

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل.م.د.

تخصص: إدارة المنظمات
الموضوع

تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين

الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الطالب: بن لدغم محمد الأستاذ المشرف: أ.د. بندي عبد الله عبد السلام

المشرف المساعد: د. سعيداني محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بوثلجة جمال عبد الناصر
مشرفا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بندي عبد الله عبد السلام
مشرفا مساعدا	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر	د. سعيداني محمد
ممتحنا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	أ.د. باشوندة رفيق
ممتحنا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر	د. لزرق محمد
ممتحنا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر	د. ديف أحمد

السنة الجامعية:

2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله عز وجل:

... وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴿٨٨﴾

سورة هود الآية (88)

و قال سبحانه و تعالى:

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴿٣٢﴾

سورة البقرة الآية (32)

و قال تعالى:

...يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا

سورة المجادلة الآية (11)

تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿١١﴾

صِدْقَ اللَّهِ الْعَظِيمِ

الإهداء

اللهم اجعل عملي هذا خالصا لوجهك الكريم

و تقبله مني واجعله في ميزان حسناتي.

❖ إلى روح والدي الطاهرة ...

❖ إلى روح أختي الطاهرة ...

يا رحمان يا رحيم، نسألك باسمك الأعظم أن ترحمهما برحمتك الواسعة، و تسكنهما فسيح جناتك ...

❖ إلى القلب العظيم الذي واجه الأيام صغيرا .. إلى الدمع الأليم انتزع الورود من وسط الصخور..
ليقدمها لي و لإخوتي .. إلى الجبين الذي ظل شامخا أمام العواصف ليعلمني الثبات و الصبر
و الصمود، إلى الذي من قسما ت وجهه تعلمنا معنى العطاء.. إلى من يقينا بكفيه رمضاء
الزمان...والدي .

شرفه الله قدره

❖ إلى روافد الوفاء أولئك الذين كانوا خير عوننا في مسيرتي.. أخواي و أختي.

حبا واحتراما

❖ إلى شريكة حياتي و رفيقة دربي التي قامت بمساندتي في السراء و الضراء.

زوجتي الوفيّة الغالية

❖ إلى كل أفراد عائلتي الصغيرة و الكبيرة.

بورك فيكم، لكم و عليكم.

❖ إلى كل من نسيهم قلبي و لم ينساهم قلبي، و إلى طلبة العلم الذين أخلصوا دينهم لله الواحد الأحد.

إليكم جميعا أمدي ثمرة جمدي المتواضع هذا محبة و وفاء

التشكرات

الحمد لله عدد خلقه، زينة عرشه، رضا نفسه، مداد كلماته، لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت، و لك الحمد بعد الرضا، اللهم لك الحمد و الشكر وإليك المشتكى، و أنت المستعان و عليك التوكل، و أفضل الصلاة و السلام على عبدك و نبيك و سيدنا محمد و على آله و صحبه أجمعين، عظيم عظماء الأمة ، خاتم النبيين، سيد بني آدم.

بعد هذا العمل و الجهد المتواضع فإنني أجد أنه من الأفضل نسب الفضل لأهله، و إنني مدين بالفضل و الامتنان لأساتذتي في هذه الجامعة الكريمة التي أتشرف بالانتماء إليها، و أخص بالشكر و العرفان و الامتنان أساتذتي الأفاضل، الأستاذ الدكتور بندي عبد الله عبد السلام الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة، و الشكر الجزيل للمشرف المساعد الدكتور سعيداني محمد الذي وجهني و أرشدني و ساعدني و لم يخل علي بوقته و جهده فكان لهما الفضل الكبير و البصمة الواضحة بالعلم الوفير.

كذلك أشكر أعضاء لجنة المناقشة الكرام على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة، و على ما سيقدمونه من ملاحظات علمية تسهم في إثراء هذا البحث

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في تحقيق هذا العمل المتواضع سواء بمعارفهم أو خبرتهم أو بنصائحهم، و حتى دعائهم.

تحية إجلال و تقدير لكم جميعا، جزاكم الله عني كل خير.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

و لتحقق الدراسة أهدافها فقد اعتمدت على البيانات الأولية و الثانوية، حيث صممت استمارتين متناسبان مع موضوع الدراسة و أهدافها، و تم توزيعهما على المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، و على المدققين الخارجيين الذين يمارسون التدقيق على هذه المؤسسات، و قد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف و تحليل متغيرات الدراسة، حيث أظهرت نتائجها تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في تحقيق الفعالية للمؤسسة، و توصلت إلى وجود مجالات و أوجه تكامل عديدة تؤثر و تسهم في تعزيز الرقابة الداخلية و تتمثل أهمها في التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، و وجود التواصل و التشاور الفعال و المنتظم بين الطرفين.

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

تصنيف JEL : M42 , M49.

Résumé

Cette étude vise l'identification de l'impact de la complémentarité entre l'audit interne et externe sur l'amélioration du contrôle interne du point de vue des auditeurs internes et des auditeurs externes sur les entreprises économiques algériennes.

Pour atteindre ces objectifs, l'étude s'est basée sur des données primaires et secondaires. A cet effet Deux modèles de questionnaire ont été élaborés en fonction du sujet de l'étude et de ses objectifs : les auditeurs internes des entreprises économiques et les auditeurs externes qui les auditent. La Méthode d'analyse statistique descriptive vise à décrire et analyser les variables d'étude.

Les résultats de l'étude ont montré l'impact du rôle intégré de l'audit interne et externe sur l'amélioration du contrôle interne, afin d'atteindre l'efficacité de l'entreprise. Comme l'étude a révélé de nombreux domaines d'intégration qui influencent et contribuent au renforcement du contrôle interne. Citons le plus important la coopération et la coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe, L'approbation de l'auditeur externe du travail de l'auditeur interne, et l'existence d'une communication et d'une consultation efficaces et régulières entre les parties.

Mots-clés: Audit Interne, Audit Externe, Contrôle Interne, Complémentarité.

JEL Classification : M42,M49.

Abstract

This study aims to identify the impact of the integration of internal and external auditing on the enhancement of the internal control according to the perspectives of both internal and external auditors on the Algerian economic enterprises.

For fulfilling the study objectives, the study is based on the collection of primary and secondary data, in which two questionnaires were designed to match the study's subject and objectives.

These questionnaires were distributed to both internal and external auditors. This study relies on descriptive and statistical analysis method for describing and analyzing study variables.

The results of this study revealed the effect of integration of internal and external auditing on the improvement the internal control for the enterprises efficiency. These results refer to the existence of many areas and aspects of integration which contribute to the enhancement of internal control. The most important of these aspects include the cooperation and coordination between the internal auditor and the external auditor, the reliance of external auditor on the internal auditor's work, and the regular and constant communication between internal auditor and external auditor.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Internal Control, Integration.

JEL Classification : M42,M49.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
/	آيات قرآنية
III	الإهداء
IV	التشكرات
V-VII	الملخص
VIII-IX	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال البيانية
XIII	قائمة الاختصارات و الرموز
XV	قائمة الملاحق
أ - ف	المقدمة
69 - 1	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي
2	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
7	المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي
21	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و الوظائف المرتبطة به
36	المبحث الرابع: أشكال و أنواع التدقيق الداخلي
46	المبحث الخامس: منهجية التدقيق الداخلي
58	المبحث السادس: أدوات و تقنيات التدقيق الداخلي
131-70	الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي
71	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
87	المبحث الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها
99	المبحث الثالث: ممارسة مهنة التدقيق الخارجي
108	المبحث الرابع: المسؤوليات المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي

113	المبحث الخامس: الاجراءات التنفيذية لعملية التدقيق الخارجي
123	المبحث السادس: أساليب التدقيق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية
132 193	الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية
133	المبحث الأول: النظريات المتعلقة بالتدقيق الداخلي و الخارجي
136	المبحث الثاني: اسهامات أدلة و معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي
142	المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي
147	المبحث الرابع: مجالات التكامل بين التدقيقين (الداخلي و الخارجي)
159	المبحث الخامس: نظام الرقابة الداخلية و تأثير التكامل بين التدقيقين على تحسينه
170	المبحث السادس: واقع التدقيق الداخلي و الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
194 241	الفصل الرابع: دراسة تطبيقية
194	المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
198	المبحث الثاني: استمارة الدراسة الخاصة بالمدققين الداخليين
211	المبحث الثالث: استمارة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين
223	المبحث الرابع: اختبار الفرضيات و استخلاص النتائج
248-242	الخاتمة
265-249	المصادر و المراجع
303-266	الملاحق
315-304	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
19	المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (معايير الصفات و معايير الأداء)	1.1
23	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير	2.1
29	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي ووظيفة التفتيش	3.1
32	إدارة المخاطر و نشاط التدقيق الداخلي	4.1
51	جدول تحديد الأخطار (TFfa)	5.1
65	الرقابة الداخلية على المبيعات	6.1
68	الرموز الأكثر استخداما في خرائط التدفق	7.1
80	الفرق بين المحاسبة و التدقيق	1.2
104	خدمات أخرى للتأكيد المهني	2.2
114	الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة	3.2
143	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	1.3
185	الاختلافات بين القانون 08-91 و القانون 01-10	2.3
196	الاحصاءات الخاصة باستبانة المدققين الداخليين	1.4
197	الاحصاءات الخاصة باستبانة المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات)	2.4
199	مقياس تحديد الأهمية النسبية	3.4
199	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	4.4
201	معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول	5.4
201	معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني	6.4
202	معامل الثبات ألفا كرونباخ	7.4
203	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	8.4
203	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	9.4
204	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	10.4
204	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الأكاديمي/المهني	11.4
205	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	12.4
206	نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الأول	13.4

208	نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثاني	14.4
211	مقياس تحديد الأهمية النسبية	15.4
212	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	16.4
213	معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول	17.4
213	معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني	18.4
214	معامل الثبات ألفا كرونباخ	19.4
215	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	20.4
215	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	21.4
216	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	22.4
216	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الأكاديمي/المهني	23.4
217	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	24.4
218	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	25.4
219	نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الأول	26.4
221	نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثاني	27.4
224	تحديد العبارات الخاصة باستمارة التدقيق الداخلي	28.4
225	علاقة الارتباط بين أداء التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية	29.4
226	نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر أداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية	30.4
227	اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لأداء التدقيق الداخلي	31.4
229	علاقة الارتباط بين وجود التكامل بين التدقيقين و الرقابة الداخلية	32.4
230	نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر وجود التكامل بين التدقيقين على الرقابة الداخلية	33.4
231	اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لوجود التكامل بين التدقيقين	34.4
232	تحديد العبارات الخاصة باستمارة التدقيق الخارجي	35.4
234	علاقة الارتباط بين أداء التدقيق الخارجي و الرقابة الداخلية	36.4
235	نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر أداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية	37.4
235	اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لأداء التدقيق الخارجي	38.4
237	علاقة الارتباط بين وجود التكامل بين التدقيقين و الرقابة الداخلية	39.4
238	نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر وجود التكامل بين التدقيقين على الرقابة الداخلية	40.4
239	اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لوجود التكامل بين التدقيقين	41.4

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
13	المستويات التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي	1.1
14	الهيكل المركزي للتدقيق الداخلي	2.1
14	الهيكل اللامركزي للتدقيق الداخلي	3.1
15	الهيكل المختلط للتدقيق الداخلي	4.1
16	تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي	5.1
17	تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة التدقيق	6.1
25	مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO	7.1
27	التدقيق الداخلي بؤرة النظام الرقابي	8.1
55	نموذج لورقة التغطية الخاصة باختبار (Test)	9.1
56	ورقة إبراز وتحليل المشكل FRAP	10.1
75	عملية التدقيق	1.2
82	التصنيفات المختلفة للتدقيق	2.2
88	معايير التدقيق المتعارف عليها	3.2
116	خطوات تقييم الرقابة الداخلية	4.2

قائمة الاختصارات

الاختصار	المدلول	المعنى باللغة العربية
IFAC	International of Federation of Accountants.	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AAA	American Accounting Association.	جمعية المحاسبين الأمريكيين
ACPA	Arab Certified Public Accountant.	شهادة محاسب قانوني عربي
CPA	Certified Public Accountant.	شهادة محاسب قانوني معتمد
CIA	Certified Internal Auditor.	شهادة مدقق داخلي معتمد
SOX	Sarbanes-Oxley.	قانون ساربنز أوكسلي
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission.	لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريبودي
OECCA	Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées.	مجلس الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين
IASB	The Internal Audit Standards Board.	مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية
ISPPIA	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي للحسابات
IMA	Institute of Management Accountants.	معهد المحاسبين الإداريين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين
ICAE	Institute of Chartered Accountants in England.	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا
FEI	The Financial Executives Institute.	معهد المدراء الماليين
IIA	Institute of Internal Auditors.	معهد المدققين الداخليين
AS	Auditing Standards.	معايير التدقيق
ISA	International Standard on Auditing.	معيار التدقيق الدولي
ISO	International Standarding Organization.	المنظمة الدولية للمعايير
SAS	Statement on Auditing Standard.	نشرة معيار التدقيق
UEC	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiere.	الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين و الماليين

SCAS	Special Committee on Assurance Services.	اللجنة الخاصة لخدمات التأكيد
IAPC	International Audit Practise Committee.	لجنة ممارسة التدقيق الدولية
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens.	جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين
UFAI	Union Francophone de l'Audit Interne.	الاتحاد الفرنكفوني للتدقيق الداخلي
MIPI	Ministère de l'Industrie et de Promotion de l'Investissement.	وزارة الصناعة و ترقية الاستثمارات
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.	المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية
DPAI	Diplôme Professionnel de l'Audit Interne.	شهادة مهنية للتدقيق الداخلي
MBI	Management Business Institute.	معهد إدارة الأعمال
SPA	Sociétés Par Actions.	شركات المساهمة
SARL	Sociétés A Responsabilité limitée.	شركات ذات المسؤولية المحدودة
EURL	Enterprises Unipersonnelle à Responsabilité limitée.	المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد
NAA	Normes Algérienne d'Audit.	المعايير الجزائرية للتدقيق
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences.	الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
266	مقرر	1
269	قائمة المؤسسات و المدققين الداخليين المشاركين في الدراسة	2
271	جدول محافظي الحسابات في الجزائر طبعة 2016	3
284	المراسلة رقم 2017/11	4
285	قائمة المحكمين	5
286	الاستبيانات باللغتين العربية و الفرنسية	6
298	مخرجات SPSS	7

المقدمة

إن التطور المستمر و التوسع الكبير الذي شهدته المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها عبر الزمن، ألزم المؤسسة باعتبارها نظام مفتوح يؤثر و يتأثر بالمحيط التعامل مع أطراف مختلفة وهيئات بشكل مباشر أو غير مباشر، فأدى هذا إلى خلق المؤسسة لعدة وظائف كانت ثانوية إلا أنها أصبحت ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها، فنجاح الوظائف الأخرى لا يتأتى إلا بوجود آلية للضبط و المراقبة و التنسيق و التصحيح ألا و هي آلية التدقيق بشقيه الداخلي و الخارجي، هذه الأخيرة التي شهدت تطورا مواكبا ومتماشيا مع تطور الحياة البشرية الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية، و التي تعتبر عصب الاقتصاد و المؤسسة فلا بد منها للتشخيص و التأكد من أن الوظائف تسير وفق المعايير و القوانين المعمول بها في المؤسسة لتحقيق الأهداف المراد الوصول لها و ذلك لإنتاج قيمة مضافة.

كما أن المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية من فضائح مالية، تلاعبات و إفلاس العديد منها بسبب نقص الممارسات و الاجراءات في الادارة، التنظيم و الرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية، ظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها، وهذا من خلال التطوير في الاجراءات الرقابية، وباعتبار أن التدقيق الداخلي و الخارجي من أهم هذه الاجراءات، التي يتم من خلالها فحص و تقييم كفاءة كافة الاجراءات الأخرى و التأكد من سلامة البيانات المالية، و تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية و رفع الكفاءة التشغيلية زاد الاهتمام بها، وخير ما يبرر ذلك هو مبادرة المنظمات الأكاديمية و المهنية إلى تطوير كل من المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الدولية للممارسة المهنية لكل من التدقيق الداخلي و الخارجي.

فظهر التدقيق بشقيه الداخلي و الخارجي جعل لكل منهما أهدافه ، مسؤولياته صلاحياته و منهجيته التنفيذية الخاصة به المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمه.

فمن وجهة النظر إلى وظيفة التدقيق داخل المؤسسة نجد أن هذه الأخيرة تمارس من طرف شخص مأجور ينتمي إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وأهميته البالغة تجعل منه من أهم وسائل التقييم و الرقابة و الفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة، حسب الأهداف و السياسات المتبعة و الوسائل لتشخيص النقائص و السلبيات التي تواجه المؤسسة، كل هذا سعيا وراء تحقيق الهدف الأسمى الذي هو العمل على حماية و تأمين ممتلكات المؤسسة من الضياع و بالتالي تقديم الصورة المثلى لها.

وبالنظر إلى ظهور وظيفة التدقيق الخارجي خصوصا بانفصال الملكية عن الإدارة و الذي يعتبر أحد ركائز الرقابة الخارجية و المستقلة، نجد أن هذه الوظيفة تتم عن طريق مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة محل التدقيق، هدفه الرئيسي هو المصادقة على الحالة المالية للمؤسسة بما فيها المصادقة على الحسابات و شرعيتها، من خلال إبدائه للرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية.

من خلال ما سبق يتبين أهمية وضرورة وجود خدماتوظيفيتين للمؤسسة، وأن المؤسسة في أمس الحاجة لخدماتهما معاً. ليس هذا فحسب بل لابد من ضرورة التضافر و التنسيق بين جهودوظيفيتين و التكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما، لما لذلك من دور كبير في تحقيقهما لأهدافهما بجودة عالية، و تعزيز الرقابة الداخلية في المؤسسة، و بالتالي نجاحها في تحقيقها لأهدافها.

تعد العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي علاقة تكاملية، و التي أبرزت من خلال مجالات و أوجه عديدة تحقق هذا التكامل، منها التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي، الاتصال الفعال و التواصل المنتظم بينهما، اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي و أيضا مساعدة هذا الأخير للمدقق الخارجي، بالإضافة إلى الثقة المهنية المتبادلة بينهما و التزام كل منهما بجودة الأداء.

و تأتي هذه الدراسة لتبحث في كيفية تأثير هذا التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

من خلال ما تقدم و حتى تتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة، تم صياغة الاشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن أن يؤثر تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

للإجابة على اشكالية البحث اخترنا طرح بعض التساؤلات الفرعية التي نعتقد أنها تفيد في دراسة و مناقشة الجوانب التي ترتبط بإشكالية البحث وهي:

- ما هو الاطار النظري للتدقيق الداخلي؟
 - ما هو التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي؟
 - كيف تتجسد و تؤثر العلاقة التكاملية بين التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية؟
- أ. فرضيات البحث:

قصد الاجابة على إشكالية الدراسة تم اعتماد و صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

أداء التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية الثانية:

أداء التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية الثالثة:

وجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ب. مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع لم يكن من قبيل الصدفة، وإنما يعود لأسباب منها، ما هي موضوعية و ما هي ذاتية.

الأسباب الموضوعية:

- تزايد أهمية و ضرورة إجراء التدقيق بنوعيه الداخلي و الخارجي؛
- تقلص إضافة في هذا المجال من خلال توضيح تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيره على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- الأهمية التي يحظى بها موضوع التكامل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الأسباب الذاتية:

- تماشي الموضوع مع طبيعة تخصص الطالب و ميولته الشخصية؛

- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع المتعلقة بالتدقيق، و الرغبة في مواصلة البحث في هذا الموضوع؛
- يعتبر البحث في هذا الميدان من بين المواضيع و القضايا الساخنة التي تطرح حاليا بين الباحثين و المهنيين على المستويين المحلي و الدولي.

ت. أهداف الدراسة و أهميتها:

أهداف الدراسة: تتمثل أهم الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة في الآتي:

- توضيح أهمية و فائدة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لصالح المؤسسة، و مدى ضرورة توفر خدماتهما معا في المؤسسة؛
- توضيح مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، و بيان أهميته و فائدته على عمل كل من المدقق الداخلي و الخارجي، و كذلك على المؤسسة محل التدقيق؛
- تحديد مجالات و أوجه التكامل بين التدقيقين، و تأثيره على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- محاولة تقديم التوصيات و المقترحات و التي من شأنها، إتاحة فرص التكامل بين التدقيقين من أجل تحسين الرقابة الداخلية، بما يحقق أعلى فعالية و فائدة ممكنة للطرفين و للمؤسسة.

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة في تسليط الضوء على أهمية الدور الفعال الذي يتجسد من خلال التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي على مستوى ممارسي المهنتين (المدقق الداخلي و المدقق الخارجي) في مساعدتهما و تظافر جهودهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، و تأثيرهما على تحسين الرقابة الداخلية، و بالتالي تقديم نتائج أعمال تدقيقهما بجودة عالية مما يخدم المؤسسة بالتحقيق الأمثل لأهدافها، الذي يكفل نجاحها و يضمن استمراريتها.

ث. حدود الدراسة: يمكن تحديد إطار الدراسة من خلال بعدين أساسيين هما:

البعد المكاني: يتمثل في دراسة استبيانين لعينتين عشوائيتين من ممارسي مهنة التدقيق، تتمثل العينة الأولى في المدققين الداخليين الذين يعملون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبالضبط مؤسسات الأموال (المساهمة)، و العينة الثانية الخاصة بالمدققين الخارجيين المعروفين بمحافظي الحسابات، و الذين يمارسون مهنة التدقيق على هذه المؤسسات، إذن كلا العينتين من مختلف أنحاء التراب الوطني.

البعد الزمني: تمت الدراسة نظريا و تطبيقيا خلال مدة زمنية تقدر بخمس (05) سنوات، في الفترة الممتدة ابتداء من سنة 2013 إلى غاية سنة 2017.

ج. منهج البحث و الأدوات المستخدمة:

تم الاعتماد في دراستنا على مناهج متنوعة، وهذا ما يفسر متطلبات الموضوع، حيث تم استعمال المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق بصفة عامة، ثم التطور التاريخي للتدقيق بشقيه الداخلي و الخارجي بصفة خاصة، كما تم الاستعانة بالمنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بكلا التدقيقين، أهدافهما، معاييرهما، نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى عرض جوانب وأوجه التكامل بين التدقيقين و تأثيرهما على تحسين الرقابة الداخلية، كما تم استخدام المنهج التحليلي و الاستقرائي المناسب لتحقيق أهدافنا المتمثلة في المعرفة الدقيقة و التفصيلية لعناصر الموضوع محل الدراسة، معتمدين في ذلك على معلومات الدراسة النظرية من مختلف المراجع ذات الصلة، كما اعتمدنا أيضا على الأدوات الاحصائية في التحليل، و بناء النماذج و إجراء الاختبارات.

ح. تقسيمات البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث و للإجابة على الاشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية، و لاختبار الفرضيات، فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول، قمنا بتخصيص ثلاثة فصول لدراسة الجانب النظري و فصل واحد لدراسة الجانب التطبيق، تسبق هذه الفصول مقدمة و تعقبهم خاتمة.

قمنا في الفصل الأول و الذي جاء بعنوان: " الإطار النظري للتدقيق الداخلي " بتقسيمه إلى ستة مباحث، تناولنا في المبحث الأول عموميات حول التدقيق، يليه المبحث الثاني عموميات حول التدقيق الداخلي، ثم يأتي المبحث الثالث يتحدث عن التدقيق الداخلي و الوظائف المرتبطة به، ليأتي بعده المبحث الرابع الذي يختص بأشكال و أنواع التدقيق الداخلي، يليه المبحث الخامس المتحدث عن منهجية التدقيق الداخلي، وأخيرا المبحث السادس الذي تطرق إلى أدوات و تقنيات التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني و الذي كان تحت عنوان: " التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي " فقد قسمناه هو الآخر إلى ستة مباحث، أين تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول التدقيق الخارجي، يليه المبحث الثاني الذي يتحدث عن معايير التدقيق المتعارف عليها، ثم يأتي المبحث الثالث و الذي تطرقنا فيه إلى ممارسة مهنة التدقيق

الخارجي، ثم الاجراءات التنفيذية لعملية التدقيق الخارجي كمبحث خامس، و في الأخير المبحث السادس الذي يخوض في أساليب التدقيق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية.

و بالنسبة للفصل الثالث الذي كان تحت عنوان: " العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية" هو الآخر تم تقسيمه كالفصول السابقة إلى ستة مباحث، يتحدث المبحث الأول فيه عن النظريات المتعلقة بالتدقيق الداخلي و الخارجي، و المبحث الثاني عن اسهامات أدلة و معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي، يليه المبحث الثالث الذي يتحدث عن العلاقة التكاملية بين التدقيقين، ثم المبحث الرابع الذي تناول مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي، إضافة إلى التطرق إلى نظام الرقابة الداخلية و تأثير التكامل بين التدقيقين على تحسينه في المبحث الخامس، ليأتي في الأخير المبحث السادس الذي تطرق إلى واقع التدقيق الداخلي و الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أما الفصل الرابع الذي كان تحت عنوان: " تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)" يعتبر آخر و أهم فصل يشمل على المنهج الوصفي و التحليلي، و المنهج الاحصائي في آن واحد، بهدف التدعيم بدراسة تطبيقية لعينتين مختلفتين من ممارسي مهنة التدقيق هما المدققون الداخليون و المدققون الخارجيون (محافظو الحسابات)، و الذين لهم علاقة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في مختلف أنحاء الوطن، و إخضاعهم لاستبيانين مختلفين تماما قصد القيام بدراسة تحليلية، وهذا من أجل الوقوف على واقع التكامل بين التدقيقين و تأثيره على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خ. مرجعية الدراسة (الدراسات السابقة):

من خلال مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة، لم يقف الباحث، و بحسب علمه على دراسات تتناول موضوع البحث بشكل مباشر و شمولي، إذ أن الأمر لا يتجاوز وجود دراسات تناولت بعض عناصر الموضوع، و فيما يلي بيان لبعض هذه الدراسات ذات العلاقة، كما تدعو الاشارة هنا إلى أن كل هذه الدراسات هي عبارة عن مقالات.

أولا : الدراسات العربية:

1-دراسة (صديقي ، 2012) بعنوان: " أثر تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي: حالة الجزائر "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أمر بالغ الأهمية، يتمثل في مدى مقدرة المراجعة الداخلية و الخارجية على تفعيل الأداء الرقابي، في إطار العمل على توحيد و تفعيل الجهود الرامية إلى بعث عملية التكامل بين نوعي تلك المراجعة، في حدود تلبية الاحتياجات الرقابية المعبر عنها من قبل مستخدمي مخرجات المراجعة، وذلك في ظل الخصوصية الوطنية الجزائرية، و لتحقيق أهداف الدراسة في إبراز أهمية التكامل بين نوعي المراجعة في الواقع الجزائري، تم توزيع استبانة أعدت لهذا الغرض على عينة ملائمة من فئة محافظي الحسابات يقدر عددها ب (81) استمارة من عدد إجمالي يقدر ب (154) استمارة استبيان، و في ضوء ذلك تم استخدام الأساليب المناسبة في جمع و تحليل البيانات.

توصلت الدراسة إلى أن تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية أصبح يشكل دعما لتأهيل الأداء الرقابي، سواء بالنسبة للمؤسسة أو الأطراف الخارجية، إذ لا ينبغي النظر إلى المراجع الداخلي على أنه متواطئ مع الإدارة، بل ينبغي أن توظف هذه الوظيفة بالمعايير الكفيلة بترقيتها لخدمة الإدارة، و لتوجيه المراجع الخارجي لخدمة الأطراف التي تهمها أرائه بغية الاستفادة من تفعيل كل جوانب الاطار الرقابي.

و أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الاستقلال الحقيقي و الظاهري لوظيفة المراجعة الداخلية، تجسيد مبدأ الثقة بين المراجعين الخارجيين و الداخليين، و ضرورة تأهيل المراجعة في الجزائر من خلال الزوايا التالية: مرجعية تكييف المراجعة، التأهيل العلمي للمراجع، التدريب المهني للمراجع، الدورات التكوينية، استقلالية المراجع، استخدامات المراجعة.

2-دراسة (مشتهى، 2013) بعنوان: " العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين: دراسة حالة قطاع غزة "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، و ذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية (حالة قطاع غزة)، و ذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، و تحليل مستوى العلاقة التعاونية و الاتصال

و التواصل بينهم، و لتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة أعدت لهذا الغرض على عينة ملائمة مكونة من (60) مدقق خارجي بمكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، و في ضوء ذلك تم استخدام الأساليب المناسبة في جمع و تحليل البيانات.

توصلت الدراسة إلى أن توافر معايير الاستقلالية و الكفاءة و أداء العمل و مجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجاباً في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير هذه المعايير على درجة الاعتمادية، كما توصلت أيضاً إلى أن مستوى العلاقة التعاونية و الاتصال و التواصل بين كلا المدققين جيد.

و بناء على هذه النتائج خلصت الدراسة لمجموعة من التوصيات كان من أهمها : ضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري و الحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي، و العمل على تكوين جسم منبثق عن هيئة سوق الأوراق المالية على غرار مجلس الاشراف المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية، لمتابعة و تقييم أداء التدقيق الخارجي مع إلزامهم برفع تقارير حول شوائب العلاقة و مستويات التعاون و التنسيق مع التدقيق الداخلي.

3-دراسة (شيماء، 2013) بعنوان: " التكامل بين عمل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي للحد من الفساد المالي "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح متطلبات التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي و أثرها في الحد من الفساد المالي، و معرفة مدى التكامل بين عمل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في تدقيق أنشطة جامعة الموصل بالعراق لسنة (2009) من منظور المدققين الداخليين و الخارجيين، و لتحقيق أهداف الدراسة شملت عينة البحث (10) من المدققين الداخليين في جامعة الموصل و (11) مدقق خارجي من ديوان الرقابة المالية التابع لرئاسة الجامعة، فتم اعتماد أسلوب المقابلات الشخصية للحصول على معلومات حول نظام الرقابة الداخلية في الجامعة، فضلاً عن ذلك تحليل تقارير ديوان الرقابة المالية عن أعمال و أنشطة الجامعة و مقارنة برنامج التدقيق الداخلي مع برنامج التدقيق الخارجي لتوضيح مدى تحقيق التكامل بين الجهتين للحد من الفساد المالي.

توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي يتمثل في تحقيق التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، على أساس المهام المتبادلة في مجال الأهداف المتشابهة من ناحية و في مجال خدمة الإدارة من ناحية أخرى بغرض زيادة فعالية و كفاءة التدقيق، كما توصلت إلى أن وجود التكامل بين عمل

المدققين يكون من خلال نظام الرقابة الداخلية، برنامج التدقيق و القوائم المالية عن طريق التقارير المعدة من قبل كلتا الجهتين، و التي تساهم في الحد من الفساد المالي.

و بناء على هذه النتائج خلصت الدراسة لمجموعة من التوصيات كان من أهمها : ضرورة قيام الجهات المهنية في العراق بتفعيل عمل المدققين الداخليين و الخارجيين من خلال إقامة الدورات التدريبية التي تتعلق بالفساد الاداري و المالي، فضلا عن إقامة الندوات و الكفاءات المهنية، و من الضروري أيضا إعداد تقرير تفصيلي داخلي من قبل ديوان الرقابة يوجه إلى إدارة الوحدة الاقتصادية يشير فيه إلى نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة، و اقتراحات لتحسينها سوف يؤدي ذلك إلى الحد من كل أشكال الفساد المالي.

4-دراسة (جاسم، 2014) بعنوان: " دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي و الاداري "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور أنظمة الرقابة الداخلية في الحد من التجاوز، أو انتهاك الأنظمة و القواعد و التعليمات المالية و الادارية، و الحد من الفساد المالي و الاداري الذي صار منتشرا في الآونة الأخيرة، الأمر الذي استدعى جهدا رقابيا كبيرا، و ضرورة اتخاذ الاجراءات و الوسائل اللازمة للحد منه، و لتحقيق أهداف الدراسة أجريت دراسة عملية على مديرية الموارد المائية في محافظة ميسان التابعة لوزارة الموارد المائية، باستخدام قائمة استقصاء فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المعتمدة في دليل التدقيق رقم (4) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية و الرقابة في العراق لتحديد نقاط الضعف في أنظمة الرقابة و الضبط في المنشأة و بالتالي معالجتها.

توصلت الدراسة إلى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال داخل المنشأة من شأنه تقليل عمليات التلاعب و الهدر في المال العام، و المحافظة على الأصول و تقليل فرص وجود مظاهر للفساد المالي و الاداري، كما أن وجود جهاز تدقيق داخلي فعال يؤدي إلى ضبط للعمليات داخل المنشأة و اكتشاف الأخطاء فور حدوثها، بالإضافة إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دورا مكملا لعمليات الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي في المحافظة على أموال المنشأة وموجوداتها وبيان درجة دقة السجلات و المستندات و بيان المركز المالي للمنشأة و مدى تحقيقها لأهدافها.

و بناء على هذه النتائج خلصت الدراسة لمجموعة من التوصيات كان من أهمها : اعتماد قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في دليل التدقيق رقم (4) الصادر من مجلس المعايير الرقابية كدليل إرشادي لإدارة المنشأة في فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية، و لا بد من وجود كوادر رقابية و محاسبية متخصصة للعمل في المجالات المحاسبية و الرقابية و التدقيقية، كما يجب مراعاة التنسيق و التكامل بين أجهزة الرقابة، التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي من خلال خطة تنظيمية واضحة و محددة الأهداف.

ثانيا : الدراسات الأجنبية:

1-دراسة (Golen, 2008) بعنوان:

« Communication Barriers between Internal and External Auditors »

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وجود تواصل فعال بين المدقق الداخلي و الخارجي و أهمية قيام المدقق الخارجي بتقييم عمل المدقق الداخلي، و كفاءته قبل أن يقرر اعتماده على العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي، كما هدفت إلى توضيح المعوقات التي تقف أمام التواصل الفعال بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن التواصل الفعال يعتبر عنصر مهم جدا في إتمام عملية التدقيق بكفاءة و فعالية، كما أنه هناك العديد من معوقات التواصل الفعال بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي أهمها مقاومة المدقق الخارجي للتغيير وفقا للأفكار و الاجراءات الجديدة التي يقدمها المدقق الداخلي، عدم ثقة المدقق الخارجي بعمل المدقق الداخلي و كفاءته، و نقص المعرفة عند أحد الطرفين أو كليهما بالقضايا المحاسبية المستجدة على أعمال المؤسسة.

وأوصت الدراسة بضرورة وجود خطوط اتصال متاحة، و تدعيم التنسيق و التعاون بين المدقق الداخلي و الخارجي، كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير و إتقان عملهم و إبراز كفاءتهم و مصداقيتهم لزيادة قدرة المدقق الخارجي على الاعتماد على نتائج أعمالهم، كما أوصت بضرورة المشاركة بالمعرفة و الخبرات بين الطرفين، وضرورة أن يكون المدقق غير متعصب لأرائه، بل يستمع بشكل جيد للطرف الآخر و يتقبل التغيير و لا يقاومه.

2-دراسة (Avram, 2008) بعنوان:

« The Relation between Internal and External Audit »

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أوجه الشبه و الفروقات الجوهرية القائمة بين وظيفة التدقيق الداخلي و الخارجي، كما هدفت إلى إبراز الدور القائم في العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن مجالات التشابه لكلا الطرفين تشترك في كونهما يخضعان لنفس المعايير الدولية بما فيها معايير الأداء المهني، و ميثاق السلوك الأخلاقي، و أن استقلالية المدقق تعتبر من أهم العناصر و الأولويات التي لا بد على كلا المدققين التمتع بها، بالإضافة أن كليهما يعتمدان على تقييم المخاطر في المراحل الأولى للتدقيق المنتهجة في عمليات التخطيط، كما أن كليهما ملزمان بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة،

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة تكاملية بين الطرفين، حيث يعتبر عمل المدقق الداخلي مكملًا لعمل المدقق الخارجي، و يعتمد عليه في التخطيط و التنفيذ لعملية التدقيق.

وأوصت الدراسة بضرورة عقد اجتماعات دورية يحضرها كلا الطرفين لمناقشة مصالحهم المشتركة، وتبادل المعارف و المهارات و وجهات النظر و الخبرات، و فهم لنطاق و أساليب العمل لتقليل الجهود و الأعمال المزدوجة، كما أوصت الدراسة بتعزيز التعاون و إتاحة الفرصة للمدققين الخارجيين بالاستعانة لأوراق عمل المدققين الداخليين لتحديد المخاطر، ولزيادة الفعالية و الكفاءة و تقليل التكاليف في جميع مراحل التدقيق.

3-دراسة (Fowzia, 2010) بعنوان:

« Cooperation between Internal and External Auditors : A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh. »

هدفت هذه الدراسة للتعرف على العمل الايجابي المستخلص جراء التعاون و التنسيق بين التدقيق الداخلي و الخارجي، فتناولت الدراسة العوامل الداعمة للتعاون بين كلا المدققين في البنوك الأجنبية بالمقارنة مع البنوك الوطنية في بنغلادش، كما تناولت أثر وجود العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي و الخارجي، و لتحقيق هذه

الدراسة أهدافها تم الاعتماد على المصادر الرئيسية و الثانوية، حيث تم توزيع استمارة استبيان على عينة تشمل البنوك الوطنية و الأجنبية العاملة في بنغلادش.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: التزام الادارة و لجنة التدقيق بتقوية التعاون يعد من أهم العوامل المؤثرة على العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، كما توصلت الدراسة إلى أن التنسيق بين كلا الطرفين في البنوك الوطنية يعد أحسن و أفضل تنسيق مقارنة مع البنوك الأجنبية، بالإضافة إلى توصل الدراسة إلى أن وجود التنسيق و التعاون من شأنه أن يجلب المنافع لكلا الطرفين و للمؤسسة محل التدقيق.

أوصت الدراسة المدققين الخارجيين بزيادة الاعتماد على المدققين الداخليين، كما أوصت الطرفين بضرورة تعزيز التعاون الفعال و المنتظم بينها من خلال فتح قنوات التواصل الفعال بينهم، وإشراك عامل الثقة المهنية المتبادلة و التشاور المنتظم بينهما، وضرورة الالتزام بالمعايير المهنية الدولية وبذل العناية المهنية الفائقة في أداء أعمالهم.

4-دراسة (Pilcher, 2011) بعنوان:

« The Relationship between Internal and External Audit in the Public Sector : A Case Study. »

هدفت هذه الدراسة و تمحورت للإجابة على إشكالية رئيسية مفادها "إلى أي مدى يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي؟ و ماهي العوامل التي يمكن أن تحدد هذا الاعتماد؟"، فاستهدفت هذه الدراسة العملية ولاية حكومية في استراليا الغربية واعتمدت على المنهج النوعي حيث تم استخدام الوثائق بجانب المقابلات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تباين و اختلاف وجهات النظر بين المدقق الداخلي و الخارجي فيما يخص اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، فبعض المدققين الخارجيين يرى أن أعمال التدقيق الداخلي تعتبر مكتملة لأعمال التدقيق الخارجي، في حين يرى البعض الآخر أنها بديلة و ليست مكتملة، كما توصلت الدراسة إلى أن درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تتحدد وفق عوامل لا بد للمدقق الداخلي أن يتمتع بها و هي: الاستقلالية و الموضوعية، التأهيل و الكفاءة المهنية.

أوصت الدراسة بضرورة الاعتماد المتبادل بين التدقيق الداخلي و الخارجي لزيادة الكفاءة و تجنب الازدواجية بالعمل، و العمل على تحسين الرقابة الداخلية، كما أوصت أيضا بتحسين و تنسيق التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، و التغلب على عوائق الاتصال التي تؤثر على فعالية و كفاءة التدقيق.

5-دراسة (Mihert, 2011) بعنوان:

« Reliance of External on Internal Audit Work : A Corporate Governance Perspective. »

هدفت هذه الدراسة لتوضيح العوامل التي يمكن أن تؤثر على خصوصية اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، كما أنها هدفت إلى إبراز أهمية التفاعل بين عناصر أو مكونات الحوكمة الأربعة: الإدارة، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية و أهم مكون رئيس لباقي مكونات الحوكمة الأخرى، و لتحقق الدراسة أهدافها تم توجيهه (119) استمارة استبيان للمدققين الخارجيين العاملين في شركات التدقيق الخارجي بأثيوبيا البالغ عددها (65) شركة لإجراء تحليل البيانات و شرح العلاقة بين المتغيرات.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: التركيز على مقياس هام للمدقق الداخلي ألا وهو مقياس أو معيار أداء المدقق الداخلي باعتباره من أهم العوامل التي تحدد مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، كما توصلت أيضا إلى أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي تزداد في ظل وجود بيئة تنافسية لكل من مهنة التدقيق الخارجي بشكل خاص و أكثر تركيز مقارنة بالتدقيق الداخلي بشكل عام.

أوصت الدراسة و أكدت على إلزامية مراعاة و تطبيق المعايير الدولية التي تنص على ضرورة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية لتحقيق الكفاءة و الجودة في التدقيق، كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي و بفعاليتها، و العمل على تنفيذ توصياته لزيادة درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمله، بالإضافة إلى ضرورة العمل على توفير بيئة ملائمة تسمح بتعزيز التنسيق و التعاون بين كلا المدققين و تعزيز الحوكمة في المؤسسات.

6-دراسة (Ramasawmy, 2012) بعنوان:

« An Evaluation on How External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments . »

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي وأوجه الاستفادة المستخلصة من تعزيز هذه العلاقة، كما أبرزت هذه الدراسة أهمية التعاون و التنسيق الفعال بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، و الذي يعود حتما بالنفع لكلا الطرفين بشكل خاص و للمؤسسة محل التدقيق بشكل عام، و لتحقيق الدراسة أهدافها تم استخدام مصادر البيانات الرئيسية و الثانوية بتوزيع (35) استمارة موجهة للمدققين الخارجيين العاملين في شركات التدقيق العاملة في بانكوك.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي يتعلق بعدة أمور تخص المدقق الداخلي قبل أن يقرر المدقق الخارجي الاعتماد عليه منها استقلاليته، موضوعيته، خبرته و جودة عمله، كما توصلت الدراسة إلى أن وجود علاقة ايجابية بين استقلالية وكفاءة المدقق الداخلي و موضوعيته و أدائه، و أن المدقق الخارجي يهتم بتلك العوامل الأربعة مجتمعة عندما يحدد مدى اعتماده على عمل المدقق الداخلي.

أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي و استقلاليته وكفاءته ليزيد من درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، مما يجلب الفائدة، يحقق الأهداف، و يقلل الجهد و الوقت المبذول من قبل المدقق الخارجي.

