعف الهامة في نظام الرقابة الداخلية.

◀ الاخطاء و المخالفات.

◀ التقديرات المحاسبية الهامة.

◀ التعديلات الهامة الناتجة عن اعمال التدقيق.

◀ الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي في عمله.

- في بعض الاحيان قد يحصل خلاف بين المدقق الداخلي و الادارة المالية في الشركة، بشأن مدى سلامة تطبيق بعض الاجراءات المحاسبية من قبل الادارة للشركة، و قد لا يصل الطرفين الى اتفاق لحل هذا الخلاف، ففي مثل هذه الحالة قد يقرر الطرفين الرجوع الى المدقق الخارجي للفصل بينهما في هذا الخلاف. كما ان المدقق الداخلي قد يعتمد على المدقق الخارجي كمرجع لمساعدته في حل اي اشكالية قد تواجهه اثناء تنفيذه لمهامه، خصوصا اذا كان المدقق الخارجي اكثر تأهيلا و خبرة في مجال التدقيق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمد شقير، مرجع سابق، ص 11.

## المطلب الرابع: وسائل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

إن أوجه التكامل والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي واسعة ومتوفرة وهذا التكامل يحقق من خلال تظافر مجموعة من وسائل تتمثل في:<sup>1</sup>

(1) الاحتياجات الدورية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أجل مناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك: إن الهدف من هذه الاجتماعات هو تنسيق عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والتأكد من تغطية التدقيق لكل أنشطة الشركة، ومنع ازدواجية العمل وتبادل المعلومات أو الأمور التي قد تكتشف لهما أثناء تنفيذهما لمهامهما ولها تأثير مهم على الآخر.

كما يجب جدولة تلك الاجتماعات أثناء عملية التدقيق، لضمان التنسيق الأفضل لأعمال التدقيق الاستكمال الكفاء لها وفي الوقت المناسب، ولتحديد ما إذا كانت نتائج عملية التدقيق المؤداة تتطلب تسويات في نطاق العمل المخطط.

(2) إطلاع كل منهما على برامج التدقيق وأوراق عمل آخر: تعتبر هذه الوسيلة من أهم وسائل تحقيق التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي، حيث من خلال هذه الوسيلة يستطيع كل منهما معرفة أساليب وإجراءات ونطاق عمل الآخر، وكذلك معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها الطرف الآخر، وعلى ضوء ذلك يقوم الطرفين بتنسيق أعمالهما، وبالتالي الإطمئنان إلى أن تغطية التدقيق الشامل، واتخاذ كل طرف قراره بمدى اعتماده على عمل الآخر.

ولضمان فعالية التكامل من خلال هذه الوسيلة، فإنه لا بد من الحصول قناعة وقبول معقول لبرامج تدقيق وأوراق عمل المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي، وكذلك حصول قناعة وقبول معقول لبرامج تدقيق وأوراق عمل المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي، وكذلك حصول قناعة وقبول معقول لبرامج تدقيق وأوراق عمل المدقق الخارجي من قبل المدقق الداخلي.

(3) تبادل التقارير ورسائل الإدارة: من خلال هذه الوسائل يتمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من تعديل نطاق عمله اعتماداً على تقرير الآخر، إضافة إلى ذلك فإن المدقق الداخلي يحتاج إلى مهام وقبول لرسائل إدارة الشركة المرسله إلى المدقق الخارجي، حيث تساعد المواضيع التي تم مناقشتها في رسائل إدارة المدقق الداخلي

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزقي سوافرجي، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 272-273.

في تخطيط المجالات موضع الاهتمام لعمل المدقق الداخلي في الفترة القادمة، وبعد فحص رسائل الإدارة والبدء في أي عمل تصحيحي مطلوب بواسطة أعضاء الإدارة ومجلس الإدارة، يجب على المدقق الداخلي التأكد من أن العمل التصحيحي قد تم القيام به.

4) تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة: من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من إجراء اتصالات وتنسيق ناجحين بينهما، وتحقيق تكامل فعال بين أعمالهما، الأمر الذي ينعكس تنفيذهما بكفاءة وفاعلية، وبالتالي تحقيق أفضل النتائج الممكنة للشركة.

ومن الأمثلة على تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ما يلي:

- يجب أن يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن أساليب وطرق ومصطلحات المدقق الخارجي مفهومة بدرجة كافية بواسطة المدققين الداخليين، لتمكين مدير التدقيق الداخلي من:

◀ تقييم عمل المدقق الخارجي بغرض الاعتماد عليه.

◀ التأكد من أن المدققين الداخليين والذين يؤدون عملاً يحقق أهداف التدقيق الخارجي، يستطيعون الاتصال

بالتدقيق الخارجي بفعالية.

- يجب أن يوفر مدير التدقيق الداخلي معلومات كافية لتمكين المدققين الخارجيين من فهم أدوات وطرق ومصطلحات المدققين الداخليين، لتسهيل اعتمادهم على العمل المنجز بواسطة المدققين الداخليين.

بالإضافة إلى وسائل تحقيق التكامل سالفة الذكر، فإن هناك وسيلة أخرى نعتبرها هامة جداً في سبيل تعزيز وزيادة

درجة التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي، هذه الوسيلة هي فكرة الملف المشترك. فمن خلالها يتمكن المدقق الداخلي

والخارجي من تنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، بالإضافة إلى زيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الآخر، ويحتوي

الملف المشترك على مايلي:

◀ خرائط تدفق النظم.

◀ سياسات واجراءات الرقابة الداخلية.

◀ برامج وأوراق عمل التدقيق.

التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف والتغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.<sup>1</sup>

## خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل، تبين أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي متكاملان ومجالات التعاون بينهما واسعة، يهتم المدقق الداخلي بالرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها وهذا ما يوفر للمدقق الخارجي القدرة على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه بسهولة وسرعة، عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي تجعل من وجود المدقق الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف.

بات واضح أن تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أصبح يشكل دعم لتأهيل الأداء الرقابي سواء في المؤسسة أو من قبل الاطراف الخارجية، إذ لا ينبغي أن ننظر الى التدقيق الداخلي على أنه متواطئ مع الادارة بل ينبغي أن تؤطر هذه الوظيفة بالمعايير الكفيلة بترقيتها لخدمة الادارة ولتوجيه التدقيق الخارجي لخدمة الاطراف التي تهمها آرائه بغية الاستفادة من تفعيل كل جوانب الاطار الرقابي.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزقي سوافرجي، مرجع سابق، ص 273.