7-دراسة (Bame-Aldred, 2013) بعنوان:

« A Summary Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. »

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة عرض مختصر يركز حول طبيعة العلاقة الموجودة التي تربط المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي، و لتحقيق هذه الدراسة أهدافها تم استعراض الأدبيات النظرية حول الموضوع، ولسد الفجوة حول الموضوع تم التطرق إلى الدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة إلى أن وجود تكامل بين عمل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي يؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية، باعتبار أن كل منهما ملزمان بتقييم هذا النظام، وأن التكامل أيضا يكون من خلال برنامج التدقيق المسطر و عدالة القوائم المالية عن طريق التقارير المعدة من قبل كلا الطرفين، كما توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين غالبا ما يعتمدون على المدققين الداخليين في تدقيقهم للقوائم المالية للمؤسسة، مما يساهم في الحد من تنامي تكلفة التدقيق التي تتكبدها المؤسسة، وأن المدقق الخارجي يقيم بالدرجة الأولى الكفاءة المهنية وجودة أعمال المدققين الداخليين قبل اعتماده على عملهم.

أوصت الدراسة بضرورة استعانة المدقق الخارجي بتقارير و أوراق عمل المدققين بعين الاعتبار، وبإمكان المدقق الخارجي الاعتماد على بعض الأعمال التي يمكن أن يقدمها المدقق الداخلي فيما يخص تقييم الرقابة الداخلية، كما أوصت المحاسبين والمدققين بالعمل على وضع معايير دقيقة تفصيلية واضحة تستخدم لتقييم المدققين الداخليين، و للتخطيط لعمليات التدقيق.

8-دراسة (Pilcher, 2013) بعنوان:

« The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector . »

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على سؤال مهم وهو " ماهي العوامل التي تحدد العلاقة المتبادلة الكفؤة و الفعالة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي؟" و استهدفت الدراسة حالة عملية في القطاع العام الاسترالي، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج النوعي حيث تم استخدام الوثائق بجانب المقابلات المنظمة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن ساعات التدريب المحدودة للمدقق الداخلي و الموارد البشرية المحدودة المخصصة لمهمة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى نقص الكفاءة لبعض المدققين الداخليين، حالت دون تحقيق العلاقة التبادلية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، بالإضافة إلى نتائج أخرى تتمثل في انعدام الثقة بين كلا المدققين، الارتباك في كل وظيفة يخلق مشاكل في مرحلة التخطيط، إقصاء المدقق الخارجي لبعض أعمال المدقق الداخلي و التي يستطيع القيام بها يعمل على خلق صراعات بينهما، و الذي يؤول إلى عدم التعاون و التنسيق بين كلا الطرفين.

وأوصت الدراسة تفاديا لهذه النتائج بضرورة التأكيد على جودة التدقيق الداخلي من خلال الاهتمام بالخبرة المهنية و التدريب، و الشهادات العلمية الحاصل عليها المدقق الداخلي، كما أوصت بضرورة تبادل الخبرات و المعارف وإضفاء عامل الثقة في مستوى العلاقات التي تكون بينهما.

9-دراسة (Saidin, 2014) بعنوان:

« Does Reliance on Internal Auditors' Work Reduced the External Audit Cost and External Audit Work ? . »

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح جانب من جوانب الاعتماد التي قد يلجأ إليها المدقق الخارجي على المدقق الداخلي فيما يخص تخفيض التكاليف بمحاولة الاجابة على تساؤل هام مفاده " هل أن الاعتماد على عمل المدقق الداخلي بإمكانه التخفيض من تكلفة و عمل المدقق الخارجي؟"، و محاولة للإجابة على هذا التساؤل و لتحقيق هذه الدراسة أهدافها تم الاعتماد على المصادر الرئيسية و الثانوية، حيث تم توجيه استمارتين لكل من المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين، و التي وزعت على عينتين ملائمتين تقدر الأولى ب (387) مدقق داخلي، و الثانية ب(142) مدقق خارجي و العاملون بمختلف السلطات المحلية الإنجليزية بإجلترا.

توصلت الدراسة إلى نتيجة مخالفة لبعض الدراسات السابقة التي تناولتها، و التي مفادها أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي قد يعمل على تخفيض تكلفة التدقيق، فاستخلصت هذه الدراسة من خلال نظرة مخالفة لهذه الدراسات أن الأعمال المنجزة من طرف المدقق الداخلي، لا تؤثر على تكاليف و عمل المدقق الخارجي و إنما تخفض من تنامي تلك التكاليف المتعلقة به.

أوصت الدراسة بضرورة اعتماد المدقق الخارجي على بعض الأعمال التي يمكن أن يقدمها المدقق الداخلي خصوصا فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتبارها المرحلة الحاسمة و الأساسية في منهجية التدقيق المكلف بها كلا الطرفين، قصد الحد من ازدواجية و تكرار العمل، و تقليل الجهد المبذول بين الطرفين.

10-دراسة (Benguetib, 2016) بعنوان:

« Auditing in Algeria within the Framework of Implementing
Corporate Governance . »

هدفت هذه الدراسة من ناحية إلى توضيح العلاقة بين التدقيق بنوعيه الداخلي و الخارجي مع حوكمة الشركات في الوقت الذي تنتشر فيه مختلف أشكال الفساد و الاحتيال في المؤسسات الجزائرية، من خلال تتبع تطور التدقيق في الفترة الممتدة ما بين سنة 1969م إلى سنة 2010م إلى غاية إدخال و تنفيذ حوكمة الشركات، ومن ناحية أخرى هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وجود لجان التدقيق في المؤسسات نظرا لأهميتها في ضبط الموازين وتحقيق السيطرة على أدوار كل من المدققين الداخليين و الخارجيين، وكذلك مجلس الادارة باعتباره واحدة من أهم آليات حوكمة الشركات.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن حوكمة الشركات ساعدت مهنة التدقيق من أداء مهام مختلفة بطريقة أفضل و أسهل، كما توصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات وفرت آليات و أدوات مختلفة سهلت عملية التدقيق، بل و مكنتها أيضا من الاضطلاع على مهام مختلفة أخرى على نحو أفضل، وكان ذلك ممكنا بفضل العديد من الصفات المكتسبة من تطبيق حوكمة الشركات، كما توصلت الدراسة إلى أن الجزائر تسعى إلى تطبيق قواعد الحوكمة من خلال تنفيذ بعض قوانين مكافحة الفساد و غيرها من القواعد، لكن رغم هذا لازالت الجزائر تواجه تحديات صعبة في مجال حوكمة الشركات بسبب تأمر بعض الأطراف من جهة، و من جهة أخرى عدم وجود خبرة المسؤولين عن هذه العمليات.

أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بحوكمة الشركات، خاصة بعد منح الاستقلالية للمؤسسات الاقتصادية، كما أوصت بضرورة إرساء قواعد الحوكمة، لأنها تساعد في تحسين جودة التقارير المالية لكافة الأطراف التي تحتاجها، بالإضافة إلى محاولة صياغة قوانين تنظيمية تجبر الشركات الجزائرية على أن يكون لها لجنة تدقيق داخل هيئاتها، بفضل الدور النشط الذي تقوم به في مجال الرقابة، و محاولة التعلم من خبرات البلدان الأخرى في مجال حوكمة الشركات و لجان التدقيق.

11-دراسة (Diana, 2016) بعنوان:

« Cooperation and Coordination between Internal and External Auditing . »

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة الموجودة بين وظيفة المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في المؤسسات، فيما يتعلق بتفاعلهم و تعاؤهم و التنسيق فيما بينهم، حيث تناولت الدراسة أهم الأحكام التي تعزز مثل هذا النوع من التعاون و العمل مثل الأدوات اللازمة للتنسيق و التعرف على تصورات المدققين الداخليين و الخارجيين في رومانيا فيما يتعلق بهذا الاتجاه، و لتحقيق الدراسة أهدافها تم توجيه استمارة استبيان عبر الانترنت، و توزيعها على (14) مدقق داخلي و (23) مدقق خارجي برومانيا، حيث تم استخدام مقياس ليكرت لقياس آراء المدققين و الوصفات و الرموز الرقمية المقابلة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يرى المدققون الداخليون و الخارجيون أن التعاون بينهما يزيد من كفاءة و فعالية أعمال التدقيق، لأنهم يقومون بتبادل المعارف و الحصول على تنسيق أفضل لعمل كل من المهنتين، كما توصلت الدراسة إلى أن التعاون و التنسيق بين المدققين يحقق الكثير من الفوائد على مختلف المستويات من بينها: تقديم خدمات تدقيق أفضل للعملاء، تغطية شاملة لمهمة التدقيق، نتيجة أفضل في مجال إدارة المخاطر من حيث تحديدها، تقييمها و إدارتها، تقوية نظام الرقابة الداخلية باعتباره كهدف مشترك بين المدقق الداخلي و الخارجي.

وأوصت الدراسة و أكدت على ضرورة ما أوصت عليه المعايير و الهيئات المهنية ذات الصلة كل من المدققين الداخليين و الخارجيين، بتحسين مستوى التنسيق و التعاون بينهم لتحقيق نتائج أفضل على نوعية التدقيق، و فتح خطوط الاتصال و التواصل المستمر بينهما، كما أوصت أن تستمر الجهود المبذولة و تتطور في هذا الاتجاه إلى أبعد من ذلك.

ثالثا : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها، أنها توضح أثر تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تميزت من خلال:

1- بيئة الدراسة و العينة المستهدفة:

تم تطبيق الدراسة على مؤسسات اقتصادية جزائرية، و تم التركيز على ما يعرف باسم مؤسسات الأموال أو المساهمة، بينما تم التركيز في الدراسات السابقة إضافة إلى الجزائر على مؤسسات عربية، و مؤسسات أجنبية أخرى أوربية، آسيوية و إفريقية.

2- من حيث هدف الدراسة:

تنوعت الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة، و التي هدفت إلى إبراز التكامل بين التدقيقين، إما عن طريق التعاون و التنسيق، أو الاتصال و التواصل أو طبيعة العلاقة الموجودة بينهما، أو اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، في حين تأتي هذه الدراسة لتقدم تحليلا متعمقا لجميع الجوانب المتعلقة بالعوامل الداعمة للتكامل بين التدقيقين، و أثر نجاح هذا التكامل في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تناول دور كل من التعاون و التنسيق بين الطرفين، و تأثير اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى المساعدات التي قد يقدمه هذا الأخير للمدقق الخارجي، كما بينت أهمية وجود ثقة مهنية متبادلة، و الاتصال و التواصل المنتظم بين الطرفين في تعزيز التكامل و التعاون بينهما و أثر هذه العوامل في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

3- من حيث المجتمع و العينة:

يتكون مجتمع الدراسة من مؤسسات المساهمة الجزائرية، باعتبارها المؤسسة الوحيدة التي قد نجد فيها عينة المدققين الداخليين متوفرة بشكل عام، و مجتمع آخر خارجي على هذه المؤسسات يقوم بتدقيقها تطبيقا لإلزامية القوانين المفروضة عليه و التي تنص على ذلك، و الذي يشمل عينة المدققين الخارجيين و المعروفين بمحافظي الحسابات في مختلف ولايات الوطن.

د. صعوبات البحث:

تتمثل صعوبة بحثنا أساسا في :

- صعوبة الحصول على المراجع ذات الصلة الشمولية بالموضوع، و قلتها على مستوى المكتبات الجامعية؛
- محدودية وقصر الدراسة بسبب التأخر في الخوض في هذا الموضوع، ابتداء من أواخر السنة الثانية الراجع إلى تعديل الموضوع الأول، بإضافة متغيرات أخرى زادت من قيمة و إثراء الموضوع؛
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمعي الدراسة، سواء بالنسبة للمدققين الداخليين أو المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات)؛
- الأخطاء الكثيرة في عناوين البريد الالكتروني لعدد كبير من محافظي الحسابات، وحتى العناوين المهنية و تلك الموجودة في جدول محافظي الحسابات المعتمد من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على مستوى التراب الوطني الخاص بطبعة 2016، بالإضافة إلى أننا وجدنا تكرار لنفس محافظي الحسابات في ولايتين مختلفتين، على اعتبار أن هذه الأخطاء مطبعية.
- صعوبة إقناع المستجيب بأن يرد، و ذلك نظرا للالتزامات و الانشغالات العديدة المقيد بها هؤلاء المهنيون، بالإضافة إلى العديد من الاستبيانات التي قد تصلهم من طلبة آخرين على المستوى الوطني، و الذي يجعلهم يحسون بالملل.

الفصل الأول:

الاطار النظري

للتدقيق الداخلي

تمهيد :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي حالياً على أنها ضرورة حتمية لا بد منها ، ولا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة ، فمع العولمة الاقتصادية ، وظهور الأزمات المتعلقة بالفضائح المالية **Financial Scandals** التي تعرضت لها العديد من المنظمات العالمية التي من بينها¹: (شركة أنرون -ورلدكوم-جلوبال كروسنج-زيروكس...) في السنوات الأخيرة، و الذي أبرز ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات، مما أدى بالباحثين إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي و أنظمة الرقابة الداخلية ودورها في منظمات الأعمال الحديثة ، وقد أرجع العديد من الباحثين هذا الضعف في أنظمة الرقابة إلى عدم اعتماد هذه الشركات بشكل كاف على وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطاء الأهمية لهذه الأخيرة ، لذلك يفترض أن تعتبر هذه الوظيفة على أنها وظيفة أساسية تحمل في طياتها أبعاد استراتيجية.

فبتغير المحيط و كبر حجم المؤسسات و تعدد، تعقد عملياتها و تطور الأساليب التكنولوجية ، ألزم هذه الأخيرة إلى خلق و تطوير و تحسين وظيفة التدقيق الداخلي لتصبح وظيفة حيوية و بمثابة القلب النابض لمنظمات الأعمال، فأصبح من المعروف أن هذه الوظيفة لكافة المسؤولين في المنظمة أنها مهمة حساسة و وظيفة حيوية تهدف إلى خلق قيمة مضافة في بيئة مليئة بالتغيرات .

يهدف الفصل الأول إلى دراسة الإطار النظري لوظيفة التدقيق الداخلي و الذي يعتبر كآلية ضرورية في تحسين الرقابة الداخلية، محاولين بذلك تقسيمه إلى ستة مباحث؛ فبداية خصصنا المبحث الأول لعموميات حول التدقيق بصفة عامة، ثم المبحث الثاني الذي نحاول فيه وبالخصوص تسليط الضوء على التدقيق الداخلي بإعطاء التعريفات الهامة له، أهميته، أهدافه ، تنظيمه وموقعه في المؤسسة، معايير وميثاق التدقيق الداخلي، يليه المبحث الثالث الذي نستعرض فيه أهم العناصر المرتبطة به كالرقابة الداخلية ، مراقبة التسيير، إدارة المخاطر، وظيفة التفتيش... ثم المبحث الرابع الذي نتحدث فيه عن الأشكال التي يأخذها التدقيق الداخلي كا: (التدقيق التشغيلي، التدقيق الاجتماعي، الاستراتيجي ، التدقيق المحاسبي و المالي و تدقيق الجودة...)، يليه المبحث الخامس الذي نتحدث فيه عن منهجية التدقيق الداخلي، بذكر أهم الخطوات أو المراحل المتبعة لتنفيذ هذه المهمة، وفي الأخير المبحث السادس الذي تتكلم فيه عن مختلف الأدوات و التقنيات المستعملة في هذه المهمة كأدوات الاستجواب و الأدوات الوصفية.

¹ أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الداخلي و الحكومي"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 22 .

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق:

قبل التطرق إلى التدقيق الداخلي على وجه الخصوص وبصفة تفصيلية، لا بأس أولاً أن نقوم بتقديم لمحة مختصرة تبين لنا التطور التاريخي للتدقيق على وجه العموم.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق:

إن المتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك أنه جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء الجماعات و أصحاب المال و الحكومات، حيث أنه ومنذ القدم نجد ممارسة هذه المهنة، و على هذا الأساس نجد أن النبي يوسف (عليه السلام) هو أول مدقق للسجلات المحاسبية كما ورد في الكتاب المقدس¹، عندما ولاه الله سبحانه وتعالى أمينا على خزائن مصر آنذاك، كما ذكر التدقيق أيضا في كتاب الله سبحانه وتعالى " القرآن الكريم " مما يؤكد أهمية وجوده وقت نزوله على أشرف الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم في مواضع عديدة، فمن حيث النظر إلى التدقيق و القصد منه الاستماع، نجد ورود هذا المعنى في قوله عز و جل ﴿ خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِمْ بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ إِنَّ صَلَاتَكَ سَكَنٌ لَهُمْ وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ ﴾²، (الآية 103 من سورة التوبة)، كما وردت أيضا مفردة (رقيب) في عدد من الآيات من الذكر الحكيم، حيث نجد أن هذه المفردة تأخذ معنى (مدقق)، فنجد في قوله تعالى ﴿ يَا أَيُّهَا النَّاسُ اتَّقُوا رَبَّكُمُ الَّذِي خَلَقَكُمْ مِنْ نَفْسٍ وَاحِدَةٍ وَخَلَقَ مِنْهَا زَوْجَهَا وَبَثَّ مِنْهُمَا رِجَالًا كَثِيرًا وَنِسَاءً وَاتَّقُوا اللَّهَ الَّذِي تَسَاءَلُونَ بِهِ وَالْأَرْحَامَ إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا ﴾³، (الآية 1 من سورة النساء)، وكما قال جل شأنه ﴿ وَيَقَوْمٍ أَعْمَلُوا عَلَىٰ مَكَانَتِكُمْ إِنِّي عَمِلٌ سَوْفَ تَعْلَمُونَ مَنْ يَأْتِيهِ عَذَابٌ مُخْتَلِفٌ وَمَنْ هُوَ كَذِيبٌ وَأَرْتَقِبُوا إِنِّي مَعَكُمْ رَقِيبٌ ﴾⁴، (الآية 93 من سورة هود)، من هنا نجد أن الله سبحانه وتعالى وصف نفسه بالرقيب على الناس في سورة النساء و الرقيب على كل شيء في قوله تعالى ﴿ لَا تَحِلُّ لَكَ النِّسَاءُ مِنْ بَعْدُ وَلَا أَنْ تَبَدَّلَ بِهِنَّ مِنْ أَزْوَاجٍ وَلَوْ أَعْجَبَكَ حُسْنُهُنَّ إِلَّا مَا مَلَكَتْ يَمِينُكَ وَكَانَ اللَّهُ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ رَقِيبًا ﴾⁵، (الآية 52 من سورة الأحزاب)،

¹ -مجلة الاقتصاد الاسلامي العلمية، مقال بين التطور التاريخي للتدقيق - منظور اقتصادي و سياسي موجود بالعنوان التالي www.giem.info/article/detaills/ID/542

أطلع عليه يوم : 2015/11/18.

² القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية 103.

³ القرآن الكريم، سورة النساء، الآية 01.

⁴ القرآن الكريم، سورة هود، الآية 93.

⁵ القرآن الكريم، سورة الأحزاب، الآية 52.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

فكل هذه الآيات المقتبسة من الذكر الحكيم تبين لنا وتدل على وجود الرقابة و التدقيق في كل العصور، و أنه سبحانه و تعالى هو الرقيب منذ أن خلق الأرض ومن عليها.

كما كان للتدقيق في عصر الخلافة الاسلامية أهمية لا يمكن تجاوزها، فقد عرف عن الخليفة العادل سيدنا عمر بن الخطاب (رضي الله عنه)، أنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية و تدقيقها للعام المنصرم بحضور كل من أصحاب المظالم و المدققين له في كل أنحاء البلاد، كما يعود له الفضل في تدوين بيت مال المسلمين .

فكلمة التدقيق «Audit» تعود إلى أصل الكلمة اللاتينية «Audire» ومعناها الاستماع «écouter» كما أن الفعل الانجليزي «to audit» يأخذ معنى (التحقق ، الرقابة و التفتيش)¹.

نشأت مهنة التدقيق منذ القدم، فقد عرفت عند الفراعنة و الرومان و اليونان بحيث كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الايرادات و المصروفات، فكان الغرض الرئيسي في هذه الحالة اكتشاف الخطأ و الغش و محاسبة المسؤولين عنها².

ففي الفترة الممتدة من العصر القديم حتى سنة 1500م كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة، فكانت هذه الأخيرة تهتم بجرد المخزون السلعي كعملية تتميز بتكرارها بغية الوصول إلى الدقة و منع أي تلاعب بالدفاتر المحاسبية³، وكان المدقق الداخلي خلال هذه الفترة يكفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه؛ وفي الفترة الممتدة ما بين سنة (1500م و 1850م) و التي تميزت بانفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة، تم تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي مع ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع، وعليه قامت الشركات بإصدار قوانين في العمل لحماية المساهمين ضد قلة نزاهة الرأسماليين المغامرين سنة 1844م؛ ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا لم يتغير الهدف الرئيسي للتدقيق والذي تمثل في اكتشاف الغش و الخطأ ، ولكن حدث تغيير مهم و هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي من أجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية⁴.

ففي الفترة الممتدة ما بين 1850م إلى نهاية 1900م أصبح المجال مفتوح للتدقيق حتى يبرز كمهنة لا يستهان بها، وقد ساعد ذلك على ظهور القوانين، حيث عزز ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات، وبسبب أيضا الثورة

¹ Mikol A., " Forme d'audit : L'audit interne ", encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, p 733.

² هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 17.

³ إشتيوي أمين عبد السلام، " المراجعة معايير و إجراءات"، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996، ص 14.

⁴ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 17.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الصناعية نفسها و التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر، قام المدققين البريطانيين بإرسال محافظي الحسابات للشركات الأمريكية كشركة و وترهاوس (Watherhouse) في سنة 1873م، وفي سنة 1887م تم حدث هام من بين الحوادث الرئيسية في تاريخ مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية و هو إنشاء معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA)*، تميزت نهاية هذه الفترة بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق كدليل إضافي على دقة العمليات.

وفي الفترة الأخيرة الممتدة من سنة 1900م إلى غاية يومنا هذا شهدت مهنة التدقيق ارتقاء فظهر التدقيق الداخلي بعد الأزمة الاقتصادية في سنة 1929م، حيث في تلك الفترة كانت الشركات الأمريكية تستعمل خدمات مكاتب التدقيق الخارجي في التصديق على حسابات الميزانية و القوائم المالية ، مما دفع هذه الشركات إلى البحث عن وسيلة لتخفيض المصاريف المنفقة على تلك المكاتب¹.

كما شهدت سنة 1941م حدث هام بالنسبة للتدقيق الداخلي ألا وهو إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA)** ، فمع ذلك بعد إنشاء المعهد وفي السنوات الأولى كان عمل التدقيق الداخلي يقتصر فقط على الجانب المتعلق بالحاسبة و المالية، فكان له دور نوعا ما متواضع إلى حد ما داخل المنظمات²؛ كما تم في سنة 1957م تحديد مسؤوليات المدققين الداخليين بالاهتمام بجميع مراحل الأنشطة أو الوظائف زيادة على ما صرح في سنة 1947، و الذي اقتصر على أن وظيفة التدقيق الداخلي تهتم إلا بالوظيفة المالية و المحاسبية فقط؛ كما تم أيضا إنتاج تغيير جذري في وظيفة التدقيق سنة 1985 و هو تشكيل لجنة تريديوي (Treadway Commission)***

* معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA , L'American Institute of Certified Public Accountants) ، تأسس سنة 1887، عبارة عن منظمة مهنية وطنية للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية وتمثل منظمة لأعضاء المهنة وهم المحاسبون القانونيون CPA : (Certified Public Accountant) ، تصدر هذه الأخيرة معايير تدقيقية و أخلاقية فضلا عن خدمات أخرى تقدم من طرف لجانه، يبلغ عدد أعضائه ما يزيد عن 330000 عضو في 128 دولة في التجارة و الصناعة، علما أن هذا المعهد تابع للقطاع الخاص، موجود في العنوان التالي : www.aicpa.org/pages/default.aspx ، أطلع عليه يوم 2015/11/13 .

¹ Renard J., « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ième} édition, EYROLLES, Paris, France, 2010, p.36.

** معهد المدققين الداخليين (IIA : Institute of Internal Auditors) ، أنشئ سنة 1941، يعتبر جمعية مهنية دولية رائدة في إصدار الشهادات، التدريب و البحوث، و تقدم الخدمات الاستشارية، كما أن هذا المعهد هو الذي حدد مفهوم، أهداف و مجالات تدخل التدقيق القانوني .

² Moeller R R., « Brink's Modern Internal Auditing », 5th Edition, John Wiley & Sons, inc, New Jersey, 2005, p.256.

*** لجنة تريديوي (Treadway Commission) تتكون من خمس منظمات هي كالتالي: معهد المدققين الداخليين (IIA)، منظمة مهنية وطنية للمحاسبين القانونيين (AICPA)، جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA : American Accounting Association)، معهد المحاسبين الإداريين (IMA : Institute of Management Accountants)، معهد المدراء الماليين (FEI : The Financial executives Institute)، تعرف هذه اللجنة بما يسمى (COSO) لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريديوي (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) مقرها في ألتامونت Alatomonte في فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، موجود في العنوان التالي : www.coso.org ، أطلع عليه يوم : 2015/11/12 .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

جاءت هذه اللجنة لدراسة التقارير المالية الاحتمالية و الطرق الكفيلة لمنع غش التقارير المالية في الشركات الأمريكية و قد أصدرت تقريرها عام 1987 الذي أكد على أهمية دور لجنة التدقيق في تحسين نزاهة القوائم المالية، وتضمن توصيات بهدف زيادة فعالية لجان التدقيق¹.

بينما في الجزائر وبالمقارنة مع التطور السابق الذي شهدته مهنة التدقيق، اقتصرت هذه الأخيرة و منذ فترة طويلة على مستوى الوظيفة المالية و المحاسبية، و التي أصبحت إلزامية في سنوات الثمانينات بصور المادة 40 من القانون رقم 88-01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى 1408 الموافق ل 12 يناير 1988 و الذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE : Entreprises Publiques Economiques)، و الذي ينص على ما يلي²: « يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية " خاصة بالمراقبة في المؤسسة" و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها. » ، فالجزائر تبعا لهذا القانون تعتبر واحدة من البلدان القليلة التي فرضت هذه الوظيفة من خلال تشريعات القوانين، لكن فيما بعد قد ألغي هذا الالتزام القانوني سنة 1995* و منذ ذلك الحين أصبحت مهمة التدقيق الداخلي اختيارية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية.

نستخلص أن وظيفة التدقيق الداخلي بالتغيرات الكبيرة التي شهدتها في القرن الماضي، أنها أنتجت أهداف رئيسية من بينها الاعتماد على رقابة داخلية محكمة تعمل على اكتشاف مختلف طرق الاحتيال بمساعدة كافة المسؤولين في عملية صنع القرار باتخاذهم القرار السليم بتحسين الأداء في المؤسسة وبقاء استمراريتها عن طريق استغلال الفرص و التوخي بالحذر من التهديدات التي من المحتمل أن تكون وسط تغيرات بيئية تتميز بالسرعة.

المطلب الثاني: بعض التعاريف للتدقيق :

قبل التطرق إلى تعريف التدقيق الداخلي الذي يعتبر محور دراستنا بصفة خاصة يتعين علينا قبل ذلك أولا المرور على مفهوم التدقيق بصفة عامة حيث أن المفهوم الاصطلاحي يتوفر على العديد من التعريفات التي يقدمها المختصون و المؤسسات التي تعمل في هذا المجال الشاسع و التي يمكن عرض أهمها كما يلي :

➤ تعريف منظمة العمل الفرنسي : عرفته على أنه³: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم مععل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية وفعالية النظام و الاجراءات المتعلقة بالتنظيم".

¹ جربوع يوسف محمود، "بحوث و دراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة"، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005، ص 189.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 40، السنة الخامسة و العشرون، العدد رقم 02. الأربعاء 23 جمادى الأولى 1408هـ الموافق ل 13 يناير 1988، ص 36.

* ألغي هذا الالتزام الذي جاء في القانون رقم 88-01 بالمادة 28 بمقتضى الأمر رقم 95-22 المنشور في الجريدة الرسمية، العدد 55، يوم الأربعاء 02 جمادى الأولى 1416 الموافق ل 27 سبتمبر سنة 1995.

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية"، دار الرواق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 13.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- كما يعرف أيضا¹: " على أنه عملية منهجية موضوعية و تقييم الأدلة المتعلقة بالحالة الراهنة للمنشأة و الحسابات المالية أو الرقابة ومقارنتها مع الأهداف المحددة سلفا ، والمعايير المقبولة و المتصلة بإبلاغ النتائج إلى المستخدمين المستهدفين ، هذه التي تقارن بالوضع الحالي للمنشأة قد تكون معايير قانونية أو تنظيمية (كقانون ساربنس أوكسلي Sarbanes-Oxley* أو التي تم إنشاؤها داخل السياسات و الإجراءات".
 - عرف جرموند و بونولت (GERMOND et BONAULT) التدقيق على أنه²: " اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل و مستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة".
 - عرفه ريسنت على أنه³: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع".
 - وبتعريف اخر على أنه⁴: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".
 - كما أنه يعتبر على أنه⁵: "مجموعة من التقنيات تساعد على تحليل و تقييم أساليب المؤسسة".
- فالتدقيق يسعى إلى تقييم الترابط بين ماهو مصرح به من تصريحات ومدى تطابقها مع الواقع، وانطلاقا من هذه النقطة فإن جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA)تعتبر ان التدقيق هو⁶: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات و الأحداث الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

¹ Kagermann H., Kinney W., Kuting K., " Internal Audit Handbook ", Springer, Berlin, 2008, p 2.

*قانون ساربنس أوكسلي Sarbanes-Oxley SOX هو قانون أمريكي قرر من طرف الكونغرس الأمريكي في 29 أوت 2002، واعتمد تحت اسم الممثل مايكل أوكسلي Michael Oxley (عضو مجلس النواب) و السيناتور Paul Sarbanes (عضو مجلس الشيوخ)، بمقتضى هذا القانون يتوجب على الشركات أن تضمن و تعتمد على المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، فحسب هذا الأخير فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي و مدير القطاع المالي المسؤولية الشخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة، وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون و وورلدكوم Enron et World Com.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص19.

³ أيهاب نظمي إبراهيم، " التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص17.

⁴ محمد بوتين، " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص17.

⁵ www.Aboulou.com / Audit+Définition+... Le 22/11/2012.

⁶ Coderre D., " Internal Auditing : Efficiency through Automation ", John Wiley & Sons, New Jersey, 2009, p.123.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

من خلال مجموعة التعاريف المذكورة سابقا و رغم تنوعها واختلافه في الشكل و المصدر نجد أنها تشترك في المضمون من خلال اعتبار أن التدقيق عملية موضوعية ومنهجية تعمل على البحث و التحقق بهدف تقييم الاجراءات المحاسبية و الادارية وغيرها السارية داخل المؤسسة، وذلك لتقديم ضمانات لأصحاب المصالح من (مسيرين، شركاء، مساهمين، هيئات عمومية، نقابات، ...) حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعية تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة وفقا للمعايير المقررة وكذا تقديم حلول و توصيات للمشاكل أو الأخطار التي يمكن أن تواجهها.

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي:

المطلب الأول: تطور مفاهيم التدقيق الداخلي و تعريفه:

الفرع الأول : تطور مفاهيم التدقيق الداخلي:

يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسة، فنجد أن هذه الوظيفة أو المهمة مرت بعدة مراحل بمساهمة الكثير من العوامل التي أنتجت ظهور الحاجة الملحة لضرورة وجود قسم للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة و من هذه العوامل ماهو أكاديمي بمختلف آرائه ونظرياته، و ماهو مهني يختص بالتطبيق أو المعاينة في ميدان العمل بصفة واقعية، وعلى ضوء ذلك تناول أهم مراحل تطور مفهوم التدقيق الداخلي كما يلي:

أولا : الفترة الممتدة ما قبل سنة 1957 : في هذه الفترة كان يقصد بالتدقيق الداخلي ذلك التدقيق الذي يقوم به مجموعة من الموظفين في المؤسسة لتعقب الأحداث، فكان مقتصر على اكتشاف الغش و الأخطاء وكان يعمل في مجال ضاق نطاقه ينحصر في العمليات المالية فقط، بينما كان هناك إهمال كبير للوظائف الأخرى*، فكان هدفا وقائيا ولم يكن هدفا بناءا**، ثم تم إنشاء معهد المدققين الداخليين الأمريكيين سنة 1941م كما سبق و أن ذكرنا فعمل على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي حيث تم إصدار توصيات و إبراز مسؤوليات المدقق الداخلي سنة 1947 و عرف على أنه¹ " النشاط المحايد الذي يتم داخل الشركة بقصد تدقيق العمليات المحاسبية و المالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة".

* بحكم أن المؤسسة تقوم بعدة وظائف نجد أن التدقيق الداخلي ذلك الوقت كان يقتصر إلا على الوظيفة المالية و المحاسبية فقط، بالمقابل تبين أنذاك استبعاد لبقية الوظائف المهمة و الحساسة التي يجب مراعاتها و التحكم فيها (كوظيفة الجودة، ووظيفة الموارد البشرية، ...).

** الهدف كان وقائيا يعني بأخذ الحيطة و الحذر قبل وقوع المشكلة، أما في حالة ما إذا وقعت لا يمكن معالجتها و التفاعل معها لذلك لم يكن بناءا.

¹ www.arabinternalauditors.com/Vb/Showthread.php?t=1147Le 02/12/2015.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

نستنتج من خلال ذلك أن التدقيق الداخلي نوع من الرقابة تهتم أساسا بالجوانب المالية، و الجهة التي تستفيد منها هي إدارة الشركة، هدف هذه الرقابة كان وقائيا فقط.

ثانيا : الفترة الممتدة ما بين 1957-1999 : في هذه الفترة تم توسيع مجال عمل المدقق الداخلي من طرف إصدار معهد المدققين الداخليين لتعريف آخر نوعا ما أوسع خصوصا فيما يخص الأهداف فلم يقتصر على الأهداف الوقائية بل تعدى الأمر إلى الأهداف البناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المدقق الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل مع إبداء الآراء ومتابعة التوجيهات فجاء هذا التعريف كما يلي¹: " أنه ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل الشركة لتدقيق العمليات المحاسبية و المالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة، فهو جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى".

وبتعريف آخر لكن في هذا التعريف نجد أنه لم يقتصر على العمليات المحاسبية و المالية فقط بل توسع المجال إلى تدقيق مختلف العمليات التي بإمكانها أن تكون في المؤسسة حيث عرف على أنه²: " نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى تدقيق العمليات المالية و المحاسبية ، وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة، بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة".

ثالثا : الفترة الممتدة من سنة 1999 حتى الآن : في 26 جوان 1999 تم صياغة تعريف جديد للتدقيق الداخلي من قبل المعهد (IIA) جاء فيه على أنه³: " نشاط نوعي استشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لتدقيق وتحسين إنجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من اتباع السياسات و الخطط و الاجراءات الموضوعية و اقتراح التحسينات اللازمة وإدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الانتاجية القصوى".

إن التعريف الأكثر حداثة و الذي يتسق حاليا مع دور التدقيق الداخلي هو التعريف الرسمي و المعتبر كدليل جديد لممارسة هذه المهنة، و هو الترجمة للتعريف الدولي الذي اعتمده معهد المدققين الداخليين (IIA) كتعريف ثاني أوسع وشامل في جوان 1999 و أقره مجلس إدارة معهد التدقيق الداخلي * (IFACI) في 21

¹ الصبان محمد سمير، جمعة اسماعيل، السوافيري فتحي رزق الله، " الرقابة و المراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1996، ص 103 .

² ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، " التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص41.

³ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص181.

* الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC , International of Federation of Accountants) ، هي منظمة دولية تضم في عضويتها هيئات المحاسبة و المراجعة، و الهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم تأسست سنة 1977م تضم في عضويتها 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب ينفذ عمل الاتحاد من قبل لجان كثيرة، منها لجنة التعليم الخاصة بوضع معايير التعليم و التدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق، موجود في العنوان التالي : www.Startimes.com، أطلع عليه يوم 2015/12/04.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

مارس 2000 وتم تعريفه على أنه¹: " نشاط مستقل وموضوعي، تأكيدى و استشاري يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها، ويقدم لها النصائح و الارشادات التي تسمح بتحسينها، وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، وبالتالي يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر و الرقابة و الحوكمة، وبذلك تقديم الاقتراحات التي تساعدها على التقوية و الرفع من فعاليتها".

نجد أن هذا التعريف المقدم من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA) وبمحتواه الواسع أنه تضمن جملة من الخصائص تشمل و تأخذ بعين الاعتبار كافة الأسباب التي أدت إلى التطورات و الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي مع مراعاة احتياجات العميل الرئيسي للتدقيق الداخلي وهو الادارة و المنظمة ككل، كما قدم هذا التعريف صورة معاصرة وجديدة للمهنة، فنجد أن هذا التعريف يبين أن التدقيق الداخلي توسع نطاق تقديم خدماته إلى المنظمة عكس التعاريف الكلاسيكية التي انحصرت فيها مجال تقديم الخدمات إلا على الادارة فقط.

كما أكد التعريف على أن التدقيق الداخلي نشاط مستقل و موضوعي، ففكرة الاستقلالية تؤكد على استقلاله عن الادارة التنفيذية وقدرته على اداء مسؤولياته وبدون تحيز لجهة معينة، كما أن فكرة الموضوعية تلزم المدقق بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من أجل الوصول لرأي في مستقل، كما يشير التعريف أيضا إلى قيام وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمات على اختلاف أهدافها و أنشطتها، بتقديم خدمات تأكيدية و استشارية حول نظم الحوكمة، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية، وغايتها في ذلك هو إضافة قيمة للمنظمة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

في الأخير نجد أن هذه الوظيفة تم تصميمها بهدف الكشف عن نقاط الضعف على مستوى إدارة المخاطر بمفهومها الأوسع، سواء المخاطر المالية أو التشغيلية أو الاستراتيجية بفضل رقابة داخلية محكمة، بالإضافة إلى حوكمة الشركات وتحديد الأسباب وتقييم الآثار، وصياغة توصيات وإقناع واضعي السياسات و الذي يساعد المنظمات على تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي:

الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي:

تكتسي مهنة التدقيق الداخلي أهمية بالغة كونها وسيلة وليست غاية بحد ذاتها، فأصبحت هذه المهنة حاليا تحظى باهتمام عالمي كبير و دعم من قبل مجالس الادارات، ظهرت الحاجة إليها بصورة أكثر جدية خلال الأزمة

¹ Zwaan.L, Stewart.J, Subramaniam.N, " Internal audit involvement in entreprise risk management", Managerial Auditing Journal, 2011, Vol.26, N 7, p 587.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الاقتصادية العالمية سنة 1929م، وبعد ذلك زاد مقدار هذه الأهمية في السنوات الأخيرة نتيجة للفضائح المالية الكبيرة من اختلاسات و افلاسات وحسائر تكبدتها أكبر البنوك و المنظمات في أنحاء العالم، الأمر الذي تطلب إعادة النظر في هذه الوظيفة واعتبارها كعين ساهرة في فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من تحقيق وتقييم وتحليل جميع الأعمال و النشاطات و الخطط و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها هذه المنظمات.

فالتدقيق الداخلي وظيفة حيوية تعمل بها وتتميز بها مختلف المنظمات الحديثة، حيث تدعو الإشارة إلى مقالته أحد الباحثين: أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي تكافئ ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي¹.

فتكمن أهمية التدقيق الداخلي في مدى قدرة هذه الوظيفة في إضافة القيمة، حيث وفقا للمفهوم الحديث الذي وضعه معهد المدققين الداخليين، و الذي ينص بوضوح على قيام المدققين الداخليين بدورهم الموضوعي و الاستشاري لأجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية و الجوهرية من خلال تحسين فرص إنجازها، زيادة إلى تحسين الاجراءات و مختلف العمليات و العمل على اكتشاف نقاط الضعف و الخلل على مستوى إدارة المخاطر وبالتالي تخفيضها إلى مستويات مقبولة.

فالتدقيق الداخلي وظيفة تتلخص في مجموعة من الأنشطة و الأعمال يقوم بها مدققين داخليين وفق قيود من الكفاءة و الفعالية و الموضوعية تضمن سيرورة مهام المنظمة و استدامة العمليات الداخلية فيها، كما تلعب هذه الوظيفة دورا أساسيا في علاقة المنظمة مع كل من المساهمين وأصحاب المصالح، و العمل على تجنب الصراعات بين هذه الأخيرة و مختلف دوائر نفوذها، كما تعمل هذه الوظيفة أيضا على تحسين الأداء لمختلف مستويات الإدارة، و الإدارة الجيدة للممتلكات العامة.²

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي:

من خلال استعراضنا السابق للمفهوم الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين يتبين لنا أنه يساعد المنظمة وفق أهداف تشمل ثلاث مجالات أساسية وهي تقييم وتحسين فعالية كل من إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية و عمليات الحوكمة.

يرتكز نشاط التدقيق الداخلي على تحقيق هدفين مهمين هما: هدف الحماية و هدف البناء.³

¹ اجمع العربي للمحاسبين أ، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، اجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن، 2001، ص 226.

² Adelina DUMITRUSCU, George CALOTA, " The Importance of Internal Audit in Optimizing Management Processes", Internal Auditing & Risk Management, Annu IX, Nr.4 (36), 2014, p 19.

³ اجمع العربي للمحاسبين أ، مرجع سابق، ص 228.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

فهدف الحماية يسعى إلى حماية أصول الشركة، كما يسعى إلى التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية للوصول إلى الهدف الأهم وهو حماية المنظمة ككل و تأمين ممتلكاتها.

أما هدف الانشاء يتميز باقتراح التعديلات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص، التقييم و المطابقة، كما يقوم بإعطاء نصائح و ارشادات للمنظمة للوصول إلى الهدف الأهم وهو تقديم الصورة المثلى للمنظمة و العمل على ضمان استمراريتها.

وعلى ذلك نجد أن دور المدقق الداخلي ينصب على ما يلي¹:

- التأكد من سلامة المعلومات و البيانات المحاسبية وتقييم مدى كفايتها وإمكانية مدى الاعتماد عليها؛
- التحقق من مدى مطابقة الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية؛
- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة، وتحديد التدابير اللازمة لمنع جميع أنواع الخسائر؛
- الفصل بين الوظائف الثانوية كالمحاسبة، التنفيذ وتوزيع المهام فيما يخص اختبار الرقابة الداخلية؛
- التحقق من امتثال المنظمة لسياساتها و إجراءاتها وفقا للأحكام الثانوية المتعلقة بها؛
- تقديم التوصيات اللازمة التي تشمل النصائح و الارشادات لتحسين عملية المنظمة و العمل على تطويرها .

كما أنه هناك هدف آخر يعتبر اليوم بمثابة تحد للمدققين الداخليين ألا و هو الهدف الأسمى المتمثل في خلق القيمة المضافة في المنظمة كما جاء في التعريف الحديث للتدقيق الداخلي أن المدقق الداخلي "يساعد على خلق القيمة المضافة" هذا الأخير الذي يحمل في طياته أهداف أصبحت استراتيجية نذكرها فيما يلي²:

- وضع قوي لتقييم المخاطر مع إدراج عملية التخطيط السنوي للتركيز على المناطق عالية المخاطر مثل استخدام مختلف الاستراتيجيات و التكنولوجيات؛
- مراعاة خطط أعمال التدقيق و الأنشطة الرقابية الأخرى مع الأهداف الاستراتيجية؛
- التعاون عن كثب مع هيئات الرقابة الخارجية أي مدقق الحسابات الخارجي لتسهيل عملية التنسيق بين أنشطة الرقابة على نحو أفضل، وذلك بهدف توفير تغطية فعالة لمدققي الحسابات و التقليل من أي تداخل؛

¹ PETRASCU Daniela, "INTERNAL AUDIT : DEFINING, OBJECTIVES, FUNCTIONS AND STAGES", Studies in Business and Economics, Lucian Blaga University of Sibiu, Romania, p242. Disponible sur l'adresse suivante: Eccsf.ullsibiu.ro/RePEc/blg/journal/5315petrascu.pdf le 18/12/2015.

² WIPO, WORLD INTELLECTUAL PROPERTY ORGANISATION, Internal Audit Strategy 2015-2017, June 4, 2015, p 6, Disponible sur l'adresse suivante: www.Wipo.int/.../audit/pdf/internal-audit-Strategy.pdf le 21/12/2015 .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- التنسيق بين أنشطة الرقابة و التدقيق الداخلي كخط دفاعي في إدارة المخاطر؛
- التوسع في استخدام التكنولوجيا وتحليل البيانات و استعمال أدوات التخطيط و المشاركة و التنفيذ من أجل التدقيق المستمر؛
- التدقيق بانتظام وتحسين نوعية تقارير التدقيق من خلال زيادة استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات المتاحة لجمع و تحليل وتقديم بيانات واقعية لتعزيز دقة و اكتمال تقارير التدقيق .

كما أن المساعدة في خلق القيمة المضافة أصبح مطلباً ضرورياً ينعكس في وصايا المدقق الداخلي لأنه في الواقع ووفقاً لجاك رونار¹ : أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تتوقف إلا عند حد اكتشاف الأخطاء و إزالتها، أو التحقق من الاجراءات المحاسبية فقط، بل بوجودها يفترض و يتوجب على المدققين الداخليين تقديم توصيات لتحسين الأداء داخل المنظمة .

المطلب الثالث: تنظيم وموقع خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة، معايير و ميثاقه:

إن الأهمية البالغة و المكانة التي أصبح يتمتع بها نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة من جهة و العقوبات التي تعيق الدور المنوط به من جهة أخرى، تمثل في الحقيقة رد فعل لضرورة خلق بيئة تنظيمية ملائمة لأداء فعال يختص به نشاط التدقيق الداخلي وعليه سنتناول بعضاً الخصائص التي تتميز بها هذه الخلية من خلال دراسة العناصر التالية المتمثلة في تنظيم التدقيق الداخلي في المؤسسة، موقعه فيها ، المعايير و الميثاق الخاص به .

الفرع الأول: تنظيم التدقيق الداخلي في المؤسسة:

تحتل وظيفة التدقيق الداخلي مكانة مرموقة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فهي تعكس الثقافة التنظيمية لها، حيث تولى بالأهمية البالغة التي أعطيت لها من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا للمنظمة، ولإنشاء هيكل تنظيمي لهذه الوظيفة يمكن الاستناد لمعيارين أساسيين هما:² حجم المؤسسة مركزية ولا مركزية التدقيق الداخلي.

أولاً : حجم المؤسسة : فحجم المؤسسة يعتبر محددًا أساسيًا لطبيعة التدقيق الداخلي المعتمد في المؤسسة، فلا يمكن في أي حال من الأحوال تصميم هيكل موحد للتدقيق الداخلي بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، باختلاف حجم وشكل المؤسسة هو الذي يحتم تحديد شكل التدقيق الداخلي.

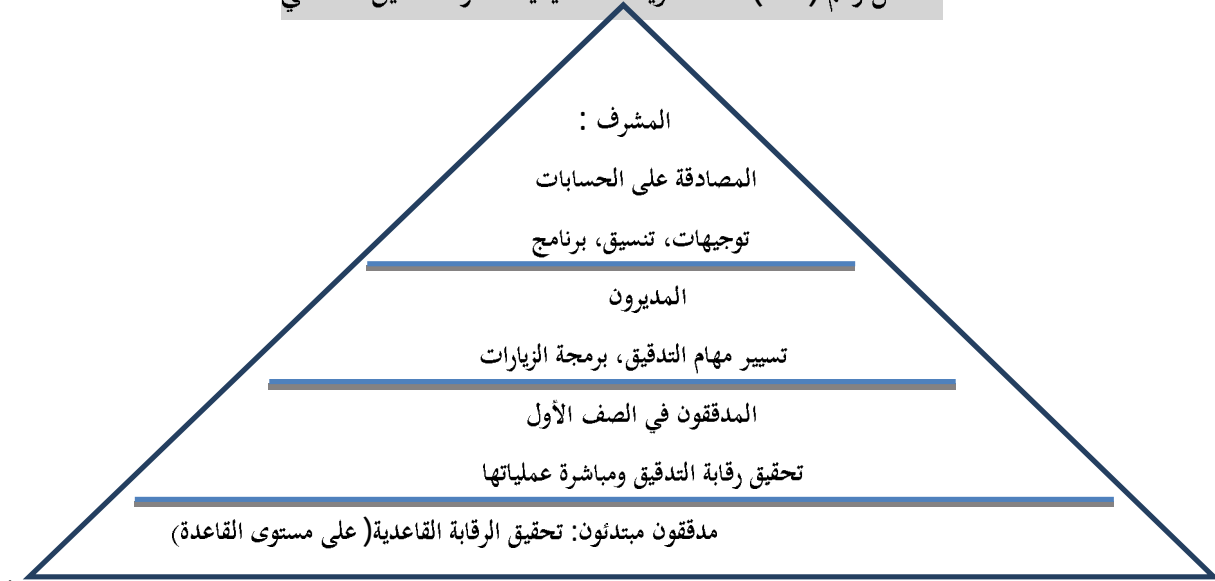
¹ Renard, j, " Théorie et pratique de l'audit interne ", 4^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 2003, p 57.

² صديقي مسعود، براق محمد، " انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي"، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 08-09 مارس 2005، ص ص 23-24.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

فخلية أو قسم التدقيق الداخلي يتكون عادة من عدد قليل نسبيا من المدققين الذين يتمتعون بمهارات عالية كمهارات التأهيل و الخبرة، مقارنة مع معظم الأقسام الأخرى وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد كما أنه يتسع لعدد كبير من المدققين في تنظيمات أخرى، يعملون وحدهم تحت تنظيم كبير محكم بخلاف المصالح الأخرى، فالهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي ينطوي عادة على أربع مستويات من المدققين ممارسي المهنة و ذلك كما يتضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1.1) : المستويات التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي



Source :Benoit pige, « Audit et contrôle interne », 2ème édition, EMS, Paris, 2004

نجد في أعلى الهرم المشرف على قسم التدقيق مكلف بمسؤولية التحمل و الاشراف لكل المستويات العامة للقسم ، كما يقوم بإعطاء التوجيهات العامة له بوضع الخطوط العريضة لهذه المهمة من تخطيط، سياسات وإجراءات وإدارة العاملين معه بالقسم، كما يعمل أيضا على التنسيق مع المدققين الخارجيين، بالإضافة إلى وضعه لبرنامج ونماذج مختلفة للتحقق من جودة التدقيق .

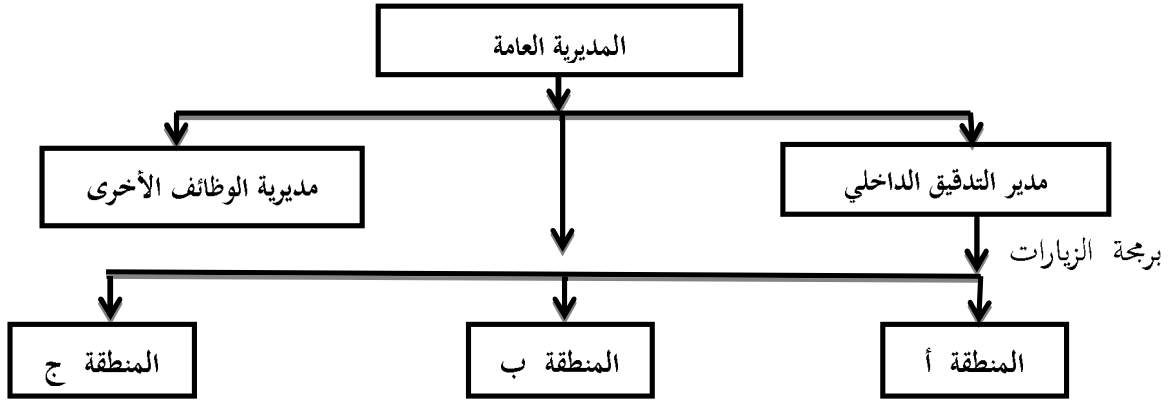
كما نجد في المستوى الثاني من أعلى الهرم المديرون الذين يقومون بتوزيع و تسيير مهام التدقيق كما يعملون على برمجة الزيارات لمختلف الأقسام الشاغرة وظيفيا و التي توجد في المؤسسة؛ أما المدققون في الصف الأول يقومون على تولي الجوانب الإشرافية لأعمال التدقيق فيسعون إلى تحقيق رقابة هذا الأخير، ومباشرة عملياته (التدقيق الداخلي)، يشترط في هؤلاء المدققون خبرة ثلاث سنوات على الأقل؛ في المستوى القاعدي في أسفل الهرم يتواجد مدققون مبتدئون مهمتهم القيام بأعمال روتينية غير صعبة و غير معقدة، بحكم أنهم حديثي العهد بالمهنة أو كونهم تحت التربص أو التمرين.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

ثانيا : مركزية و لا مركزية التدقيق :فكر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا تحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها، بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، كما يجب أن يضمن هيكل وحجم الهيكله المعتمدة فعالية نشاط التدقيق الداخلي وعليه يوجد نوعين من التدقيق وفقا لهذا الوضع.

✓ تدقيق داخلي مركزي : يكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه المؤسسة.

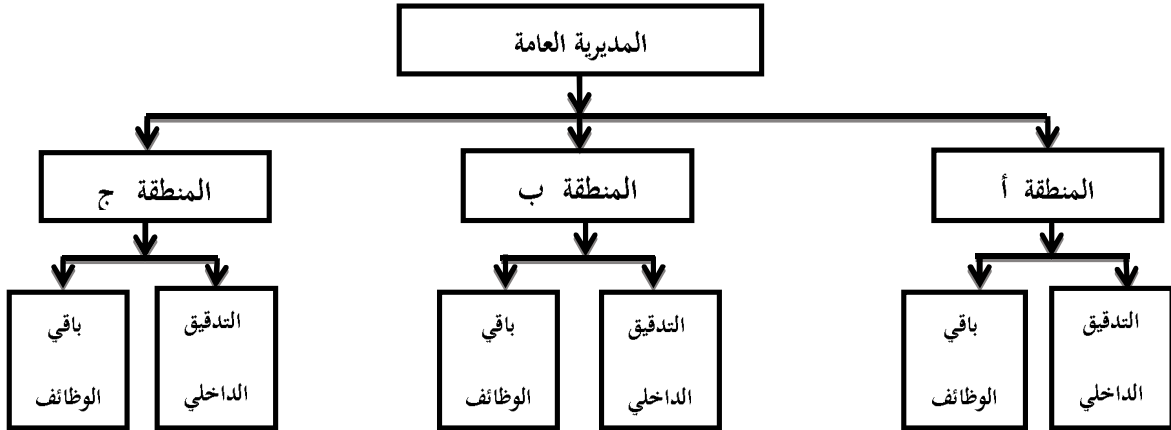
الشكل رقم (2.1) : الهيكل المركزي للتدقيق الداخلي



المصدر: صديقي مسعود، براق محمد، مرجع سابق، ص 23 .

✓ تدقيق داخلي لامركزي : في ظل هذا النوع هياكل التدقيق الداخلي موجودة على مستوى كل منطقة نشاط أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة قسم للتدقيق كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم (3.1) : الهيكل اللامركزي للتدقيق الداخلي

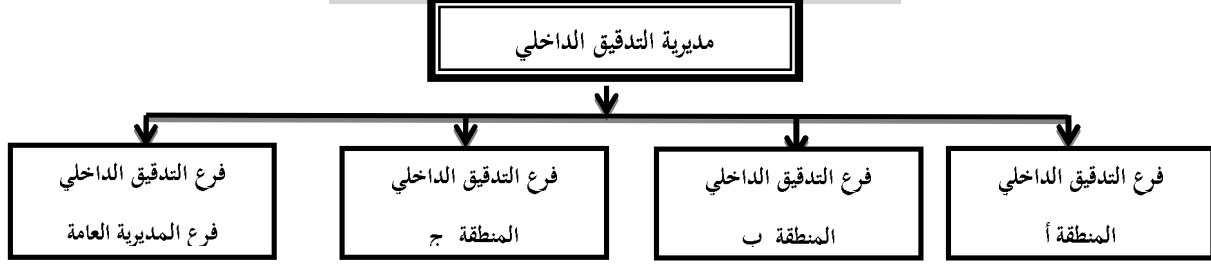


المصدر: صديقي مسعود، براق محمد، مرجع سابق، ص 24 .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

كما يوجد نوع آخر من هيكل التدقيق الداخلي ألا وهو التدقيق الداخلي المختلط، هذا الأخير يتم فيه المزج بين النوعين السابقين حيث يتم إرساء مديرية التدقيق الداخلي على مستوى المديرية العامة للمؤسسة، وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط.

الشكل رقم (4.1) : الهيكل المختلط للتدقيق الداخلي.



المصدر: صديقي مسعود، براق محمد، مرجع سابق، ص 24.

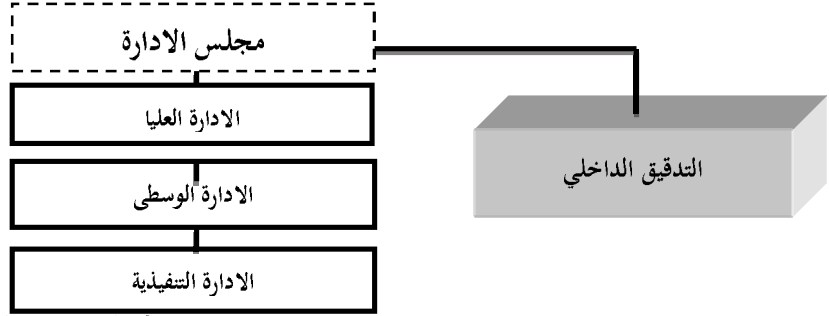
الفرع الثاني: موقع قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة:

إن إدارة التدقيق الداخلي هي إدارة مستقلة عن باقي الإدارات التشغيلية الأخرى، تتمتع بمكانة تنظيمية ملائمة في المؤسسة بغض النظر عن شكل وحجم هذه المؤسسة، تتحقق هذه الاستقلالية في ظل ابتعادها عن سلطة الإدارات التنفيذية فهي إدارة مرتبطة و تابعة لأعلى المستويات في الهرم الإداري و الوظيفي للمؤسسة.

إن معايير التدقيق الدولية لم تفصل بوضوح و لم تحدد 100% الجهة التي يرتبط بها مباشرة قسم التدقيق، فالاتجاه السائد-حاليا- لممارسات التدقيق الداخلي على المستوى الدولي، يتولد منه أن فكرة الاستقلالية التنظيمية لهذه الوظيفة لا تتحقق إلا بوجود ارتباطين هما: ارتباط إداري ويكون ارتباط بالمدير العام التي تقع على عاتقه المسؤولية الإدارية لضمان تقديم المساعدة لنشاط التدقيق الداخلي عندما تستدعي الضرورة، مما يضمن دعم الإدارة العليا، التنسيق و التعاون بين الجهات الخاضعة للتدقيق، بالإضافة إلى ارتباط وظيفي يكون هذا الارتباط مع مجلس الإدارة مباشرة، إذ نجد أن هذه الإدارة تستمد قوتها و سلطتها منه، كما تقوم إدارة هذه الوظيفة برفع التقارير إلى مجلس الإدارة باتصال مباشر وبصفة منتظمة، كما يسهر هذا الأخير على حماية المؤسسة وممتلكاتها من أي أعمال غير قانونية أو مشروعة، وفيما يلي نبين تموضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي من ناحية الارتباط الوظيفي.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الشكل رقم (5.1) : تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي



المصدر: مقدم عبيرات، أحمدنقاز، "المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار" -دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية(صيدالSaaidal)، كلية الاقتصاد، جامعة الأغواط، (اللسنة غير موجودة)، جامعة الأغواط، ص 12 .

وعليه عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لإدارة التدقيق الداخلي يجب الأخذ باعتبارات ضرورية تتمثل في تحديد موقع هذه الإدارة عند المستوى الذي من شأنه تأكيد دعم الإدارة العليا لها، كما يتوجب على هذه الإدارة أن تكون مسؤولة أمام جهة محددة في المؤسسة تتمتع بقدر من السلطة الكافية للسماح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي، مما يتيح لها القدرة على متابعة الاجراءات اللازمة التي تكفل تنفيذها، والتزام الإدارات الأخرى بهذه الاجراءات.

كما يجب أن لا يقوم المدقق الداخلي بتأدية أعمال و أنشطة تنفيذية لجهة معينة وذلك تجنباً لتعارض المصالح، وفي هذا الصدد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة من طرف معهد المدققين الداخليين على ما يلي:¹

- ❖ الاستقلال التنظيمي معيار(1110) :نص هذا المعيار على أنه " يجب أن يكون مسؤول التدقيق الداخلي على اتصال بالمستوى الإداري الذي يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته." ، كما جاء في معايير التنفيذ الخاصة بهذا المعيار تحت بند (1.110أ)"أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون حراً و ألا يتدخل في تحديد نطاق عمله، وإيصال نتائجه".
- ❖ الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة معيار (1111) : تضمن هذا المعيار " أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة".
- ❖ الموضوعية الفردية معيار (1120) : "على المدققين الداخليين تبني موقف نزيه، غير متحيز ويتجنبوا تضارب المصالح".

¹ IIA, " Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne ", ISPPIA, Florida 32701 :4201, USA, 2004.

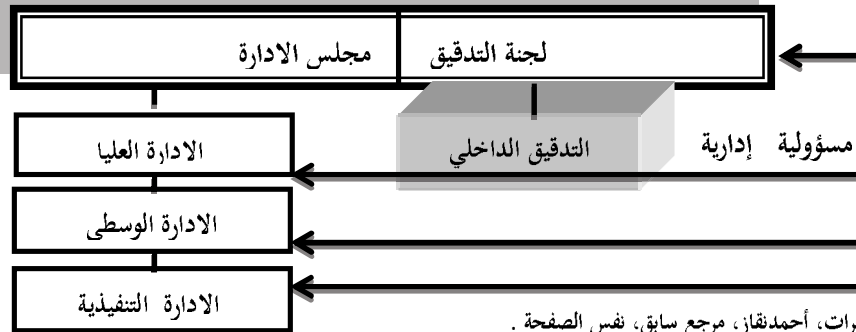
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

○ معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر، يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، مع الإشارة بأن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات.

بالإضافة إلى هذين الارتباطين السابقين تتجه وبتزايد مستمر الكثير من المؤسسات إلى إنشاء فرع خاص بما يعرف باسم لجنة التدقيق وربطها مع إدارة التدقيق الداخلي وذلك بغرض الاشراف على وظيفة هذه الأخيرة، تتألف هذه اللجنة من عدد من الأعضاء يتراوح عددهم ما بين (3-5) من الأعضاء الغير المتفرعين في مجلس الادارة الذين لا يقومون بتأدية أية واجبات تنفيذية داخل الشركة، إذ يتم تعيينهم من خارج الشركة وهم في الغالب يمثلون أعضاء مجلس إدارات و مدراء سابقين في شركات أخرى أو رجال الخدمة المدنية المتقاعدين أو أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين البارزين الذين يملكون خلفية علمية عن المحاسبة و إدارة الأعمال و التمويل و الاقتصاد؛ فتتجلى أهمية إنشائها كم وضع Birkett في دراسته الميدانية سنة 1985م بأن الضغوط الكثيرة المتوقعة لإدارة الشركة على المدققين عند اعدادهم التقارير، قد يؤدي إلى التأثير السلبي على استقلالية المدققين كنتيجة لاستجابة البعض لضغوط إدارة الشركة، لذا فإن لجان التدقيق تعد أفضل وسيلة للحفاظ على استقلالية المدقق وعلاقته مع إدارة الشركة¹.

فيتضمن هذا الاجراء ايجابيات كبيرة من حيث توفير الحماية وزيادة توفر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقدير، مما يجعل منه قوة لازمة لنشاط التدقيق الداخلي، كما أنه يجعل فرص نجاح و تطبيق اقتراحات التدقيق الداخلي أمراً مشجعاً، علاوة على ذلك نجد أن فرع لجنة التدقيق الداخلي يزود مجلس الادارة بعين إضافية تمكنهم من لمس حقيقة أوضاع العمل في المؤسسة، بدون تدخل من مسؤولي الادارات التنفيذية فيكون بذلك تموضع قسم التدقيق الداخلي وفق لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي :

الشكل رقم (6.1) : تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي وفقاً للجنة التدقيق.



المصدر: مقدم عبيرات، أحمدنقاز، مرجع سابق، نفس الصفحة .

¹ صفاء أحمد محمد العاني، "دور لجان التدقيق في تعزيز أداء و استقلالية المدقق الداخلي"، مجلة الادارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 54، 2005، ص ص 69-70.

الفرع الثالث: معايير وميثاق التدقيق الداخلي:

أولاً: معايير التدقيق الداخلي (Internal Audit Standards): إن الممارسة المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي تطبق في حدود المعايير* الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) و المعروفة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (ISA) والتي أقرت رسمياً هذه المعايير و تم إصدار أول نسخة لها سنة 1978 حيث أصبحت مرجعاً أساسياً يشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، وضمان المدققين الداخليين الوفاء بمسؤولياتهم و الالتزام بهذه المعايير مهما اختلفت ممارسات التدقيق الداخلي في بيئات قانونية و ثقافية متنوعة، و مهما اختلفت مستوى المنشآت من ناحية الأهداف و الحجم و الهيكلية، فمجلس معايير التدقيق الداخلي (IASB, The Internal Audit Standards Boards) أصدر هذه المعايير بغرض¹:

- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي؛
- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة للتدقيق الداخلي؛
- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي؛
- تعزيز، تحسين عمليات ومسارات المنشأة.

قام المعهد بإصدارات لهذه المعايير من بينها إصدار 2001، وإصدار 2004 فقسمت هذه المعايير إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

(1) **معايير الصفات Attribute Standards "سلسلة الألف"** : تسمى هذه المعايير أيضاً بمعايير السمات أو الخصائص تتكون من أربعة معايير رئيسية تحدد سمات وخصائص الشركات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها .

(2) **معايير الأداء Performance Standards "سلسلة الألفين"** : تتكون من سبعة معايير رئيسية تصف أنشطة التدقيق الداخلي و المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة.

*المعايير (Standards) : جمع معيار، فالمعيار وفقاً لما ورد في معجم المعاني الجامع له عدة مرادفات منها (المقياس، القاعدة، النمط أو النموذج)، فتشير هذه الكلمة إلى نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء وهو بذلك مرجعية لتقييم نوعية الأوضاع و الانجازات، كما أن هذا المصطلح يعرف على أنه نموذج للأداء يحدد بمعرفة أفراد أو هيئات علمية ومهنية متخصصة، وتأتي صياغة هذا المصطلح لكي يعبر عن محتوى علمي وعملي، فهو قابل للتطبيق وقاعدة أساسية مرشدة للعمل، موجود في العنوان التالي : www.almaany.com، أطلع عليه يوم 2015/12/30.

¹ Chartered Institute of Internal Auditors, « Definition of Internal Auditing-Code of Ethics- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing », Disponible sur l'adresse suivante : www.iaa.org.uk.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

كما قام المعهد بعدة تعديلات تخص إصدار سنة 2010، حيث تكلم على معايير التنفيذ (Implementation Standards) سلسلة (nnnn.Xn) التي تتولى تطبيق كل من معايير السمات و الأداء في أنشطة محددة مثل فحص الغش و التدليس ، التقييم الذاتي للرقابة، فميز بين نوعين من الأنشطة : الأنشطة الاستشارية و التي يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار مثل C11130-(C₁)، وأنشطة التأكيد التي يشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار مثل A11130-(A₁)، وعليه سنحاول إظهار هاتين المجموعتين الرئيسيتين بشكل مختصر في الجدول التالي:

الجدول رقم (1.1) : المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (معايير الصفات ومعايير الأداء)

معايير الأداء "سلسلة الألفين" Performance Standards			معايير الصفات أو السمات أو الخصائص "سلسلة الألف" Attribute Standards		
خاصة بوصف أنشطة التدقيق الداخلي وقياس أدائها			خاصة بالتدقيق الداخلي كشركات وبالمدققين الداخليين كأفراد		
التسمية أو المقصود منه	رقم المعيار الفرعي	رقم المعيار الرئيسي	التسمية أو المقصود منه	رقم المعيار الفرعي	رقم المعيار الرئيسي
إدارة نشاط التدقيق الداخلي		2000	الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات		1000
التخطيط	2010		الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي، وميثاق الأخلاقيات و المعايير في ميثاق التدقيق الداخلي	1010	
التبليغ والموافقة	2020				
إدارة الموارد	2030				
السياسات و الاجراءات	2040				
التنسيق	2050				
رفع تقارير إلى الادارة العليا و المجلس	2060				
مرود الخدمات الخارجي ومسؤوليات المنشأة في مجال التدقيق	2070				
طبيعة العمل		2100	الاستقلالية و الموضوعية		1100
الحوكمة	2110		الاستقلالية التنظيمية	1110	
إدارة المخاطر	2120		التفاعل المباشر مع المجلس	1111	
الرقابة	2130		الموضوعية الفردية	1120	
			التأثير على الاستقلالية	1130	
التخطيط للمهمة		2200	المهارات والعناية المهنية اللازمة		1200
اعتبارات التخطيط	2201		المهارة	1210	
أهداف المهمة	2210		العناية المهنية اللازمة	1220	
نطاق المهمة	2220		التكوين المهني المستمر	1230	
تخصيص الموارد للمهمة	2230				

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الإشراف على المهمة	2240			
تنفيذ المهمة		2300	برنامج ضمان وتحسين الجودة	1300
تحديد المعلومات	2310		متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة	1310
التحليل و التقييم	2320		التقييمات الداخلية	1311
توثيق المعلومات	2330		التقييمات الخارجية	1312
الإشراف على المهمة	2340		التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة	1320
			استعمال عبارة "مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"	1321
			الإفصاح عن عدم التوافق	1322
تبلغ النتائج		2400		
معايير التبليغ	2410			
جودة التبليغات	2420			
الخطأ و السهو	2421			
استخدام عبارة أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	2430			
الإفصاح عن حالات عدم التوافق	2431			
نشر النتائج	2440			
الآراء العامة	2450			
متابعة سير العمل		2500		
إبلاغ قبول المخاطر		2600		

الجدول من تصور الطالب بالاعتماد على المصدر التالي :

Source : L'IIA (The Institute of Internal Auditors), Standards and Guidance, Florida 32701-4201, USA, 2012, Disponible sur le site : www.theiia.org .

ثانيا: ميثاق التدقيق الداخلي (Internal Audit Charter) :

تعتبر وثيقة رسمية تحدد هدف وصلاحيات ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي، يتم المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق و الإدارة العليا للمؤسسة، جاءت هذه الوثيقة الخاصة بالتدقيق الداخلي كشركات و بالمدققين الداخليين كأفراد طبقا للمعيار الأول و الرئيسي في معايير الصفات و الذي يحمل رقم 1000 وبالتحديد رقم المعيار الفرعي رقم 1010 والذي يقصد منه " الاقرار بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات و المعايير في ميثاق التدقيق الداخلي"؛ تحتوي هذه الوثيقة و التي فرضتها المعايير المهنية على المعلومات التالية:¹

¹ L'IIA, The Institute of Internal Auditors, " What guides Internal Audit Work ?", Disponible sur l'adresse suivante : www.iaa.org.au.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تعريف التدقيق الداخلي؛ ميثاق الأخلاقيات (مدونة قواعد السلوك)؛ المعايير المهنية للممارسة الدولية للتدقيق الداخلي؛

كما أنها تحتوي على معلومات أخرى على وجه الخصوص تدرج فيما يلي :

تحديد وضعية مصلحة التدقيق الداخلي في المنظمة؛ السماح للمدقق بالاطلاع على كل الوثائق و الاتصال بكل الأشخاص، ومعاينة كل المعدات والأدوات اللازمة لضمان السير الحسن لمهمة التدقيق الداخلي؛ تحديد نطاق ومجال أنشطة التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و الوظائف المرتبطة به:

يعتبر نشاط التدقيق الداخلي وظيفة حيوية من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات، فهو بمثابة العين الساهرة التي تسهر على حسن و سير أداء وفعالية مختلف الوظائف الأخرى الموجودة و المرتبطة بها في المؤسسة، لذلك سنحاول تسليط الضوء على الاختلاف و التكامل بين هذه الوظائف المختلفة، قصد توضيح وظيفة التدقيق الداخلي باستعراض حدود علاقتها مع بعض و أهم هذه الوظائف المتمثلة في (مراقبة التسيير، الرقابة الداخلية، وظيفة التفتيش، إدارة المخاطر، الاستشارة الخارجية، الجودة).

المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بمراقبة التسيير و الرقابة الداخلية:

الفرع الأول: التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير:

أولاً: تعريف مراقبة التسيير: قبل التطرق إلى معرفة علاقة وظيفة مراقبة التسيير مع التدقيق الداخلي، يتوجب علينا معرفة المقصود منها، فمراقبة التسيير مقابل الترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية "Contrôle de Gestion" و التي تعني التحقيق و التدقيق في مدى احترام المعايير التي تؤدي إلى العقوبات، أما في اللغة الإنجليزية فمعناها المراقبة الادارية أو مناجنت المراقبة "Management control" والتي تعني القيادة و التحكم في التسيير.

فعرف ريمون أنتوني R.N Antony مراقبة التسيير على أنها¹: " سيرورة تسمح للمسيرين بالتأكد من أن الموارد المتاحة قد تم استغلالها بكفاءة و فعالية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة".

¹ Antony.R.N, " Planning and control Systems : a frame work for Analysis ", Harvard University,1965.

² Michel Gervais, " Contrôle de gestion ", 7^{ème} édition, ECONOMICA, 2000, p20.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

وعرفها M.Gervais أنها¹: " العملية التي من خلالها يتحقق المسيريون أن الموارد موجودة و مستعملة بصفة فعالة وملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة و أن المساعي تسير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة".

يؤكد هذين التعريفين أن مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي يسعيان إلى استعمال عناصر متميزة تتمتع بقدر من الكفاءة و الفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا: علاقة التدقيق الداخلي بمراقبة التسيير :توجد علاقة وطيدة بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير فأحدهما يكمل الآخر، كما أنهما يمارسان رقابة متبادلة على بعضهما البعض في بعض العمليات، بالإضافة إلى أنهما يشتركان في التدخل، حيث تكمن فعالية ومصداقية مراقبة التسيير عند تلقيها لمعلومات موثوقة بها ومصححة في ظل نظام رقابة داخلية محكمة من طرف التدقيق الداخلي، كما أن هذا الأخير يجد عند مراقبة التسيير معطيات و معلومات هامة تكون بمثابة مؤشرات تساعد المدقق الداخلي على اكتشاف نقاط الضعف و أخذها بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الداخلي.

فوظيفتي التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير وظيفتين مستقلتين في الهرم الوظيفي للمؤسسة، كما أن كلاهما خاضعتين لأعلى مستوى إداري في المؤسسة، مع ضرورة الإشارة إلى أنهما لايملكان السلطة المهنية في المؤسسة، لا يأمران وينتظرون التنفيذ، بل يسعون لتقديم النصائح و الارشادات و التوصيات، كلاهما يهتم بكل نشاطات المؤسسة باعتبارها وظائف حيوية لايمكن الاستغناء عنها تعلمان في خدمة الأداء.

فالتكامل بين الوظيفتين يكون في فعالية تدفق المعلومات وتبادلها بينهما، فالتدقيق الداخلي يسعى إلى توفير المعلومة الجيدة لمراقب التسيير، كما يسعى مراقب التسيير هو أيضا إلى تصميم وإعداد نظام معلومات ليتم مراقبته و التحقق من دقته من طرف التدقيق الداخلي.²

بالرغم من هذا التناسق و الترابط بين الوظيفتين، إلا أنه هناك اختلاف يتوجب علينا ذكره قصد التفصيل أكثر في الوظيفتين، وهو أن مراقبة التسيير تطبق على كل ما هو كمي، بينما يتعدى التدقيق الداخلي هذا المجال إلى مجالات أخرى منها (النوعية، الأمن، العلاقات الاجتماعية و المحيط)، كما يختص مراقب التسيير بفحص لمشروعية الميزانيات التقديرية بما فيها من ميزانية إدارة التدقيق الداخلي، شأنها شأن الادارات الأخرى، كما يتم

² Tomasz DYCZKOWSKI, Joanna DYCZKOWSKA,"ORGANIZATION OF MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC INSTITUTIONS IN POLAND ", 7th International Conference, " An Entreprise Odyssey : Leadership, Innovation and Development for Responsible Economy ", University of Zagreb, Faculty of Economics and Business, 2014, pp : 926-946.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

إجراء المقارنات مع ما تم إنجازه فعلا، بينما يعمل التدقيق الداخلي على التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف مراقب التسيير مثل لوحة القيادة... .

يمارس التدقيق الداخلي مهامه وفق عمل ممنهج و مخطط يتقيد به، يخص تشخيص وسائل الرقابة الداخلية و المتمثلة في الاجراءات الداخلية، بينما تمارس وظيفة مراقبة التسيير وتوجه حسب أولويات الإدارة العامة، فنجدها تهتم فقط بالمعلومات و تهمل الأنظمة الأخرى و الاجراءات، و الجدول التالي يبين لنا أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير.

الجدول رقم (2.1) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير

مراقبة التسيير	التدقيق الداخلي
إلى أين نريد الوصول؟ وما هي الطرق المستخدمة لذلك؟	كيف يعمل بما هو متوفر حاليا؟ كيف يتم التحسين؟
التطلع على المؤشرات العامة في معالم معينة.	التطلع على أسباب ونتائج المشاكل التي تواجه في الميدان.
الاهتمام بتصميم نظام معلومات و تنفيذه.	مراقبة تنفيذ التوجيهات وسلامة المعلومات ودقتها مع احترام النظام، و الاجراءات وشروط الحصول على النتائج.
تحليل موازنة خلية التدقيق الداخلي.	تدقيق وظيفة مراقبة التسيير.
وضع (الخطة) من أجل التحكم في المستقبل بالاستعانة بالحاضر و تحليله ، لماذا لا يتطابق معه الانحراف؟	الاستعانة بالماضي و البحث عن الحقيقة الوحيدة فيه لأجل إيجاد ما أمكن فعله لضمان أحسن تطبيق في المستقبل، وبالتالي تولد الإرادة في تغيير الماضي
أهداف مستندة و محضرة غير مقررة وفق فرضيات موضوعة المنشودة.	اكتشاف إجراءات ووسائل تنظيمية بغية الوصول إلى الأهداف المنشودة.

Source : IFACI : « La Direction d'un Service D'audit Interne », Eds d'Organisation, Paris, 1997, pp : 48-49.

الجدول رقم (2.1) يبين لنا أن وظيفة مراقبة التسيير تنهج رقابة عامة ومجملة، في حين أن التدقيق الداخلي يمارس رقابة خاصة و تفصيلية، كما أنه يحتاج ويركز على معارف مراقبة التسيير لإعداد خطة التدقيق.

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية :

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية: قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية بصفة خاصة، لابد أن نمر بتوضيح المعنى الذي تسيير إليه كلمة الرقابة بصفة عامة.

فالرقابة لغة تشمل ثلاثة معاني هما : الملاحظة و الحرس و الحفظ فهي تعني مراقبة الشيء بغية ملاحظته وحراسته و المحافظة عليه، فالرقيب اسم من أسماء الله الحسنى والذي يعني أنه هو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء

الفصل الأول: الإطار النظري لتحقيق الداخلي

لا في الأرض و لا في السماء ، وهو المدبر لأمر الخلق على أحسن ما يكون بقوله سبحانه وتعالى ﴿يَتَأْتِيَ النَّاسُ أُمَّتَكُمْ أَلَّذِي خَلَقَكُمْ مِنْ نَفْسٍ وَاحِدَةٍ وَخَلَقَ مِنْهَا زَوْجَهَا وَنَسَاءً كَثِيرًا وَنَسَاءً وَأَتَّقُوا اللَّهَ الَّذِي تَسَاءَلُونَ بِهِ وَالْأَرْحَامَ إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا﴾¹ (الآية 01 من سورة النساء)،

وقوله سبحانه وتعالى أيضا ﴿لَا تَحِلُّ لَكَ الْبَسَاءُ مِنْ بَعْدُ وَلَا أَنْ تَبَدَّلَ مِنْ مِنْ أَرْوَاحٍ وَلَوْ أَعْجَبَكَ حُسْنُهُنَّ إِلَّا مَا مَلَكَتْ يَمِينُكَ وَكَانَ اللَّهُ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ رَقِيبًا﴾² (الآية 52 من سورة الأحزاب)؛ وفي الحديث عن أبي بكر رضي الله عنه قال : ﴿ارْتَبُوا مُحَمَّدًا فِي أَهْلِ بَيْتِهِ﴾³ [رقم الحديث 3436 من صحيح البخاري - المناقب]، معنى الحديث أي احفظوه فيهم فلا تؤذوهم و لا تسيئوا إليهم، ونقول ترقب الشيء أي انتظره لأجل الحفظ.

و الرقابة اصطلاحاً تعني عملية التأكد من سير العمل نحو تحقيق الهدف المرسوم.

فالرقابة الداخلية (Internal Control) تعددت تعاريفها بسبب التطور الذي عرفته من جهة واختلاف المعرفين لها من جهة أخرى، فمنظمة AICPA معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين عرفتها على أنها: "4" مكونة من مخططات التنظيم و من كل الطرق و الاجراءات الموجودة داخل المؤسسة من أجل حماية أصولها، مراقبة دقة المعلومات المعطاة من قبل فرع المحاسبة، تنمية المردودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة."

كما تبني هذا المعهد الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية الذي يحتوي على خمس مكونات رئيسية متداخلة فيما بعضها البعض و الموضوع و المسطر من قبل لجنة حماية المنظمات COSO، تم بناء هذه المكونات اعتماداً على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات و تكامل عملياتها، و قيادة كل مسؤول للمستوى المتواجد فيه و الذي يدل على توزيع المهام لكل مسؤول للتكفل و مزاوله مسؤولياته في الإطار المحدد له و فيما يلي سنوضح نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO في الشكل التالي :

¹ القرآن الكريم، سورة النساء، الآية رقم 01.

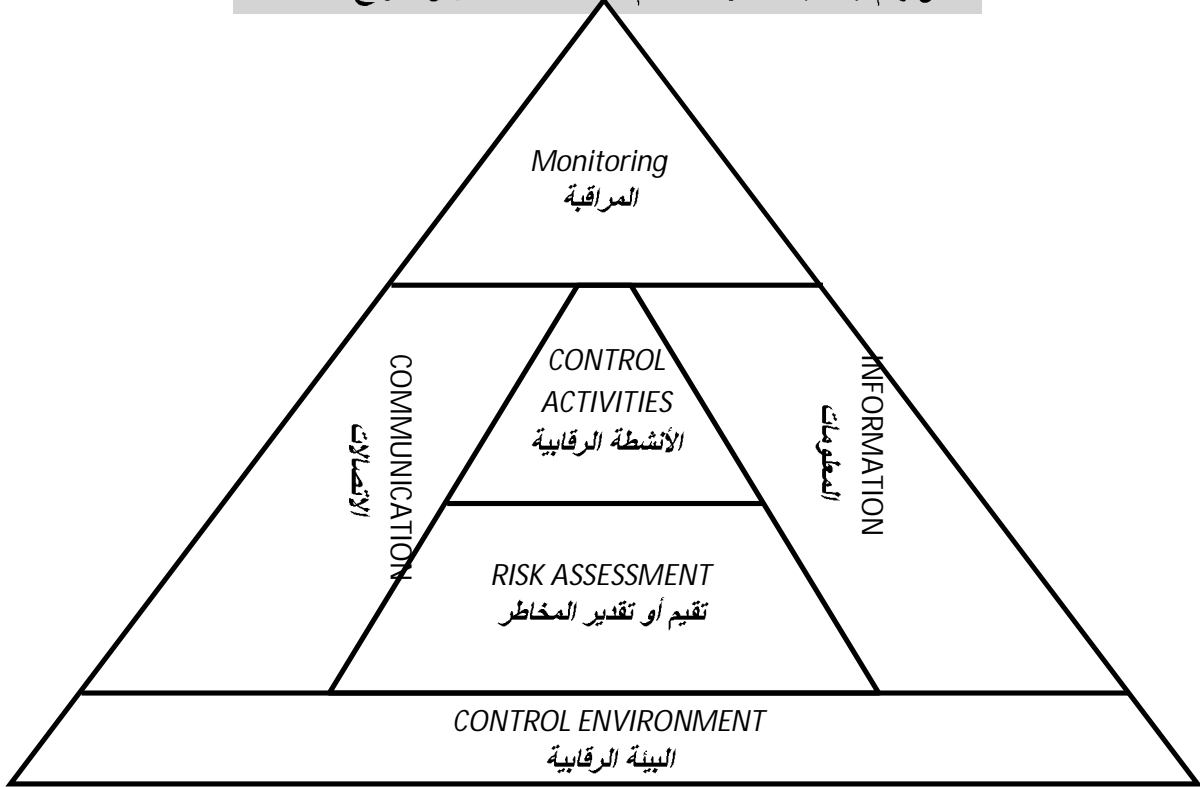
² القرآن الكريم، سورة الأحزاب الآية رقم 52.

³ السنة النبوية، صحيح البخاري - المناقب، رقم الحديث 3436.

⁴ Bailey.A.D, Cramiling.A.A, Ramamoorti.S, " Research Opportunities in Internal Auditing ", Review of Institute of Internal Auditors, 2003, p 56.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

شكل رقم (7.1) : مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO



Source : Picket Spencer H.K, " The Essential Handbook of Internal Auditing ", John Wiley & Sons Ltd, England, 2005, p 90.

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا (Institute of Chartered Accountants in England) ICAE وأوضح أنها¹: "لا تعني فقط الضبط الداخلي* و التدقيق الداخلي، وإنما هي نظام شامل لكل المراقبات المالية وغيرها، و الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم وفعال لضمان احترام سياسات التسيير بحماية أصول المؤسسة وضمان قدر المستطاع دقة المعلومات الكاملة و المسجلة وإمكانية الاعتماد عليها".

¹ Kagermann H., Kinney W., Kuting K., Op,Cit, p.22.

* يقصد بالضبط الداخلي " ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية و المالية بهدف خدمة الإدارة، و الضبط الداخلي له أثر فعال في وجود نظام رقابة داخلية فعال، كما أنه يمثل أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية لمجموعة من الاجراءات و الترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع الأخطاء واكتشافها من ناحية، و التطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى."، منقول من المصدر التالي : غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 211.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

عرفها أيضا معيار التدقيق الدولي رقم 315 (ISA Nr: 315) * سنة 2009 بأنها¹: " العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة و الادارة و الموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات، و الامتثال للقوانين و الأنظمة المطبقة، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تنفيذها وتصميمها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تحدد تحقيق أي هدف من هذه الأهداف".