# الفصل الثاني

## الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

## تمهيد:

في الفصلين السابقين قمنا باستعراض مفاهيم التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، نظام المعلومات، نظام المعلومات الحاسوبية، أما هذا الفصل فسيمثل حلقة وصل بين المفاهيم التي تم طرحها نظريا في الفصول السابقة، حيث سنقوم بدراسة عملية لمتغيرات البحث والمتمثلة في أبعاد (محاور) المتغير المستقل "تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي" بالمؤسسات محل الدراسة ودورها في المتغير التابع "تحسين جودة المعلومة الحاسوبية".

يحتوي هذا الفصل على ثلاثمباحث رئيسين هما:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسات.
- المبحث الثاني: المدخل الإجرائي للدراسة.
- المبحث الثالث: تحليل نتائج وعينة الدراسة.

## المبحث الأول: تقديم المؤسسات

## المطلب الأول: ماهية مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة O.P.G.I.

1. تعريف بالمؤسسة: هو مؤسسة وطنية عمومية تحت وصاية وزارة السكن والعمران، ذات طابع صناعي تجاري تأسست بموجب مرسوم 143/76 المؤرخ في 1976/10/23 بطابع إداري وقد تغيرت الطبيعة القانونية للمؤسسة بموجب مرسوم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12 وبذلك يتمتع OPGI بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ويعد تاجرا في علاقاته مع الغير ويخضع لقواعد القانون التجاري، ويسيره مدير عام تحت إشراف مجلس إدارة مكون من مدير الإدارة المحلية ومدير السكن والتجهيزات العمومية، وأمين الخزانة لولاية بسكرة، مدير التخطيط والتهيئة العمرانية وعضو لجنة المشاركة تحت إشراف وزارة السكن والعمران، ويتم تحصيل الإيجار عن طريق 09 وكالات مالية مهامها تحصيل الإيجار وتمثيل الديوان على مستوى المناطق الموزعة عبر تراب الولاية كما يلي:

- 04 وكالات بمدينة بسكرة.

- وكالة واحدة في كل من سيدي عقبة، لوطاية، أولاد جلال، طولقة، أورلال.

كما بلغ عدد عمال الديوان 291 عامل منهم 216 رجال و75 نساء، ومنهم 02 محاسبين و1 مدقق داخلي و1 مدقق خارجي.

## 2. الهيكل التنظيمي للديوان

بمقتضى قرار رقم 43 المؤرخ في 19 أكتوبر 1998 يتضمن الإطار القانوني للهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري، تظم مصالح دواوين الترقية والتسيير العقاري تحت إشراف المدير العام الدوائر التالية:

## 1. دائرة الموارد البشرية والعامّة: تضم مايلي:

- مصلحة المنازعات.

- مصلحة الموارد البشرية.

- مصلحة الوسائل العامة.

## 2. دائرة تسيير وصيانة الحظيرة: تظم مايلي:

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المالية.

- مصلحة الإستثمار.
- مصلحة التحصيل.
- 3. دائرة التحكم في المشاريع: وتضم مايلي:
  - مصلحة استغلال الحظيرة.
  - مصلحة الصيانة والمحافظة على الحظيرة.
- 4. دائرة المالية والمحاسبة: وتضم مايلي:
  - مصلحة الدراسات والبرمجة.
  - مصلحة الأسعار والصفقات.
  - مصلحة متابعة العمليات.
- 5. دائرة الترقية والعقار: وتضم مايلي:
  - مصلحة الترقية العقارية والعقار.
  - مصلحة التجارة.

والشكل موضح في الملحق رقم (01)

### المطلب الثاني: ماهية المؤسسة الوطنية للقنوات E.N.A.C

1. تعريف: المؤسسة الوطنية للقنوات هي مؤسسة اقتصادية تظطلع بمد القنوات لنقل البترول والغاز زيونها المباشر الشركة المجمع "سوناطراك"، وهي شركة فرع 100% منها برأسمال اجتماعي قدره "3190 مليون دينار جزائري".
- يبلغ عدد العمال 703 منهم 700 من الرجال و3 إناث منهم 06 محاسبين و02 مدققين داخليين ومؤسسة خاصة (Vinçont) كمدقق خارجي للمؤسسة.

### 2. الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من مدير جهوي الذي يكون تحت اشرافه :

- ✓ الأمن الداخلي والوقاية.
- ✓ المصلحة القانونية.
- ✓ دائرة المالية والادارة.

- ✓ دائرة الإمداد.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المالية.
- مصلحة الموارد.
- مصلحة المستخدمين.
- ✓ دائرة الإنجاز.
- مصلحة العتاد.
- مصلحة الصيانة.
- مصلحة التموين.
- مصلحة تسيير الوقود.
- مصلحة قاعدة الحياة.
- ✓ مصلحة المحاسبة.
- المصلحة التقنية.
- الورشات.
- مصلحة المراقبة النظرية.
- مصلحة التجارب الهيدروليكية.
- مصلحة الحماية المهبطية.

انظر المخطط التوضيحي الموضح في الملحق رقم (02).

### 3. نماذج الأختام المستعملة بالمؤسسة

هناك نماذج متعددة من الاختتام موضحة في الملحق رقم (03).

### المطلب الثالث: ماهية مؤسسة التمور والمنتجات الزراعية الغذائية بسكرة

1. تعريف المؤسسة: هي شركة ذات أسهم انبثقت عن حل الديوان الوطني للتمور، حيث تم تأسيس الشركة بتاريخ

1998/10/02 وبداية النشاط منذ 1999/01/01 برأس مال قدره 9.785.000 دينار جزائري.

هي شركة مساهمة تخضع لمواد القانون التجاري الجزائري، وتتكون من مجموع المساهمين الذين يشكلون الجمعية العامة للشركة ويبلغ عددهم 50 مساهما، ينبثق من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذي يعين بدوره الاطارات المسيرة للشركة ولدى الشركة هيكل تنظيمي ومدونة لمناصب العمل وهذا لتوظيف الإطارات والعمال لحسن سير النشاط بالشركة وكذلك تم اعداد اتفاق جماعي ونظام داخلي وهذا قصد استفادة العمال والاطارات بحقوقهم القانونية مع إلزامهم بإحترام بنود ونصوص النظام الداخلي الذي يهدف إلى تحقيق الإنضباط العام داخل ورشات العمل بالشركة.