من خلال هذه التعاريف نستخلص أهم أهداف الرقابة الداخلية المتمثلة في إعطاء تأكيد معقول بأن :

العمليات تتسم بالكفاءة و الفعالية؛ الأصول قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لحمايتها؛ القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها؛ العمليات قد تمت وفقا للأنظمة و التشريعات والقوانين.

ثانيا: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية: تعتبر علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية علاقة وطيدة وقائمة بشكل منسق ومنسجم، فوظيفة التدقيق الداخلي تعتبر جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، كما أن هذه الأخيرة هي نقطة الانطلاق التي يركز عليها التدقيق الداخلي باعتبارها على قمة هذا النظام، عندما يقوم التدقيق الداخلي بإعداد برنامجه و تحديد الاختبارات التي سيقوم بها حيث أن ضعف أو قوة النظام هو الذي يحدد العمق المطلوب في عملية الفحص ويوضح الاجراءات التي يجب التركيز عليها.

يعد التدقيق الداخلي عنصر هام في نظام الرقابة الداخلية حيث يعمل على تطويرها و تقويمها وزيادة فعاليتها وكفاءتها، و المساهمة في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ألزمت وجود تدقيق داخلي مستقل يقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط الضعف فيها بناء على تقارير معدة من طرف المدقق حول فعالية هذا النظام، وكذا متابعة تشغيله وتقييمه وضرورة لإيصال نتائجه إلى الإدارة، وهذا من خلال معيار من معايير الأداء (سلسلة الألفين) و الذي يحمل رقم 2130 وهو معيار الرقابة الذي نص على ما يلي²:

* معيار التدقيق الدولي رقم 315 الصادر عن مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ينص على "ضرورة فهم المنشأة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية، بما فيها رقابتها الداخلية"، منقول من المصدر التالي: الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، مجلس معايير المحاسبة الدولية، الأردن، 2010.

¹ علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، "تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO"، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، بغداد، المجلد 19، العدد 70، ص 405.

² L'IIA, (The Institute of Internal Auditors), 2012, Op.Cit, p18.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

2130- الرقابة على أنه " يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، و الدفع لتحسينه المستمر."؛ كما نصت معايير التنفيذ سلسلة (nnnn.Xn) على¹:

2130.C1 - يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملاءمة و فعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المنشأة المتعلقة بالحوكمة و العمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة؛ موثوقية ومصداقية البيانات المالية و المعلومات التشغيلية؛ فعالية وكفاءة العمليات و البرامج؛ حماية الأصول؛ الامتثال للقوانين و اللوائح و السياسات و الاجراءات والعقود.

2130.A1 - يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهام الاستشارية، وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمنشأة.

تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى حلقات الاتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة، كما أن الرقابة الداخلية تعتبر وسيلة لبلوغ الغاية المراد الوصول إليها، ومتطلبات تسمح بتحقيق أهدافها، ومن متطلبات هذه الأخيرة مهمة الالتزام و التأكد من تطبيق كافة السياسات، الخطط، الاجراءات و القوانين و الأنظمة التي تم وضعها بواسطة الادارة و مراقبة كل الطرق المستعملة في الرقابة الداخلية في المؤسسة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، و التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات.

فوجود نظام للرقابة الداخلية بنوعها (الرقابة الادارية و الرقابة المحاسبية) بدون إدارة تدقيق داخلي ليس كافياً، فإذا كان النظام المحاسبي هو قلب نظام الرقابة الداخلية؛ فإن إدارة التدقيق الداخلي هي² : " بمثابة الطبيب المعالج للنظام".

كما أن التدقيق الداخلي يعتبر بؤر النظام الرقابي كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (8.1) : التدقيق الداخلي بؤر النظام الرقابي

التدقيق الداخلي	رقابة داخلية إدارية
	رقابة داخلية محاسبية
	الضبط الداخلي

المصدر : أحمد السيد السقا، "المراجعة الداخلية: الجوانب المالية و التشغيلية"، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1997، ص29.

¹ L'IIA, (The Institute of Internal Auditors), 2012, Op.Cit, p18.

² خلف عبد الله الواردات، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014، ص329.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

فهدف التدقيق الداخلي هو التأكد من مدى تطبيق وتنفيذ مهمات نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الإدارة بشكل سليم، فالعملية التي يقوم بها التدقيق الداخلي ماهي إلا رقابة لمهمة الإدارة من أجل قياس و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية " فالتدقيق هو مراقبة الرقابة"¹، حيث يصادق على صحة ومصداقية المعلومات المستخدمة في المؤسسة، كما يسعى إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية لضمان السير و الأداء الحسن للمؤسسة.

المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بوظيفة التفتيش و إدارة المخاطر:

الفرع الأول: التدقيق الداخلي و وظيفة التفتيش :

أولاً: المقصود بمصطلح التفتيش: إنمصطلح التفتيش (Inspection) يحمل عدة معاني منها (المراقبة، التحري، التقصي، البحث، المراجعة...) لمحاكمة الأشخاص، تمارس هذه الوظيفة من طرف أشخاص يسمون مفتشين، يتميزون بالجدية في العمل، تتوفر فيهم صفات خاصة لفرض قوة وجودهم، كالخبرة و السلطة الكافيتين لفرض آرائهم و التأثير على من حولهم، وهذا يجعلهم يحتلون مركزاً تنظيمياً عالياً في السلم الوظيفي، فهم يمارسون مهامهم من قبل الإدارة الوصية في هذا السلم، تهتم هذه الوظيفة بالأشخاص.

يتدخل المفتش المكلف بهذه الوظيفة من تلقاء نفسه، وبدون انتظار أي أمر من طرف آخر لمراقبة حسن تطبيق القوانين و اللوائح من قبل المنفذين، حيث يعمل على فتح تحقيقات قانونية معمقة وضوابط شاملة جداً، بدلاً وأكثر من ماهو مجرد إلا اختيارات عشوائية بسيطة².

فعند اكتشاف الغش مثلاً يعمل المفتش على القيام بفتح تحقيقات وتحريات واسعة حول الأشخاص المعنيين لتحديد مسؤولياتهم على كل التجاوزات التي حدثت، ومن ثم معاقبتهم أو مشاركتهم في اقتراح نوع العقوبة المطبقة عليهم³.

¹ Weil.M, " L'audit Stratégique :Qualité et efficacité des Organisations ", Afnor, Paris, 2007, p 39.

² Jurchescu.M.D, Frumusanu.N.M.L," Internal Audit Comparative Analysis-Management Control Concept " , Annals of the University of Petroșani Economics, 2010, p135.

³ Renard Jaques, " Théorie et pratique de L'audit Interne ", Eds Organisation, 3^{ème} Edition, Paris,France, 2000, p78.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

ثانياً: علاقة التدقيق الداخلي بوظيفة التفتيش: يمكن القول أن وظيفة التفتيش تهتم بالأشخاص، وتنتهج أسلوب الجزء بفرض العقوبات، أما وظيفة التدقيق الداخلي نجد أنها تهتم بكيفية سير النظم فهي تعمل ما بوسعها لتحسين سير و أداء هذه النظم من طرق عمل، رقابة فعالة، اختيار عمال أكفاء... .

ليتسنى لنا معرفة علاقة التدقيق الداخلي بوظيفة التفتيش يتوجب علينا استعراض نقاط الاختلاف بين هاتين الوظيفتين، لكن بالاستناد على نفس معيار المقارنة الذي يتكون من أربعة أسئلة محورية والتي تندرج في الجدول الآتي :

الجدول رقم (3.1) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي ووظيفة التفتيش

وظيفة التفتيش	وظيفة التدقيق الداخلي	معيار المقارنة
ممارسة الجزء باستعمال رقابة قمعية أحيانا لمنع التجاوزات التي قد تحدث كالغش و الاختلاسات .	تطبيق رقابة وقائية وذلك بالتأكد من توفر كل الوسائل و الاجراءات للمحافظة على ممتلكات المؤسسة.	كيف يكون أسلوب التدخل؟
المتابعة و السيطرة على احترام و تطبيق القواعد والتوجيهات دون تفسيرها أو تحديد أسبابها.	التأكد من مدى التزام العاملين بالاحترام و الامتثال للقواعد وأهميتها وكذا تفسيرها.	ما هو الغرض؟ كيف يجسد الانتظام؟ وتحقق الفعالية؟
تحريرات قانونية قائمة على تقييم المنفذين للإجراءات و الحكم على أدائهم ومعاقبتهم بقدر التجاوز الحاصل، كما يعمل المفتشون على تحديد الاجراءات اللازمة لإصلاحها وإعادة ترتيبها.	فحوصات دقيقة ومنتظمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مراعاة الأسباب و التحكم في الأنشطة لوضع توصيات تهدف إلى تحسين الأداء في المؤسسة.	ما هو مجال التدخل؟ منو ما لمستهدف من التقييم؟
يتدخل المفتش من تلقاء نفسه بأمر من رئيسه للتحقيق في أمر معين.	تفويض رسمي من قبل الإدارة العامة يميز تدخل التدقيق الداخلي.	إلى أي طرف يستند أمر التدخل؟

من اقتراح الطالب بالاعتماد على المرجعين التاليين:

Source : 1- Renard Jaques, " Théorie et pratique de L'audit Interne", Eds Organisation, 3éme Edition, Paris, France, 2000, pp :84-85.

2- Pierre SCHICK, " Mémento d'audit Interne ", Edition DUNOD, Paris, France, 2007, p 54.

الجدول رقم (03) يبين باختصار أهم الاختلافات الرئيسية بين وظيفة التدقيق الداخلي و وظيفة التفتيش.

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر:

أولاً: تعريف إدارة المخاطر ومهام التدقيق الداخلي فيها: قبل التطرق إلى مفهوم إدارة المخاطر نشير أولاً إلى تعريف الخطر (Risk) فالخطر هو " مفهوم يستخدم للتعبير عن عدم اليقين بشأن الأحداث و/أو نتائجها و التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على أهداف وغايات المنظمة."¹

فإدارة المخاطر عنصر هام وضروري في المنظمة، ومع ذلك نجد هذه الأخيرة تعاني قدراً من الإهمال لأنها ليست موجودة في كل المنظمات، باستثناء المنظمات الكبرى التي تقدر مكائنها وتوليها قدراً من الأهمية البالغة الواجب ومن الضروري إعطاؤها لها.

ففي دراسة استطلاعية قامت بها شركة KPMG* سنة 2002 لبعض المنظمات في ثمانية دول أوروبية، وجدت أن أكثر من 60% من المستطلعين، يعتقدون أن تحسين فاعلية إدارة المخاطر يعمل بالضرورة إلى إضافة قيمة لمنظمتهم، كما أنهم أصبحوا ينظرون إليها أنها وسيلة جديدة لإدارة الأعمال الاستراتيجية.²

1- تعريف إدارة المخاطر: إدارة المخاطر (Risk Management) تعددت تعاريفها من أهم هذه التعاريف نجد تعريف لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية COSO 2004 ، أنها³ " عملية تنفذ وتصمم من قبل مجلس الإدارة، و الإدارة وغيرهم من الموظفين في المنظمة، تطبق في بيئة استراتيجية داخلها، بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على هذه المنظمة وإدارة المخاطر، لكي تكون ولا تخرج عن إطار مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل المنظمة تحملها لتقديم ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة التي تتعامل معها."

بتعريف آخر نجد أنها عبارة عن:⁴ " تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل و أقل التكاليف، وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه، وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أنسب لهذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب."

¹ Gerrit Sarens and Ignace de Beelde, " Internal Auditors' perception about their role in risk management : A comparison between US and Belgian Companies ", Managerial Auditing Journal, Vol 21, N,1, 2006, pp: 64-65.

* شركة KPMG تعتبر واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم، يعمل لديها ما يقارب 155 ألف موظف موزعين على شبكة من الدول تصل إلى 155 دولة، كان إجمالي عوائدها سنة 2007 ما يقارب 19.8 مليار دولار بنمو مقداره 17.4 % عن سنة 2006، وصل إجمالي عوائدها سنة 2013 إلى ما يقارب 23.4 مليار دولار، تقدم هذه الشركة ثلاثة أنواع أساسية من الخدمات وهي: التدقيق، الخدمات الضريبية و الخدمات الاستشارية.

موجود في العنوان التالي: wikipedia.org/wiki/KPMG le 18/01/2016

² IBID, pp : 64 -65.

³ Laura de Zwann and Jenny Stewart, Op.Cite, p587.

⁴ أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، "إدارة المخاطر و التأمين"، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 55

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

كما تعرف أيضا أنها عبارة عن:¹ " منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة، وتصميم وتنفيذ اجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى حد أدنى".

2- مهام التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر: تمارس وظيفة التدقيق الداخلي بعض المهام في إدارة المخاطر تندرج فيما يلي:²

إعطاء تأكيدات على عمليات إدارة المخاطر؛ إعطاء تأكيدات بأن المخاطر قومت بدقة؛ تقويم رفع التقارير بالمخاطر العالية الدرجة؛ المساعدة في تحديد و تقويم إدارتها؛ تدريب الادارة للاستجابة للمخاطر؛ تنسيق عمليات إدارة المخاطر؛ إصدار تقارير موحدة للمخاطر.

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر وعلاقته بها :

1- دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر: نتيجة للتطور السريع في مفهوم التدقيق الداخلي و معايير الممارسة المهنية الخاصة به، فقد توسعت الخدمات التي يقدمها هذا التدقيق، فلم تعد تلك الخدمات المحصورة بخدمات الضمان التقليدية، بل امتدت خدماته لتشمل الخدمات الاستشارية في مجالات متعددة ترتبط ارتباطا وثيقا بإدارة المخاطر المختلفة التي تحيط بالمنشأة من كل جانب؛ وهذا كما جاء في معايير التنفيذ الخاصة بمعيار إدارة المخاطر و الذي ينص على ما يلي:³

2120.A1- أثناء المهام الاستشارية يجب على المدققين الداخليين تحديد المخاطر في علاقة بأهداف هذه المهام، كما يجب أن يكونوا على يقظة من وجود مخاطر أخرى مرتفعة؛

2120.A2- يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالمخاطر المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار إدارة المنشأة.

2- علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر: بعد ما كان التدقيق الداخلي يقدم خدمات التأكيد المرتبطة بمجالات التدقيق الأخرى، و التي تتعلق بتدقيق الالتزام، التدقيق المالي و التدقيق التشغيلي، أصبح اليوم يقدم خدمات

¹ طارق عبد العال حماد، "إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)"، كلية التجارة، عين شمس، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 50.

² طارق الله خان وحبيب أحمد، أحمد و رضا سعد الله، " إدارة المخاطر : تحليل فضايا في الصناعة المالية الاسلامية"، ترجمة عثمان باكر أحمد و رضا سعد الله، الطبعة الأولى المعهد الاسلامي للبحوث و الدراسات، جدة، المملكة العربية السعودية، ص 33.

³ L'IIA, (The Institute of Internal Auditors), 2012, Op. Cite, p 17.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

أخرى جديدة من التأكيد تتعلق بقضية إدارة المخاطر، و من ثم تحديد الأنشطة و المسؤوليات التي تقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي بشأن هذه القضية، وهذا ما سنوضحه في الجدول الآتي :

الجدول رقم (4.1) : إدارة المخاطر ونشاط التدقيق الداخلي

النشاط أو العملية	المسؤولية الرئيسية	دور نشاط التدقيق الداخلي
تقييم المخاطر بهدف ربطها بخطة التدقيق	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي و لجنة التدقيق	مسؤول
وضع وإدارة إطار تقييم المخاطر	الإدارة العليا و مجلس الإدارة	المساعدة أو المشاركة الفعالة حسب الطلب
تدقيق إطار تقييم المخاطر	نشاط التدقيق الداخلي	إطار المخاطر يعد جزءاً من مجال التدقيق الداخلي
عمليات إدارة المخاطر	كافة مستويات الإدارة	تدقيق هذه العمليات و تقديم المساعدة حسب الطلب
تقييم المخاطر لكل مهمة تدقيق	مدير أو مشرف مهمة التدقيق	مسؤول

المصدر : خلف عبد الله الواردات، " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان،

الأردن، 2014، ص 671.

في مجمل القول نستطيع أن نقول أنه توجد علاقة قوية بين وظيفة التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر، فهما وظيفتان متكاملتان فيما بينهما لا يجوز فصلهما، لذا نعتقد من الضروري الحفاظ على التوازن الموجود في أداء المهام المنوطة بهم.

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي وعلاقته بالاستشارة الخارجية وإدارة الجودة:

الفرع الأول : التدقيق الداخلي و الاستشارة الخارجية : المستشارين الخارجيين هم موظفين أو متدخلين لا ينتمون إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يقومون بدور أساسي لما يتوفر لديهم من معارف وكفاءات حول محيط المؤسسة، وكافة ميادين النشاط الذي تقوم به هذه الأخيرة، تمارس وظيفة الاستشارة الخارجية في غالبية الأحيان من طرف مكاتب التدقيق التي تتوفر على مستشارين من مختلف الاختصاصات.

هذه الوظيفة مقارنة مع وظيفة التدقيق الداخلي تتوفر على أربع خصائص لا يمكن الخروج عن إطارها و تتمثل فيما يلي:¹

¹ Renard .J, Op.Cite, p 90.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- ✓ يستدعى المستشار و يطلب حل مشكلة خاصة، ومحددة تتعلق بمجال اختصاصه فقط، بينما التدقيق الداخلي ملزم بمعالجة وحل كل أنواع المشاكل الموجودة في إطار صلاحيته داخل المؤسسة؛
- ✓ مهمته متعلقة بهدف معين كما أنها محددة الوقت؛
- ✓ يعمل لصالح مسؤول معين ذلك الذي طلب استشارته، و هو الذي يحتفظ بتقريره قد يكون هذا المسؤول المديرية العامة، أو أحد المسيرين في مجال خاص؛
- ✓ يتجلى دوره من تشخيص بسيط للتنظيم الموجود إلى اقتراح تنظيم جديد و المشاركة في تنفيذه.

بالرغم من الاختلاف فيما بين الوظيفتين (التدقيق الداخلي و الاستشارة الخارجية) نستطيع أن نقول أن اختصاصات الوظيفتين متقاربة فيما بعضها، وذلك منذ أن أقر المعهد الأمريكي للمدقق الداخلي دور المستشار، زيادة على ذلك يجب مشاركة التدقيق الداخلي لوظيفة الاستشارة الخارجية في تقاسم المعلومات و التنسيق بينهما قبل وضع تغطية ملائمة للأخطار التي تحيط بالمؤسسة و هذا ما فرضه المعهد من خلال المعيار التالي:¹

2050- التنسيق : " ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتقاسم المعلومات و ينسق النشاطات مع مختلف الأطراف الخارجية و الداخلية التي تقدم خدمات التطمين و الاستشارة، و ذلك لضمان التغطية الملائمة و التقليل من ازدواجية الجهود".

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي و إدارة الجودة :

الجودة من أجاد أي أحسن يقال (فلان تكلم فأجاد: أي تكلم فأحسن، فلان عمل فأجاد : أي عمل فأحسن)؛ فالجودة تعني الاتقان يقول سبحانه وتعالى: ﴿وَتَرَى الْجِبَالَ تَحْسَبُهَا جَامِدَةً وَهِيَ تَمُرُّ مَرَّ السَّحَابِ² صُنِعَ اللَّهُ الَّذِي أَنْقَنَ كُلَّ شَيْءٍ إِنَّهُ خَبِيرٌ بِمَا تَفْعَلُونَ ﴿٨٨﴾ (الآية 88 من سورة النمل)؛ كما قال صلى الله عليه وسلم ﴿إِنَّ اللَّهَ يَهْدِي إِذَا عَمَلَ أَحَدُهُمْ عَمَلًا أَنْ يَهْتَنَّهُ﴾³ [رواه مسلم]، و قال أيضا ﴿رَبِّهِ اللَّهُ يَهْدِي عَمَلًا فَاتَّبِعْهُ﴾⁴ [رواه البيهقي]؛ كما أن الجودة تعني الإحسان يقول سبحانه وتعالى ﴿وَاتَّبِعْ فِي مَا آتَاكَ اللَّهُ الدَّارَ الْآخِرَةَ⁵ وَلَا تَسْرِ نَصِيبَكَ مِنَ الدُّنْيَا وَأَحْسِنَ كَمَا أَحْسَنَ اللَّهُ إِلَيْكَ⁶ وَلَا تَبْغِ الْفَسَادَ فِي

¹ L'IIA, (The Institute of Internal Auditors), 2012, Op.Cite, p 15.

² القرآن الكريم، سورة النمل، الآية 88.

³ حديث صحيح، تفريغ الشيخ محمد ناصر الدين الألباني، السلسلة الصحيحة، 106/3.

⁴ رواه البيهقي عن عائشة رضي الله عنها.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الْأَرْضِ إِنَّ اللَّهَ لَا يُحِبُّ الْمُفْسِدِينَ ﴿٧٧﴾¹ (الآية 77 من سورة القصص)، ويقول أيضا ﴿الَّذِي أَحْسَنَ كُلَّ شَيْءٍ خَلَقَهُ وَبَدَأَ خَلْقَ الْإِنْسَانِ مِنْ طِينٍ ﴿٧٧﴾﴾² (الآية 07 من سورة السجدة)،

وكما قال صلى الله عليه وسلم ﴿إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْإِحْسَانَ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ﴾³ [رواه مسلم] وكل شيء هنا تفيد العموم و الاحسان مرتبة أعلى من الاتقان.

كما أن الجودة تعني في مستوياتها العالية التفوق و الإبداع وكيف لا ، وديننا دين كمال الجودة و الإبداع يقول سبحانه و تعالى ﴿بَدِيعُ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ وَإِذَا قَضَىٰ أَمْرًا فَإِنَّمَا يَقُولُ لَهُ كُنْ فَيَكُونُ﴾⁴ (الآية 117 من سورة البقرة)، فمن أسماء الله الحسنى اسم البديع [الاسم رقم (95)].

فالجودة هي نتيجة الاهتمام بالكيف و النوع لا بالكم، كما أنها ارتبطت اجمالا في المصطلح الحديث بالجوانب الاقتصادية و التنظيمية، كما باتت محكومة بمواصفات و معايير ، ولم تعد خاضعة للمزاج و الذوق الشخصي، عند التحدث عن الجودة لا بد أن نميز بين جانبيين في إدارتها و هما الجودة الشاملة و تأمين الجودة.

أولا: مفاهيم تخص الجودة:

- الجودة الشاملة : مفهوم من المفاهيم الإدارية الحديثة تهدف إلى التحسين المستمر، أصبحت من الأولويات لعدد كبير من الشركات الصناعية و المؤسسات التعليمية و الحكومية و الخدمائية، كما أنها تهدف إلى الامتثال إلى احتياجات العملاء و تقيس بذلك عدم الملائمة من أجل اقتراح العلاج؛ تعرف على أنها:⁵ " مجموعة الخصائص و المواصفات لمنتج أو خدمة، هذه المواصفات تمنحه القدرة على إشباع الحاجات المحدودة."، وفي تعريف آخر مشابه نوعا ما تعرف الجودة على أنها:⁶ " مجموعة من الخصائص الجوهرية التي تضي الكفاءة على إرضاء الحاجات المحددة و المتضمنة في المنتج أو الخدمة." (Norme ISO 8402 : 1994).

¹ القرآن الكريم، سورة القصص، الآية 77.

² القرآن الكريم، سورة السجدة، الآية 07.

³ المسند الصحيح، الصفحة أو الرقم 1955.

⁴ القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 117.

⁵ أحمد سيد مصطفي، "إدارة الجودة الشاملة الإيزو 9000"، مطابع دار الهندسة، 1998، ص 62.

⁶ Jambert.C, " L'Assurance Qualité ", 2^{ème} Edition, Edition Economica, Paris, 1997, p 7.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

يقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة بأنه¹ : " مجموعة من الأفكار و الأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المنشأة بما يحقق التطوير و التحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات و العمليات، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا العملاء و زيادة الانتاجية، ومن ثم تدعيم الأداء التنافسي للمنشأة.".

كما يشير عقيلي إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها²: " فلسفة إدارية حديثة، تأخذ شكل نهج أو نظام إداري شامل، قائم على أساس إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء داخل مؤسسة، بحيث تشمل هذه التغييرات، الفكر، السلوك، القيم، المعتقدات التنظيمية، المفاهيم الإدارية و نمط القيادة الإدارية، نظم إجراءات العمل و الأداء، وذلك من أجل تحسين و تطوير كل مكونات المؤسسة للوصول إلى أعلى جودة في مخرجاتها من سلع و خدمات بأقل تكلفة بهدف تحقيق أعلى درجة من الرضا لدى زبائنها عن طريق اشباع حاجاتهم و رغباتهم وفق ما يتوقعونه ".

يتبين لنا من خلال هذه التعاريف أن إدارة الجودة الشاملة تعتبر عملية طويلة الأمد، مقارنة مع مصطلح الجودة الذي يقتضي التركيز على أنه عملية مؤقتة فقط.

-تأمين الجودة: وفقا لمعيار الجودة (ISO* 9000 : 2000) يعرف تأمين الجودة بأنه³ : " مجموعة من الأنشطة المحددة مسبقا و المنهجية الضرورية لإعطاء الثقة المناسبة بأن المنتج أو الخدمة تلي الشروط المتعلقة بالجودة.".

ثانيا : علاقة التدقيق الداخلي بالجودة الشاملة و تأمين الجودة :

تندرج علاقة التدقيق الداخلي بالجودة الشاملة، كون هذه الأخيرة طريقة تسمح بتحسين الرقابة الداخلية لأنها تحث المسؤولين على وضع إجراءات تسمح لهم بتحسين إدارة أنشطتهم، لذا فإن التدقيق الداخلي معني في هذا الاتجاه من خلال جانبين هما :

- الجودة الشاملة يمكن تطبيقها في سير المصلحة حيث تنص القاعدة 560 بأن (مدير التدقيق الداخلي عليه أن يعد مخطط رقابة الجودة من أجل تقييم أنشطة مصلحته).

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، "إدارة الجودة الشاملة"، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2005، ص 36.

² عمر وصفي عقيلي، " المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة : وجهة نظرية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 36.

* منظمة (ISO : International Standarding Organisation) هي المنظمة الدولية للتوحيد أو المنظمة الدولية للمعايير تعمل على وضع المعايير المتعلقة بالجودة، تضم هذه الأخيرة ممثلين عن عدة منظمات قومية للمعايير، تأسست سنة 1947، مقرها جنيف بسويسرا.

³ Tricker.R, " ISO 9000 : 2000 –Audit procedures ", 2nd edition, Elsevier Butter Worth-Heinemann, 2005, p 34.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- لابد من التدقيق الداخلي أن يدقق في سياسة الجودة الشاملة و على المدققين الداخليين أن يقدروا بأن المكلفين بتطبيقه يملكون السيطرة الكافية يقول سبحانه و تعالى ﴿قَالَتْ إِحَدُهُمَا يَا بَتِ اسْتَجِرْهُ إِنِّي خَيْرٌ مِّنْ اسْتَجِرْتَ الْقَوِيُّ الْأَمِينُ﴾¹ (الآية 26 من سورة القصص)؛ فعليهم أن يختبروا ما يلي :

حسن السيطرة، هل أنشأت المؤسسة مديرية الجودة أم لا؟ هل هناك تبادل بين التدقيق الداخلي و الجودة الشاملة من أجل تحسين أداء الموظفين؟

فتأمين الجودة يبدو كطريقة خارجية للمصادقة تنجز من طرف أشخاص مهنيين (مدققي الجودة) تحصلوا على التأهيل لإنجاز هذه الطريقة .

فيمكن القول أن التدقيق الداخلي معني كذلك بمعايير ISO و التي قد تكون لها تأثير على وضعية و شخصية المدقق نفسه، وذلك باعتبار أن التدقيق الداخلي عنصر أساسي في جودة التسيير، الأمر الذي يتطلب عند المصادقة على المؤسسة ضرورة المصادقة على وضعية التدقيق الداخلي كوظيفة، في الحين أن المصادقة على المدققين كموظفين تعتبر غير ضرورية، فللمؤسسة حرية اختيار مدققيها باعتبارها مهنة حرة.²

المبحث الرابع: أشكال أو أنواع التدقيق الداخلي:

إن الدراسات الأدبية في مجال التدقيق الداخلي تميز وتقسم التدقيق إلى عدة تبويات تتوحد فيما يخص التقاء الأهداف، وتتوحد أيضا بحكم الخصائص العامة و الأصول و المبادئ العلمية التي تحكمها في مجموعها و التي تكاد تكون واحدة، لكن تختلف عن بعضها وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر إليها التدقيق، ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع؛ فهناك العديد من الأنواع التي تنفرع ضمن إطار التدقيق الداخلي منها: (التدقيق المالي و المحاسبي، التدقيق الاستراتيجي، التشغيلي، تدقيق الفعالية، المطابقة، التدقيق الاجتماعي، تدقيق الجودة...).

لهذا الغرض ينقسم نشاط التدقيق الداخلي إلى عدة فروع متداخلة، تختلف باختلاف وجهات النظر المتبعة في التقسيم و هي كما يلي:

¹ القرآن الكريم، سورة القصص، الآية 27.

² MICHEL VIGIER, " Méthode D'assurance Qualité et D'expérimentation ", Ed Malonie SA, 1981, p 4.

المطلب الأول: تقسيم النشاط حسب طبيعة التدقيق أو الهدف:

يمكن تقسيم نشاط التدقيق الداخلي من هذا المنطلق إلى ثلاثة فروع و هي : تدقيق الانتظام و/أو تدقيق المطابقة، تدقيق الفعالية، تدقيق الادارة و التدقيق الاستراتيجي.

الفرع الأول: تدقيق الانتظام و/أو تدقيق المطابقة، وتدقيق الفعالية :

أولاً: تدقيق الانتظام و/ أو تدقيق المطابقة The Regularity Audit and / or Compliance Audit :

هو تدقيق بسيط و تقليدي، ينفذه المدقق الداخلي في كل مهمة يقوم بها، يعرف J.P.Ravelec تدقيق الانتظام بأنه ¹: "مهمة تهدف إلى التحقق من صحة وحسن تطبيق القوانين، اللوائح و الاجراءات، الهياكل التنظيمية و أنظمة المعلومات و غيرها من قبل الأشخاص و الأقسام المعنية"، فنجد في هذا الشكل من التدقيق أنه لا يحتاج بالضرورة إلى مهارات عالية و خبرات واسعة من قبل المدقق الداخلي لتنفيذ مهامه، لأن نشاطه في هذه الحالة محصور فقط في إجراء مقارنة بين ما هو متوفر من قوانين و لوائح، وبين ما يتم تطبيقه في الواقع، إذن نجد أن عمله يستند فيه إلى أساس أو مرجع للمقارنة.

فيتعين في هذا الشكل على المدقق بإعلام المسؤولين عن الانحرافات التي قد تحدث، أو عدم تطبيق للقواعد الداخلية سواء بقصد أو غير قصد، وتحليل أسبابها و نتائجها، كما يتوجب عليه أيضا تقديم توصيات لازمة لضمان تطبيق تلك القوانين، اللوائح و الاجراءات في المستقبل.

كما أن تدقيق المطابقة يعتبر أيضا كمرجع داخلي، يتأكد من خلاله المدقق الداخلي من مدى توافق، تماشي و تطابق الأداء الفعلي للأعمال التي قامت بها المستويات الإدارية المختلفة مع ما رسمته الإدارة العليا من سياسات و ما سطرته من خطط و ما اتخذته من قرارات.²

ففي كلا التدقيقين (تدقيق الانتظام و تدقيق المطابقة) نجد أن المدقق يتبع طريقة واحدة و هي إجراء مقارنة بين حقيقة فعلية و بين مرجع مقترح، ولهذا السبب قد نجد بعض الكتب لا تفرق بين هذين الشكلين من التدقيق.

ثانيا : تدقيق الفعالية Auditing efficiency: نتيجة لتوسع نطاق التدقيق الداخلي نجد أن أهدافه تطورت، حيث لم يعد عمل المدقق الداخلي مقتصر على مجرد إجراء مقارنة بين ما هو متوفر من قواعد و سياسات و إجراءات،

¹ Bounab.S, " Audit intégré, définition, Comparaison et dimension ", thèse de ENCGT, 2003, p 07.

² Chevrollet.F, Hadzliki.E, Arnold.J,Hergon.E," La méthodologie de l'audit en transfusion sanguine : auditeurs référentiels, guide de l'auditeur ", ESF, Paris, 2000, p 561.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

وما تم تنفيذه في الواقع، بل امتد ليشمل فحص و تقييم الأنظمة و الاجراءات و السياسات و مراقبة نوعيتها، فإبداء الرأي لم يعد مقتصرًا على حسن تطبيق القوانين و مطابقة الأداء الفعلي للسياسات و الاجراءات بل تعدى الأمر و أصبح يتعلق بكل ما يخص النوعية و ما تحمله من معاني من خلال البحث في القيمة أو كفاية السياسة أو الأداء.

الفرع الثاني : تدقيق الادارة و التدقيق الاستراتيجي:

أولاً : تدقيق الادارة Management Audit : يسمى أيضا تدقيق البرامج يعتبر من المفاهيم المستحدثة في مجال التدقيق الداخلي، و يبين بوضوح التطور الذي شهدته هذه الوظيفة، فتدقيق الادارة لا يعني على الاطلاق تدقيق الادارة العامة، بالحكم على سياساتها و استراتيجيتها، فوظيفة تدقيق الادارة وظيفة مستقلة عن الممارسات الادارية¹، إضافة إلى ذلك أن الحكم على هذه السياسات و الاستراتيجيات لا يدخل ضمن إطار أهداف المدقق الداخلي، و لا ضمن مسؤولياته.

إن التأكيد على وجود إدارة تدقيق داخلي تنفذ هذا النوع من الوظيفة لا يقلل أو يزيد - في أي حال من الأحوال - من حرية الادارة العامة في اتخاذ القرارات و الاختيارات، بل إن ملاحظة هذه القرارات و الاختيارات يتم مقارنتها و قياسها من خلال نتائجها، وكذلك الاشارة إلى المخاطر و عدم التطابق هي من اختصاص مسؤوليات التدقيق الداخلي؛ فمهما اختلفت تعاريف هذا النوع من التدقيق نجد أنها في الأخير تتفق و تهتم دائما بشكل الشيء و ليس بعمقه².

إذن إن تدقيق الادارة يعمل على تسطير الأهداف التالية³:

دراسة مدى كفاية السياسة المنتهجة من طرف مسؤول القطاع الخاضع للتدقيق مع الاستراتيجية العامة للمنظمة؛ التأكد من مدى وعي المسؤول عن قسم ما (قسم المبيعات، قسم الموارد البشرية) بالمهمة التي تنتظره، و ملاحظة مدى تماشي تلك السياسة المتبعة مع استراتيجية المؤسسة و باقي السياسات الأخرى، كالتحقق مثلا من أن سياسة المؤسسة الاشهارية منسجمة مع سياساتها التسويقية و بالتالي نجد أن هذه السياسات تتوافق مع استراتيجية الادارة العامة.

1 Enrgwk, " Utility Companies :Management Audit on Utility ", Energy Weekly News, University of Toronto, 2011, p 155.

2 Renard.J, " Théorie et pratique de l'audit interne ", 6ème édition d'Organisation, Paris, 2007, p 29.

3 Enrgwk, Op.Cite, p 155.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

ثانيا : التدقيق الاستراتيجي Strategic Audit : بعد التحدث عن تدقيق الادارة نتحدث هنا عن التدقيق الاستراتيجي الذي يعد من أهم أساليب تشخيص المشاكل و العوائق التي تواجه تنفيذ المؤسسة لخططها الاستراتيجية، ويتضمن تحليلا مفصلا لأداء كافة جوانب الوظائف و الأنشطة، يهتم المدقق في هذه الحالة بفحص الانسجام العام بين مجموع السياسات و الاستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه.

يهتم هذا الشكل من التدقيق بتدقيق الانسجام لاستراتيجية وظيفة مع الوظائف الأخرى، فهو لا يهتم بتقييم السياسات، فهدفه من جهة يتمثل في تحديد المخاطر المرتبطة بالأهداف و التوجيهات الاستراتيجية للمؤسسة، و من جهة أخرى يعمل على تقييم المطابقة بين متطلبات المعايير و التي تتم من أجل تقييم فعالية وكفاءة و أداء الانجازات¹.

التدقيق الاستراتيجي يعرفه Michel Weill على أنه²: " تلك الأداءات المتعلقة بالاختيارات الاستراتيجية (كمراجع داخلي) و المحيط الذي تنمو فيه المؤسسة (كمراجع خارجي)، بهدف التحقق من أن النتائج المحققة من طرف المؤسسة هي مطابقة للأهداف المسطرة." .

تعتبر ممارسات التدقيق الاستراتيجي قليلة، فهو يعتبر تدقيق من المستويات العالية، الأمر الذي يتطلب معارف معمقة حول هذا الأخير.

المطلب الثاني: تقسيم النشاط حسب مجال تدخل المدقق:

نستطيع أن نقول أيضا في هذا التقسيم، تقسيم النشاط حسب طبيعة العمليات و يمكن تقسيم نشاط التدقيق الداخلي من وجهة النظر هذه إلى : تدقيق محاسبي و مالي و تدقيق تشغيلي.

الفرع الأول : التدقيق المحاسبي و المالي Financial and Accounting Audit : يتعلق التدقيق المالي و المحاسبي بمجال المحاسبة، ولكنه تخصص مستقل بذاته، فهو مجال تقليدي للتدقيق الداخلي، هذا النوع الشائع من التدقيق يقوم به مدققين تابعين للوحدة الاقتصادية، وذلك من أجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الادارة كتتحقيق أكبر كفاية ادارية و انتاجية ممكنة للوحدة، و تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية.

¹ Feujo.Isidore," Guide des Audits : Quelles Synergies gagnantes pour l'entreprise ", Edition AFNOR, Saints-Denis, 2005, p 81.

² WEILL.M, " L'audit Stratégique : Qualité et efficacité des organisations ", Edition AFNOR, France, 2007, p 42.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

قد خصص لهذا النوع من التدقيق عدة تعريفات نذكر منها ما يلي¹: " على أنه فحص للسجلات والحسابات والمستندات لمؤسسة ما بقصد التأكد من أن القيود الواردة في الدفاتر قد سجلت بشكل قانوني، توضح معه حقيقة الوضع، وبقصد التأكد أيضا من أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يصوران حقيقة وواقع النتائج عن الدورة المالية، على أن يستعمل الشخص الذي يقوم بهذا التدقيق أفضل الوسائل والطرق للاستعلام والاستيضاح عن الوقائع التي يراها في الدفاتر. "

كما عرفه مجلس الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA :Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrés)²: " على أنه فحص يقوم به شخص مهني كفء ومستقل بقصد التعبير عن رأيه حول صحة وصدق الميزانية وحساب النتائج لمؤسسة ما ".

قد ينفذ التدقيق المالي والمحاسبي من قبل شخص مهني كفء سواء داخل المؤسسة (مدقق داخلي) أو من خارجها (مدقق خارجي)، فكلاهما يمارسان نشاط تدقيقهما بكل ما يتصل بالنواحي المالية والمحاسبية، إذن هما يعملان على فحص كل من النظامين (المحاسبي والضبط الداخلي) بغرض التأكيد من سلامتهما وفعالتهما من حيث التصميم والتنفيذ.

لذا في هذا الجانب قد يشبه عمل المدقق الداخلي -إلى حد كبير- عمل المدقق الخارجي (وذلك باتباعهما لنفس الخطوات واستخدام تقريبا نفس الوسائل والتقنيات)، لكن مع اختلاف درجة التفصيل، حيث أن مهمة التدقيق الداخلي لا تقتصر على مجرد إبداء الرأي حول مدى وسلامة وصدق القوائم والتقارير المالية، بل تمتد مهمتها كونها داخل المؤسسة إلى تقييم كفاءة وفعالية الرقابة المحاسبية والمالية المطبقة، مع اقتراح التوصيات اللازمة لتعديل وتوجيه وضعية معينة.

الفرع الثاني: التدقيق التشغيلي Operational Audit: يطلق على هذا النوع من النشاط مسميات مختلفة منها (تدقيق العمليات، أو تدقيق الأعمال، تدقيق الوظائف وذلك لأنه تدقيق شامل لمختلف الوظائف داخل المؤسسة)، يهتم هذا النوع بالناحية التسييرية لمختلف نشاطات المؤسسة، ويعتبر مجال غير تقليدي للتدقيق الداخلي، ظهر نتيجة للتطور الذي عرفه هذا الأخير، كما يعد امتدادا طبيعيا له، بحيث أنه يشمل كافة أعمال ووظائف وأنشطة المؤسسة.

¹ عبد الوهاب خياطة، " تفتيش الحسابات و مراجعة الميزانيات"، الطبعة الثالثة، مطبعة طربين، دمشق، سوريا، 1996، ص 22.

² CAUMEIL.R.B, RICOL.R, " Audit Financier, Guide pour L'Audit de L'Information Financière des Entreprises & Organisations ", Edition CLET, France, 1997, p 25.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

يعرف هذا النوع تدقيق سلسلة طويلة من القيم في المؤسسة أو جزء منها، يقوم به أشخاص مهنيين مأجورين يشتغلون داخل المؤسسة، فهم مرتبطون بالمديرية العامة و مستقلين عن المصالح أو الوظائف الأخرى بالمؤسسة.

يدرس التدقيق التشغيلي مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، و يعمل على تزويد متخذي القرارات عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة باقتراحات وتحليل قصد ترقية و تطوير نشاطاتها، كما أن التدقيق التشغيلي لا يكفي فقط بتدقيق الجوانب المالية و المحاسبية، بل يتعدى الأمر ذلك ليشمل دراسة جميع النواحي الأخرى بما فيها (الوظائف و النشاطات) مركزا بذلك على تدقيق الكفاءة و الفعالية.

و من هذا المنطلق فقد تعددت تعاريف هذا النوع من التدقيق الداخلي منذ ظهوره نذكر منها ما يلي:

حسب (BECOUR et BOUQUIN) يعرف التدقيق التشغيلي على أنه¹: "فحص أداء المهام الخاصة و العمليات التي تنظمها، وكيفية استخدام الموارد و المعلومات الضرورية، أما الرقابة التشغيلية فهي تضمن تنفيذ المهام الخاصة بكل فعالية و فاعلية."، و يعرف على أنه²: "التدقيق الشامل للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة و فعالية و ملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية، و تقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشأة من خلال هذه الوظائف"، وفي تعريف آخر يوضح أنه³: "فحص موجه نحو العمليات و الأنظمة و الاجراءات في فترة زمنية محددة وفي جزء معين من المؤسسة، و الهدف منه هو تحسين الطرق المستعملة و تقييم فعالية تلك العمليات."، و في تعريف للمعهد الفدرالي المالي الكندي الذي جاء فيه⁴: "أن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة، و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات حولها".

يتسنى لنا من التعاريف السابقة استنتاج تعريف خاص لهذه الوظيفة أو هذا النوع و هو أن التدقيق التشغيلي عبارة عن مهمة تدقيق خاصة تنفذ على جميع العمليات، الوظائف و الأنشطة في كافة المستويات

¹ Jean-Charles BECOUR et Henri BOUQUIN, " Audit Opérationnel – Efficacité Efficience Ou Sécurité " , Edition ECONOMICA, 2^{ème} Edition, Paris, France, 1996, p 16.

² أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد المغني، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص 348.

³ Lionel Collins et Gérard Valin "Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, Opérationnels et Stratégiques ", Edition DALLOZ, 4^{ème} Edition, Paris, France, 1994, p 197.

⁴ محمد بوتين، " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 16.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

التنظيمية للمؤسسة بدون استثناء، يتجلى موضوعها في فحص و تقييم أساليب الرقابة الادارية بهدف مساعدة المسؤولين بها على التحكم في أنشطتهم، و بالشكل الذي يتماشى مع الأهداف العامة للمؤسسة، كما نجد أن الأهداف المراد تحقيقها في هذا النوع تعتمد وتسطر بناء على احتياجات الادارة التي يخدمها التدقيق التشغيلي، ومن هنا نستطيع أن نميز بين مستويين من الادارة: الادارة العليا و الادارات المسؤولة عن التشغيل، فنجد احتياجات الادارة العليا متمثلة في :

التأكد من وضوح وشمولية عملية التخطيط في قوائم الأهداف و البرامج و السياسات؛ ضرورة الحصول على معلومات شاملة، صادقة عن كيفية تنفيذ خططها و سياساتها في المستويات المختلفة؛ التأكد من أن تقارير العمليات المختلفة يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرار.

كما نجد أن المستويات الادارية التشغيلية تحتاج إلى :

معلومات حول نواحي الضعف و القصور في الرقابة الادارية؛ قياس كفاءة العمليات عن طريق التدفق العكسي للبيانات حول نوعية و تكلفة العمل و مدى الالتزام بالجدول الموضوع .

في الواقع عادة ما يتم إجراء التدقيق التشغيلي لمساعدة الادارة في التحكم في عملياتها، كما يساهم في الرفع و تحسين الأداء للمؤسسة ، لذا يمكننا القول بأن التدقيق التشغيلي يتعلق بالناحية التنظيمية للمؤسسة أو الناحية التسييرية لها، أو كلاهما في آن واحد¹؛ فمن جهة تدقيق التنظيم لهدف تقييم الهياكل، الاجراءات وأنظمة المعلومات للمنشأة، فهو يغطي على وجه الخصوص استعراض تنظيم الخدمات و تحديد الاتجاهات و مسؤولياتهم، نظام الرقابة الداخلية و اجراءات العمل و العلاقة بين المؤسسة و هيئات أخرى، ومن جهة أخرى يعمل على تقييم أداء المؤسسة، و تقييم الطرق و أدوات التسيير المستعملة و إعطاء الحكم على ظروف استخدامها.

المطلب الثالث: تقسيم النشاط حسب ميدان التدقيق:

نقول هنا تقسيم النشاط حسب ميدان التدقيق أو تقسيم النشاط حسب الارتباط بوظائف التنظيم، فكما هو معلوم فإن الوظائف تختلف من تنظيم لآخر؛ فتنظيم مؤسسة صناعية يختلف عن تنظيم مؤسسة خدمية، فلو أخذنا على سبيل المثال تنظيم صناعي نجد أنه يشمل عدة وظائف كوظيفة الانتاج، التمويل و التسويق إلى جانب وظيفة المحاسبة و المالية، وظيفة الأفراد، و وظائف خدمية أخرى فعندما يرتبط نشاط التدقيق الداخلي بإحدى هذه الوظائف، فإن النشاط يصعب و يحمل اسم الوظيفة، معنى ذلك أنه عندما يدقق المدقق الداخلي وظيفة

¹ Poisson.M," L'audit :Un outil de progrès au service du secteur public ", Presse Universitaire de France, PUF, 2011.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الانتاج بالورشات، فإن التدقيق الداخلي يسمى هنا تدقيق الانتاج، وعندما يدقق في وظيفة الأفراد يطلق عليها هنا اصطلاح التدقيق الاجتماعي وهكذا.

فتعدد الوظائف داخل المؤسسة ليس بالأمر السهل على مهمة التدقيق الداخلي بأكملها، لذا يتوجب في الواقع أن تتكون إدارة هذه المهمة من أفراد يشكلون فريق عمل متخصص في مجالات عمل وظائف المؤسسة المختلفة، و ليس معنى ذلك أن يكون المدقق الداخلي خبير في كل الوظائف (الانتاج، التسويق و المسائل المالية ...). ولكن يجب أن يضم الفريق عضوا متخصصا في الجوانب الفنية في الانتاج مثلا(مهندسا تقنيا) وعضوا متخصصا في المحاسبة و غيرها.

ينقسم نشاط التدقيق الداخلي حسب الارتباط بوظائف التنظيم إلى عدة أنواع منها: (التدقيق الاجتماعي، تدقيق الجودة، التدقيق الجبائي، التسويقي بالإضافة إلى تدقيق الوظائف الخدمية المساعدة كتدقيق الأمن، و تدقيق الاعلام الآلي...).

الفرع الأول: التدقيق الاجتماعي و تدقيق الجودة:

أولا : التدقيق الاجتماعي Social Audit :هناك من يطلق على هذا النوع اسم تدقيق الأفراد، و تدقيق تسيير الموارد البشرية، إلا أن المصطلح الشائع و الأكثر استعمالا هو التدقيق الاجتماعي، فالبعض يرجع اختلاف التسميات إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة، لكن البعض الآخر يرجعه إلى الخصائص و المفاهيم التي تميز التدقيق الاجتماعي عن بقية مجالات التدقيق الأخرى.

حسب P.CANDU يعرف التدقيق الاجتماعي بأنه¹: " ذلك المسعى الموضوعي و الاستقرائي من خلال الملاحظة، التحليل، التقييم و تقديم التوصيات بالاعتماد على منهجية وباستعمال تقنيات تسمح بالكشف عن نقاط القوة و نقاط الضعف بالمقارنة مع المرجعيات المحددة بوضوح، ومثله مثل التدقيق المالي و المحاسبي يحاول أن يقدر ما مدى امكانية المؤسسة في التحكم في المشكلات الاجتماعية، لذلك فهو يعتبر وسيلة تسيير وإدارة".

¹ CANDU.P, " L'audit Social méthodes et techniques pour un management efficace ", Vuibert, Paris, France, 1985, p 51.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

كما يعرفه Jean-Marie PERETTI على أنه¹ : " عملية الفحص الاحترافي لإبداء رأي حول مشاركة العنصر البشري في تحقيق الأهداف المسطرة بالاعتماد على المرجعيات المتعلقة بالموضوع و تقديم التوصيات اللازمة لتحسين نوعية تسيير الموارد البشرية".

فالتدقيق الاجتماعي يعتبر أداة للمسؤولية الاجتماعية في المنظمة²، و بالمفهوم الأوسع يعتبر وسيلة تستند على منهجية صارمة للتشخيص الاستراتيجي للوضعية الاجتماعية للمنظمات، يقوم بها شخص مستقل للكشف عن مواطن القوة و الضعف في شكل انحرافات و اختلالات بالمقارنة مع مرجعيات أساسية لتحسين أداء المنظمات، وقدرتها على مواكبة التغيرات التي قد تحدث، بناء على توصيات موضوعية مستمدة من معطيات واقعية و صادقة، عموما يعمل التدقيق الاجتماعي على تقديم الفعالية القصوى لعمل العنصر البشري لصالح وفائدة اقتصاد المنظمة.

ثانيا : تدقيق الجودة Quality Audit : يحتل هذا النوع أهمية خاصة في نظام إدارة الجودة، كما أنه عنصر رئيسي في معايير نظام الجودة الخاصة بالايزو، عادة ما يتم تدقيق الجودة في فترات زمنية محددة سلفا، تهدف المؤسسة من خلاله إلى التأكد من أنها قد حددت بوضوح اجراءات مراقبة النظام الداخلي المرتبطة بالعمل الفعال، وهذا ما قد يساعد في تحديد إذا ما كانت تلتزم بعمليات نظام الجودة المحددة، و تستطيع تطبيق معايير تقييم اجرائية أو معايير تعتمد على النتائج أم لا.

فمع تطور سلسلة معايير الايزو، لم يعد الأمر يقتصر فقط على مجرد الالتزام بالإجراءات بل تعداه و تحول إلى قياس الفعالية الحقيقية لنظام إدارة الجودة (QMS : Quality Management System) و النتائج التي تحققت عند تطبيق هذا النظام.

يعرف تدقيق الجودة على أنه³:"فحص منهجي لحالة ترتبط بالمنتوج، بالعملية، منظمة من حيث الجودة منجزة بالتعاون مع الجهات المهتمة من أجل التحقق من مطابقة هذه الحالة مع الأحكام المخطط لها، ومدى كفاية هذه الأخيرة لتحقيق الهدف المنشود".

¹ PERETTI.J.M, " Ressources Humaines et gestion du personnel ", Vuibert, Paris, France, 1994, p 208.

² Kurian.Thomas, " Social Audit ", Centre for good Governance, Hyderabad, 2005, p 01.

³ Feujo.I,Op.Cite.p 73.

الفرع الثاني: التدقيق التسويقي، التدقيق الإلكتروني و التدقيق الجبائي:

أولا: التدقيق التسويقي و التدقيق الإلكتروني :

1- التدقيق التسويقي Marketing Audit: هو فحص نظامي لعمليات و برامج الأداء التسويقي يعمل على تحليل وضعية و اتجاه المؤسسة في المحيط و السوق، الغرض منه تقديم مقترحات أو النظرة المستقبلية للمؤسسة.

2- التدقيق الإلكتروني Electronic Data Processing Audit : هو تدقيق يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية، يختص بتدقيق برامجها المستخدمة، بالإضافة إلى البرامج الخبيرة و برامج دعم القرار.

ثانيا : التدقيق الجبائي Tax Audit : نستطيع التمييز بين نوعين من الجهات التي تقوم به، النوع الأول و الذي تقوم به مصلحة الضرائب حيث تعمل على تدقيق السجلات الحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات مستندة بذلك على مختلف التشريعات الجبائية، أو النوع الثاني و الذي تقوم به المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي بعملية تعمل على فحص الحالة الجبائية للمؤسسة، في هذا النوع يستلزم من المدقق الداخلي الاشتراك مع مستشار جبائي يعتمد عليه.

يعرف التدقيق الجبائي على أنه¹: " عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية لمؤسسة ما بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة، وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها " .

تجدر الإشارة هنا أن نشاط التدقيق الداخلي في كل وظيفة من هذه الوظائف يتضمن كل من التدقيق المالي و التشغيلي، كما نجد أيضا تدقيق الجودة يمس وظائف أخرى كوظيفة الانتاج، وظيفة التسويق، كما أن هذا النشاط يتضمن قيام المدقق الداخلي في كل وظيفة من هذه الوظائف بعمليات التحقيق، المطابقة و قياس الفعالية، وبذلك نجد أن تقسيمات أنشطة التدقيق الداخلي متداخلة فيما بينها كما سبق و أن أشرنا إليها في بداية هذا المبحث.

¹ Vallée.J.M. " Audit et gestion fiscal ", CLET: Ed ATOL, 1986, p 53.

المبحث الخامس: منهجية التدقيق الداخلي:

تختلف مهمة التدقيق الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، و النظام الإداري الذي تديره إدارتها، إلا أن هذه المهمة تخضع في إنجازها لمعايير التدقيق المتعارف عليها و التي تتضمن قواعد وإرشادات عامة يتوجب مراعاتها.

تم هذه المهمة و تنظم وفق طريقة ممنهجة و منظمة ينفذها فريق من المدققين يقودهم رئيس، يلعب هذا الأخير دور المنسق في تسهيل و مراقبة سير العمل من أجل توحيد جهود المدققين بالتنسيق بين أعضاء الفريق، كما يعمل على توزيع المهام لهم، وتحديد المسؤوليات و المستويات المراد تدقيقها لضمان جودة العمل.

تستغرق هذه المهمة أيام و قد تمتد لشهور تبعاً لأهمية الموضوع أو حجمه وعدد المدققين، إلا أن المدة المعتادة و الأكثر شيوعاً تتراوح ما بين 04 إلى 10 أسابيع مع مدققين اثنين إلى أربعة مدققين بما في ذلك رئيس المهمة.

تهدف مهمة التدقيق الداخلي اليوم إلى ضمان السير الحسن للمؤسسة، ومع ذلك فإن هذه المهمة تركز بالخصوص على عملية إدارة المخاطر.

فوفق تحليل لدراسات قدمت من طرف (PWC : Price Waterhouse Coopers) لسنة 2008 حول التدقيق الداخلي في سنة 2012، أظهرت أن مهمة التدقيق الداخلي لهذه السنة سيتم تعيينها على أساس التركيز على تحسين إدارة المخاطر¹.

كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تختص بعدة مهام، لذلك نستطيع في هذه المهمة التمييز بين نوعين أساسيين هما²: المهام التأكيدية (الضمان) والمهام الاستشارية.

* برايس ووترهاوس كوبرز (PWC , PRICE WATERHOUSE COOPERS) ، واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم، تختص بمهام التدقيق و الخبرة المحاسبية، تأسست سنة 1998، تكونت الشركة إثر اندماج برايس ووترهاوس مع كوبرز و ليراند، كان إجمالي إيراداتها سنة 2008 ما يقارب 28 مليار دولار أمريكي، وصل إلى 35.4 مليار دولار سنة 2015 بتحقيق زيادة في النمو تقدر ب 10%، توظف ما يقارب 208 ألف موظف في 150 دولة، كما أنها تعتبر واحدة من الأربع الكبار بالإضافة إلى : إرنست و يونغ، ديلويت توش توهامتشو، كيه بي إم جي (ERNST&YOUNG, DELLOITE, KPMG)، موجودة في العنوان التالي: WWW.PWC.COM

¹ PWC, 2008 , " Internal Audit 2012 », Enquête de Price Waterhouse Coopers, Disponible sur l'adresse suivante: WWW.PWC.COM

² Chandler.Riggs, " Auditing and Assurance », Chapter 7: The Audit Process, LSE: The London School of Economics and Political Science, England, 2014, pp: 65-79.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

في المهام التأكيدية يسعى المدقق الداخلي بكل استقلالية إلى تكوين رأي و استنتاجات بشأن عملية أو نظام أو موضوع آخر، يهدف المدقق الداخلي في هذه الحالة إلى طمأنة الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة و المساهمين عند الضرورة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة واضحة و يتم التعامل معها بالشكل المناسب.

في الحالة الثانية تنجز المهمات الاستشارية عموماً بناءً على طلب من العميل، إذن طبيعة هذه المهام هي موضوع اتفاق مع هذا الأخير، محتوى هذه الأخيرة هو تقديم خدمات استشارية لإضافة قيمة و تحسين فعالية حوكمة الشركات و الرقابة و إدارة المخاطر، من أمثلة هذه الخدمات نجد الاستشارات، الدراسات و التحليلات.

في هذه الحالة الأخيرة على المدقق الداخلي أن لا يتحمل- في أي حال من الأحوال- المسؤولية الإدارية لذلك هو موجود لإنجاز و تحقيق مهمته الاستشارية فقط.

إضافة إلى ارتكاز مهمة التدقيق الداخلي على عملية إدارة المخاطر، فإنها اليوم تركز على عملية الرقابة أيضاً في تأكيد و مطابقة وجود نظام رقابة داخلية (ISC: Internal Control System) و الأهم هنا هو حقيقة و تأكيد وجود هذا النظام و الاشتغال الحسن لهذا الأخير و ضمان استمراريته¹.

قبل الشروع في إنجاز مهمة التدقيق الداخلي يتوجب على المدققين الداخليين أولاً:

اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق : حيث أن أداء هذه المهمة يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق وفق ثلاثة اختيارات، و من ثم اتباع مراحل إنجاز هذه المهمة، فتحديد الجهة المراد تدقيقها قد يكون اختياراً منظماً، ناتج عن رغبة مسؤول التدقيق الداخلي الذي يستند في اختياره على خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة و المصادق عليها من طرف الهيئات العليا للمؤسسة، و يمكن أن يكون ذلك بناءً على طلب جهات أخرى داخل المؤسسة كالإدارة العليا، و التي تريد رأي التدقيق في حالة مستعجلة أو وضع أو مشكلة ما، كتدقيق اتفاقية محددة على وشك التوقيع مثلاً، أو أن يكون بناءً على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق نفسها، كاحتياج بعض مدراء الدوائر للاستعانة و المساعدة من طرف المدقق الداخلي بتقديمه لخدمات استشارية، لتقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم².

¹ Jagar.Mathias," SCI: Une nouvelle norme d'audit pour plus de charte", PCW, Zurich, 2008, p 04.

² خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص 514.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تتم عملية التدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مراحل أساسية هي¹: المرحلة التحضيرية، مرحلة التحقق و مرحلة الاستنتاج.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية: هي المرحلة الأولى، تسمى المرحلة التمهيديّة أو مرحلة الإعداد أو الدراسة (يعني التخطيط وفق المعايير الدولية)، بحيث يتمكن المدقق الداخلي من خلالها على تحديد الخطوط العريضة لسريان مهمته، كما يحدد فيها أيضا أهم العوامل المفتاحية لعوامل النجاح، وكذلك عوامل الفشل، تتضمن هذه المهمة تحديد مجال التدقيق و تعيين الأشخاص المراد مقابلتهم، جمع الوثائق حول النظم المراد تدقيقها، و الحصول على المعلومات الرقمية و الوصفية للمجال المراد تدقيقه.

للوصول إلى كل هذه الأمور يتطلب من المدقق الداخلي حسن القراءة، التركيز و الفهم للتوصل إلى المعرفة التامة للمؤسسة، فكما أشرنا في بداية هذه النقطة أن مرحلة الإعداد أو الدراسة تعني التخطيط وفق المعايير الدولية وهذا مانصت عليه هذه الأخيرة في هذا الصدد من خلال المعيار الآتي²:

2200- التخطيط للمهمة: والذي ينص على أنه " يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخطط موثق لكل مهمة تدقيق، ويتضمن المخطط أهداف، نطاق، المجال الزمني و الموارد المخصصة لكل مهمة."، كما يتم في هذه المرحلة أيضا تحليل كل المعلومات من أجل تحديد و تقييم المخاطر تطبيقا لمعيار التنفيذ التابع لمعيار الأداء و الذي يحمل رقم 2210.A1 و الذي ينص على أنه " يجب على المدقق الداخلي إجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الخاضع للتدقيق، وعليه يجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم."

تتمثل خطوات هذه المرحلة التحضيرية في: الأمر بالمهمة، خطة التقارب، جدول الأخطار و التقرير التوجيهي.

الفرع الأول: الأمر بالمهمة و خطة التقارب:

أولا: الأمر بالمهمة l'ordre de mission: الأمر بالمهمة وفقا لJaque Renard هو³: " تفويض تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة التدقيق الداخلي، و الذي يكون على شكل وثيقة مكتوبة تسمح للمدقق الداخلي بمباشرة مهمته قانونيا"، تسلم هذه الوثيقة الرسمية من أجل إعلام المسؤولين بانطلاق عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين

¹ Réda.Khelassi et Elisabeth Bertin, " Manuel Comptabilité et Audit Conforme au SCF ", Edition BERTI, Alger, Algérie, 2013, p 556.

² L'IIA, (The Institute of Internal Auditors), 2012, Op.Cite, p 18.

³ Jaques.R, 2010, Op.Cite,pp :217-218.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي تداخل آخر أو غموض أو التباس، شكل هذه الوثيقة أن تكون مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، كما يمكن لها أن تكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبيا.

تصدر هذه الوثيقة عن سلطة مختصة و توقع من طرفها، وفي أغلب الأحيان تصدر من طرف الادارة العامة، لكن تجدر الاشارة هنا إلى أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي يستطيع أن يكون على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة، ولأسباب ما يطلب تدقيق المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الادارة العامة و لو كتوقيع ثاني، وذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للتدقيق الداخلي و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم¹.

تتضمن وثيقة الأمر بالمهمة نقاط تتمثل فيما يلي:

تحديد النشاطات و الوظائف المعنية بعملية التدقيق؛ تحديد نطاق كل مهمة و الأهداف المنتظرة منها؛ تحديد المنهجية المستعملة في كل مهمة؛ تحديد المجال الزمني و الموارد المخصصة لكل مهمة.

ينبغي التأكيد أنه خلال فترة التدقيق وأثناء تحليل الأمر بالمهمة تظهر لنا تواجد مهام للتدقيق الداخلي تأخذ ثلاثة أشكال مختلفة²:

- ❖ التدقيق الداخلي " التقييم " الذي يحدد الفجوات و يقدم التوصيات؛
- ❖ التدقيق الداخلي " الاستكشاف " الذي يستجيب للاستجواب من قبل التشخيص؛
- ❖ التدقيق الداخلي " التفسير أو التوضيح " الذي يبدأ من ملاحظة وجود مشكلة و يتطلب من المدقق اقتراح الحلول لها.

ثانيا : خطة التقارب Plan d'approche: تنطلق مصلحة التدقيق الداخلي بعد حصولها على الأمر بالمهمة بعملية جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي و الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل المصلحة، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها.

تعتبر هذه العملية المرحلة الثانية عند تحضير مهمة التدقيق الداخلي، تعتمد و تبدأ أساسا من مصدر هام و هو أرشيف مصلحة التدقيق، كما يتم في هذه العملية اللجوء إلى مصادر أخرى هامة و التي تترجم بالسماع بقدماء

¹ Lemant.O, " La conduite d'une mission d'audit interne ", Edition Dunod, Paris, France, 1995, p 53.

² David, " Nature des changements produits par une mission d'audit interne ", Université of Toronto, Novembre, 2001, p 89.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الموظفين بالمؤسسة، باعتبارهم مرجع أساسي وغني يسمح لهم بالحصول على معلومات لا توجد لا في الكتب ولا في أي مرجع آخر¹.

لا تقتصر خطة التقارب فقط على الحصول على المعلومات المذكورة في بداية النقطة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، و من ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا، كما أن هذه الخطة تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة التدقيق لمعرفة الدوافع التي أدت لهذا الطلب، فهذا التحليل يمكن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة.

تأخذ وثيقة خطة التقارب شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية أساسية و التي يجب القيام بها، و يتوجب أيضا أن تكون سهلة الملاحظة، يقسم الجدول إلى عمودين يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو التعليمات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات².

الفرع الثاني: جدول الأخطار و التقرير التوجيهي:

أولا : جدول الأخطار: يسمى بجدول تحديد الأخطار أو جدول القوى و الضعف (TFfa : Tableau des Forces et faiblesses apparents) أو جدول تحديد مواطن الأخطار، يعتبر هذا الجدول أداة لا يمكن الاستغناء عنها من طرف المدققين الداخليين، يسمح من جهة بتعريف مجال و حدود تحقيقاتهم و من جهة أخرى تشكيل تقديم لهذه التحليلات و الاستنتاجات.

كما يعتبر هذا الأخير كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر التي يقوم على أساسها المدقق الداخلي بتقييم مدى ملائمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به، كما يشكل أيضا نقاط القوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي³.(Rapport d'orientation).

¹ Barbier.E, " L'audit interne, Pourquoi ?, Comment ? ", Edition d'Organisation, Paris, France, 1989, p 84.

² Renard.J, " Théorie et pratique de L'audit Interne ", Edition Organisation, 3^{ème} édition, Paris, France, 2000, p 190.

³ Lemant.O, Op.Cite, p 63.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق الداخلي

فنقاط القوة و الضعف قد تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية وفقا للقواعد و الاجراءات و النظم المعمول بها، فتكون أساسا رأي المدقق حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة من صحة معلومات و موثوقيتها، و من حماية لأصول المؤسسة و كذلك حسب النتائج المنتظرة.

لتشكيل هذا الجدول يقوم المدقق الداخلي بإضافة أربعة أعمدة لجدول خطة التقارب تحتوي على ما يلي:

- العمود الثالث: يتضمن تحديد الخطر الذي يكون مقابلا أو مرتبطا بكل عمل أو عملية من أمثلة هذه المخاطر نجد عدم المطابقة، الفساد أو الضياع ... ؛
- العمود الرابع: يتضمن عامة تقييم ملخص للخطر المرتبط بكل عملية حسب ثلاثة مستويات (عالي(I) Important ، متوسط (M) Moyen، ضعيف (F) Faible)؛
- العمود الخامس: بمقابل كل خطر، يتم في هذا العمود ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الاجراءات و المعايير و الاشراف الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛
- العمود السادس: يشير إلى وجود أو عدم وجود الاجراءات التي تعتبر ذات أهمية و المتعلقة بمنهجية الرقابة الداخلية، ففي حالة وجودها توضع كلمة "نعم"، وفي حالة عدم وجود الرقابة الداخلية توضع كلمة "لا".

لإعطاء الصورة الواضحة لشكل هذا الجدول قمنا بإعطاء مثال عن عملية استلام البضائع و إدراجها في

الجدول التالي:

الجدول رقم (5.1): جدول تحديد الأخطار (Tffa)

الأعمال أو العمليات	الأهداف	الخطر	التقييم	منهج الرقابة الداخلية	المعاينة
استلام البضائع	- تأمين الاستلام	- ضياع - فساد	- متوسط M - ضعيف F	- مقياس التوزيع و التخزين - إجراء التحقيق	لا نعم
	- المطابقة من حيث الكمية و النوعية	- غير مطابق	- عالي I	- المفتشية التقنية	نعم
	- وضع التحفظات في الوقت الملائم	- منازعات - توصيف - ضياع الحقوق	- متوسط M - متوسط M	- إجراء التحفظ	لا

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

ثانيا : التقرير التوجيهي Le Rapport d'orientation: هو تقرير يعرف أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي بمختلف محاورها وحدودها، كما يعرض هذا التقرير الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق الداخلي والمعنيين به، فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من النتائج المستخلصة من جدول المخاطر أو جدول القوى و الضعف، و التي تسمح بإلقاء نظرة عامة على نطاق و حدود المهمة فضلا عن حصر المجالات التي سوف تشملها نقاط المراقبة للتحقق من صحة وجود نقاط القوة و التأكيد على وجود نقاط الضعف و الذي يكون ممضي منطرف مسؤول التدقيق.

يبلغ التقرير التوجيهي إلى المسؤولين الرئيسيين للتدقيق و مقدم الطلب، كما أنه قابل للتعديل، وذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالتدقيق و الطالبين لمهمة التدقيق؛ التقرير التوجيهي وثيقة موجزة في حدود صفحة أو صفحتين على الأكثر تقدم على أنها تمهيد لتسهيل المرحلة الثانية و هي مرحلة التنفيذ أو مرحلة التحقق.

المطلب الثاني:مرحلة التحقق:

تسمى أيضا المرحلة التنفيذية تمثل الممارسة الميدانية لعملية التدقيق الداخلي، يقوم فيها المدقق الداخلي بالانتقال إلى الميدان لمباشرة عمليات مهمته، وفق برنامج تم إعداده مسبقا، واعتماد من قبل مدير التدقيق، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات و غيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الاثبات الكافية و الملائمة لتحقيق الأهداف لمهمة التدقيق و الكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

كما تعتبر هذه المرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، تبدأ هذه المرحلة بجلسة افتتاحية، وتمثل بداية العمليات و تطبيق برنامج التدقيق استنادا على التقرير التوجيهي، يخلص المدقق في كل قسم من العمل الميداني بتحديد الاختلالات التي تمت ملاحظاتها في ورقة كشف و تحليل المهام (FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème).

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الفرع الأول: الاجتماع الافتتاحي و برنامج التحقق:

أولاً: الاجتماع الافتتاحي: يعتبر اجتماع مهم لأنه يمثل بداية المهمات للجهات التي يتم تدقيقها، كما أنه يعتبر الفرصة الأولى للتعاملات المبكرة و التعاون مع المحاورين الرئيسيين للجهة الخاضعة للتدقيق¹.

يتم عقد هذا الاجتماع في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤول النشاط محل التدقيق، يتم فيه بناء أولى العلاقات بين الطرفين و كذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق بانطلاق رسمية لهذه المهمة عن طريق مناقشة جدول الأعمال، تناقش في هذا الاجتماع ست نقاط هي كالاتي²:

- 1- عرض فريق المدققين المكلفين بالمهمة لتقديم أنفسهم و معرفة مهامهم؛
- 2- التذكير بالأهداف العامة للتدقيق الداخلي؛
- 3- استعراض التقرير التوجيهي الذي يشكل الجزء الأكبر من جدول الأعمال بدراسته، تحليله و مناقشته؛
- 4- تحديد الأشخاص الذين سيتعامل معهم المدقق لإجراء اختبارات على العمل أو ممارسة المقابلات و جمع المعلومات؛
- 5- تحديد الموارد المادية للمهمة؛
- 6- التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية التدقيق.

بعد هذا الاجتماع يعمل المدققين الداخليين على إجراء التغييرات الضرورية (إن وجدت) في التقرير التوجيهي، حيث أن هذه الوثيقة هي التي تحدد أهداف المهمة و التي تأخذ الشكل النهائي لها.

ثانياً : برنامج التحقق Programme de Vérification : كما يعرف أيضا ببرنامج التدقيق أو برنامج العمل، هو عبارة عن وثيقة داخلية بمصلحة التدقيق يعدها الفريق المكلف بالمهمة، و تحت إشراف رئيس المهمة، توجه هذه الوثيقة للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المدققين عن طريق برنامج يعمل على تحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، كما أن هذا البرنامج يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقق منها، و من

¹ IFACI, " DPAI :Diplôme Professionnel de L'Audit Interne : Epreuve, Normes, Contrôle interne, Comptabilité ", France, 2010.

² Renard.J, 2000, Op.Cité, p 231.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

حقيقة نقاط القوة و الضعف و التي تم تحديدها خلال مرحلة الدراسة¹ (التأكيد من وجود نقاط القوة و مدى تأثير نقاط الضعف).

يسمح هذا البرنامج للمدقق الداخلي معرفة كافة المهام الواجب القيام بها من تحقيقات أو الأسئلة المطروحة، أو النقاط التي لا بد من تدقيق النظر فيها، وحتى إجراءات البحث، كما يعد هذا البرنامج وثيقة هامة تسمح لفريق التدقيق بأن²:

يضمن رئيس التدقيق الداخلي أن جميع المخاوف في الموضوع محل التدقيق أخذت بعين الاعتبار؛ كما أنه يوجه المدققين و يعمل على تجنبهم للتجاوزات التي قد تحصل؛ و أنه أيضا يوثق سريان المهمة .

الفرع الثاني: ورقة التغطية وورقة إبراز وتحليل المشاكل:

أولا : ورقة التغطية Feuille de Couverture: هي وثيقة تعطي وصف للقواعد التنفيذية المحددة في برنامج التحقق، كما أنها تعمل على تسليط الضوء على الاستنتاجات المستخلصة التي تم الوصول إليها، يتم تأسيس هذه الورقة من قبل المدققين على مرحلتين : قبل الاجراء بوصف الغرض من العمل المستأنف في برنامج التحقق و القواعد التنفيذية المقدمة وبعد الاجراء الذي يعرض النتائج و يسلط الضوء على الاستنتاجات التي تم الوصول إليها و التغييرات المحتملة.

توفر ورقة التغطية السماح لرئيس المهمة بفهم الاجراءات بقراءة بسيطة لهذه الورقة، وتقسيم النتائج و استخلاصها بدون الحاجة إلى الذهاب لأوراق العمل المفصلة ، كما أن ورقة التغطية تحدد القواعد التي يجب اتباعها كخصائص الاختبار، محتوى الاستبيان (الرقابة الداخلية، استبيان الاختيارات المتعددة، الأسئلة المفتوحة)؛ كما توفر أيضا الخطة التفصيلية لدليل المقابلة³؛

¹ Steven.L.Gonzales," Internal audit manual ", Metro State University, 2011, p 11, Disponible sur l'adresse suivante : fr.Slideshare.net/.../internal-manual-audit.

² Shick.P,Op.Cité,p 52.

³ Julien.D, " la conduite d'une mission d'audit interne", Edition DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, France, 1995, p 88.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تخفف و تعمل على التقدم السريع في وتيرة برنامج العمل¹ ، تسهل الاشراف و الرقابة الذاتية.

في نهاية كل قسم يقدم المدقق الداخلي أوراق عمله مع اقتراح التوصيات إلى رئيس المهمة و المشرف، ثم بعد ذلك يتم مناقشتها مع الجهة المعنية بالتدقيق، وفيما يلي نبين نموذج لهذه الورقة و الخاص باختبار (Test)

الشكل رقم (9.1) : نموذج لورقة التغطية الخاصة باختبار (Test)

المهمة :
التاريخ:
وثيقة صادرة من :
عرضت ب :

ورقة التغطية لاختبار: اختبار رقم:	المرجع / تعليقات
الهدف:	
قواعد التنفيذ للاختبار :	
النتائج :	
الاستنتاجات :	

Source : Deloitte, " Techniques de Communication écrites et orales de l'auditeur ", Offre de formation RMAI, 2005, p 49.

بالنسبة لكل اختبار على المدقق أن يحدد بشكل خاص²: نوع و اسم الوثائق التي درست، المدة المرجعية أو التواريخ، التحقيقات و العمليات التي تم القيا بها، الشكل الذي تم بواسطته عرض النتائج، حجم العينة الاجمالي الذي تمت دراسته، طرق أخذ العينات إذا حدثت تغييرات أو إضافة في التدخلات أثناء التنفيذ فيجب الابلاغ عنها.

ملاحظة: تجدر الاشارة إلى أن هذه الوثائق السابقة الذكر تدقق حول أسئلة مختلفة، فنجد ورقة التغطية تركز على السؤال "كيف؟"، في حين أن برنامج التحقق يحدد "ما؟"، أما التقرير التوجيهي يصبوا إلى معرفة "لماذا؟".

¹ Shick.P., Véra J.Bourrouilh.P.O ,« Audit Interne et référentiels de risque :Gouvernance, Management des risques, Contrôle interne », Edition DUNOD, Paris, France, 2010, p 88.

² Julien.D, Op.Cité, p 90.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

ثانيا : ورقة إبراز وتحليل المشكل Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème :

هي عبارة عن وثيقة عمل تعرض اليوم كوثيقة عمل رسمية موحدة، ترتبط بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته من تقديم و تحليل كل المشاكل، كما أن هذه الوثيقة تعمل على تسهيل الاتصالات مع الجهة المراد تدقيقها¹، تنحصر هذه المشاكل في عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن هذه الورقة، لأنها لا تستعمل لوصف الاجراءات الموضوعية، بحيث أنه هناك مجموعة من وسائل و أدوات أخرى تستعمل لهذه المهمة نذكر منها : قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق، الأسلوب الوصفي و التي سنستعرضها لاحقا و بالتفصيل في المبحث الأخير من هذا الفصل، تمكن هذه الورقة من القيام بإعداد تقرير التدقيق الداخلي، و يتم إظهار بيانات هذه الوثيقة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (10.1) : ورقة إبراز وتحليل المشكل (F.R.A.P)

ورقة إبراز و تحليل المشكل	
مرجع ورقة عمل رقم :: FRAP N°	
المشكل :	Problème :
المعينة :	Constat :
الأسباب :	Causes :
النتائج :	Conséquences :
التوصيات :	Recommandations :
حضرت من طرف :	ممضية من قبل :

Source : Deloitte, « Techniques de Communication écrites et orales de l'auditeur », Offre de formation RMAI,

2005, p 60.

من خلال الشكل نقوم بشرح موجز للعناصر المكونة لهذه الورقة:

- " المشكل": وجود خلل كبير يعرض النتائج المنتظرة للخطر فإنه يأخذ شكل النتيجة التي تلخص الوقائع+ الأسباب+ العوائق؛

¹ Errousafi.A, " L'audit interne opérationnel " , Casablanca, 2011, p 07.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- " المعاينة" : مجموعة الأحداث التي وقعت كالأخطاء، أو حوادث تثبت المشكلة، هذه الحقائق يمكن ملاحظتها أو الاستدلال بها؛
 - "الأسباب" : هي عبارة عن الشروط الغير المستوفاة أو العوامل التي تفسر مشاكل عدم الجودة و التي تعرض النتيجة للخطر؛
 - "النتائج" أو "العواقب": هي نتائج لوحظت و تمت معاينتها أو الاستدلال بها، بينما العواقب التي لم يتم معاينتها تعتبر مخاطر؛
 - "التوصيات": هي عبارة عن حلول مقترحة للمشكلة، كما تسمح هذه الأخيرة بتعزيز نظام الرقابة الداخلية.
- تعتبر ورقة إبراز و تحليل المشكل دليل ومفتاح القراء بالنسبة للمدققين الآخرين الذين لم يقوموا بعملية التدقيق في تلك المهمة، فالشكل أعلاه يقدم مختلف مراحل إعداد ورقة إبراز و تحليل المشكل، فالاستعمال الجيد لهذه الوثيقة يسمح للمدقق الداخلي بإدارة جيدة لمختلف المخاطر.

المطلب الثالث:مرحلة الاستنتاج:

هي مرحلة إنهاء مهمة التدقيق تسمى مرحلة التقرير، تعتبر أقصر مرحلة مقارنة مع سابقتها، تتحقق هذه المرحلة بعد حصول المدققين الداخليين على كل المعلومات الكافية و الانتهاء من العمل الميداني، تبدأ بمشكل التقرير الذي يسهل العرض النهائي لهذه المهمة، ثم تتبع بتقرير التدقيق و تنتهي في الأخير بتقرير أعمال التحسين.

الفرع الأول : هيكل التقرير و العرض النهائي :

أولاً : هيكل التقرير Structure de rapport : يختص هذا الهيكل بالمشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشكل من جهة، و خلاصة النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، والتي تعد بدورها وسيلة للربط بين برنامج التحقق و العمل الميداني لقسم ما، كما يعتبر هيكل التقرير الدعامة الأساسية لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

ثانياً : العرض النهائي La réunion de clôture : عبارة عن عرض شفهي لأهم الملاحظات الأساسية التي يراها المدقق الداخلي و الذي يقوم بتقديمها لأهم المسؤولين و الرئيسيين للمصالح المعنية بالتدقيق.

الفرع الثاني: تقرير التدقيق الداخلي وحالة أعمال التحسين :

أولاً : تقرير التدقيق الداخلي Le rapport de l'audit interne : مسؤول التدقيق هو الذي يعد هذا التقرير، يتضمن هذا التقرير عامة المعلومات التالية : هوية المدققين، المصلحة المدققة، المجال المدقق، أهداف و معايير

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

التدقيق، خطة و مدة التدقيق؛ يحتوي التقرير النهائي للتدقيق الداخلي نقاط تأخذ شكل تبليغات لا بد أن تتميز بالجودة و هذا ما أكدته المعيار¹ 2420- "جودة التبليغات": " يجب أن تكون التبليغات صحيحة و موضوعية و واضحة، موجزة، بناءة و كاملة وفي أوانها"، فعلى المدقق الداخلي الافصاح إما عن حالة التوافق وهذا في حالة ما إذا خالفت هذه المصلحة ذلك، يرسل هذا التقرير لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم بنتائج التدقيق المتعلقة بقدرة التنظيم محل التدقيق بالقيام بمهامه، وهذا تأكيداً لما جاء في المعيار² 2440- "نشر النتائج" والذي يجب فيه " على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية".

ثانياً : حالة أعمال التحسين **Actions correctrices** : بغية وصول المدققين الداخليين لقياس حقيقة فعالية أعمالهم، يجب عليهم تبليغ التصحيحات الواجب القيام بها للمشاكل التي تم التعرض إليها، لكن يجب النظر هنا إلى نقطة مهمة وهي أن لا يجب عليهم المشاركة في هذه التحقيقات و التوصيات التي تم إعطاؤها من طرفهم، وذلك تحقيقاً للمبدأ الموجود في تعريف التدقيق الداخلي، وذلك أن المدقق الداخلي ليس معنياً بفعل الأعمال، وإنما شخص يقوم بمراقبة كيف تم فعل هذه الأعمال، و الذي يدخل ضمن إطار مهمته الاستشارية، فخلاصة هذا القول أن المدقق الداخلي يقوم بتبليغ هذه التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته و هذا ما جاء في المعيار التنفيذي³ A1. 2500 " و الذي يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بمتابعة ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع العميل المعني".

المبحث السادس: أدوات و تقنيات التدقيق الداخلي:

يتم إنجاز مهمة التدقيق الداخلي عبر مراحل أساسية تتضمن أعمال يقوم بها المدقق، تتمثل في التخطيط و التنفيذ، تبرير النتائج و التوصيات الواردة في تقارير التدقيق، لذلك هم يحتاجون إلى معلومات نوعية و أخرى كمية، يتم جمعها و تحليلها بالاعتماد على مجموعة من الأدوات أو الوسائل و التقنيات التي ستكلم عنها بالتفصيل في هذا المبحث.

فمهمة التدقيق ليست ممارسة مهنية عشوائية تتم بطريقة غير منضبطة، بل يتم فيها اعتماد المدقق الداخلي على مجموعة من التقنيات لأداء مهمته على أحسن وجه، نشير هنا إلى أن هذه التقنيات المستعملة لها تأثير إيجابي على فعالية نظام الرقابة الداخلية⁴، بالإضافة إلى هذه التقنيات نجد أن التدقيق الداخلي يضع تحت تصرفه أدوات لكل

¹ L'IIA, (The Institute of Internal Auditors), 2012, Op.Cite, p 22.

² Ibid, p 23.

³ Ibid, p 24.

⁴ Kopp,Loris.S , " The role of documentation and memory in internal control evaluation ", University of Alabama, USA, 2000, p 02.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

مرحلة من مراحل المهمة، لذلك لا بد أن نشير هنا إلى بعض الأدوات المتطورة المتمثلة في برامج و برمجيات معينة للتدقيق و التي تدخل ضمن إطار نظام الاعلام الآلي، وخاصة إذا علمنا اليوم أن معظم المؤسسات تستخدم تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات(TIC : Technologie de l'Information et de Communication).

عموما في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي نجد أن الأدوات المستخدمة من طرف المدقق تتميز بخصائص هي¹:

- ✓ أن المدقق الداخلي له الاختيار في استخدام الأداة المناسبة و الملائمة بشكل أفضل لتحقيق الهدف؛
- ✓ لا تتعلق هذه الأدوات بالمدققين الداخليين فقط، بل يستعملها بعض المهنيين الآخرين كالمدقق الخارجي و المستشار، المختصين في الاعلام الآلي كالمهندسين و المبرمجين و التقنيين الساميين ...؛
- ✓ قد يستخدم اثنين من الأدوات في نفس البحث لتحقيق الهدف.

يمكن أن نميز بين نوعين من الأدوات:

- ◆ أدوات التساؤل: هي أدوات تسمح للمدقق الداخلي بصياغة أسئلة، أو إجابة للأسئلة التي تطرح .
- ◆ أدوات الوصف: هي أدوات تساعد المدقق على تسليط الضوء على تفاصيل الحالات التي واجهتها.