يبلغ عدد عمال الشركة 63 من الذكور و133 من الإناث عدد المحاسبين 03 وعدد المدققين الداخليين 01 والخارجيين 01.

## 2. الهيكل التنظيمي للمؤسسة

في الملحق رقم (04) يوضح هيكل الشركة بشكل دقيق ومفصل.

### المطلب الرابع: تقديم غرفة الصناعة التقليدية بسكرة

1. تعريف الغرفة: غرفة الصناعة التقليدية و الحرف لولاية بسكرة هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، تعد منتدى لتمثيل المهن الحرفية وتمثل الشريك الأمثل للسلطات المحلية و الوطنية في كل الميادين التي تعني بتنمية قطاع الصناعة التقليدية والحرف. أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 100/97 المؤرخ في 29/03/1997، وكانت بداية نشاطها شهر فيفري 1998 ضمت أقاليم بسكرة و الوادي إلى غاية 21/12/2004

مهامها :

- 1- مسك سجل الصناعة التقليدية و الحرف و تسييره.
- 2- اقتراح برامج تنمية نشاطات الصناعة التقليدية
- 3- ترقية قطاع الصناعة التقليدية وتطويره
- 4- التكوين و تحسين المستوى و تحديد المعلومات
- 5- نشر و توزيع الوثائق و المجالات و الأشرطة
- 6- إنشاء مؤسسات خاصة بالتكوين والتسويق

## 2. الهيكل التنظيمي:

موضح في الملحق رقم (05)

## المبحث الثاني: المدخل الإجرائي للدراسة

المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

أولاً: المصادر

- 1) المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسة للدراسة وقد تم تصميمها خصيصاً على مجتمع الدراسة وقد تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package For Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- 2) المصادر الثانوية: وهي تلك البيانات التي نتحصل عليها من الكتب والبحوث، والدوريات، ومراجعة الأدبيات، والمجلات والدراسات السابقة، والمواقع الإلكترونية، والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة.

## المطلب الثاني: الصدق والثبات

1. صدق الأداة: تم التحقق من صدق الاستمارة من خلال عرض الاستمارة على المحكمين حيث عرضت الطالبة الاستمارة على مجموعة من المحكمين المختصين ولهم خبرة طويلة في هذا المجال من مختلف الجامعات الجزائرية وطلب منهم إبداء الرأي حول فقرات الاستمارة وحصلت الاستمارة على نسبة اتفاق تزيد عن 80% على صلاحية المقياس للتطبيق انظر إلى الملحق رقم (06)
2. ثبات الأدوات: من أجل استخدام معامل ثبات للأداة تم استخدام معامل كرونباخ ألفا من أجل تحديد الاتساق الداخلي لفقرات الاستمارة، وقد كانت معامل الاستمارة 0.876 وبلغ ثبات محور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي 0.785 في حين وصل ذات المؤشر تحسين جودة المعلومة المحاسبية 0.865 المجموع الكلي 0.886 وهي نسب مقبولة.

## المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من ( مدقق داخلي، محاسب معتمد، محافظ حسابات) العاملين في المؤسسات التالية: ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة O.P.G.I، المؤسسة الوطنية للقنوات E.N.A.C، مؤسسة التمور والمنتجات الزراعية الغذائية بسكرة، غرفة الصناعة التقليدية بسكرة، والبالغ عددهم 30 مبحوثا. ونظرا لقلّة عددهم تم استخدام أسلوب المسح الشامل، كما تم توزيع الاستمارات على جميع أفراد الدراسة، وتم استعادة جميع الاستمارات لتصبح الاستمارات الصالحة 30 استمارة.

## المطلب رابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد جمع البيانات وترميزها بالطرق الإحصائية المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، فقد استخدمت الطالبة: الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل ارتباط سبيرمان لتحديد قوة العلاقة ونوعها بين متغيرات البحث ومقاييسه، معامل الفاكرونباخ لقياس صدق وثبات فقرات الاستبانة، اختبار (T) لاختبار معنوية معامل الارتباط البسيط.

## المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

## المطلب الاول: تحليل نتائج الدراسة

## 1. توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس

يوضح الجدول الموالي توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس

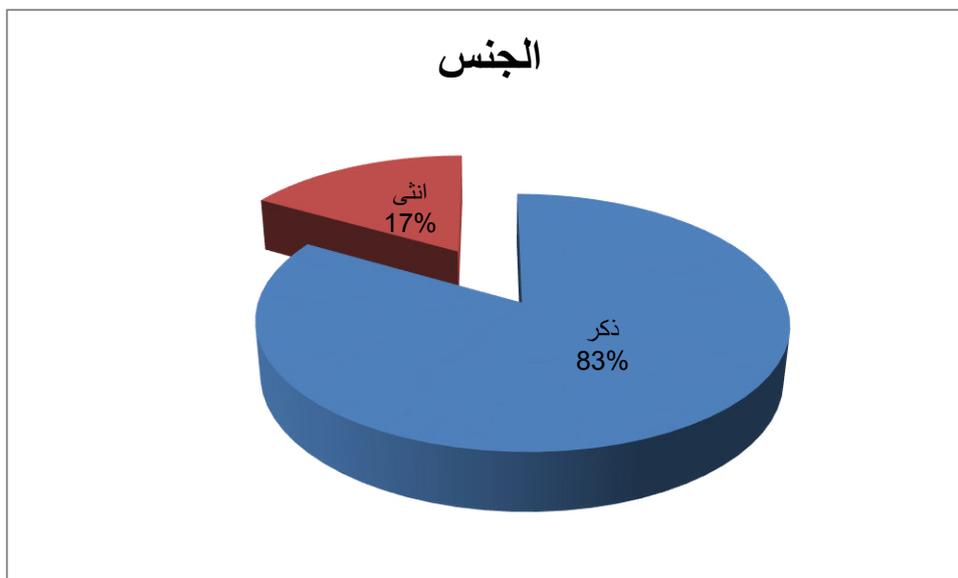
## جدول رقم (04): يمثل خاصية الجنس

المتغير	العدد	النسبة %
الجنس	ذكر	25
	انثى	05
	المجموع	30
		النسبة %
		83.33 %
		16.67 %
		100 %

المصدر: جدول من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه بالنسبة للجنس فإن أغلبية العينة هم من الذكور والبالغ عددهم 25 بنسبة 83.33 %، وسبب هذا التفاوت هو طبيعة العمل التي تتطلب جهد ووقت كبير لا تقدر عليه الإناث.