المطلب الأول: أدوات التساؤل:

الفرع الأول: تقنيات السبر و الحوار:

أولا : تقنيات السبر: هي عبارة عن عينات تختار بطريقة عشوائية من مجتمع احصائي، تعمم نتائجها على كل المجتمع، يسعى المدقق من ورائها إلى إجراء تحقيقاته بهدف تحليل ظاهرة معينة (خطأ أو ضعف النظام) أو استنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل التدقيق، في هذه التقنية يتعين على المدقق الداخلي الحصول على المعلومات الاحصائية التي يتم تعريفها عبر ثلاثة مستويات:

➤ المستوى الأول : فيما يتعلق بالبيانات أو المعطيات الأساسية، في هذا النوع يقوم المدقق بترتيب استنتاجاته أو المسارات التي تمت ملاحظتها، وبذلك فإنه يقوم بعملية الفرز بواسطة طريقتين، إما عن طريقة التحقيق التي من شأنها تعمل على تمكين المدقق الداخلي لمعرفة النسب المئوية للأشخاص الذين أجابوا بنعم أو لا، و إما باستخدام الترتيب المتقاطع، تعد هذه الطريقة أكثر تطورا لأنها وضع يستخدم متغيرين اثنين في آن واحد، نأخذ هنا على سبيل المثال تحليل المبيعات حسب المناطق و المنتجات؛

¹ Renard.J " Théorie et pratique de L'audit Interne " , 7^{ème} édition, Eyrolles, Paris, France, 2010, p329.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

➤ المستوى الثاني: يتلقى هنا المدقق الداخلي المعلومة أو الاحصاءات الداخلية من قبل الجميع وخصوصا من قبل مراقبي التسيير الذي يلعب دورا بالغ الأهمية؛

➤ المستوى الثالث: فيما يتعلق بالعينات الاحصائية التي تم تنفيذها تحقق بواسطة تقنية السبر.

عموما تعد هذه التقنية كطريقة تسمح باختيار عينة احصائية أو مجتمع، إشارة إلى استقراء هذا الأخير لملاحظات أبدت على نفس العينة، و للتوضيح أكثر لا بأس أن نستعرض بعض التعاريف الأساسية قصد تسليط الضوء أكثر على هذه التقنية.

1- المجتمع: يمكن تعريفه بأنه¹ "مجموعة المشاهدات و القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الاحصائية و التي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس" ففي مجال التدقيق قد يمثل المجتمع:

- كل المستندات الخاصة بعملية معينة مثل: فواتير البيع، فواتير الشراء،...؛
- العمليات التجارية التي حدثت في مجال زمني معين؛
- حسابات المدينين و الدائنين المسجلين في دفتر الأستاذ عددا و قيمة؛
- الصكوك المدفوعة خلال الفترة؛
- محاضر البضاعة المستلمة خلال الفترة .

2- العينة: تمثل العينة مجموعة المفردات أو العناصر التي يتم اختيارها بطريقة احصائية لغرض اختبارها، و من ثم مساعدة هذه العينة في تعميم نتائجها على المجتمع المستخرجة منه²، فهي جزء من المجتمع نجدها في التدقيق الداخلي تمثل مفردات مختارة من المجتمعات المذكورة أعلاه، يهدف اختبارها لتوقع أنها تمثل مجتمع العينة، يتفرع نوعان من عينة التدقيق³:

أ- العينة الاحصائية: تعتمد على استخدام الاجراءات الاحصائية كالاتاحمالات؛

ب- العينة الغير احصائية: لا تعتمد على الاحتمالات بل على الحكم الشخصي للمدقق، لكن تتطلب موضوعية أكثر في اتخاذ قرارات العينة.

لضمان حسن سير تقنيات السبر لا بد من احترام التوصيات التالية:

- تستعمل هذه التقنية في حالة ما إذا تم معرفة أنها تتكيف مع تحقيق الأهداف، إذن لا تستعمل عبثا و مجرد المتعة "لمعرفة ما إذا... أو" في حالة...؛

¹ جلاطو جيلالي، "الإحصاء"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 55.

² عيد ربه ابراهيم علي ابراهيم، "مبادئ علم الإحصاء"، مطبعة الاشعاع، الاسكندرية، 2001، ص 14.

³ رضا خلاصي، "مراعاة المراجعة الداخلية للمؤسسة"، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص 344.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- لا بد من معرفة المجتمع الاحصائي : فالمدقق الداخلي لا يجب أن يستعمل هذه التقنية في مجتمع احصائي غير محدد بشكل واضح، غير متكامل و يحتوي على حدود متباعدة؛
- أن يكون اختيار العينة عشوائي : فالاستخدام بدون تنازل عن الطريقة العشوائية يعد شرطا مطلقا؛
- على المدقق الداخلي أن لا يتحيز شخصيا لأي جهة و أن يبعد عن عقله أي فكرة لنتيجة تسعى إلى تحقيق أو تبرير؛
- تبقى العينة عشوائية بالرغم من التكوينات المعينة و المحددة التي تخص المجتمع الاحصائي؛
- أن لا يكون هناك استقراء غير معقول، وإنما يتوجب هنا التمسك ببساطة النتيجة؛
- لا يجب دون داع أو ضرورة تحديد مستويات ثقة عالية؛
- لا يجب التوقف عند النتائج الاحصائية بل لا بد من البحث عن الأسباب.

ثانيا : الحوار :يعتبر أداة أساسية يستعملها المدقق الداخلي و بكثرة، لا تعتبر أداة محادثة و لا استجواب لأن المدقق الداخلي ليس صحفي يستجوب شخصية سياسية أو نجم، في هذه الحالة المدقق يستمع فقط، لأن أصل التدقيق هو الاستماع، لا يحق له اتهام أو إدانة الشخص أو المصلحة محل التدقيق، بل يجب عليه أن يخلق جو من التعاون مع الأشخاص موضوع التدقيق أثناء مرحلة التحقيق في الميدان لأجل الحصول على معلومات دقيقة و تصديق الملاحظات و الفرضيات التي تم بناؤها.

لسير جيد لعملية الحوار لا بد من قواعد و شروط يجب احترامها¹:

- القاعدة الأولى: يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء حوار مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية؛
- القاعدة الثانية: يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة و الأهداف المنتظرة من وراء إجراء الحوار؛
- القاعدة الثالثة: إعلامه بكل الصعوبات، نقاط الضعف و الأخطاء، و النقائص التي لاحظها المدقق الداخلي قبل محاورته؛
- القاعدة الرابعة: المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛
- القاعدة الخامسة: تلخيص مستوى الحوار و إبلاغه للشخص محل الحوار و الحصول على موافقته قبل الادلاء به إلى مسؤولي المؤسسة؛
- القاعدة السادسة: على المدقق الداخلي أن يعرف كيف يسمع، و عليه تجنب التكلم أكثر من الاستماع؛
- القاعدة السابعة: على المدقق الداخلي أن يراعي مبدأ المساواة مع الشخص محل التدقيق في إدارة الحوار.

¹ Renard,J, 2010,Op.Cité, pp : 317-318.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق الداخلي

الفرع الثاني: أدوات تكنولوجيا المعلومات، التحقيقات و المقاربات المختلفة :

أولاً : أدوات تكنولوجيا المعلومات : إن العديد من وظائف التدقيق الداخلي اتجهت في جميع أنحاء العالم إلى أجهزة الكمبيوتر باعتباره أداة تدقيق جديدة وحديثة، لا يمكن استخدامها إلا من طرف مدققي الاعلام الآلي فقط، بل تستخدم من قبل جميع المدققين على السواء، فنجد المدقق الداخلي يستعمل العديد من الأدوات التي تدخل في مجال تكنولوجيا المعلومات تندرج فيما يلي¹:

✓ أدوات العمل للمدقق: برامج معالجة النصوص مايكروسوفت وورد (Microsoft Word)، برامج إعداد الجداول مايكروسوفت (Microsoft Excel)، و برامج الرسم باوربونت (Power Point)؛ و برمجيات التسيير . . .

✓ أدوات تحقيق المهمة: هي أدوات منهجية تعمل على تحديد و رصد التقدم المحرز في بعض أوراق العمل الضرورية (استبيان الرقابة الداخلية QCI ، ورقة كشف و تحليل المهام la FRAP).

✓ أدوات إدارة الخدمة: تعتبر ضرورية للمدقق تشمل على: برنامج متابعة أوقات العمل للمدققين، أدوات قياس فعالية مهمة التدقيق، مراقبة الميزانية للوحدة.

أداة تكنولوجيا المعلومات تسمى بالضبط أداة استجواب الملف الآلي و هي من الاتجاهات الحديثة التي تتجه نحو تدقيق متطور، تساعد هذه الأخيرة على تحسين كفاءة المدقق، كما أنها تعتبر أداة قوية بشكل مباشر في الأبحاث و الحسابات، تسمح بالتحقق من نقل البيانات الخام لتهيئة منصة آمنة لاتخاذ القرار الجيد و الملائم².

أصبح ملف الاستجواب الآلي أداة ضرورية بشكل متزايد في أي نشاط، خصوصا بتحقيق مكاسب للمدقق الداخلي بتوفير الجهد و الوقت أيضا.

يلجأ المدقق الداخلي إلى هذه الأداة و بكثرة كونها تحتوي على معلومات مسجلة آليا و التي لا يمكن إخفاؤها أو إتلافها، و هذا عكس بعض الأدوات الأخرى التي يكون فيها إخفاء المعلومات احتمالا واردا، لكن بالمقابل و من أجل استعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر شروط وهي³:

■ أن يكون الملف الآلي ناجعا و أن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها، و على أن لا يكون هناك أي تأخر في نقل و تسجيل هذه المعلومات؛

¹ Valin.G, " Contrôle et auditor ", Dunod, Paris, France, 2006, p45.

² Spencer Pickett.K.H, Op.Cité, p 578.

³ Renard.J, 2007, Op.Cité, p 309.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- امتلاك أشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي: يعني أن يكون للمدقق الداخلي مؤهلات في الإعلام الآلي، و إلا يتوجب عليه اصطحاب مختصين في هذا المجال؛
- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة مع النتائج المنتظرة أي أن تتميز هذه العملية بالكفاءة.

ثانيا : التحقيقات و المقاربات المختلفة: يلجأ المدقق الداخلي إلى التحقيقات و المقاربات المختلفة كونها تعتبر أساليب و ليست أدوات بحد ذاتها من أجل التأكد من صدق المعلومات التي قد تحصل عليها في فترة سابقة، هذه التحقيقات أغلبها حسابية يقوم بها المدقق للتأكد من بعض الجاميع التي تحصل عليها، أما المقاربات فهي تسمح للمدقق الداخلي بالحصول على معلومة واحدة و من مصدرين مختلفين.

فالمقاربات هي التحقق الدقيق و المنتظم، تأتي هذه العملية بعد حصول المدقق على معلومات تحصل عليها في فترات من قبل، عن طريق مصادر و وسائل، صحة الوقائع، إثبات أو تصريح، يمكن أن تكون المصادر أو الوسائل خارجية (بتأكيد خطي خارجي) أو داخلية (بسند لمعلومات في سلسلة من الاجراءات أو العمليات)¹، نأخذ أمثلة من هذه المقاربات: (كالمقاربات البنكية، المقاربات بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي، ...)، كما أن أسلوب المقاربات يستعمل نوع آخر من التدقيق ألا وهو تدقيق المطابقة أو الانتظام.

إن تأسيس التحقيقات و تكوين نتيجة من عناصر واقعية ذات الصلة بالعملية، يكون إما عن طريق استخدام العملية نفسها، أو من خلال تنفيذ عملية مختلفة لكن مماثلة للظاهرة التي يتم مراقبتها، يجعل منه استخداما أساسيا في تقييم موثوقية المعلومات، تشغيل النظام، الاجراء، لذلك هو هنا يدخل ضمن إطار تدقيق الفعالية.

ولقد تم التأكيد أنه إذا كانت التحقيقات تستطيع تأكيد حدث أو حالة فالمقاربة نادرا ما تستطيع تقييم موثوقية اشتغال النظام، بالإضافة إلى ذلك فإن المقاربة لا تعني بالضرورة و لا تتطلب معارف معمقة من المنظمات و الأنظمة، عكس التحقيقات التي يجب أن تتطلب بعض المعارف المعمقة و المحددة.

الفرع الثالث: استبيان التدقيق و استبيان الرقابة الداخلية:

أولا: استبيان التدقيق: تقييم نظام الرقابة الداخلية يتطلب البحث عن المعلومات المتعلقة بالنشاط المدقق، لهذا يحضر المدقق الداخلي مجموعة من الأسئلة بغية الحصول على كل ما يحتاجه و هذا ما يسمى الاستبيان.

¹ Shick.P., Véra J.Bourrouilh.P.O ,Op.Cité, p 198.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

فالاستبيان هو عبارة عن قائمة من الأسئلة يتعين الاجابة عليها خطيا، فعادة المدقق الداخلي هو الذي ينقل الاجابات على الاستبيان، يملأ هذا الأخير بعد المقابلة التي يجريها المدقق الداخلي مع شخصيات في المصلحة أو القسم محل التدقيق، انطلاقا من نقاط و ملاحظات ووثائق تم الحصول عليها.

ينبغي أن يكون استبيان التدقيق الداخلي قصير قدر الامكان، و يجب أن تكون الأسئلة مصممة لتجنب أي غموض أو التباس¹.

بالإضافة إلى ذلك، فإن النهج المستخدم خلال طريقة الاستبيان، يعتمد على مصداقية الأجوبة المعطاة من طرف المصلحة المدققة²، تحقيقا لهذه الغاية و من الضروري أن يتوجب على المدقق الداخلي التحقق من البيانات التي تم جمعها.

ثانيا : استبيان الرقابة الداخلية : يركز هذا الاستبيان على فعالية وظيفة نظام الرقابة الداخلية على الوظيفة المدققة، يسمى استبيان الرقابة الداخلية (QCI: Questionnaire de Contrôle Interne)، يتطلب هذا الأخير مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و توزع على العاملين لتلقي الاجابات عليها، ثم يقوم المدقق بتحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

قوائم الاستبيان تسمى أيضا بقوائم الاستقصاء، و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط، تصمم هذه الأسئلة للحصول على اجابات ب "نعم" أو "لا" أو "لا تنطبق"، فالإجابة ب "نعم" تدل على نقاط القوة، بينما الاجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية أو تدل على نقاط الضعف.

عند الحصول على هذه الأجوبة يتمكن المدقق الداخلي من الوصول إلى استنتاج أو خلاصة بعد تقييمه لأثر نقاط الضعف، و تحققه من واقع اجابات "نعم" ليتم في الأخير تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداما بين المدققين الداخليين، و تعد من الوسائل الهامة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تم التأكيد على أن المدققين الداخليين الذين يستخدمون استبيانات الرقابة الداخلية قادرين على تحديد المزيد من نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية مقارنة مع المدققين الداخليين الذين يكتفون بأسلوب الرواية فقط.

¹ Ndiaye.F, Knutsen.D , " Audit manual ", United Nations, March 2009, p 58.

² Khelassi.R, " l'audit interne : audit opérationnel : techniques, méthodologie, contrôle interne ", 2^{ème} éditions, Houma, Alger, 2007, p 37.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق الداخلي

وفيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

الجدول رقم (6.1): الرقابة الداخلية على المبيعات

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	المبيعات: هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل : أ- قسم المبيعات و أوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان ؟				
2	هل تستخدم اشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً مسلسلة سابقاً ؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة : أ- الكميات الواردة بها ؟ ب- الأسعار المستخدمة ؟ ج- العمليات الحسابية ؟ د- شروط البيع ؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
5	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
6	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر قسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
7	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن : أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- السلع التالفة ؟ ج- المبيعات النقدية ؟				

المصدر : يوسف محمد جربوع، "بحوث و دراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة"، الجامعة الاسلامية، فلسطين، 2005، ص119.

يبين لنا الجدول بعض الأسئلة المحورية بقسم المبيعات من أجل التحقق من نقاط القوة و تقييم أثر نقاط الضعف قصد تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في هذا القسم.

المطلب الثاني: أدوات الوصف:

الفرع الأول: الملاحظة و الرواية:

أولاً: الملاحظة: عمل المدقق الداخلي لا يمارس في المكتب فقط، بل يجب عله أن يذهب إلى الميدان و ممارسة الملاحظة المادية في أرض الواقع، كذهابه إلى مصنع، أو زيارة قطاع تجاري ...، أوحى الذهاب إلى مكتب آخر، و لممارسة جيدة تتطلب الملاحظة ثلاثة شروط وهي:

1. يجب أن لا تكون الملاحظة غير قانونية، و لا تتم بطريقة خفية، بل يجب على المدقق الداخلي إبلاغ كافة المسؤولين بالزيارة ليقضي بذلك انتهاج نهج أسلوب الشفافية؛
2. الملاحظة ليست محدودة في الزمن، بل يجب أن تتم بطريقة مستمرة و دورية؛
3. لا بد أن تتبع الملاحظة بعملية التحقق، و لا يكفي بما المدقق للخروج بأي نتيجة أو حكم و يمكن ملاحظة ما يلي:

- مسار عملية الانتاج أو تقديم الخدمة؛
- أملاك المؤسسة للتأكد من سلامة الأصول والتأكد من التطابق الفعلي و المحاسبي؛
- الوثائق لأن المدقق الداخلي لا يكفي بالشروح المقدمة له، كمشاهدة العقود التي وقعت مثلاً؛
- تصرفات العمال عند أداء المهام، كملاحظته لشخص ما لم يقدم بطاقة الهوية عند مدخل المكاتب.

ثانياً: الرواية: تعد من أهم الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي حيث يقوم بسماع الشخص أو العامل محل التدقيق و أخذ النقاط، و لا يتدخل إلا من أجل طلب استفسارات إيضاحية عن معلومات معينة.

يستخدم المدقق الداخلي نوعين من الروايات: رواية من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق و الرواية المستخدمة من طرفه شخصياً، فرواية الجهة الخاضعة للتدقيق تكون شفوية عن طريق الفم، أما رواية المدقق الداخلي فتكون كتابية.

يوجد نقاط مشتركة بين هاتين الروايتين هما: ¹

لا تتطلب تحضير أو كيفية لإعدادها؛ لا تتطلب معرفة لتقنية محددة.

كما يكمن الاختلاف بينهما، كون أن الرواية من طرف الجهة المدققة تكون غنية بمعلومات، بينما رواية المدقق الداخلي تتوقف عند ترتيب الأفكار و المعارف.

¹ Deloitte, 2007, Op.Cité, p 35.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

(1)-رواية الجهة الخاضعة للتدقيق : تعتبر أداة أساسية و مهمة، يستمع فيها المدقق الداخلي و يأخذ نقاط ليتم تسجيلها، يوجد فرق بين الحوار و الرواية، فالحوار يحضر و ينجز لهدف معين بينما الرواية تهدف لوصف الاطار العام، فالرواية غالبا ماتكون أول اتصال مع الجهة الخاضعة للتدقيق " السيد فلان اشرح لي ماذا تفعل؟ ما هو عملك؟"¹، لذلك ينصح بشدة المدقق الداخلي باستخدام بداية جيدة لهذه العملية عن طريق خلقه لمناخ جيد بينه و بين الجهة الخاضعة للتدقيق لتسهيل عملية السرد.

(2)- رواية المدقق: هي ترتيب الأفكار و المعارف بشكل عام ترتكز هذه الأخيرة على الكتابة الجيدة، تنظم الرواية على المنطق و سحر القراءة.

الفرع الثاني: شبكة تحليل المهام و خرائط التدفق:

أولاً: شبكة تحليل المهام :يقوم فيه المدقق الداخلي بإحصاء و تسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام و تسجيلهم على شبكة تحليل المهام، و عند اكتمال ملئ هذه الشبكة يقوم المدقق الداخلي بتحديد الأخطاء و التدخل في أداء المهام، أو بمعنى آخر هي عبارة عن شبكة لتوزيع الاختصاصات و المسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة موضوع التدقيق في زمن معين، و يتم إعدادها انطلاقاً من الربط المحكم بين كل من الهيكل التنظيمي و الهيكل الوظيفي و تحليل المهام، و تظهر أهميتها في تحديد نقاط تداخل المهام و المسؤوليات بدقة معتبرة و معالجتها.

ثانياً: خرائط التدفق :هي تقنية لوصف الاجراءات و انتقال الوثائق و المعلومات بين مختلف الوظائف و مراكز المسؤولية باستعمال رموز ماثلة لتلك المستعملة في الاعلام الآلي²، و هي وسيلة عمل تمكنه من فهم و تحليل تدفق المعلومات، و في نفس الوقت وسيلة لتقييم فعالية تشغيل الرقابة الداخلية التي و ضعتها الشركة المدققة، تتجسد هذه التقنية في رسم بياني يصف العمليات المنجزة في إطار إجراء³، تقوم هذه الأخيرة بطريقة عرض شامل لتدفق المعلومات بين أوجه النشاط المختلفة و الأقسام و المراكز، لتسهيل تحليل العملية المدروسة، لتحقيق ذلك، يتم تمثيل طبيعة هذه التقنية عن طريق استخدام رموز متصلة مع بعضها البعض.

يتم إعداد خريطة التدفق من قبل المدققين بغية تحقيق الأهداف التالية:⁴

¹ Renard.J, 2007, Op.Cité, p 344.

² Khelassi.Réda « Les applications de l'audit interne », Editions Houma, Alger, 2010, p 112.

³ Kaplan.J, « Audinet : auditors guide to flow charting », University of Toronto, 2001, p 03.

⁴ Shick.P., Véra J.Bourrouilh.P.O ,Op.Cité, p 181.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي








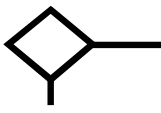


من أجل فهم أفضل للإجراء و بالتفصيل؛ إعطاء صورة كاملة عن سلسلة العمليات؛ التحقق من اتساق، صحة و فعالية نظم الرقابة الداخلية؛ تحديد نقاط القوة و الضعف.

وفقا ل Sardi.Antoine تعرف خرائط التدفق على أنها: " وصف تقني و انتقال الوثائق و المعلومات باستعمال رموز مقارنة لتلك التي تستعمل في الاعلام الآلي"، هذه التقنية لها العديد من الفوائد¹:

توحيد معايير الوصف؛ اكتساب فريق التدقيق للغة مشتركة؛ الاطلاع على سير الاجراءات و نقاط الضعف؛ تساعد على الدقة في الوصف .

يستطيع المدقق من خلال تقنية خرائط التدفق أن يتبع تدفق المعلومات و المستندات التي تسمح له بفهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن القوة ومواطن الضعف للحكم على مدى فعاليته؛ و تقويم إجراءاته بطريقة مختصرة و في مدة قد تكون وجيزة نسبيا، بالإضافة إلى أن هذه التقنية تتميز عن طريقة التقرير الوصفي، و عن طريقة الأسئلة بأنها توضح خط سير العمليات في النظام بطريقة سهلة و واضحة، و فيما يلي سنستعرض بعض الرموز المستخدمة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (7.1): الرموز الأكثر استخداما في خرائط التدفق

	الوثيقة (هنا نسختين)		رمز حركة المرور
	معالجة الكمبيوتر		عملية يدوية
	نقطة البداية من المخطط		مقارنة بين وثيقتين
	المحفوظات المؤقتة		الاجراء البديل
	سجل		وثيقة

المصدر: رضا خلاصي، "مزام المراجعة الداخلية للمؤسسة"، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص 356.

¹ Sardi.A, " AUDIT ET CONTROLE INTERNE BANCAIRE ", Editions AFGES, Paris, 2002, p 167.

خلاصة :

من خلال تسليط الضوء على دراستنا لهذا الفصل المتعلقة بالتدقيق الداخلي، يمكننا الاستخلاص بأنه وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة، و في نفس الوقت نشاط تقييمي مستقل إلى حد ما، ينصب على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف هذه الإدارة بشكل مستمر أساسا لخدمتها، فهو إذن نشاط رقابي يتمثل في تطبيق و تنفيذ الرقابة الادارية بما فيها الرقابة المحاسبية، تمارس هذه الرقابة الادارية لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى، و ذلك لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الادارة، و العمل على حسن استخدام الموارد و تحقيق الكفاءة الانتاجية القصوى، وبالتالي يهدف التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى إلى حماية المؤسسة بحماية أصولها، أموالها وملكاتها، وتقديم الصورة الأسمى و الواضحة لها .

التدقيق الداخلي أداة الادارة و العين الساهرة لها، حيث يقوم من خلالها المدقق الداخلي بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعد القلب النابض الذي تسير به المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه.

في الأخير نستخلص أن التدقيق الداخلي ماهو إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خصوصا أن أهم مهمة يكلف بها التدقيق الداخلي، تتمثل في التأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلية و العمل على تحسينها، و ذلك من خلال الخدمات الاستشارية و التوصيات و التي تكون في شكل اقتراحات تضم نصائح و إرشادات تقدم للجهات المسؤولة.

الفصل الثاني:

التأصيل العلمي

للتدقيق الخارجي

تمهيد:

إن ظهور التدقيق و تطوره ما هو إلا تحصيل حاصل لما وصل إليه الآن، فلقد كان لظهور الثورة الصناعية منعرج هام يكمن في الأثر الكبير الذي خلقتة في الحياة و الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها و تنفيذها، بتوسع المؤسسات و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدتها و تفرعها، خصوصا بانتشار المؤسسات المساهمة الكبرى و تعقد البناء التنظيمي لها، و يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن الادارة و هذا خلافا على ما كان عليه في السابق، فلم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها و تسييرها و مراقبة الأعمال التي تنجز فيها، بحيث أصبح لا يطلع بشكل مباشر و كافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة، و كذا رأس المال المساهم به فيها، ومنه أصبح من الضروري توكيل طرف ثالث مستقل، و الذي يعتبر كواسطة بين الأطراف ذات المصلحة (الملاك و المسيرين) و الذي هو المدقق الخارجي، يقوم هذا الأخير بمراقبة تصرفات الإدارة، و يهدف إلى حماية حقوقهم و يلبي احتياجاتهم، و لتقديم الوضع الحقيقي من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم و التقارير التي يتم إعدادها.

فالوصول على معلومات مالية صحيحة و صادقة، يقوم بتأكيدها مدقق خارجي باعتباره الشخص المدرب و المؤهل علميا و عمليا لفحص القوائم المالية للمؤسسة.

يعد التدقيق الخارجي إحدى ركائز الرقابة الخارجية، يهدف إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز الحقيقي لها.

يتجلى تحقيق هذا الهدف من خلال اتباع منهجية تدقيق معينة صارمة تتقيد بالمعايير المهنية للتدقيق الخارجي، و التي تشكل المرجعية النظرية لمزاولة هذه المهنة.

ولدراسة أعمق و أشمل لما تم ذكره ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى نقاط رئيسية و مناقشتها على شكل مباحث، فبداية خصصنا المبحث الأول لعموميات حول التدقيق الخارجي، ثم المبحث الثاني لمعايير التدقيق المتعارف عليها، يليه المبحث الثالث الخاص بممارسة مهنة التدقيق الخارجي، ثم المبحث الرابع أين نذكر المسؤوليات المتعلقة بهذه المهنة، يليه المبحث الخامس الذي نتحدث فيه عن الاجراءات التنفيذية المتبعة لعملية التدقيق، و في الأخير المبحث السادس و الذي نتكلم فيه عن أساليب هذا التدقيق في تقييم الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي:

إن ظهور و تطور التدقيق الخارجي جاء كنتيجة حتمية للتطور و التوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية، خصوصاً بعد أهم مرحلة شهدتها التاريخ و هي مرحلة الثورة الصناعية، و التي عرفت تحول المؤسسات و المصانع الصغرى إلى مؤسسات و مصانع ضخمة، و ظهور شركات المساهمة، وكذلك أين ظهر و تركز منذ ذلك الوقت مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة، ففي ظل هذه المعطيات تغيرت النظرة الكلاسيكية لأهداف التدقيق من اكتشاف الأخطاء و التلاعبات، إلى نظرة حديثة و بمفهوم أوسع و أشمل إلى هدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة، وإيصال نتائج عملية التدقيق و الفحص للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي و تعريفاته:

لقد سبق و أن ذكرنا تطور التدقيق في مراحل التاريخ و فتراته العامة بتوسيع نوعاً ما معتبر في الفصل الأول و بالخصوص في المبحث الأول أين تطرقنا إلى عموميات حول التدقيق، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى ذكر أهم المحطات الهامة التي تميز بها التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي:

لقد نشأت مهنة التدقيق منذ القدم، فلقد سجل التاريخ الفضل الأول لظهور مهنة المحاسبة و التدقيق في مصر¹ (الحضارة الفرعونية)، ثم الرومان و اليونان، أين كانت حكومتي مصر القديمة و اليونان يستعينان بخدمات المحاسبين و المدققين للتأكد من صحة الحسابات حول الإيرادات و المصروفات و الاستماع إليها في الساحات العامة، فكان الغرض الرئيسي في هذه الحالة اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها².

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة في القرن الخامس عشر باتباع نظام القيد المزدوج (لوقا باشيليو سنة 1494م)³، حيث ساعد هذا النظام و سهولة تطبيقه و انتشاره إلى تطور مهنتي المحاسبة و التدقيق، كما أن تحول المؤسسات الصغيرة إلى مؤسسات اتسع حجمها و تشعبت وظائفها و ما صاحبها من انفصال الملكية عن الإدارة، أدى حاملي الأسهم إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة تصرفات الإدارة و حماية حقوقهم، وتقديمهم للوضع الحقيقي للمؤسسة؛ حيث ظهرت أول منظمة مهنية في مهنة التدقيق في "فينيسيا"

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011، ص 16.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص 17.

³ مصطفى يوسف كاني، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، عمان، 2014، ص 15.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

بايطاليا سنة 1581م ، و تأسست كلية Roxonati وأصبحت عضوية هذه الكلية سنة 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق¹، فبريطانيا كانت السبابة في هذا التنظيم المهني فأصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت " جمعية المحاسبين القانونيين " بأدنبرة سنة 1854م.

كما تم في هذا القرن الثامن عشر قرن (الثورة الصناعية) ظهور شركات المساهمة و شركات ذات المسؤولية المحدودة، مما أدى إلى صدور قانون الشركات سنة 1862م - الذي ينص على إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم- وبهذا حظيت مهنة التدقيق بخطوات هامة إلى الأمام و انتشارها في العديد من الدول وهي فرنسا سنة 1881م، و الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م و التي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA*) سنة 1916م، ألمانيا سنة 1896م وكندا سنة 1902م، استراليا سنة 1904م و فنلندا سنة 1911م.²

أما على المستوى العربي، فكانت مصر أول بلد يزاول مهنة التدقيق دون تنظيم من سنة 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة المهنة و الذي أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، وفي سنة 1946م أنشئت " جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية" و التي تحولت إلى نقابة سنة 1955م، حيث أصدرت هذه النقابة بعد سنتين دستور لمهنة المحاسبة و التدقيق تنظم أعمال آداب سلوك المهنة و واجبات و حقوق ومسؤوليات المحاسبين لها.

و في العراق تشريعات متقدمة فيه سنة 1919م مستمدة من القانون البريطاني و الهندي حتى سنة 1957م، صدر قانون الشركات العراقي سنة 1985م؛ كذلك في سوريا و لبنان تطبيق القانون التجاري العثماني منذ سنة 1850م لغاية إصدار القانون التجاري اللبناني سنة 1943م و السوري سنة 1949م، و صدور قانون منظم للمهنة في سوريا سنة 1985م؛ بالنسبة لفلسطين تشريعات مستمدة من بريطانيا، و أبقى تشريع الشركات الفلسطيني على نفس النصوص من سنة 1929م حتى سنة 1948م، أما الأردن فقد شهدت تطور سريع في القوانين، كان أهمها قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 57 لسنة 1985م، و قانون مزاوله مهنة التدقيق رقم 32 لسنة 1985م، و قانون الشركات لسنة 1989م.³

وبخصوص الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق بمقارنتها بالبلدان السالفة الذكر، حيث كانت هذه المهنة غير منظمة إلى غاية صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991م و الذي

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، الطبعة 1، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2014، ص 12.

*AICPA : l'American Institute of Certified Public Accountants.

² مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 16.

³ سامي محمد الوقاد، لوي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2010، ص ص: 19- 20 .

يتضمن تشريعات و أحكام متعلقة بالمهنة و مزاوليها، تلاها بعد ذلك القانون رقم 10-01 الصادر في 29 جوان 2010.

الفرع الثاني: تعريفات التدقيق الخارجي:

بالنسبة لتعريف التدقيق الخارجي نلاحظ أنه لم يستقر عند تحديد مفهوم شامل و محدد له، بل تعدد حسب الباحثين الأكاديميين و الهيئات العلمية بمختلف آرائهم و نظرياتهم و حسب المنظمات المهنية أيضا، لذلك سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي أعطيت له فجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA*) عرفت على أنه¹: " عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".

ما يلاحظ على هذا التعريف بأنه مزج بين التدقيق كونه عملية مركبة تتألف من عدة مستويات، تنحصر بشكل موضوعي في جمع و تقييم الأدلة و القرائن، و بين إيصال نتائجها إلى مختلف الأطراف التي هي في أمس الحاجة إليها.

كما يعرف على أنه²: " الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونا و حسب الأصول المهنية، بغية التأكد و المصادقة على صدق و عدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة و المتمثلة في الميزانية العامة، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية".

في هذا التعريف نجد مصطلح هام و هو الرقابة، و ذلك اعتبارا على أن هذا النوع من التدقيق يعد إحدى ركائز الرقابة الخارجية، التي تمارس وفق الأصول المهنية و القانونية.

*AAA : American Accounting Association.

¹ مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية، دار وائل للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2003، ص 108.

² Mokhtar Belaïboud, Pratique de l'Audit : Apports de l'entreprise, Guide synthétique, Organisation de la fonction, Présentation des normes IAS/IFRS , Berti éditions, Alger, 2005, p 4.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يعرف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين (UEC*) التدقيق بأنه¹: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق و صحة الوضعية المالية للمؤسسة، عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين و القواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه".

كما تعرف عملية التدقيق بأنها²: "عملية الفحص الحيادي المستقل، و التي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، و التي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".

يتسنى لنا من هذا التعريف الارتكاز على مبدأ هام و أساسي يتعلق بالمدقق و هو مبدأ الاستقلالية أو الحيادية، و الذي يعد في آن واحد، مطلب أساسي للأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات هذا المدقق. وبتعريف آخر على أنه³: "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة تلك الفترة".

يلاحظ على هذا التعريف أنه يضيف على التدقيق مهمة جديدة في نظام مهم يتمثل في موضوع نظام الرقابة الداخلية و ذلك يعود إلى الأبحاث المكثفة التي انصبت في جوهرها حول تطوير هذا النظام و ما قد يترتب عنه من تحسينات أكاديمية و مهنية، بغية الإشارة إلى ضرورة الفحص الانتقادي لهذا النظام، و من هذا المنطلق تضمن هذا التعريف إلزام المدقق بالتأكد من انسجام و اتساق القوائم المالية و الإفصاح عن أي مخالفات في هذا الشأن.

* الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين و الماليين (UEC : Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers) تم تأسيسه في نوفمبر 1951، يضم عضوية 12 جمعية محاسبية مهنية في كل من النمسا، بلجيكا، فرنسا، ألمانيا الغربية، لوكسمبورغ، هولندا، البرتغال، اسبانيا، سويسرا، وقد عقدت المؤتمرات لاحقا في كل ثلاث سنوات تركزت مواضيعها حول المشاكل المحاسبية في أوروبا، و في سنة 1957م عقد أول مؤتمر إقليمي لاتحاد محاسبي آسيا و المحيط الهادي (CAPA) في مانابلا لتعقبه مؤتمرات كل ثلاث سنوات تركزت فيها مواضيعها حول مشاكل محاسبية معينة بدول آسيا و الباسفيك. مأخوذ من المصدر التالي لبحث ل: خالد عاشور صالح، "مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية"، جامعة العلوم و التكنولوجيا، كلية التعليم المفتوح، الجمهورية اليمنية، 2012.

¹Bernard GERMOND, Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises ,Dunod, Paris, 1991, p 28.

² Porter.B., Principles of External Auditing , John Wiley and Sons, 1997, p 19.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 13.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

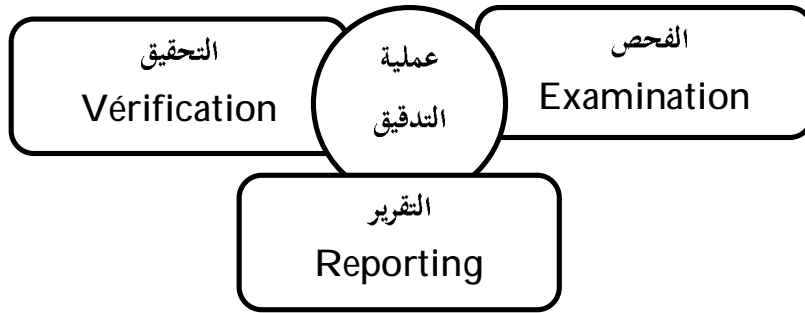
من خلال استعراض التعاريف السابقة نستطيع استنتاج تعريف عام للتدقيق الخارجي و الذي يعني أنه عملية فحص وتحقق موضوعي يقوم بها شخص مهني كفاء، مؤهل و مستقل بجمعه و تقييمه للأدلة عن المعلومات، لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك، بإبلاغها للجهات المعنية في الوقت المناسب من خلال إبداء رأي فني و محايد حول مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة.

يتضمن هذا التعريف مصطلحات وعبارات هامة هي:

الفحص و التحقق الموضوعي؛ الشخص الكفاء، المؤهل و المستقل؛ جمع و تقييم الأدلة؛ المعلومات و المعايير المقررة سلفا؛ التقرير و إبلاغ الجهات المعنية.

تشمل عمليات التدقيق على ثلاث عمليات أساسية هي الفحص، التحقيق و التقرير حول المعلومات المقدمة و المصورة لنتائج الأعمال كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.2) : عملية التدقيق



المصدر : مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، عمان، 2014، ص 17.

- الفحص (Examination)¹: الهدف من وراء الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة و براهين إثبات حول شرعية و صدق قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.
- التحقيق (Verification)²: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

تجدر الإشارة هنا إلى أن الفحص و التحقيق هما وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي.

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 29.

² رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سابق، ص 21.

➤ التقرير (Reporting) أو الإبلاغ¹: بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهداف، أهمية التدقيق الخارجي وعلاقته بالمحاسبة:

من خلال التطور الذي شهده التدقيق الخارجي و المتبع له، يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على أهداف التدقيق من مجرد كونه وسيلة لاكتشاف الغش و التلاعبات و الأخطاء، إلى أن أصبح من واجب المدقق تقديم تقرير يتضمن رأي في محايد عن نتيجة الفحص، كما أن أهميته ألزمت توسع دائرة كل الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية و التي لها علاقة مع المؤسسة .

الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي:

كان السبب في تطور أهداف التدقيق، القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي سنة 1897م، عندما قرر أن اكتشاف الغش و الخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات، و أن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات، و قد وصف القضاء الإنجليزي المدقق بأنه كلب حراسة و ليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين (The Auditor is a watching dog not a bloodhound)².

يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف تنقسم هذه الأهداف إلى أهداف رئيسية أو عامة وأهداف نستطيع أن نقول ثانوية أو خاصة.

(1) الأهداف العامة: تتمحور حول ثلاثة نقاط رئيسية هي³:

- إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما؛
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، و بيان أوجه القصور فيه، و ذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية، و غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

¹ رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سابق، ص 19.

² مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 21.

³ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الاسكندرية، 2007، ص 39.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

(2) الأهداف الخاصة: هي أهداف فرعية وسيطة يتوجب أولاً تحقيقها قبل الأهداف العامة السالفة الذكر تتعلق هذه الأهداف بفحص أرصدة القوائم المالية، تعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاته، تتلخص في ستة نقاط تستلزم التحقق في كل من¹:

- الوجود: أي الوجود الفعلي لكل من الأصول والخصوم أو الالتزامات في تاريخ معين؛
- الاكتمال: التقيد الكامل لكافة الأصول والخصوم، الإيرادات والمصروفات في الدفاتر والسجلات، و التحقق الكامل من أنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛
- الملكية: التحقق من كافة الأصول و الممتلكات أنها مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، و أن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزامات حقيقية على المؤسسة في تاريخ معين أيضاً؛
- التقييم: تقييم الأصول و الخصوم و تقييدها بقيمتها الملائمة؛
- عرض القوائم المالية بصدق و عدالة : الافصاح و العرض بالصورة السليمة عن كافة مكونات القوائم المالية، وفقاً للمتطلبات القانونية و المهنية ذات الصلة؛
- شرعية وصحة العمليات المالية: الاحتساب الدقيق لقيمة كل من الأصول و الخصوم، المصروفات، الإيرادات، و إلزامية اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين و اللوائح، و تمت في الأغراض و الأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

كما يمكن أيضاً حصر أهداف التدقيق الخارجي و مزجها بين الأهداف التقليدية (الهدف الأول و الثاني) و الأهداف الحديثة و المتطورة (بقية الأهداف) و التي تتمثل فيما يلي²:

- ❖ التحقق من مدى صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و مدى الاعتماد عليها؛
- ❖ رأي المدقق الفني في السجلات و الدفاتر و المستند إلى أدلة و قرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد في الدفاتر و السجلات؛
- ❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش أو التلاعب في الحسابات؛ تقليل فرص ارتكاب الخطأ و الغش عن طريق الزيارات المفاجئة؛ طمأننة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- ❖ مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها؛ تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛

¹ وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 45.

² نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص ص: 20-21.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرضاية لأفراد المجتمع.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي:

تكمن أهمية التدقيق الخارجي في أنه وسيلة تخدم فئات كثيرة متمثلة في أطراف داخلية و خارجية تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها المدقق الخارجي المستقلة، وذلك تلبية لاحتياجاتها الواسعة و الغير المتجانسة من المعلومات و التي تختلف حسب اختلاف مصالحها و أهدافها، تتمثل هذه الأطراف في المؤسسات التمويلية و الاستثمارية، إدارة المؤسسة، المساهمون، اتحادات و نقابات العمال، المستثمرون المحتملون، الجهات الحكومية، مصلحة الضرائب، منظمات التحليل الاقتصادي، العملاء... الخ و يمكن تلخيص أهم الجهات المهتمة بنتائج التدقيق كما يلي¹:

(1) **إدارة المؤسسة :** إن مسؤولية إعداد القوائم المالية و عرضها تكون على عاتق الادارة، في ظل التزامها الكامل بمعايير المحاسبة الوطنية، و دون أدنى أي خروج على المبادئ المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية و القوانين و اللوائح السارية الملزمة و على الرغم من هذا، إلا أن مجلس ادارة المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمله أن يخلي مسؤوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يعتبر تقرير مدقق الحسابات بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة و فعالية أدائها و اشرافها للمهام الموكلة إليها عن طريق التزامها و إثباتها بأنها قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.

(2) **حملة الأسهم:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية و تقرير مدقق الحسابات، يسعون إلى الحصول على معلومات و التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي، بمعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، و من أهم هذه المعلومات عائد السهم و الأداء المالي للمؤسسة.

(3) **البنوك:** هي هيئات فنية محايدة تبني قرارات منح القروض بما فيها من (تحديد لمبلغ القرض و شروطه، المدة (...))، و التسهيلات الائتمانية اعتمادا على المعلومات المستخرجة من القوائم المالية المدققة.

(4) **المستثمرون المحتملون²:** يحتاج المستثمر المحتمل إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي و المتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة و مركزها المالي و نتائج أعمالها،

¹ Robert OBERT, DESCF, Manuel & Applications, Synthèse droit et Comptabilité: Audit et Commissariat aux Comptes aspects internationaux, 3^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 2002, p 4.

² عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 22.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

و تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم المالية من معلومات و من ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.