شكل رقم (07) توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

## 2. توزيع افراد العينة حسب متغير السن

الجدول الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب السن

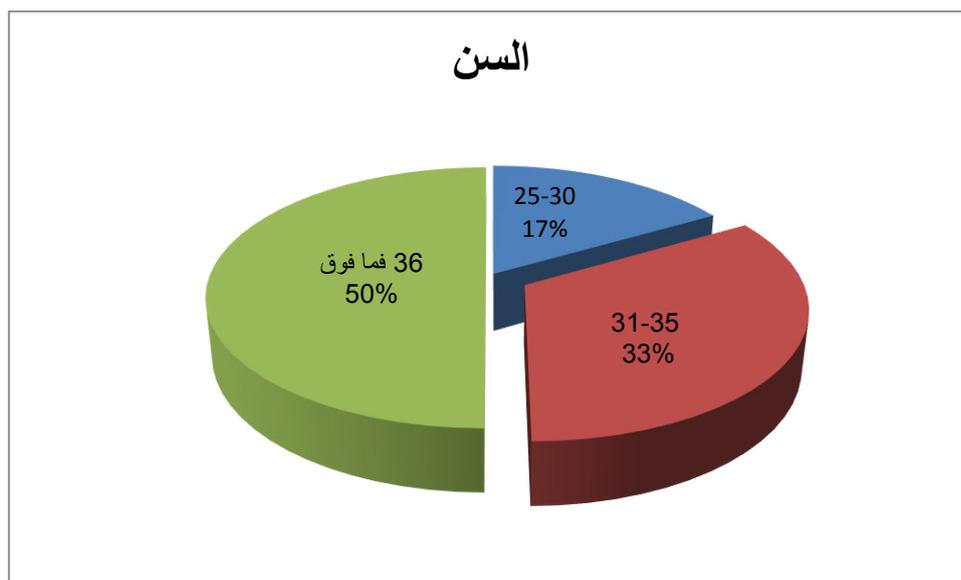
جدول رقم (05): يمثل خاصية السن

النسبة %	العدد	المتغير	السن
16.66 %	05	30-25	
33.33 %	10	35-31	
50 %	15	36 فما فوق	
100 %	30	المجموع	

المصدر: جدول من اعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ بالنسبة لمتغير العمر فنجد أن فئة (من 36 فما فوق) إحتلت أعلى نسبة بواقع 50%، في حين نسبة المبحوثين ضمن الفئة العمرية (من 31 إلى 35) بلغت 33.33%، أما نسبة المبحوثين ضمن الفئة العمرية (من 25 إلى 30) بلغت 16.66%.

شكل رقم (08) توزيع افراد العينة وفق لمتغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

### 3. توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

الجدول الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

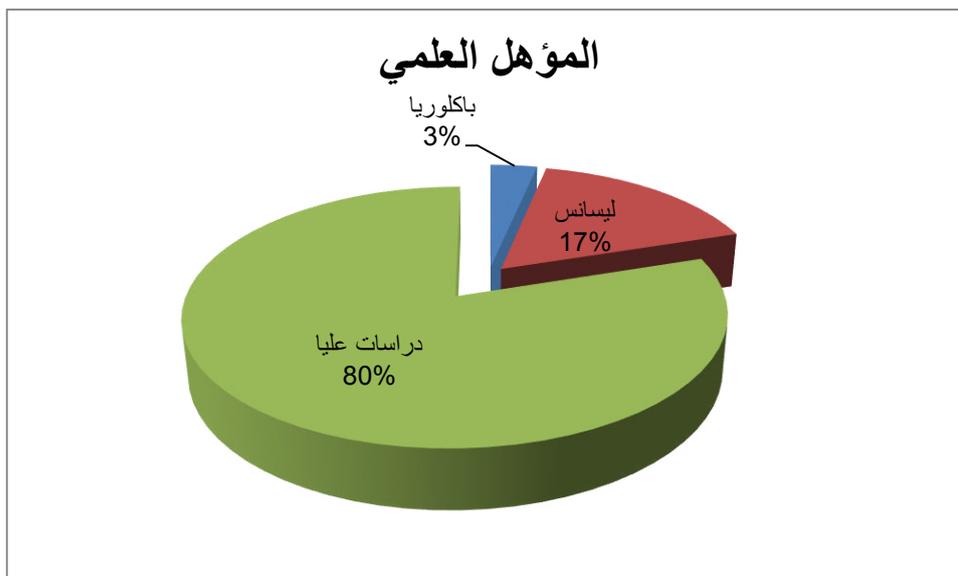
جدول رقم (06): يمثل خاصية المؤهل العلمي

المتغير	العدد	النسبة %
باكالوريا	01	3.33%
ليسانس	05	16.37%
دراسات عليا	24	80%
المجموع	30	100%

المصدر: جدول من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بالنسبة للمؤهل العلمي يلاحظ أن أغلبية أفراد العينة متحصلين على دراسات عليا بنسبة 80%، مما يؤكد أو أغلبية أفراد العينة لديها المستوى العلمي الكافي لفهم تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الشكل رقم (09) توزيع افراد العينة وفق لمتغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