(5) الجهات الحكومية¹: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة، و رسم السياسات الاقتصادية، أو تعديل السياسة الضريبية المتبعة، ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود بيانات موثوقة فيها و معتمدة من طرف جهات مستقلة عن الإدارة.

(6) نظام المحاكم: يحتاج هذا النظام إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس و تقييم الأصول الضرورية و في أغراض الدعاوي القضائية.

(7) اتحادات و نقابات العمال: حيث يعتمد اتحاد و نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة، لعقد اتفاقيات مشاركة الأرباح و تقدير الأجور المستقبلية.

فيما يخص النقاط السابقة الذكر و المتمثلة في أهداف و أهمية التدقيق الخارجي، ذكرنا عدة مصطلحات و عبارات هامة تدخل ضمن نطاق المحاسبة نأخذ على سبيل المثال (الأصول و الخصوم، الإيرادات و المصروفات، البيانات المحاسبية، الخسائر و الأرباح، القوائم المالية... الخ) لذلك ارتأينا أن نتبع هذا المطلب بمطلب آخر نوضح من خلاله الفرق بين التدقيق الخارجي و المحاسبة.

الفرع الثالث: علاقة التدقيق بالمحاسبة:

ترتبط المحاسبة ارتباطاً وثيقاً مع التدقيق الخارجي، فالمحاسبة تعرف على أنها²: " عبارة عن مجموعة القواعد و المبادئ التي تحكم قياس، تسجيل، تلخيص و تبويب العمليات المالية للمؤسسة، و التي يكون لها تأثير على المركز المالي لها في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة و مركزها المالي في نهاية هذه الفترة"؛ وبتعريف آخر يعد حديثاً نسبياً تعرف على أنها^{*}: " نظام معلومات يتم من خلاله تحويل البيانات و الأحداث الاقتصادية إلى قوائم و تقارير محاسبية، وذلك من خلال العديد من أنشطة التشغيل مثل التسجيل، التبويب و التلخيص"³، أما التدقيق فهو " عبارة عن

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة 1، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص 09.

² John G. Helmkamp, Leroy F. Indieke, Ralph E. Smith, Principles of Accounting, 2nd edition, John Wiley & Sons, Edition New York, 1986, p 5.

* يلاحظ على هذا التعريف أنه يبين أن المحاسبة نظام يتكون من مجموعة من المدخلات تتمثل في البيانات والتي تتم معالجتها و تفاعلها ضمن مجموعة من العمليات تتمثل في التسجيل و التبويب و التلخيص و التي تؤدي في النهاية إلى استخلاص مجموعة من المخرجات و التي هي القوائم المالية و التقارير.

³ يحيى قلى، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة 1، ايتراك للنشر و التوزيع، القاهرة، 2004، ص 07.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

مجموعة المعايير و الاجراءات التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر، السجلات، أنظمة الرقابة الداخلية و القوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي في نهاية السنة المالية¹.

كما هو معروف أن الارتباط الوثيق بين المحاسبة و التدقيق يفضي إلى تكوين علاقة قوية بينهما، إذ أن المحاسبة تمثل إجراءات جمع و تصنيف (COMPILATION) و قيد وإيصال المعلومات المالية من أجل إنتاج القوائم المالية، أما التدقيق فيتعلق بمختلف الاجراءات لأجل التوصل إلى رأي فني حول عدالة هذه القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، و يمكننا التمييز بين المحاسبة و التدقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (1.2) : الفرق بين المحاسبة و التدقيق

المحاسبة	التدقيق الخارجي	
علم انشائي يعمل على تجميع، تبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية	علم تحليلي يقوم على أساس عمل فحص انتقادي للسجلات و القوائم المالية	طبيعة العلم و العمل
تهدف إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر و السجلات و التي حدثت خلال فترة معينة، لاستخلاص القوائم المالية	يهدف إلى تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المشروع	الهدف
يعتبر المحاسب موظفاً في المؤسسة خاضعاً بالتبعية.	شخص فني مستقل عن إدارة المؤسسة يقوم بعمله باستقلال و حياد تام.	الاستقلال و الحياد
المدخلات: المستندات و البيانات الأولية	المدخلات: هي مخرجات المحاسبة أي القوائم المالية	المدخلات و المخرجات
المخرجات: القوائم المالية	المخرجات: الرأي الفني المحايد في التقرير.	توقيت العمل و تبعيته
من بداية السنة إلى نهايتها أي استمرارية عمل المحاسب طوال الفترة المحاسبية	يبدأ عمل المدقق من حيث انتهى عمل المحاسب إلى درجة كبيرة	المبادئ و القواعد
تتم في جميع أعمال المؤسسة من بداية الدورة إلى غاية إعداد القوائم المالية الختامية، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها	تتم وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها، مع مراعاة و دون إهمال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	فجوة الثقة
مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) غير مقبولة من طرف مستخدميها ما لم يتم تدقيقها من قبل مدقق حيادي و مستقل، لأن إعدادها يتم بواسطة الإدارة مما يؤكد أن التدقيق يضمن درجة من الثقة في القوائم المالية.		

¹ يوسف محمد جبروع، مرجع سابق، ص: 9-10.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

المستندات و الدفاتر	لها مستنداتها المدعمة تتمثل في مختلف الدفاتر و السجلات :كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد و التقارير المحاسبية المختلفة...الخ	له مستندات خاصة به مثل تقرير المدقق و أوراق عمله المختلفة.
المسؤولية	إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية و ما تحتويه من أخطاء أو غش	مسؤولية التدقيق مهنية و قانونية تحددها قواعد التدقيق و آداب السلوك المهني.

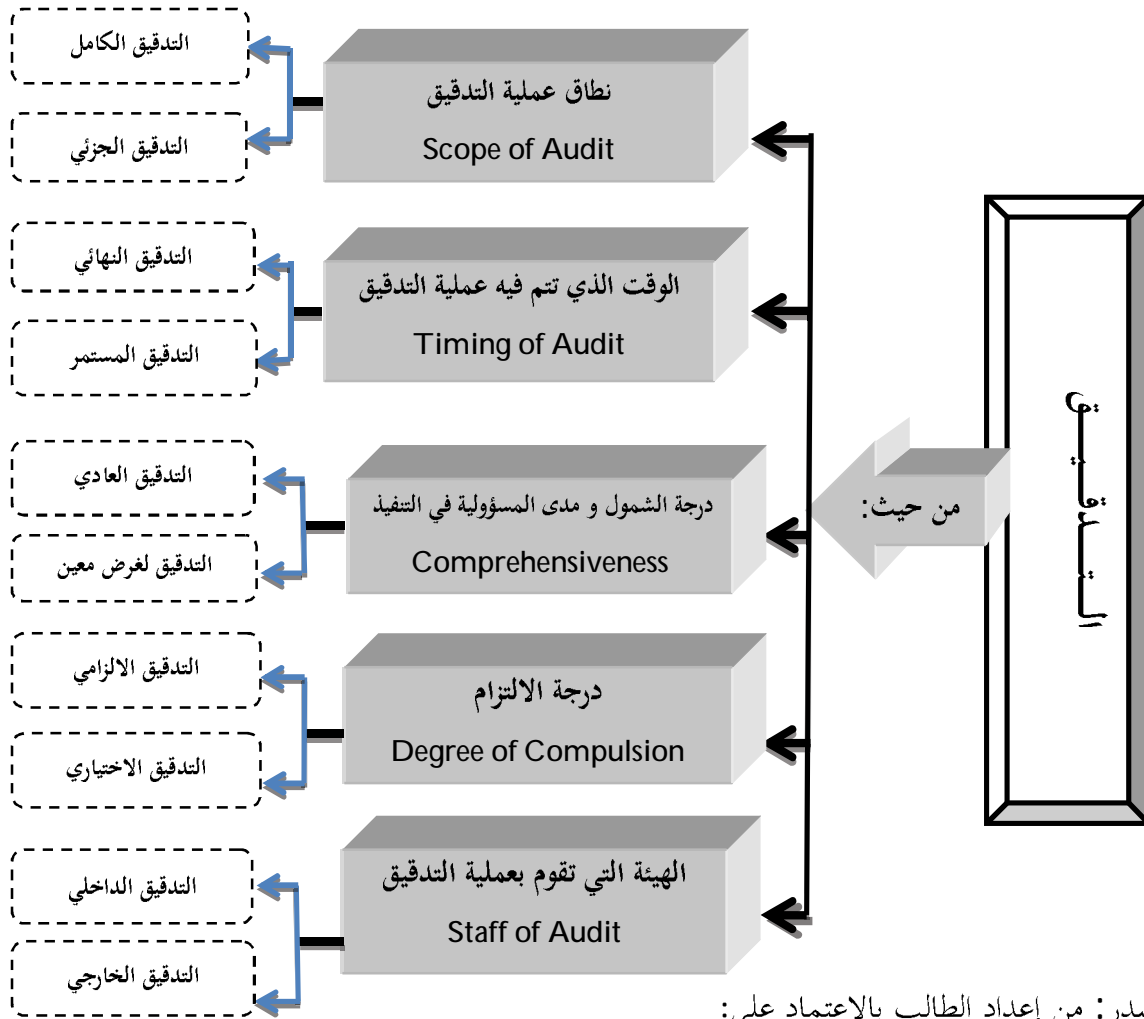
المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على :

- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة 1، دار الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص ص 10-11.
- خالد الخطيب، خالد الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، الطبعة 1، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص ص 15-16.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص ص 27-28.
- توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، الطبعة 1، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، الأردن، 2014، ص 16.

حاولنا من خلال الجدول ذكر أهم الفروقات الموجودة بين المحاسبة و التدقيق، على شكل نقاط وعناصر مشتركة تجمع بينهما، حيث أن المحاسبة هي علم يقوم بجمع المعلومات و تبويبها في شكل قوائم مالية، في حين أن التدقيق علم يحكم عن مدى تمثيل تلك القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة، كما استنتجنا أن مهام المحاسب تختلف هي الأخرى عن مهام المدقق، فالمحاسب يستند على معايير محاسبية، أما المدقق فيستند على معايير التدقيق، فمهما كان الاختلاف كبير إلا أن العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية و الأفراد العاديين في المجتمع يخلطون بين مهنة التدقيق و مهنة المحاسبة، و هذا راجع إلى أن نسبة كبيرة من عمليات التدقيق تتعلق بالمعلومات المحاسبية و المالية، و لأن العديد من المدققين يمتلكون خبرة كبيرة في المحاسبة.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق: فيما يخص أنواع التدقيق المختلفة نعتقد أنه من الممكن تقسيمها إلى عدة تبويبات و تصنيفات، حيث نجد أن هذا التعدد و التنوع وصفي، بمعنى أنه يتعرض إلا للجانب الوصفي فقط، وهذا باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، لكن بالمقابل تبقى مستويات الأداء، الخصائص العامة و الأصول و المبادئ العلمية التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة، وعليه يمكن توضيح تبويبات أو تصنيفات التدقيق حسب وجهة نظر أغلب الباحثين من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2.2) : التصنيفات المختلفة للتدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

-Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA), Principles of Auditing, Second Edition, ABWA Publishers, 2009, pp : 13-15.

- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، عمان، 2010، ص 33- 41 .
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 29 - 35.
- توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، الطبعة 1، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، الأردن، 2014، ص 19-23.
- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات : في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة 1، دار الرواد، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2014، ص 36-43.

وفيما يلي توضيح مختصر لتلك الأنواع.

الفرع الأول: عملية التدقيق من حيث النطاق و الوقت الذي تتم فيه:

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق: أو من حيث حدود عملية التدقيق إذ أن من أهم المحددات لطبيعة التدقيق الواجب اعتمادها نجد نطاق التدقيق و الذي يمكن أن تتصوره في النوعين التاليين:

أ- التدقيق الكامل¹: يقوم المدقق بموجب هذا النوع بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، في بادئ الأمر كان هذا الفحص يخص جميع الدفاتر و السجلات بنسبة 100% لتناسبه مع الحجم الصغير و العمليات القليلة التي كانت تميز كل المشاريع، لذلك سمي بالتدقيق الكامل التفصيلي **Detailed Audit** ، لكن نتيجة للتطور الذي حدث في عالم الأعمال وما صاحب ذلك من ظهور الصناعات الكبيرة و شركات المساهمة، تطور هذا النوع و تحول إلى ما يسمى بالتدقيق الكامل الاختباري **Test-Check Audit** ، يتوجب على المدقق فيه فحص عينة من القيود و السجلات و المستندات التي تتناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسباً عكسياً، و لا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل و الكامل الاختباري.

ب- التدقيق الجزئي²: يقتصر عمل المدقق في هذا النوع على جزء محدد لبعض العمليات دون غيرها، يتعين في هذا النوع وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات بين حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه.

تتحدد مسؤولية المدقق بتحديد نطاق عملية التدقيق مع الجهة التي تكلف المدقق بهذه العملية(عقد كتابي) كما سبق و أن أشرنا، ويتعين عليه أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل و النتائج التي وصل إليها خلال عملية التدقيق، و بذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات أخرى خارجة عن نطاقه.

ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: انطلاقاً من هذا المنظور أو الزاوية نستطيع أن نميز بين نوعين من التدقيق هما التدقيق النهائي و الذي يكون محددًا بالوقت و غالباً ما يكون عند نهاية السنة المالية، و التدقيق المستمر و الذي هو غير محدود الوقت، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين الناجمين عن هذه الزاوية في الآتي:

¹ رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سابق، ص 37.

² مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 37.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

أ-التدقيق النهائي: يقصد بهذا النوع من التدقيق ذلك الذي يبدأ المدقق فيه ممارسة عمله عند انتهاء السنة المالية، أي بعد أن يقوم المحاسب بالانتهاء من عمله في إنهاء الدفاتر المحاسبية النهائية و الحسابات الختامية¹.

يتوفر هذا النوع من التدقيق على مزايا، يضمن المدقق من خلالها أن جميع الحسابات مقفلة كلياً و التي تتوول إلى عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة بالدفاتر، أو تغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها، بالرغم من هذه المزايا إلا أنه يعاب على هذا النوع ما يلي²:

- الفشل في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات الموجودة في الدفاتر و السجلات؛
- الوقت الطويل المستغرق و الذي يؤدي إلى تأخير تقديم القوائم المالية في المواعيد المحددة - قانوناً؛
- حالة الارتباك التي تسود العميل بتزامنها مع إقفال الدفاتر في منشآت عدة يتم تدقيقها تؤدي إلى توقف المدقق عن العمل حتى يتسنى له جمع الأدلة و قرائن الإثبات اللازمة.

ب-التدقيق المستمر³: في هذا النوع من التدقيق تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات بصفة مستمرة لكل الحسابات على مدار السنة المالية، عادة ما تتقيد هذه العملية بطريقة منظمة ووفقاً لبرنامج أمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، قصد التحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

يتمكن المدقق في هذا النوع من التعرف على أوجه نشاط الشركة و التحقق على نسبة أعلى من المعاملات بالإضافة إلى الإلمام الكبير بنظام الرقابة الداخلية، وتقليل فرص التلاعب و اكتشاف الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات.

الفرع الثاني : التدقيق من حيث درجة الشمول، مدى المسؤولية في التنفيذ ودرجة الالتزام :

أولاً: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ : انطلاقاً من هذه الزاوية نستطيع التمييز بين نوعين من التدقيق هما التدقيق العادي و التدقيق لغرض معين.

أ-التدقيق العادي : يقوم المدقق في هذا النوع بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و السجلات و الدفاتر للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية و دلالتها للمركز المالي، بهدف إبداء رأيه الفني المحايد، على المدقق هنا أن

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبدالهادي أسحق المصري، مرجع سابق، ص 20.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 36.

³ Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA), Principles of Auditing, , Second Edition, ABWA Publishers, 2009, p 15.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يبدل العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك، وقد يكون التدقيق العادي تدقيقا كاملا أو تدقيقا جزئيا، إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم على سلامة القوائم المالية للمشروع، و اتفاقها مع ما سبق تسجيله في دفاتره و مستنداته¹.

ب-التدقيق لغرض معين: يقصد به²: "تدقيق موضوع محدد لهدف محدد، بهدف البحث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج محددة، وتتم بتكليف خطي ومن أمثلته فحص نظام الرقابة الداخلية، فحص مستندات معينة، ومسؤولية المدقق عن الإهمال أو التقصير عقدية"

ثانيا: من حيث درجة الالتزام: ينظر إلى هذا التصنيف أيضا من حيث درجة الالتزام القانوني أو من زاوية إلزامية التنفيذ، ويضم هذا الأخير نوعين هما التدقيق الإلزامي و التدقيق الاختياري.

أ-التدقيق الإلزامي³: هو تدقيق إجباري وفقا لإلزام قانوني، تفرضه تشريعات قانونية (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، تلتزم المؤسسة فيه بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية لها، و من ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة لهذا الأمر تحت طائلة العقوبات المقررة.

ففي الجزائر يمارس هذا النوع في شركات المساهمة، حيث أن المشرع الجزائري نص في المادة رقم 609 المعدلة لمرسوم القانون التجاري 93-08 بتاريخ 05 ذي القعدة 1413 هـ الموافق ل 1993/04/27م في الفقرة الثانية الخاصة ب" التأسيس دون اللجوء العلني للاذخار"⁴ على إلزامية تعيين مدقق الحسابات للقيام بالوظائف المكلف بها قانونا، و ضرورة تعيين مندوب حسابات في قانون التأسيس لشركات الأموال المساهمة، و التي نصت على ما يلي: "يعين القائمون بالإدارة الأولون و أعضاء مجلس الرقابة الأولون و مندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية."

كما أن الجمعية العامة هي التي يخول لها تعيين هذا المدقق وهي التي تقوم بتقدير أتعابه، وهذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 4 من نفس المرسوم في القسم السابع الخاص "بمراقبة شركات المساهمة" و التي جاء فيها ما يلي " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، و تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 42-43.

² رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سابق، ص 35.

³ هيثم السعائين، التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي، و تدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد (63-64)، آب (أوت) 2005، ص 07.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخة ب 05 ذي القعدة 1413هـ الموافق ل 27 أبريل 1993، ص 12.

التدقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها، و يصدقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة و صحة ذلك، كما يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.¹

تشير هذه المادة إلى دلالة واضحة تخصص و تحدد مجال عمل المدقق من حيث الفحص و التدقيق و إبداء الرأي و الوقوف عند حدودهما، كما أنها تؤكد على ضرورة استقلالية المدقق في إبداء رأيه وعدم تدخله في التسيير، أي أن دور و مهمة المدقق هنا تأخذ طابع الدور الاستشاري.

ب-التدقيق الاختياري: هو تدقيق لا يلزم به أي نص قانوني، يلجأ إلى طلبه من طرف الملاك أو أصحاب الادارة بمحض إرادتهم، يمارس هذا النوع في المؤسسات الفردية أو شركة التضامن و التوصية البسيطة، يحكمه عقد بين العميل و المدقق، يعرف هنا في الجزائر بما يسمى التدقيق التعاقدي (الاختياري) و الذي يمكن تجديده سنويا.

الفرع الثالث: التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق:

نستطيع أن نقول أيضا في هذا التصنيف أو التوبين من حيث المستفيدين الرئيسيين أو من حيث المسؤولية أو من زاوية القائم بعملية التدقيق و يقسم إلى نوعين هامين هما التدقيق الداخلي و الخارجي حيث يعتبران محور اهتمامنا و عين التركيز في هذا البحث.

فبالنسبة للتدقيق الداخلي تعرضنا إليه بالتفصيل في الفصل الأول، أما التدقيق الخارجي سنركز عليه في هذا الفصل، ثم يأتي الفصل الثالث أين نركز عليهم معا، فالتدقيق الداخلي يعتبر من أهم العوامل المساعدة للتدقيق الخارجي، كما أن وجوده لا يغني عن التدقيق الخارجي و هذا يجسد و يؤكد صفة أوجه العلاقة التكاملية بينهما.

أ-التدقيق الداخلي: يمارس هذا النوع كما سبق و أن ذكرنا من طرف موظف من داخل المؤسسة يقوم من خلاله بنشاط تقييمي، استشاري و موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، يهدف من ورائه إلى حماية المؤسسة و تأمين ممتلكاتها.

ب-التدقيق الخارجي: هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا الفصل، و في هذا النوع من التدقيق يعتبر المدقق الخارجي ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة و المؤهل علميا و عمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، تشير هنا مفردة المستقل إلى الحيادية التامة بأتم معنى

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخة ب 05 ذي القعدة 1413هـ الموافق ل 27 أبريل 1993، ص 32.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

الكلمة، لذلك يسمى أحيانا بالتدقيق المستقل¹، يهدف إلى تقديم رأي فني محايد و مستقل حول صحة و سلامة القوائم المالية لمختلف الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة.

يعين هذا المدقق في غالب الأحيان من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

يطلق على التدقيق الخارجي عدة تسميات أو ألقاب تختلف من دولة لأخرى منها، المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع الحسابات، مراقب الحسابات، محافظ الحسابات، فنجد مثلا (في مصر مراجع الحسابات، محاسب قانوني في ليبيا، مدقق حسابات في الأردن، محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات في الجزائر ..إلخ)، و لعل من أكثر عمليات التدقيق الخارجي الأكثر شيوعا هي التدقيق الإلزامي و التي سميت كذلك لأن الشركات من خلال الجمعية العامة تلتزم بتعيين مدقق خارجي مقابل أتعاب معينة تطبيقا لأحكام القانون كما سبق و أن ذكرنا في النوع الخاص بالتدقيق الإلزامي و الذي هو معروف في الجزائر بالتدقيق القانوني.

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة التالية²:

- **التدقيق القانوني (Audit Légal):** أي الذي يفرضه القانون و يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية، و الذي يقوم به محافظ الحسابات (Commissaire aux Comptes).
- **التدقيق التعاقدية (الاختياري) (Audit Contractuel):** يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية)، المتعاملة مع المؤسسة و الذي يمكن تجديده سنويا.
- **الخبرة القضائية (Expertise Judiciaire):** و هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

المبحث الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها:

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها تصدرها الهيئات المهنية و التي تحظى بالقبول العام، يهدف إصدارها إلى تقليل التفاوت في الممارسة المهنية و توحيد مهنة التدقيق فهي عبارة عن أنماط يجب أن يقتدي و يتقيد بها المدقق أثناء أداء مهامه، تعتبر معايير التدقيق بأنها³: المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة و من حيث الأهداف التي يتتغى الوصول إليها من القيام بهذا العمل ، وقد وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدد من معايير المراجعة المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة المراجعة، حيث تم إعداد هذه المعايير بواسطة لجنة من لجان المعهد الأمريكي ثم نشرت على نطاق واسع وتم بحثها بواسطة

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 40.

- رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سابق، ص 43.

² محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 47.

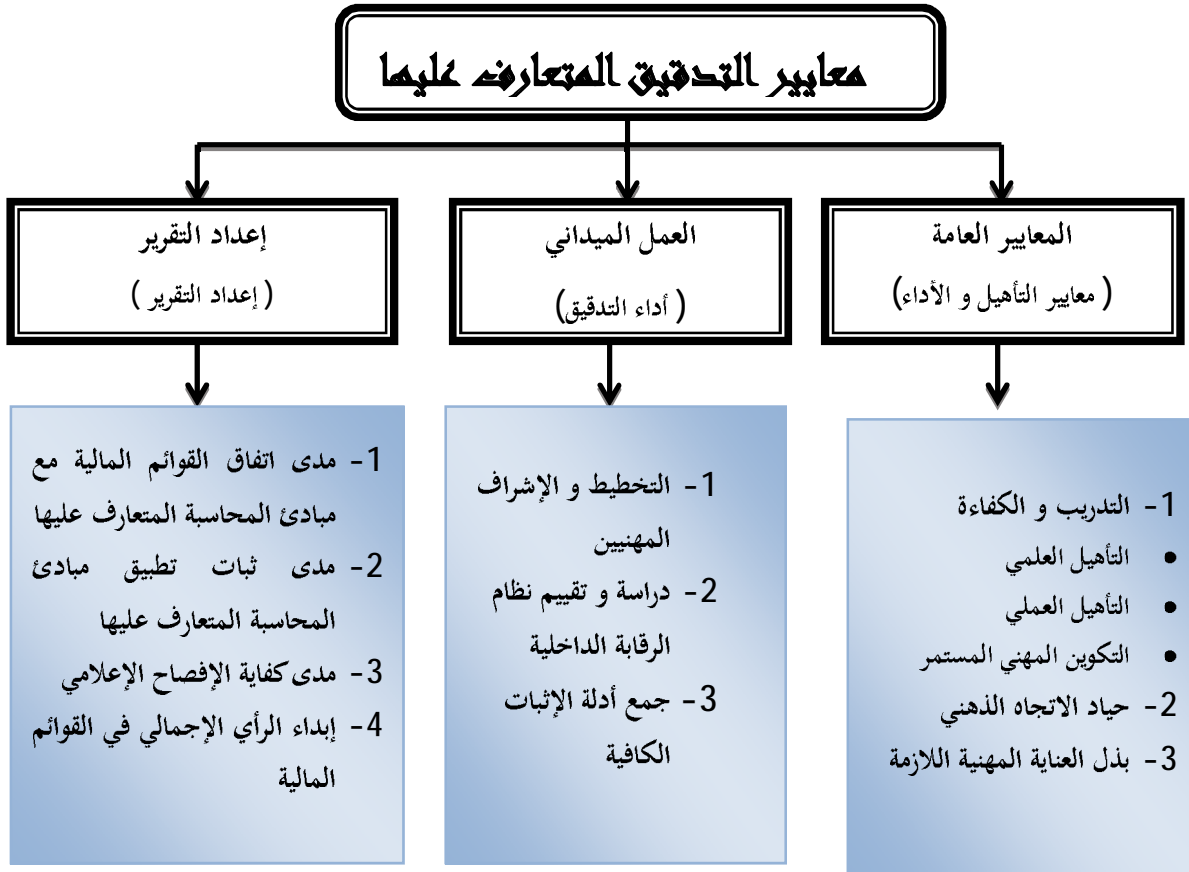
³ اطلع عليه يوم 2016/11/11 <http://www.almohasib1.com/2008/12/auditing-standards.html>

الفصل الثاني: التأهيل العلمي للتدقيق الخارجي

أعضاء المعهد، كما تدعو الإشارة هنا إلى ضرورة التفريق بين معايير التدقيق و إجراءات التدقيق، فالمعايير هي الأنماط و المقاييس التي تحكم الاجراءات المتمثلة في الخطوات التي يقوم بها المدقق من خلال عملية التدقيق في المؤسسة، حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لابد أن يلتزم و يراعي المعايير المهنية الموضوعية و الملائمة .

فيما يخص الفصل الأول الخاص بالتدقيق الداخلي وجدنا أن معهد المدققين الداخليين (IIA : Institute of InternalAuditors) هو الذي قام بإصدار المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي للحسابات (International Standards for the Professional Practise of InternalAuditing)، أما بالنسبة للتدقيق الخارجي يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA : American Institute of CertifiedPublic Accountants)، هو السباق في إرساء معايير التدقيق من خلال إصدار كتيب سنة 1954م تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، تم تبويبها أو تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية نوجزها في الشكل الآتي :

الشكل رقم (3.2) : معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر : أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة- مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار

المریخ، 2009، المملكة العربية السعودية، الرياض، ص 42.

المطلب الأول: المعايير العامة:

هي معايير التأهيل و الأداء تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي (التكوين العلمي و العملي)، أي كفاءة و شخصية من سيزاولون مهنة التدقيق، و من هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية و هي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:

الفرع الأول: التدريب و الكفاءة (التأهيل العلمي و العملي):

يشير هذا المعيار إلى ضرورة وجود كفاءة و رصيد علمي و عملي معتبر و واسع ملم بكافة الجوانب المهنية و حتى الأكاديمية و التي لها علاقة مع التدقيق، و هذا ما يوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، و لكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يختص صاحبها بالتدريب عن طريق اكتسابه لمهارات تواكب الحدائة و التأهيل المناسب، حيث أنه لكي تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المدقق، يجب أن تتوفر لديه شروط التأهيل العلمي و العملي و الاستقلال عند إبداء الرأي، فمن خلال ما تم التطرق إليه نستنتج أنه للإيفاء بهذا المعيار يجب توفر ثلاثة عناصر أساسية و هما كالآتي :

أولاً: التأهيل العلمي: يشير هذا العنصر إلى وجوب أن يكون المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة و التدقيق، و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى و الثقافة الواسعة، كالإلمام بالجوانب السلوكية و الإدارية مثل الاقتصاد و الإحصاء و طرق الاتصال.

ثانياً: التأهيل العملي: يتحقق هذا العنصر بضرورة الحصول على معرفة و كفاءة مهنية في المجال الميداني و اكتساب مهارات عن طريق تربصات يلتزم فيها المدقق بقضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ثالثاً: التكوين المهني المستمر: يشير هذا العنصر إلى أن المدقق الناجح هو ذلك الذي يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته، و معرفته العلمية و العملية بأحدث التطورات في محيط مهنته، وذلك من خلال التحاقه سواء بصفة إجبارية أو اختيارية لمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق المنتقيات، أو الندوات أو الأيام الإعلامية، أو فرص التكوين المختلفة الأخرى، مما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة وبالتالي يتسنى له القدرة على الحكم بكل موضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة، وإبداء رأيه الفني المحايد.

الفرع الثاني: الاستقلالية:

يعد من أهم المعايير التي يجب التركيز عليها في هذا البحث، يسمى أيضا بحياد الاتجاه، يمثل الحجر الأساس في مزاوله المدقق لمهامه، يعتبر معيار استقلالية المدقق من العوامل المؤثرة بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي، كما أنه العمود الفقري لهذه المهنة، و بالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم حياد هذا الاتجاه و حمايته.

يرى بعض الباحثين أن: ¹ " استقلالية المدقق طبقا للمعيار الثاني من المعايير العامة الأمريكية، يعني تبني المدقق لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختيارات التدقيق، و تقييم النتائج و إعداد التقرير، و من ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمدققين الخارجيين، بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالمؤسسة يعتمدون على تقرير المدقق للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، و من ثم اتخاذ قراراتهم بناء على ذلك."

وفي تعريف آخر: ² " أن استقلالية المدقق تحت مصطلح الحياد تعني وجود وجهة نظر غير متحيزة من قبل المدقق خلال أداء اختبارات التدقيق، و تقييم النتائج و إصدار تقرير التدقيق."

يجب توفر و مراعاة معيار الاستقلالية من طرف المدقق خلال كافة مراحل عملية التدقيق، كما يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند الإشراف و متابعة أداء مهمة التدقيق، فتبرير المنفعة الاقتصادية و الاجتماعية لتقرير المدقق كمنتج مادي و أساسي للتدقيق، هو أنه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية³.

فالاستقلالية يقصد بها قدرة المدقق على القيام بأداء عمله بكل موضوعية و نزاهة، و أن لا يكون متحيزا لأي طرف تربطه علاقة تقوم على أساس المصلحة، كما أنها ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المدقق فيها رأيه، خاصة و أن كل الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية سواء مستثمرين أو دائنين أو جهات حكومية يعتمدون على رأي المدقق بصفته خبيرا مستقلا و محايدا.

¹ Alvin.A., Arens, Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services, Copyright by Pearson Education Inc, New Jersey, U.S.A, 2003, p 83.

² Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, 12th ed, Prentice Hall, 2008, p 15.

³ وليم توماس، آمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة و تحقيق أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الطبعة 1، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص 47.

لقد تم تحديد مفهوم السلوك المستقل للمدقق من ناحيتين:¹

- 1- الاستقلال في الظاهر: إن نظرة و إدراك مستخدمي القوائم المالية مرتبطة باستقلال المدقق و يعني الاستقلال ظاهريا ألا يكون للمدقق أي علاقة مبنية على أساس مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق ألا يكون مساهما في المؤسسة التي يدقق حساباتها، أو أحد مورديها أو أحد عملائها، أو مقترضا منها أو مقرضا لها، كما يجب ألا تكون له صلة قرابة مع العاملين بالمؤسسة، لذلك يسهل بالطبع إدراك هذا المعنى من الاستقلال من قبل الأطراف ذات المصلحة.
- 2- الاستقلال في الواقع (الاستقلال الذهني) : يتعلق هذا بالأمانة الفكرية و العقلية، و تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوطات أو مصالح، خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، فالاستقلال في الواقع حالة ذهنية تشير إلى أن المدقق يجب أن يكون مستقلا من حيث السلوك أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بعملية التدقيق، فالاستقلال الذهني تحكمه قيم المدقق و ضميره و معاييره الذاتية، لذلك يصعب قياسه و إدراكه من قبل الأطراف ذات المصلحة.

الفرع الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة:

فيما يخص المعايير العامة، لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلا و مستقلا حت ينجز عملية التدقيق، وإنما يتوجب عليه أن يبذل العناية و المهارة المهنية المعقولة و الحذرة في إنجاز عمله، لذلك نجد أنه هناك بعض الكتاب و المختصين من يطلق على هذا المعيار اسم الحذر المهني المعقول²، فإذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارات اللازمة، ولا يمارس عمله بدرجة معقولة من العناية فإنه يكون قد خالف آداب المهنة و أخلاقيتها، ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة، لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

إن بذل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المدقق لمهمته، فيؤدي ذلك بكل إخلاص و أمانة، و هناك من يرى بأنه يجب توفر شروط عامة في المدقق منها³ :

✓ أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة، و التي ترتبط بالتدقيق و التنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

¹ Antoine Mercier, Philippe Merle, Claudine Flahaut-Jasson, Sandrine Besnard, Audit et Commissariat aux Comptes 2009/2010 : Guide de l'auditeur et de l'audit, Editions Francis Lefebvre, France, 2008, p 105.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 57.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

- ✓ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لمهمة التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق؛
- ✓ إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛
- ✓ إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
- ✓ أن يعمل المدقق دائما على تطوير خبرته المهنية، كما يتوجب عليه الاهتمام بتدقيق عمل مساعديه أيضا.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني (معايير الأداء):

هي معايير هامة تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية التدقيق تتطلب الدقة و التركيز.

إن المعايير العامة أو الشخصية المتمثلة في الكفاءة و الاستقلالية و العناية المهنية ليست كافية لقيام المدقق بمهمته على أحسن وجه، وإعطاء رأيه الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات، فهناك أيضا معايير العمل الميداني و التي تسمى أيضا بمعايير التنفيذ أو معايير الأداء، تتطلب دقة أكثر و تركيز مهم، يتوجب على المدقق من خلالها الامام بكافة الجوانب التنفيذية و الالتزام بها أثناء تنفيذه للمهمة، حتى يستطيع بذلك تقديم عمله بالجودة المطلوبة، تشمل هذه المعايير ثلاثة جوانب يمكن ذكرها فيما يلي¹:

- وضع خطة عمل ملائمة، التخطيط السليم و الاشراف المستمر على عمل المساعدين؛
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- عمل المدقق للحصول على الأدلة الكافية و الملائمة و التي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

الفرع الأول: التخطيط و الإشراف المهنيين:

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم و الكافي لعملية التدقيق، وفق وضع خطة ملائمة تتضمن كل الدفاتر و السجلات المحاسبية الواجب وصفها، و كذلك الوقت المحدد لذلك، مع مراعاة اتصاف برنامج الخطة بالمرونة إذ أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو القيام بالفحص السليم، و ليس فقط مجرد استكمال و إنهاء البرنامج المسطر و تنفيذه بالكامل.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 42.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

كما يقوم المدقق أيضا في هذه العملية وبأمر ضروري بالإشراف الحسن على المساعدين في حالة وجودهم، لكي يتفهمون هم كذلك بأهداف عملية التدقيق و الإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، و يتعين على المدقق هنا متابعة مدى تقدم المساعدين في الأعمال الموكلة إليهم، وبهذا يتحقق معنى حسن الإشراف الذي ذكرناه في بداية هذه النقطة.

كما ذكرنا سابقا بالنسبة لاتصاف الخطة بالمرونة، معنى ذلك أن تكون قابلة للتعديل كلما زاد التقدم في الفحص، فمن جهة لاشك أن نجاح المدقق يتوقف على وضع برنامج تدقيق ملائم يمكنه من تحديد عدد المساعدين و مهاراتهم و مؤهلاتهم المطلوبة، و من جهة أخرى يعتبر المدقق مسؤول عن توزيع المهام و الإشراف على مساعديه، و توجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص و تقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف، ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد و صعوبة مهمة الفحص و مؤهلات الأفراد القائمين به¹.

الفرع الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هو المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني، يعد من أهم المفاهيم و الجوانب التي تركز عليها عملية التدقيق، وذلك لما يوفره من بيانات و معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، يتم بواسطته تحديد إطار التدقيق و نطاق الفحص، مدى و نوع الاجراءات التي يجب على المدقق اتباعها، و طبيعة و مدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها.

ينبغي على المدقق أن يقوم بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المستخدم كأساس للاعتماد عليه، و اعتباره من أهم المحددات لنوعية التدقيق التي تعمل على تحديد مدى الفحوص و الاختبارات، فإضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة التدقيق، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة و التوقيت الملائم لإجراءات التدقيق و درجة التركيز النسبي على الاجراءات.

يفترض على المدقق مواصلة فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإمام بالإجراءات و الأساليب التي تستخدمها المؤسسة، و تحديد أنواع الأخطاء المحتملة و تحليل العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية.

إن احترام تكامل مقومات نظام الرقابة الداخلية و الالتزام بإمكانياته يعطي المعلومات الناتجة عنه مصداقية كبيرة و خصوصا لدى الأطراف الطالبة لها، لذلك يتطلب من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية مهارات و قدرات

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص ص: 45-46.

عالية لتقدمها بكل مسؤولية من قبل المدقق و الحكم عليها بصدق، بات من الضروري على المدقق الالتزام بإحدى الطرق التالية¹:

- طريقة الوصف الكتابي (الملخص الكتابي) لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية (الاستبيان).

الفرع الثالث : جمع أدلة الاثبات الكافية :

فيما يخص هذا المعيار يجب أن يتصف بالتنوع و الصلاحية، أي بمعنى أن يكون دليل الإثبات ذو جودة و صلاحية ملائمة، و حتى يتصف الدليل بهذه الخاصية يجب أن يكون فعالا و مناسبا لموقع الاستدلال به، كما يفترض في أدلة الاثبات أن تكون لها قابلية للتدقيق و التحقق، فلا يوجد معنى لعملية التدقيق إن لم تكن المعلومات المالية قابلة للتحقق و التدقيق.

يتطلب من المدقق جمع أدلة الاثبات الكافية، و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الاثبات توفر الأساس المنطقي و الرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة و صدق عرض المعلومات المالية، و تعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم و تأكيد رأي المدقق، و لأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد و جمع الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق.

قد تأخذ أدلة الاثبات عدة أشكال كالملاحظة المادية، العمليات المحاسبية، المستندات، إقرارات الإدارة، الاجراءات التحليلية، و على المدقق أن يقيم جودة، نوعية و صلاحية هذه الأدلة و كفايتها للاقتناع بالدليل².

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة 2، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص 28.

² Arens, A., Randal J, Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Education International, U.S.A, New Jersey, 2012, p 179.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير (النتائج):

إن تقرير التدقيق يعتبر من أهم المخرجات و الخلاصة النهائية لعملية التدقيق، فهو المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج هذه العملية إلى مستخدمي القوائم المالية.

يفضل أن يتميز هذا المعيار بثلاثة خصائص و هي الوضوح، الاختصار و أن يكون شاملا لكافة المعلومات اللازمة، بتوضيح بسيط لتقرير التدقيق نجد أنه¹: " يمثل المنتج المادي الأساسي للتدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين"، يتضمن التقرير الرأي الصريح و المخايد حول شرعية و صدق الحسابات، كما أن كتابة التقرير يجب أن تحكمها ضوابط يتعين على المدقق العمل بها و أخذها بعين الاعتبار، تعد هذه الضوابط بمثابة معايير تقسم إلى أربعة جوانب و هي :

❖ مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

❖ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية؛

❖ مدى كفاية الإفصاح المحاسبي و ملاءمته؛

❖ إبداء الرأي الاجمالي في القوائم المالية.

الفرع الأول: مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يعد هذا المعيار الأول في معايير إعداد التقرير، يراعى فيه مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و المقبولة قبولا عاما، و التي تعني ضمنا أنها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق و عدالة عرض القوائم المالية، و ذلك ما إذا كانت هذه القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها.

كما أن المبادئ المحاسبية لا يقصد بها القوانين و النصوص الواجب اتباعها فقط، بل حتى طرق تطبيق تلك المبادئ، لذا يفترض هنا على المدقق الإمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة محل التدقيق، وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضا، تعرف المبادئ المحاسبية على أنها²: " إطار عام يحكم الطرق و الاجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، و إعداد القوائم المالية، و هي تعميمات و مرشادات توجيهية عامة تتصف بالشمول و الملائمة، كما أنها قابلة للاستخدام".

¹ وليم توماس، آمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 61.

² حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، الطبعة الأولى، دار الخادم للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص 51.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى ثلاثة مجموعات تحتوي كل مجموعة على مبادئ وهي كالتالي¹:

➤ المجموعة الأولى: المبادئ العامة تحتوي على:

(1) مبدأ الحيطة و الحذر؛

(2) مبدأ الثبات؛

(3) مبدأ الشمول؛

(4) مبدأ الأهمية النسبية؛

(5) مبدأ الإفصاح؛

➤ المجموعة الثانية: هي المبادئ العلمية المرتبطة بالربح: تتضمن مبدأ تحقق الإيراد و مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات؛

➤ المجموعة الثالثة: وهي المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي: تتضمن مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً، و مبدأ التكلفة التاريخية.

الفرع الثاني: مدى ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يتعين على المدقق إبراز تجانس، استمرارية و ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، وهذا يكون استناداً على اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم للسنوات السابقة من خلال التقارير، و الغاية من كل هذا الاثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المدقق هنا أيضاً تقديم توضيح كافي يبينه في التقرير إلى الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة و بثبات من سنة إلى أخرى، و توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة و انعكاساتها على القوائم المالية.

الفرع الثالث: مدى كفاية الإفصاح الإعلامي:

يسمى هذا المعيار بمعيار كفاية المعلومات، أو معيار كفاية الإفصاح المحاسبي و ملاءمته، يتم فيه تبين مدى كفاية و ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية، أي أن تحتوي هذه الأخيرة على كل البيانات و الايضاحات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة و بدون أي غموض كان.

¹ أحمد حلمي جمعة، 2005، مرجع سابق، ص 28.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

إذن و بعبارة أخرى إن الإفصاح العام في القوائم المالية هو إفصاح عن جميع المعلومات الهامة اللازمة حتى تكون القوائم المالية كافية و موثوقا بها وملاءمة لمستخدميها؛ كما أن الإفصاح في المحاسبة هو مقياس غير ملموس لقياس مدى كفاية البيانات و المعلومات الايضاحية في القوائم المالية، وهو نموذج لإعداد التقارير المالية، وهو الوسيلة التي تربط بين ضمان الدقة المحاسبية الفنية و بين القوائم المالية ذات البيانات و المعلومات الجيدة، ولهذا فإن الإفصاح المحاسبي يقضي بضرورة شمول القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية اللازمة لإعطاء القارئ صورة صحيحة و واضحة لنتيجة أعمال المؤسسة الاقتصادية و مركزها المالي¹.