#### 4. توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة

الجدول الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة

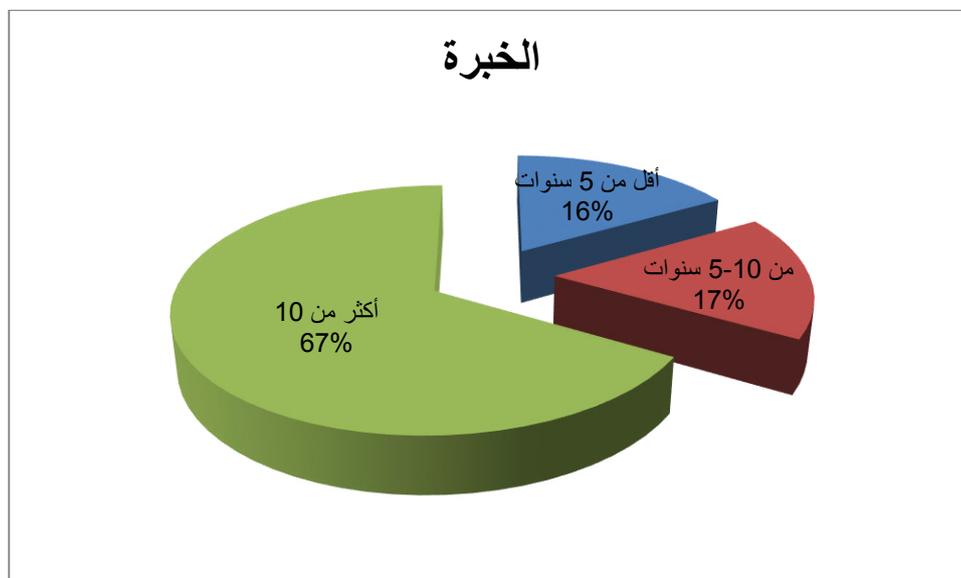
الجدول رقم (07): يمثل متغير الخبرة

النسبة %	العدد	المتغير	
16.67%	05	أقل من 5 سنوات	الخبرة
16.67%	05	من 5-10 سنوات	
66.67%	20	10 فأكثر	
100%	30	المجموع	

المصدر: جدول من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

أما بالنسبة للخبرة يلاحظ أن أغلبية أفراد العينة تزيد مدة خبرتهم عن 10 سنوات، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لهم خبرة طويلة داخل المؤسسات الصناعية.

الشكل رقم (10) توزيع افراد العينة وفق لمتغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

#### 5. توزيع افراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

الجدول الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

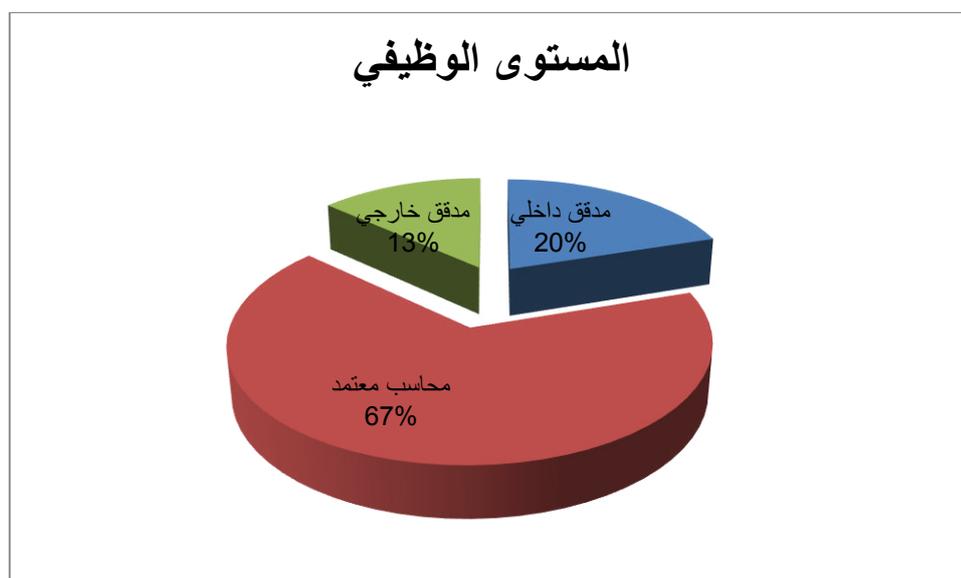
جدول رقم (08): يمثل متغير المستوى الوظيفي

النسبة %	العدد	المتغير	
20%	06	مدقق داخلي	المستوى الوظيفي
66.67%	20	محاسب معتمد	
13.33%	04	محافظ حسابات	
100%	30	المجموع	

المصدر: جدول من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

أما المستوى الوظيفي فهو موزع كالتالي: مدقق داخلي بنسبة 20%، محاسب معتمد بنسبة 66.67%، محافظ حسابات بنسبة 13.33%، مما يعني أن الدراسة تشمل على كل أفراد العينة.

الشكل رقم (11) توزيع افراد العينة وفق لمتغير المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

#### 6. تحليل محاور الإستمارة

في هذا العنصر سوف نقوم بتحليل محاور الاستمارة بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، حيث تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك اعتمادا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس ليكرت الخماسي) لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستمارة المتعلقة بالمحورين تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين عن كل عبارة من (1- أقل من 2.33) دالا على مستوى "منخفض" من القبول، ومن (2.34- أقل من 3.67) دالا على مستوى "متوسط"، ومن (3.68- 5) دالا على مستوى "مرتفع".

#### 1. تحليل فقرات المحور الأول تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

جدول رقم (09): نتائج تحليل المحور الأول تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

رقم	المحور الأول تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	يجمع المدققين الداخليين والخارجيين بشكل منتظم لمراجعة أعمالهم ومناقشة التطورات وحل مشكلاتهم.	03.90	0.25	مرتفع
2	يناقش المدقق الخارجي نتائج تقييماته لعمل التدقيق الداخلي	04.00	0.26	مرتفع

			الذي ينوي الاعتماد عليه.	
مرتفع	0.33	03.73	يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بتنسيق توقيت العمل بشكل فعال لتعظيم التعاون بينهم.	3
مرتفع	0.31	03.81	يوجد هناك مشاكل محتملة تشكل عائق أمام التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	4
مرتفع	0.28	03.80	يتلقى المدققين الداخليين والخارجيين تدريباً مشتركاً يتضمن منهجية عمل كل منهما.	5
مرتفع	0.32	03.71	يتفق ويتشاور المدققين الداخليين والخارجيين على توقيت العمل الذي يخدم مصالحهم المتبادلة.	6
متوسط	0.29	03.60	يتناقش ويتفق المدققين على حد أدنى لمعايير التوثيق التي يتبنوها.	7
مرتفع	0.35	03.68	يتفق المدققين على ترتيبات المشاركة في الملفات وأوراق العمل ذات العلاقة بينهم.	8
مرتفع	0.36	03.70	يوجد اتصال بين المدققين الداخليين والخارجيين بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل في جميع الأوقات.	9
مرتفع	0.24	03.75	يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائجه إلى الإدارة والتدقيق الداخلي.	10
مرتفع	0.37	03.80	يقوم المدققين الداخليين والخارجيين بتقديم تقرير للجنة التدقيق عن الأعمال الروتينية المحددة وعن التعاون المشترك بينهم وفرض التعاون المستقبلية.	11
مرتفع	0.30	3.77	جميع فقرات المحور الأول	

المصدر: جدول من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة جاء مرتفعاً وفقاً لمقياس الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات الباحثين عن محور تكامل التدقيق الداخلي والخارجي بشكل عام (03.77) بإخلاف معياري قدره (0.30)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة البحث على عبارات هذا البعد أنها تشكل قبولاً مرتفعاً أيضاً، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (03.60-04.00)، وتراوحت الانحرافات المعيارية ما بين (0.24-0.37)، مما يدل أن المؤسسات المدققة تهتم بمراحل تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

حيث رتب المبحوثين الإجابات كالتالي:

- جاءت الفقرة رقم (02) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (04.00) وانحراف معياري (0.26) مما يدل على أن المؤسسات المبحوثة يناقش فيها المدقق الخارجي نتائج تقييماته لعمل التدقيق الداخلي الذي ينوي الاعتماد عليه.
- أما الفقرة رقم (01) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (03.90) وانحراف معياري (0.25) مما يدل على أنه يجتمع المدققين الداخليين والخارجيين بشكل منتظم لمراجعة أعمالهم ومناقشة التطورات وحل مشكلاتهم.
- أما الفقرة رقم (04) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (03.81) وانحراف معياري (0.31) مما يدل على وجود مشاكل محتملة تشكل عائق أمام التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- والفقرة رقم (11) تحتل المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (03.80) وانحراف معياري (0.37) مما يدل على قيام المدققين الداخليين والخارجيين بتقديم تقرير للجنة التدقيق عن الأعمال الروتينية المحددة وعن التعاون المشترك بينهم وفرض التعاون المستقبلية.
- أما الفقرة (05) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (03.80) وانحراف معياري (0.28) مما يدل على تلقي المدققين الداخليين والخارجيين تدريباً مشتركاً يتضمن منهجية عمل كل منهما.
- والفقرة رقم (10) جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (03.75) وانحراف معياري (0.24) مما يدل على قيام المدقق الخارجي بتوصيل نتائجه إلى الإدارة والتدقيق الداخلي.
- والفقرة رقم (03) جاءت في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (03.73) وانحراف معياري (0.33) مما يدل على تنسيق توقيت العمل بين المدققين الداخليين والخارجيين لتعظيم التعاون بينهما.
- الفقرة رقم (06) جاءت في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (03.71) وانحراف معياري (0.32) مما يدل على اتفاق وتشاور المدققين الداخليين والخارجيين على توقيت العمل الذي يخدم مصالحهم المشتركة.
- الفقرة رقم (09) جاءت في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (03.70) وانحراف معياري (0.36) مما يدل على وجود اتصال بين المدققين الداخليين والخارجيين بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل في جميع الاوقات.
- جاءت الفقرة رقم (08) جاءت في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي (03.68) وانحراف معياري (0.35) مما يدل على اتفاق المدققين على ترتيبات المشاركة في الملفات وأوراق العمل ذات العلاقة بينهم.
- أما الفقرة (07) جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (03.60) وانحراف معياري (0.29) مما يدل على أن المؤسسات الصناعية المبحوثة لا يتناقش ولا يتفق المدققين الداخليين والخارجيين على حد أدنى لمعايير التوثيق التي يتبنوها.

## 2. تحليل فقرات المحور الثاني مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومة

## المحاسبية

## جدول رقم (10): نتائج تحليل المحور الثاني تحسين جودة المعلومة المحاسبية

رقم	المحور الثاني تحسين جودة المعلومة المحاسبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب.	03.58	0.38	متوسط
2	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق.	03.72	0.37	مرتفع
3	يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات.	04.00	0.40	مرتفع
4	تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية على التنبؤ.	03.70	0.41	مرتفع
5	يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف الاخرى.	03.82	0.36	مرتفع
6	تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بالموضوعية وعدم التحيز.	03.95	0.44	مرتفع
7	تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من الثقة.	03.85	0.34	مرتفع
8	تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من الوضوح والقابلية للفهم.	03.90	0.41	مرتفع
9	تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة مرتفعة من الدقة.	03.87	0.35	مرتفع
10	تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من المرونة.	03.74	0.45	مرتفع
	جميع فقرات المحور الثاني	3.81	0.39	مرتفع

المصدر: جدول من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الصناعية محل الدراسة جاء مرتفعاً وفقاً لمقياس الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات الباحثين عن محور مساهمة تكامل التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشكل عام (3.81) بإنحراف معياري قدره (0.39)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة البحث على عبارات هذا البعد أنها تشكل قبولاً مرتفعاً أيضاً، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.58 - 04.00)، وتراوحت الانحرافات المعيارية ما بين (0.34 - 45.0)، مما يدل أن المؤسسات المبحوثة تهم بتكامل التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث رتب الباحثين الإجابات كالتالي:

- جاءت الفقرة رقم (03) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (04.00) وانحراف معياري (0.40) مما يدل على أن المؤسسات المبحوثة يوفر لها تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات محاسبية لها قيمة تساعد في اتخاذ القرارات.
- و جاءت الفقرة (06) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (03.95) وانحراف معياري (0.44) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بالموضوعية وعدم التحيز.
- جاءت الفقرة رقم (08) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (03.90) وانحراف معياري (0.41) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من الوضوح والقابلية للفهم.
- جاءت الفقرة رقم (09) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (03.87) وانحراف معياري (0.35) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة مرتفعة من الدقة.
- جاءت الفقرة رقم (07) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (03.85) وانحراف معياري (0.34) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من الثقة.
- جاءت الفقرة رقم (05) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (03.82) وانحراف معياري (0.36) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يوفر المعلومة خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف الأخرى.
- جاءت الفقرة رقم (10) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (03.74) وانحراف معياري (0.45) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من المرونة.
- جاءت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (03.72) وانحراف معياري (0.37) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق.
- جاءت الفقرة رقم (04) في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (03.70) وانحراف معياري (0.41) مما يدل على أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية على التنبؤ.

- اما الفقرة رقم (01) في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي(03.58) وانحراف معياري (0.38) مما يدل على ان المؤسسات المبحوثة لا يوفر لها تكامل التدقيق الداخلي والخارجي معلومة في الوقت المناسب .

### المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

#### الجدول رقم (11): نتائج اختبار الفرضيات

مستوى الدلالة	قيمة T المحوسبة	قيمة T الجدولية	الفرضيات
0.00	09.28	1.697	الفرضية الأولى
0.00	15.06	1.697	الفرضية الثانية

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه ان قيمة T المحوسبة أكبر (09.28، 15.06) من قيمة T الجدولية (1.697)

وكذلك مستوى دلالة أقل من 0.05 مما يعني أنه:

- لا تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوى جيد من التعاون والتنسيق من منظور المدقق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية.
- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.

### خلاصة الفصل:

قمنا في المبحث الأول من هذا الفصل بتقديم المؤسسات محل الدراسة، وقد تم ذلك من خلال التطرق إلى تعريفها وهيكلها التنظيمي، أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى المدخل الإجرائي للدراسة من خلال معرفة أدوات جمع المعلومات والأدوات المستخدمة في ذلك والتي تمثلت في الاستمارة، وكذلك معرف صدق وثبات الأداة، ومجتمع وعينة الدراسة، الاساليب الاحصائية المستخدمة. أما في المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى نتائج التحليل الاحصائي واختبار الفروض من خلال وصف إجابات المبحوثين فيما يتعلق بصفاتهم الشخصية من حيث الجنس، السن، المؤهل العلمي، الخبرة، المستوى الوظيفي، بالإضافة إلى وصف إجابات المبحوثين فيما يتعلق بردود فعلهم اتجاه عبارات الاستمارة المتعلقة بمتغيرات البحث، كما تم اختبار فرضيات البحث.

من خلال ما تطرقنا إليه في موضوع تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، فلقد تم الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة وهي: هل للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي دور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة؟ وذلك عن طريق قيامنا بدراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين والمحاسبين لولاية بسكرة، وقد تم التوصل في النهاية إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نوجزها فيما يلي:

### 1. النتائج

- يهدف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى التأكد من فاعلية نظام الرقابة وهذا من خلال دراسته وتقييمه لنقاط القوة والضعف، وبالتأكيد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة.
- من ضمن الفوائد الخاصة بعملية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في كسب رضا الطالبين لخدمات التدقيق ورفع مستوى كفاءة المدققين الداخليين من خلال تبادل أساليب ومعلومات التدقيق المختلفة والجديدة مع المدقق الخارجي.
- يسمح التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتعرف وفهم أفضل لمعايير المحاسبة والتدقيق خاصة ما اصدر حديثا من قبل المدقق الداخلي.
- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات التدقيق الداخلي والخارجي.
- من خلال نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية أظهرت أن معظم المدققين الحاصلين على شهادات مهنية يؤهلهم للعمل كمدققين.
- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية من خلال القيمة التنبؤية للمعلومة.
- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال دوره الإيجابي في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

### ✓ إختبار الفرضيات

إن من أولى النتائج التي سعينا إلى تحقيقها من خلال عرضنا وتحليلنا السابق لجوانب موضوعنا هي الاختبار والتحقق من صحة فرضيات الدراسة التي قمنا بها من البداية، وقد تحقق لنا ذلك من خلال:

- إن الفرضية الأولى والتي تمثلت في أن العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تتسم بمستوى جيد من التعاون والتنسيق من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، فلم تتحقق صحتها من خلال ما تطرقنا إليه يتضح أن في بيئة الأعمال الجزائرية لا يوجد مستوى جيد من التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
- وفيما يتعلق بالفرضية الثانية في مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، فقد تحقق صحتها من خلال دراستنا يوضح دور كلا منهما في التوصل إلى معلومة محاسبية ذات جودة.

## 1. الإقتراحات والتوصيات

بناءً على النتائج السابقة نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة مشاركة كل من المدققين الداخليين والخارجيين في دورات تكوينية من أجل مواكب كل ما هو جديد.
- ضرورة وجود تشريع قانوني ملزم للطرفين بضرورة التعاون والتنسيق بينهما.
- ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لظروف البيئة الاقتصادية، السياسية، والاجتماعية، والقانونية بما يمكنها من تحقيق زيادة الثقة في التعبير عن أحداث اقتصادية التي تمت من خلالها وبالتالي زيادة درجة الثقة للمعلومات المحاسبية.
- ضرورة توعية المؤسسات الجزائرية بأهمية التدقيق وعلى مهام ومسؤوليات المدقق الداخلي .

1. إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
2. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، مصر، 2004.
3. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية (النظام اليدوي- تحليل وتصميم النظم-نظام الحاسب)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
4. أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
5. أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي، الحكومي، الاداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
6. أحمد حلمي جمعة، مدخل التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
7. أحمد فؤاد عبد الخالق، المحاسبة ونظام المعلومات، دار الإنسان للتأليف والترجمة، القاهرة، 1975.
8. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
9. أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
10. أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
11. ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات إلكترونياً، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
12. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيحة للطباعة، الجزائر، 2011.
13. جيهان عبد المعز الجمال، مراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014.
14. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراقة للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
15. خلف عبد الله الوردات، التدقيق بين النظرية والتطبيق، الوراقة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
16. داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.
17. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، ط2، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010.

18. رضوان حلوة حنان وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
19. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 1987.
20. زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الياض للنشر والتوزيع، الاردن، 2009.
21. ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. سيمكن، ترجمة كمال الدين سعيد، أحمد حامد حجاج، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
22. السيد عبد المقصود ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
23. صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع من تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016.
24. صلاح الدين حسن السبسي، نظم المعلومات المحاسبية والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، دار الوسام، لبنان، 1998.
25. صلاح الدين عبد المنعم، نظم المعلومات المحاسبية مدخل رقابي نظام دعم القرار، نظم الخبير المحاسبي، إنشاء وتحليل وتنفيذ وتقييم نظام المعلومات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
26. عباس مهدي السيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1996.
27. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
28. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات، دار الثقافة، عمان، 2006.
29. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
30. عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
31. عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
32. عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزقي السوافرجي، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
33. عبد المالك اسماعيل حجر، نظم المعلومات المحاسبية، ط4، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2002.

34. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة وفق لمعايير المراجعة العربية، الدولية، والأمريكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء 5، 2009.
35. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية (مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها، مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
36. غسان غلاح مطارنة، مؤيد رضا خنفر، تحليل القوائم المالية، المسير للنشر، عمان، 2006.
37. غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة ( الناحية النظرية)، دار المسير للنشر والتوزيع، الاردن، 2009.
38. فتحي رزقي السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002.
39. فؤاد الشرايبي، نظم المعلومات الإدارية، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
40. كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
41. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
42. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
43. محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
44. محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
45. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
46. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014.
47. محمد يونس، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005.
48. محمود إبراهيم عبد السلام تركي، تحليل القوائم المالية، شؤون المكتبات، الرياض، 1993.

49. مهدي مؤمن الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
50. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
51. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الاردن، ط2، 2004.
52. هشام أحمد عطية، نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
53. ياسين أحمد عيسى، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشوق للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
54. يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة، الوراقة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.

ثانيا: مذكرات

1. رعدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014.
2. عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009-2010.
3. حمد أحمد عبد الرزاق أبو حصيرة، (أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي دراسة حالة شركات الاتصالات العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2015.
4. سعد بن البار، (دور نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009-2010.
5. <sup>1</sup> بوتيمان حمزة، (الإفصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومة المحاسبية)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2010.
6. عبد الرزاق حسن الشيخ، (دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم)، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة المالية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
7. بلقاسم عامر هاجر، (دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية)، رسالة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2012-2013.

ثالثا: المجالات

1. حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، مارس، 2000.

ثالثا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Jaques Renard, Theorie et pratique de l'audit interne. Les edition. Organisation. Paris, France, 1996.
2. norme international pour la pratique professionnelle de l'audit interne, the institute of internal Auditors, 2015.
3. Porter, B, principles of external Auditing, John Wiley and sons, 1997.
4. Schneider, A., The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2009
5. Atef A. S. AL-Bawab, Importance of Using Computerized Accounting Information Systems and their Impact on Improving Quality of Accounting Information A Field Study, Zarqa Journal For Research and Studies in Humanities Volume 14, No 2, 2014.

## قائمة الملاحق

المحتوى	رقم الملحق
الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري O.P.G.I بسكرة	الملحق رقم 01
الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للقنوات E.N.A.C بسكرة	الملحق رقم 02
نماذج الأختام المستعملة في المؤسسة الوطنية للقنوات	الملحق رقم 03
الهيكل التنظيمي لمؤسسة التمور والمنتجات الزراعية الغذائية بسكرة	الملحق رقم 04
الهيكل التنظيمي لغرفة الصناعة التقليدية بسكرة	الملحق رقم 05
أسماء المحكمين	الملحق رقم 06
الاستبيان	الملحق رقم 07

ملحق رقم:

أسماء المحكمين

الجامعة	القسم	الأستاذ
جامعة بسكرة	إقتصاد	دردوري لحسن
جامعة بسكرة	إقتصاد	عقون فتيحة
جامعة بسكرة	تجارة	زعرور نعيمة
جامعة بسكرة	تجارة	بن عيشي عمار

المصدر: من إعداد الطالبة



### استبيان الدراسة

تهدف استمارة الاستبيان هذه إلى تجميع معلومات والبيانات المتعلقة بإجراء دراسة حول موضوع: تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة ميدانية في مؤسسات اقتصادية بسكرة وذلك للحصول على شهادة الماستر حيث تمثل هذه الاستمارة أحد الجوانب الهامة للبحث العلمي وتحتوي على أسئلة البحث.

إن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي، لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة بدقة مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، كما نوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

ارجوا أن تتقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير

الطالبة: عبد الرحمانى ثورية

أولاً: البيانات الشخصية

ضع علامة (x) في المربع المناسب

1. الجنس: ذكر  انثى
2. العمر: 25 إلى 30  31 إلى 35  36 فما فوق
3. المؤهل العلمي: باكلوريا  ليسانس  دراسات عليا

شهادات مهنية اخرى إن وجدت.....

4. الخبرة: أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  10 فأكثر
5. المستوى الوظيفي: مدقق داخلي  محاسب معتمد  محافظ حسابات

## ثانيا: محاور الاستبيان

ضع علامة (x) في الخانة المناسبة

المحور الأول: تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي					
معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1- يجتمع المدققين الداخليين والخارجيين بشكل منتظم لمراجعة أعمالهم ومناقشة التطورات وحل مشكلاتهم.
					2- يناقش المدقق الخارجي نتائج تقييماته لعمل التدقيق الداخلي الذي ينوي الاعتماد عليه.
					3- يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بتنسيق توقيت العمل بشكل فعال لتعظيم التعاون بينهم.
					4- يوجد هناك مشاكل محتملة تشكل عائق أمام التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
					5- يتلقى المدققين الداخليين والخارجيين تدريباً مشتركاً يتضمن منهجية عمل كل منهما.
					6- يتفق ويتشاور المدققين الداخليين والخارجيين على توقيت العمل الذي يخدم مصالحهم المتبادلة.
					7- يتناقش ويتفق المدققين على حد أدنى لمعايير التوثيق التي يتبنوها.
					8- يتفق المدققين على ترتيبات المشاركة في الملفات وأوراق العمل ذات العلاقة بينهم.
					9- يوجد اتصال بين المدققين الداخليين والخارجيين بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل في جميع الأوقات.
					10- يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائجه إلى الإدارة والتدقيق الداخلي.
					11- يقوم المدققين الداخليين والخارجيين بتقديم تقرير للجنة التدقيق عن الأعمال الروتينية المحددة وعن التعاون المشترك بينهم وفرض التعاون المستقبلية.

المحور الثاني: تحسين جودة المعلومة المحاسبية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب.
					2- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق.
					3- يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات.
					4- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية على التنبؤ.
					5- يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف الأخرى.
					6- تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بالموضوعية وعدم التمييز.
					7- تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من الثقة.
					8- تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من الوضوح والقابلية للفهم.
					9- تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة مرتفعة من الدقة.
					10- تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تتميز بدرجة من المرونة.

مع تحيات الباحثة