إن كفاية الإفصاح يرتكز بالضرورة على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل الغير مجدية و تقديمها إلى مستخدميها لتساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية، ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة، مناسبة للقرار، و واضحة يسهل فهمها، كما أنه لا يتوفر على نوع المعلومات في القوائم المالية فقط، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض المعلومات و تبويبها و نفس الشيء بالنسبة للمصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية²، إن تعدد هذه المصطلحات يعد من الصعوبات التي تواجه المدقق لتحديد مستوى الإفصاح المطلوب، فنجد الإفصاح الكامل، الإفصاح العادل و الإفصاح الكافي و الملائم.

الفرع الرابع: إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية:

يعتبر المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير، ينص هذا المعيار على ما يلي³: " يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، و عندما يقترن اسم المدقق بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق و إلى درجة مسؤوليته "

يتوجب في هذا المعيار إلمام رأي المدقق بجميع القوائم المالية حت يمكن التحقق من مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة و وضوح القوائم الاجمالية، و في الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يحدد و يوضح المدقق في

¹ أحمد يوسف محمد، فتح الرحمن الحسن منصور، تطبيق معيار العرض و الإفصاح العام للمصارف الاسلامية و دوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة أم القرى، كلية الشريعة و الدراسات الاسلامية، العدد (2)، 2015، ص 85.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 47.

² أرنيز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة- مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسلي، مراجعة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ، 2009، المملكة العربية السعودية، الرياض، ص 41.

³ أرنيز ألفين، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 67.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

تقريره بطريقة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به و درجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطي هذا المعيار نوعاً من الحماية للمدقق من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته للقوائم المالية.

إن هذا المعيار لا يعني بالضرورة إعطاء المدقق الموافقة التامة أو الرفض المطلق على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمدقق إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية، لذلك نجد أن بعض الباحثين من قسم هذا المعيار إلى ثلاثة أشكال في حين نجد أن باحثين آخرين قاموا بتقسيم هذا المعيار إلى أربعة أشكال، تدعو الإشارة هنا أن الاختلاف موجود من ناحية الشكل فقط بينما المضمون و هو الأساس يبقى أو يكاد أن يكون موحدًا تدرج هذه الأشكال فيما يلي¹:

(1) إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف): يستوفي الرأي النظيف القياسي مستواه في حالة تحقق خمسة شروط و هي :

- تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، الدفعات النقدية) بالقوائم المالية؛
- إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق؛
- جمع الأدلة الكافية و الالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة؛
- إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

(2) النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة: في حالة ما إذا تم إجراء التدقيق على نحو كامل و التوصل إلى نتائج مرضية في عرض القوائم المالية بعدالة، و لكن يرى المدقق أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.

(3) إبداء رأي مع تحفظات (رأي مقيد): في حالة استنتاج المدقق أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة عرض، ولكن تم تقييد مجال التدقيق بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.

(4) الامتناع عن إبداء الرأي (رأي سلبي): في حالة استنتاج المدقق أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة (الرأي السلبي)، أو يرى المدقق عدم قدرته على التوصل لرأي عن مدى عدالة القوائم المالية (الامتناع عن إبداء الرأي).

¹ أرينز ألفون، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 67.

المبحث الثالث: ممارسة مهنة التدقيق الخارجي:

لقد سبق و أن ذكرنا بالتفصيل في التقديم العام، أننا سنركز على محافظ الحسابات باعتباره الشخص المستقل الذي يمارس مهنة التدقيق الخارجي و الالتزامي في الجزائر، لذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الجانب القانوني المتعلق بهذا الأخير، كما يتم أيضا ذكر الحقوق و الواجبات التي يمتلكها.

المطلب الأول: الجانب القانوني لمهنة التدقيق الخارجي:

إن محافظ الحسابات يؤدي مهمة التدقيق القانوني، لذلك سنتطرق في هذه النقطة إلى مختلف الأحكام المتعلقة به، بداية بمفهومه ، شروط ممارسته للمهنة حسب القانون، وصولا إلى كيفية تعيينه وموانع تعيينه.

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات، شروط ممارسة المهنة وصفاته:

أولاً: بعض المفاهيم لمحافظ الحسابات: إن مصطلح محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) في الجزائر هو ترجمة للمصطلح الفرنسي (Commissaire aux comptes) و المصطلح الإنجليزي (Statutory Audit)، لذلك نجد أن المفاهيم التي تناولت محافظ الحسابات قد تعددت و التي نبين منها ما يلي:

فبالنسبة للمصطلح الإنجليزي يعرف التدقيق القانوني على أنه¹: "يمثل الفحص الذي يقوم به محترف معتمد و مستقل بشأن القوائم المالية للمؤسسة، و ذلك للتعبير عن الرأي بشأن الموقف و الأداء المالي وفقا للمبادئ المحاسبية"؛ ونسبة للمصطلح الفرنسي خصوصا في القواعد الأساسية للتدقيق في فرنسا أنه²: "وفقا لأحكام قانون 24 جويلية 1996 المدونة في القانون التجاري بموجب المادة 823-9 أن محافظ الحسابات شخص يمارس مهنة التدقيق القانوني يعمل على المصادقة على صحة الحسابات السنوية و انتظامها لتقديم صورة عن نتائج عمليات السنة المالية، و الحالة المالية لأصول الشركة في نهاية هذه السنة".

¹ Suciú Gheorghe, STATUTORY AUDIT AND PERFORMANCE AUDIT, Annals of the Constantin Brańcuși, University of Targroju, Economy Series Romania, 2012, p202.

² Mohamed HAMZAOU, Audit, Gestion des risque et Contrôle Interne, Norme ISA 200,315,330 et 500, Edition PEARSON, 2^{ème} édition, France, 2008, p12.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يعرف القانون التجاري محافظي الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنهم:¹ " أشخاص تتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها".

كما يعرفه قانون المحاسبة حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 أنه يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون:² "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

ثانيا: شروط ممارسة المهنة و صفاته :

(أ) شروط ممارسة المهنة : لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:³

- أن يكون جزائري الجنسية؛
 - حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
 - يتمتع بكل الحقوق المدنية و السياسية؛
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
 - أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص اقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:
- " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتف سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف الشريف، و الله على ما أقول شهيد."

(ب) صفات محافظ الحسابات : هناك العديد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) بالإضافة إلى الامتثال بالمعلومات و العلوم المرتبطة بعمله منها أن يكون:⁴

- محافظا على أسرار العميل الذي يدقق أعماله و أن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله؛

¹ القانون التجاري، النص الكامل للقانون و تعديلاته مدعم بالنصوص التشريعية التكميلية و الاجتهاد القضائي، طبعة خاصة، برني للنشر، الجزائر، 2010، ص 359.

² قانون المحاسبة، مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، الطبعة الثانية، برني للنشر، الجزائر، 2015، ص 215.

³ مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد - قانون رقم 10-01، دار بلقيص للنشر، الجزائر، 2011، ص ص: 3-4.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 88.

- عمليا و مواكبا لما هو جديد في القوانين و التشريعات؛
- حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره و أن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- متصفا بالصبر حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- عمله في مجال اختصاصه و أن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛
- لبقا في التعامل و أن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح؛
- أمين وواقعا و أن يكون مستقلا في رأيه؛
- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل، إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

الفرع الثاني: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات:

أولا: تعيين محافظ الحسابات¹: حسب المادة 26 من القانون رقم 10-01: "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا، و على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين و المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم"؛ و حسب المادة 27 من نفس القانون: " أن عهدة محافظ الحسابات تحدد بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك".

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات²: حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية :

- 1- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة؛
- 2- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، و أزواج القائمين بالإدارة، و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات؛
- 3- أزواج الأشخاص الذين، يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

¹ مولود ديدان، مرجع سابق، ص 11.

² القانون التجاري، مرجع سابق، ص 360 - 361.

- 4- الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- 5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل 5 سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم.

وحسب المادة 64 من القانون رقم 10-01 لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، يعتبر منافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون كل¹:

- 1- نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛
- 2- عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- 3- عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- 4- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛
- 5- عهدة برلمانية؛
- 6- عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

وحسب المادة 65 من نفس القانون أنه يمنع محافظ الحسابات من :

- 1- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- 2- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- 3- قبول و لو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- 4- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- 5- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- 6- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، العدد 7، المادتين 64 و 65 ، ص10.

المطلب الثاني: خدمات التأكيد المهني، حقوق و واجبات المدقق الخارجي:

إن مهنة التدقيق الخارجي من المهن الخدمية التي تهدف إلى خدمة المجتمع، و ذلك من خلال قيامها بتزويد الأفراد و مختلف المنظمات بما يحتاجونه من المعلومات اللازمة، بناء على هذا فإن المدقق الخارجي يقدم خدمات التأكيد المهني و التي يهدف من ورائها إلى تقديم مستوى ملائم من التأكيد على اعتمادية و إضفاء الثقة لتلك المعلومات و ملائمتها لاتخاذ القرار.

و من المعلوم أن المدقق ليس ضامنا للقوائم المالية و المطلوب منه هو إبداء العناية المهنية اللازمة، و حتى يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه، و إنجاز عملية التدقيق الموكلة إليه بكفاءة و فعالية، لابد أن يكون متمتعا بالعديد من الحقوق (الصلاحيات)، و مقيدا بواجبات (التزامات).

الفرع الأول: خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المدقق الخارجي:

إن أصل الطلب على مهنة التدقيق الخارجي كان استجابة لمتطلبات العلاقة التعاقدية بين المالك والإدارة، و نتيجة لمواكبة التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال المعاصرة من كبر حجم المؤسسات، توسع أنشطتها و التطور التكنولوجي من جهة، مما ساهم من جهة أخرى في تعقيد عملية اتخاذ القرار لدى مختلف الأطراف، و الذي فرض بذلك إلى توسع دور المدقق فأصبح لا يقتصر فقط على التدقيق التقليدي للقوائم المالية لأنه لم يعد قادرا على تلبية و إقناع حاجات متخذي القرارات المختلفة، بل توسع حتى وصل إلى ما هو أعم و أشمل من ذلك إلى مطالبة منشآت عن طريق شخص مستقل بتزويدهم بمعلومات ذات طبيعة مالية و غير مالية و تاريخية و مستقبلية و إلكترونية وهو ما يسمى بخدمات التأكيد المهني.

أولا: تعريف خدمات التأكيد¹: تم تعريف خدمات التأكيد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (*SCAS) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة؛ كما عرفتها لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنها خدمات مهنية تهدف إلى خدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة، و تقوم بتحسين الثقة في المعلومات التي تعتبر مسؤولية طرف ثالث عن طريق تقييم تلك المعلومات وفقا لمقاييس مناسبة.

¹ علي كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013، ص: 354-355.

* SCAS : Special Committee on Assurance Services

** IAPC : International Audit Practises Committee.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

ثانيا: خدمات التأكيد: خدمات التأكيد المهني هي خدمات ذات قيمة تقدم من طرف مدقق خارجي مستقل محايد، عند فحصه و تدقيقه لتلك المعلومات و فيما يلي استعراض لأهم تلك الخدمات:

أ) خدمات التصديق و إبداء الرأي: إن خدمات التصديق و إبداء الرأي تعتبر أحد أنواع خدمات التأكيد المهني، والتي من خلالها يقوم المدقق بإصدار تقرير عن مدى صدق و عدالة معلومات معينة يقدمها طرف آخر.

و تنقسم خدمات التصديق و إبداء الرأي إلى ثلاثة أنواع هي¹: تدقيق القوائم المالية التاريخية، الفحص المحدود للقوائم المالية، خدمات أخرى لإبداء الرأي.

ب) خدمات أخرى للتأكيد المهني: إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية و ملائمة معلومات معينة، سواء كانت تمثل أو لا تمثل مزاعم طرف آخر، و هي تشترك مع خدمات التصديق و إبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، و يتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريرا مكتوبا، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها أو لم يعدها طرف آخر².

و قد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني و المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) بعض أمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (2.2) : خدمات أخرى للتأكيد المهني

الأنشطة المرتبطة بها	خدمات أخرى للتأكيد المهني
تقييم عمليات ممارسة و إدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة و تحديد مدى فاعليتها.	تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار و المشتقات المالية و الرقابة عليها
تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد و أصول و إجراءات التعامل الصحيح مع العملاء.	تقييم عمل إدارة المبيعات
تقييم مخاطر معالجة البيانات الكترونيا و مدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك	تقييم مخاطر تجميع و تخزين و توزيع المعلومات الالكترونية
تقييم سياسات و نظم و لوائح المؤسسة من حيث فاعليتها من الحد أو منع أو اكتشاف الغش و المخالفات.	تقييم المخاطر الناتجة عن الغش و المخالفات و الأفعال غير القانونية

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، مرجع سابق، ص 11.

² حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة : مدخل معاصر، الطبعة 1، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع - المنصورة، مصر، 2007، ص 33.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

تقييم مدى الالتزام بالقواعد و الاجراءات و السياسات المنظمة في مجال الصناعة و اللوائح المنظمة لحركة التجارة.	فحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة، لبيان مدى توافقها مع مثلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين و اللوائح المنظمة لحركة التجارة.
شهادة الأيزو 9000	التصديق على مدى التزام المؤسسة باتباع معايير الأيزو 9000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة.
تدقيق بيئي	لتقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين و المعايير الخاصة بحماية البيئة.

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 16.

الفرع الثاني: حقوق (صلاحيات) المدقق الخارجي: يتمتع المدقق ببعض الحقوق و التي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر و السجلات، و تختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الادارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي¹:

- ❖ يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر، و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، و يمكنه أن يطلب من الادارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل التقنيات التي يراها لازمة؛
- ❖ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- ❖ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ❖ يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛

¹ مولود ديدان، مرجع سابق، ص ص: 12-14.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

- ❖ مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كفاءات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- ❖ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته، و لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته، و لا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة في الشركة أو الهيئة المعنية؛
- ❖ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر و يقدم تقريراً عن المراقبات و الاثباتات الحاصلة؛
- ❖ لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات؛
- ❖ يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول (01) يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

بالإضافة إلى هذه الحقوق التي ذكرها المشرع الجزائري هناك بعض الحقوق المتمثلة في:

- ❖ حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة و الرد و الدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة، و يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات¹؛
- ❖ حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية، إذا لم يستطع تكوين رأي حولها و عليه ذكر الأسباب التي عرقله عمله².

الفرع الثالث: واجبات (التزامات) المدقق الخارجي:

باعتبار أن مهنة التدقيق الخارجي مهنة عالمية في تطور مستمر، يواكب التطور الحاصل في العلوم و الفنون الأخرى، فقد تطورت واجبات المدقق الخارجي و أصبحت من واجباته الأساسية تحديد مدى صحة و سلامة المركز المالي للمؤسسة، و مدى تمثيله لحقيقة الوضع المالي لها، إذ أن مصدر واجبات المدقق الخارجي ينبع من أهداف عملية التدقيق الخارجي و هي كما يلي:

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 91.

² عبد الكريم علي الرحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص 08.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

فحص حسابات الشركة و التحقق من القيود و الكشف عن الأخطاء و التحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع و أن الميزانية العمومية صحيحة؛ التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها و التأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المؤسسة و صحتها؛ اية واجبات أخرى يترتب على المدقق الخارجي التقيد بها بموجب القانون المحلي و قانون مهنة التدقيق و الأنظمة الأخرى ذات العلاقة؛ التحقق من أن الشركة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة؛ اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة، بحيث ليس من واجبه تدقيق كافة العمليات المقيدة بالدفاتر؛ متابعة تطوير و تأهيل مهارته الفنية و مواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة، و ذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات و المؤسسات المعنية بالمهنة؛ التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات و نظام و تعليمات الجمعيات و المؤسسات المعنية بالمهنة ، و من أهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي¹:

- **السر المهني:** إن الطبيعة القانونية لمدقق الحسابات تسمح له بالحصول على المعلومات المهمة و السرية بشرط المحافظة على سريتها في جميع الحالات، كما أن ضرورة توفر الثقة بين المدقق وبين الشركة التي وكلته تفرض عليه السر المهني؛
- **عدم التدخل في التسيير:** مهام المدقق عبارة عن فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، باستثناء كل تدخل في التسيير، حيث أن الهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير الشركة هو تحقيق ما يلي:
 - تقوية و دعم استقلالية تسيير الشركات؛ الحفاظ على استقلالية المدقق و حيادية حكمه في إبداء الرأي بجرية أكثر.
- **الإشراف الشخصي:** إن مهمة التدقيق هي مهمة شخصية، فلا يمكن انتداب المهنة كلياً إلى شخص آخر، بل يجب على المدقق أن ينفذ مهمته تحت مسؤوليته حتى و لو التجأ إلى:
 - تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة؛ تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.
- **الالتزام بالعناية الكافية:** العناية بالمهنة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في الشركة، أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل تتركز عناية المدقق على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات و من بينها التقنيات و المناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات و الفهم العميق للمشاكل المحيطة بالشركة، حيث يمكن حصر هذه المناهج فيما يلي:

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص 128.

○ اكتساب معرفة عامة حول الشركة ؛ التحليل و التدقيق في نظام الرقابة الداخلية؛ الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسائية، الجرد المادي... إلخ؛ الفطنة في التقييم.

المبحث الرابع: المسؤوليات المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي:

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مختلف المسؤوليات المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي، محاولين بذلك إبراز في المطلب الأول أنواع المسؤوليات بالنسبة لمهنته، ثم يليه المطلب الثاني أين سنعرض مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية.

المطلب الأول : مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لمهنته:

يقوم المدقق الخارجي بوظيفتين هامتين ألا و هما الوظيفة المحاسبية و القانونية، يهدف من ورائهما إلى مساعدة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة و الإشراف على أعمال الادارة في المؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها، و في نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال التدقيق، و الذي يقدمه إلى جهة الادارة¹.

فالمسؤولية المنجزة على مهمة التدقيق هي مسؤولية تنشأ على مدقق الحسابات بموجب القانون تجاه الأطراف الذين يخدمهم بالقيام بأعماله بدرجة معقولة من العناية، و يعتبر المدقق على العموم، مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل و ليس بحسب النتائج².

و عموماً يمكن تقسيم هذه المسؤوليات إلى³: مسؤولية فنية، مسؤولية مدنية، مسؤولية جنائية، مسؤولية أخلاقية (تأديبية) و فيما يلي توضيح لطبيعة تلك المسؤوليات الأربعة:

(1) المسؤولية الفنية: تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المدقق الخارجي و التي تتلخص في الآتي⁴:

✓ مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت و بشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً .

¹ نزار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمدققي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985، مجلة المدقق، العدد (51)، آب 2002، ص21.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص: 57-58.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص: 216-217.

⁴ نفس المرجع، ص 216.

✓ مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق التي تنظم أعمال و أنشطة المؤسسة قد تمت رعايتها و تم تطبيقها بشكل سليم.

(2) المسؤولية المدنية: تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في مسؤوليته اتجاه العميل و اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل التدقيق أو الطرف الثالث، و يقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي¹، وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات، اللذين يمثلان المسؤولية المدنية للمدقق²:

❖ مسؤولية المدقق اتجاه العميل: إن مدقق الحسابات مسؤول من الناحية القانونية اتجاه العميل الذي يدقق في حساباته، و يحكم العلاقة بين المدقق و العميل العقد المبرم بينهما أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية، كما يتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد خاصة فيما يتعلق بالإهمال و التقصير في تنفيذ شروطه، و هذا النوع من المسؤولية يسمى " المسؤولية التعاقدية".

❖ مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث: يعتبر المدقق مسؤول اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد واضح بينهما، عرف القضاء أن الطرف الثالث بأنه³: " يشمل على الأطراف المتوقع* اعتمادها على البيانات التي فحصها المدقق"، ففي معظم الحالات التي تعرض لها المدققون للمحاكمة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الواجبة للقيام بالأعمال الموكلة إليه، و هذا النوع من المسؤولية يسمى " المسؤولية التقصيرية".

لتتحقق المسؤولية المدنية سواء كانت تعاقدية أو تقصيرية، يتطلب توفر أركان أو شروط و هي⁴:

- الضرر: يعتبر الضرر الناتج عن فشل مدقق الحسابات في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المهنية الواجبة و التي تعد من أهم أركان المسؤولية المدنية؛
- الإهمال: القاعدة العامة تشير إلى أن المدقق مسؤول مدنيا في حدود إهماله، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوي القضائية المرفوعة ضده؛
- العلاقة السببية بين الإهمال و الضرر: لال لقيام المسؤولية المدنية توفر الإهمال و حدوث الضرر للمدعي بل لابد من وجود علاقة سببية بينهما، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.

² عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الاسكندرية، 2007، ص 61.

² يوسف محمد جريوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 24، الأردن، مارس 2004، ص 07.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، نفس المرجع، ص 64.

* فئة محدودة من المستخدمين يتوقع أنهم يعتمدون على القوائم المالية.

⁴ حسين أحمد دحلوج، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 190 - 192.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بموجب المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري أن¹: " مندوبو الحسابات مسئولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم، ولا يكونون مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و / أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها".

(3) المسؤولية الجنائية: تسمى المسؤولية الجزائية أيضا، وهي تعني مخالفة القواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات و التي توجب عليه القيام بعمل معين أو الامتناع عن القيام بعمل معين، كما أن المسؤولية الجنائية للمدقق نجد فيها أن الضرر يتعدى نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات و البيانات المالية التي تم تدقيقها، لتصل إلى المجتمع ككل²، إذ تعتبر هذه المسؤولية على أنها تشمل نطاق أوسع بخلاف ما ذكرناه قبل هذه النقطة بخصوص المسؤولية المدنية التي تضم العميل و الطرف الثالث. و المسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، ر الغرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشأ عنها إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما معا³، ومن الأعمال و التصرفات التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي⁴:

➤ تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور و الإهمال في إدارة المؤسسة؛ تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة و لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛

➤ إغفال المدقق و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبتها بعض المسئولين في المؤسسة، و عدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية؛ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة و خطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة و مصالح المساهمين؛ ارتكاب الأخطاء و المخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية الجزائية في المادة 62 من القانون 10-01 كما يلي⁵: " يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

¹ القانون التجاري، مرجع سابق، ص 364.

² يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 238.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، مرجع سابق، ص 67.

⁴ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 67.

⁵ مولود ديدان، مرجع سابق، ص 20.

4) **المسؤولية المهنية:** يقصد بها المسؤولية التأديبية (الأخلاقية)، تعبر هاته الأخيرة عن التزامات و واجبات المدقق اتجاه مهنته بشكل عام، و اتجاه عميله و زملائه في المهنة بشكل خاص، حيث أن القبول الاجتماعي لدور مدققي الحسابات، و ضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في شكل منظمات مهنية؛ حيث قامت هذه المنظمات بوضع دليل السلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة، و إلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه و الإنذار أو حرمانهم من ممارسة المهنة¹.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية التأديبية في المادة 63 من القانون 10-01 كما يلي²: "يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في : الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، الشطب من الجدول؛ يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم."

المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية من الأنظمة التي تشهد تطور مستمر، سواء من الناحية التنظيمية أو التقنية، مما أدى إلى زيادة اعتماد المدقق الخارجي عليه، و كما تم التطرق إليه سابقا في المبحث الثالث المتعلق بالتدقيق الداخلي و الوظائف المرتبطة به في الفصل الأول المخصص للتدقيق الداخلي، فإن نظام الرقابة الداخلية يضم الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية و أنظمة الضبط الداخلي، و باعتبار أن المدقق الخارجي ملزم باتباع منهجية صارمة تشمل خطوات أو مراحل هامة تمر بمرحلة أساسية ألا وهي دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، و ذلك من أجل تحديد مجال التدقيق و حجم الاختبارات و العينات بناء على هذه المستويات أو العناصر الثلاث.

وفي هذا المجال فإن المدقق الخارجي يعتمد على مبدأ التأكد بدرجة معقولة، اعترافا منه بعدم معقولية زيادة تكلفة نظام الرقابة الداخلية عن قيمة المنافع المتوقعة تحقيقها منه³.

¹ حسين أحمد دحلوج، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 190 - 192.

² مولود ديدان، نفس الصفحة.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الطبعة 1، دار الكتب الحديثة، بيروت، 2001، ص 247.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

وقد تطرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمسؤولية المدقق الخارجي في هذا المجال معطياً تحديداً و تقسماً للمسؤولية كالاتي¹: (المسؤولية بالنسبة ل : الرقابة الادارية، الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي).

❖ المسؤولية بالنسبة للرقابة الادارية :

إن وجود نطاق و مجال الرقابة الإدارية لا يعد المدقق الخارجي فيه مسؤولاً عن فحص و تقييم وسائل ومقاييس هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية، وذلك لأن الهدف الأساسي هو تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة و ضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، وعليه فإن وجود أنظمة الرقابة الادارية أو عدم وجوده لا يؤثر بصفة مباشرة على برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق، و لا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله ، أما في حالة إذا ما وجد المدقق أن بعض وسائل الرقابة الادارية لها علاقة أو تأثير على الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، ففي هذه الحالة عليه القيام بدراسة تلك الوسائل و الأنظمة و تقييمها.

❖ المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية :

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص و تقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما هذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر و ارتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق الخارجي، و الأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي.

فالرقابة المحاسبية بوسائلها و مقاييسها المتعددة تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية و درجة الاعتماد عليها، و لا شك أن دقة هذه البيانات المحاسبية و خلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً و واضحاً على درجة افصاح الحسابات الختامية و القوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال و المركز المالي و التي تعتبر هدف أساسياً يرمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي، وكذلك عدم وجود وسائل الرقابة المحاسبية أو وجود القصور فيها سيؤدي بالنتيجة إلى أن يزيد المدقق من حجم الاختبارات و أن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر و السجلات.

❖ المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي:

فيما يتعلق بالضبط الداخلي فيعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي و مقاييسه المستعملة في المشروع موضوع التدقيق ، حيث أن كون هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المؤسسة و ممتلكاتها من أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 237 - 238.

يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لتدقيق موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما أنه يركز أساساً على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

المبحث الخامس: الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق الخارجي:

إن الهدف الأساسي (المخرجات أو المنتج النهائي) لمهمة المدقق الخارجي هو إعطاء رأي في محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق عدالة القوائم المالية للمؤسسة، و حتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول إلى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه السير وفق منهجية علمية منظمة، تتمثل في إجراءات تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص، والتي تضمن السير الحسن لها و تساعد على تحصيل أكبر فاعلية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة و المرجوة من هذه الوظيفة، كما لا يجب الخلط بينها و بين المعايير المذكورة سابقاً، حيث أن تلك المعايير هي عبارة عن المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة و امتداد التحقق اللازم في هذه الوظيفة.

ستتطرق من خلال هذا المبحث إلى منهجية، أو مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي وفق أربعة مراحل أساسية تتكون بحد ذاتها من خطوات فرعية.

المطلب الأول: مرحلة قبول المهمة و الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة:

الفرع الأول: مرحلة قبول المهمة: تسمى أيضاً بمرحلة قبول التكليف (Engagement Acceptance)، تشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات تبدأ باستلام خطاب التكليف (Engagement Letter)، و تنتهي بالرد بقبول هذا الأخير، يعرف على أنه¹: " الخطاب الذي يوثق و يؤكد قبول المدقق للتعين، هدف و نطاق التدقيق، مدى مسؤولية المدقق أمام عميله و شكل التقرير".

يقتضي قبول المهمة، توفر النية لدى المدقق لقيامه بهذه العملية و التي تترجم في الواقع بقبوله لها، كما يعد قبول خطاب التكليف بمثابة تعاقد يتم فيه تحديد واضح لشروط العقد بين المؤسسة و المدقق من أجل تفادي سوء التفاهم، و يتمثل هذا الخطاب في اتفاق بين المؤسسة و مكتب التدقيق على أداء التدقيق و الخدمات المرتبطة به.

الفرع الثاني: الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة: تعتبر هذه الخطوة أولى الخطوات التنفيذية قبل الشروع في عملية التدقيق، إذ لا يمكن تصور مهمة تدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت كافي يسمح للمدقق بأخذ نظرة

¹ عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة: وفقاً لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الأمريكية، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 675.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

إجمالية عن المؤسسة محل التدقيق، من خلال قيامه بجمع المعلومات و المعطيات العامة حولها، حيث أنه على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لها لإنجاز مهمته، لا بد أن نشير هنا إلى أن تحديد نوعية و مقدار المعلومات العامة يتعين حسب أهداف و مسؤوليات المدقق¹، تتضمن هذه الخطوة الرئيسية خطوات فرعية نوضحه في الشكل التالي :

الجدول رقم (3.2) : الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة

أ-أشغال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة	➤ التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة، - التنظيم المهني ، - عناصر المقارنة بين المؤسسات، - حوار مع المسؤولين، - زيارات ميدانية، - التعرف على الوثائق الداخلية
ب- انطلاق الأعمال	➤ تكوين الملف الدائم ، - إعداد برنامج التدقيق الأولي.

المصدر : محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص68 بتصرف.

أ-أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة : يلجأ المدقق في هذه الخطوة إلى جمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة، و نظم المؤسسة من خلال دراسة كل الجوانب بما فيها (الإدارية، المالية، الجبائية، القانونية، التقنية،) وذلك من خلال قيامه بالمتطلبات الآتية²:

- ❖ الاطلاع و دراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة؛ دراسة عدد من محاضر مجلس الادارة و الجمعية العامة للمساهمين؛
- ❖ دراسة تقارير التدقيق الداخلي و تحليلها، و التعرف على هيكل إدارة التدقيق الداخلي و مسؤولياتها؛
- ❖ دراسة الهيكل الاداري للمؤسسة و تحليل خطوط الاتصال و السلطات و المسؤوليات؛ دراسة أوراق العمل الخاصة بتدقيق السنوات السابقة؛ دراسة و تحليل السياسات الادارية للمؤسسة من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛ الاطلاع على القوانين و اللوائح و الأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- ❖ القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها و وحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة و الاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها³؛ محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين و الموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمدقق.

¹ محمد بوتين، 2005، مرجع سابق، ص 67.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 208.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 69.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

ب- انطلاق الأعمال: بعد الانتهاء من إنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة للمؤسسات، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها، و من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للتدقيق و الذي يتم فيه الاحتفاظ بالمعلومات ذات الأهمية المستمرة (أي المعلومات التي تتصف بالديمومة النسبية).

يتم في الملف الدائم سرد جميع المعلومات المهمة، و التي يحتاج إليها المدقق الخارجي بشكل مستمر طوال مدة عهده، يتكون هذا الملف على سبيل المثال من معلومات حول المهمة [بطاقة الاتصال، قبول و مباشرة المهمة، معلومات حول المؤسسة (طبيعة النشاط، الهيكل التنظيمي، ...)، معلومات قانونية (معاهدات، اتفاقيات معدلة، تقارير محافظي الحسابات)، معلومات محاسبية و الرقابة الداخلية.]، في خلاصة لهذه النقطة نجد أن الملف الدائم يمثل الذاكرة للمدقق طوال عهده¹، يمكن للمدقق في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

المطلب الثاني: تقييم الرقابة الداخلية:

إن تحول عملية التدقيق من تدقيق كامل و تفصيلي إلى تدقيق اختباري يقوم على أسلوب العينات الاحصائية و الاختبارات، زاد من اعتبار دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية على أنه من أهم الخطوات المتبعة لإجراء عملية التدقيق، فكمية الاختبارات و حجم العينات متوقف أساسا على درجة متانة الرقابة الداخلية المعتمد، و هذا ما نص عليه المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، بأنه يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية و بشكل كاف حتى يتم التوصل لخطة التدقيق و تحديد طبيعة و مدى توقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها.

إن إجراءات تقييم الرقابة الداخلية تعد بمثابة مجموعة من الضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة، كما أن العملية عبارة عن القلب النابض و أساس كل مهمة تدقيق.

قبل أن نحوض في إجراءات فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية، حري بنا أن نوضح بصورة مختصرة تعريف نظام الرقابة الداخلية، ولو نجد أنه قد تعددت و اختلفت التعاريف الخاصة به باختلاف الجهات الصادرة عنه مع أنها كانت تصب في نفس المضمون، فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين بأنه:² " مجموع الضمانات (التأمينات) التي تساهم في التحكم في المؤسسة لهدف ، من جهة تأمين الحماية للأصول و كذا نوعية المعلومة، و من جهة أخرى ضمان تطبيق تعليمات الادارة و الطرق و الاجراءات لكل الأنشطة التي تقوم

¹ Sylvain BOCCON-GIBOD, Eric VILMINT, LA BOITE A OUTILS de L'Auditeur financier, Editions DUNOD, France, Paris, 2013, p 27.

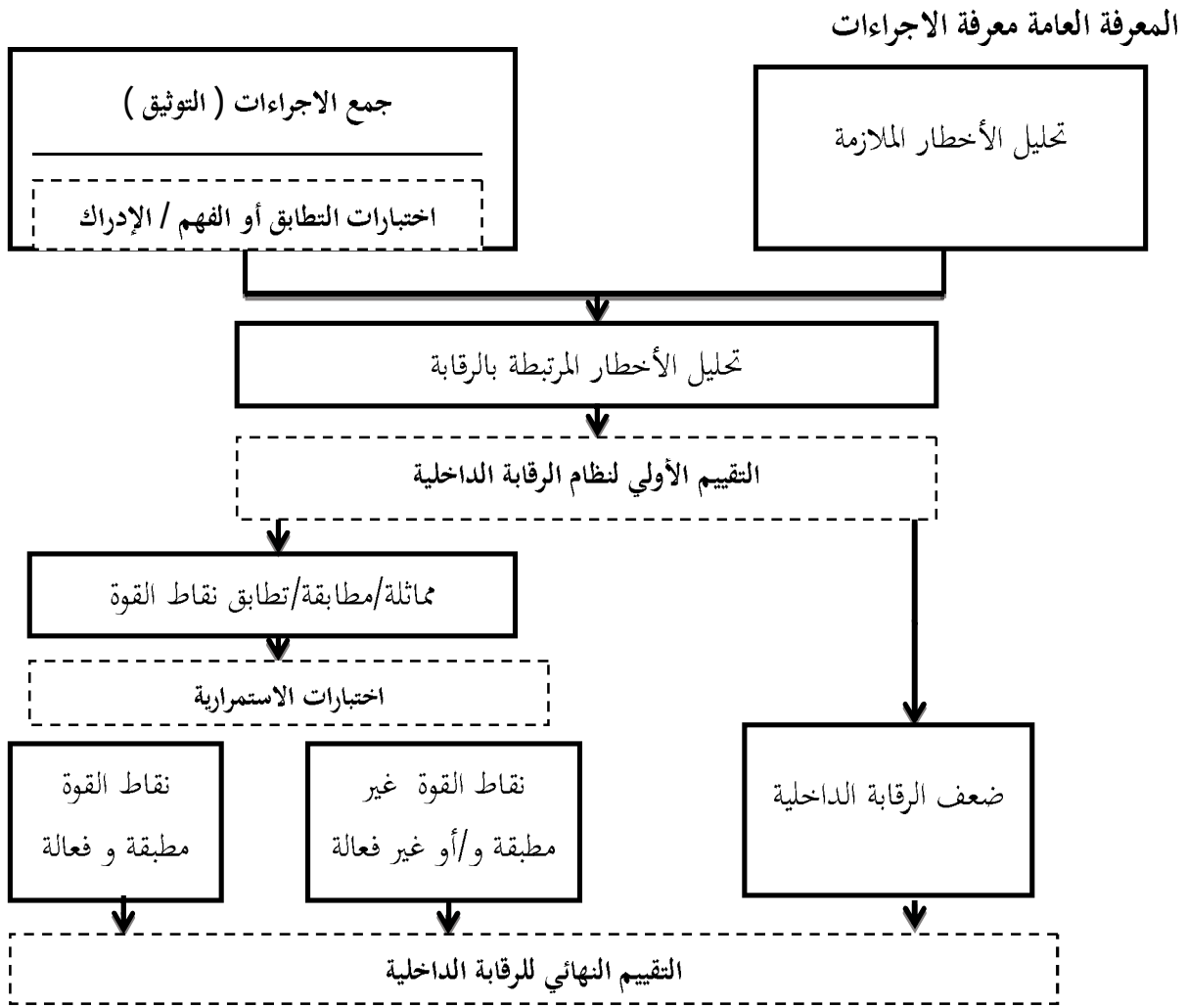
² Réda KHELASSI, Le Contrôle Interne des Organisations, Editions Houma, Algérie, Alger, 2013, p 30.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

بها المؤسسة لبقاء استمراريتهـا "، كما عرفته AICPA على أنه¹: " مجموعة من السياسات و الاجراءات المتبعة لإعطاء تأكيد عقلائي للوصول إلى الأهداف المنتظرة".

بعد إعطاء هذه التعاريف سنستعرض جملة من الخطوات، و التي لا بد للمدقق الخارجي أن يلتزم بها في إطار مهمته و المتمثلة في دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (4.2) : خطوات تقييم الرقابة الداخلية



Source : Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et Commissariat aux Comptes, 2013-2014, Edition Francis Lefebvre, France, 2012, p 577.

¹ Philippe NOIROT, Jaques WALTER, Le Contrôle Interne pour créer de la valeur, Editions AFNOR, France, Paris, 2008, p 121.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يمكن تلخيص أهم الخطوات التي ينتهجها المدقق الخارجي في سبيل دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1- جمع الإجراءات (التوثيق) : تعتبر أول مرحلة في تقييم الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بتحقيق هذه المرحلة عن طريق المحادثات و التي تعتبر كوسيط مع المسؤولين و العاملين في مختلف الخدمات التي تقوم بها المؤسسة¹، يعمل المدقق فيها على جمع المعطيات بطريقة سواء كانت مكتوبة و استخراجها من المجلدات و الأرشيف، أو غير كتابية و التي يقصد بها الطريقة الانشائية المتمثلة في المقابلات المباشرة في تجميع الاجابات من طرف العاملين بالمؤسسة، إلا أنه هنا تعتبر الطريقة الأولى أحسن من الطريقة الثانية، وذلك كون الطريقة الأولى تقدم مساعدات كبيرة لسير المعلومات بطريقة أفضل.

إن فهم النظام و التأكد من فعاليته و التزام العاملين بتنفيذه و مدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة و موثوقة، يتطلب استخدام المدقق لأساليب متعددة لتوثيق هذا النظام، و من بين الأساليب الأكثر شيوعا في توثيق هذا الأخير نجد² (الوصف النظري، خرائط التدفق و قوائم استقصاء الرقابة الداخلية):

- الوصف النظري: وهو وصف وشرح للرقابة الداخلية لدى العميل؛
- خرائط التدفق: هي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة؛
- قوائم الاستقصاء: هي عبارة عن استمارات تحتوي على مجموعة من الأسئلة تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية، يتم الاجابة عليه من طرف المعنيين بها، يعدها المدقق الخارجي لهدف التقييم و الحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر.

يتفاوت توثيق المدققين لنظام الرقابة الداخلية حسب درجة تعقيد النظام المستخدم، فيمكن أن تستخدم كل الأساليب مجتمعة أو قد يكتفي المدقق ببعضها حسب احتياجاته أو أولوياته.

2-اختبارات التطابق (أو اختبارات الفهم و الادراك) : تسمى هذه المرحلة بمرحلة التأكد، إذ أن الاجراءات و الضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط لا تكفي المدقق بمجرد الاطلاع عليها، بل يجب عليه تدعيمها باختبارات للتأكد من أن هذه الاجراءات التي ذكرت و التي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو محدد له، تأخذ هذه الاختبارات أحد الشكلين³ :

¹ Réda .k, 2013, Op.Cité, p 314.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص398.

³ يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 134.

➤ فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها : حيث يقوم المدقق باختيار عملية أو عدة عمليات، ثم يقوم بفحصها من بدايتها و يتبعها في كافة مراحلها حت تنتهي بالتسجيل في الدفاتر و حفظ المستندات؛

➤ فحص عينة من العمليات : في هذه الحالة يختار المدقق عينة من العمليات المالية و يقوم بفحصها للتأكد من اتباع إجراءات الرقابة الموضوعية و المحددة.

3-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: تعد مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية عملية يقوم بها المدقق الخارجي بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية و الرقابية، و التي اتضحت من خلال الادراك و الفهم للأنظمة باعتماده على الخطوتين السابقتين، تهدف هذه العملية إلى تحديد نقاط القوة و الضعف أو القصور في النظام، كما تأخذ هذه الأخيرة شكلين أو طريقتين هما¹:

➤ تكمن الأولى في التطلع على نظام الرقابة الداخلية، و البحث عن نقاط القوة و نقاط الضعف، و التي تحتوي بالضرورة على الأخطار المتكررة؛

➤ تعد الثانية أكثر شكلية و تركيز تتمثل في استمارة تضم مجموعة من الأسئلة المغلقة، يتم الاجابة عليه إما ب : " نعم " أو " لا "، فالإجابة السلبية تترجم في أغلب الحالات ضعف في النظام المدروس.

4-اختبارات الاستمرارية: يمنح هذا النوع من الاختبارات زيادة في درجة اليقين للمدقق الخارجي بأن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام مطبقة في الواقع وفعالة، تتسم بالاستمرارية و الثبات لتحقيق أهدافه و على طول الفترة المالية.

5-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : يتم إنجاز هذه الخطوة انطلاقاً من معلومات توصل إليها المدقق بناءً على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقف من ورائها على ضعف النظام عند اكتشافه لسوء تطبيق أو عدم تطبيق و فعالية نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إلى عند مرحلة التقييم الأولي لذلك النظام.

يوضح هذا الإجراء بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة و نقاط الضعف) الأثر الصادر من المعلومات المالية مع تقديم الاقتراحات و التوصيات قصد تحسين هذه الاجراءات في وثيقة شاملة تتبلور على شكل تقرير حول الرقابة الداخلية يقوم المدقق بإبلاغ إدارة المؤسسة به، كما أن المدقق في هذا الإجراء عادة ما يتأكد من الاجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات و المقترحات المرفوضة².

¹ Réda .k, 2013, Op.Cité, pp334-335.

² أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، آذار 2002، ص 4.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات و الملف الجاري:

الفرع الأول: أدلة الإثبات:

أولاً: تعريف أدلة الإثبات، خصائصها و أنواعها:

أ- تعريف أدلة الإثبات : تمثل أدلة الإثبات جوهر عملية التدقيق الخارجي بداية من عملية تجميعها إلى غاية تقييمها، تعد بمثابة برهان يقدم و يساهم في تكوين الاعتقاد السليم، و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة بأنها " معلومات يعتمد عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات من شأنها أن تشكل أساساً لرأيه ومن هذه الأدلة المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تقوم عليها القوائم المالية، و كذلك معلومات من مصادر أخرى"¹.

كما تعرف في التدقيق " بأنها كل ما يمكن أن يؤثر على حكم و تقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية"².

ب- خصائص أدلة الإثبات : تتميز أدلة الإثبات بخاصيتين هما³ : الكفاية و الملائمة

-الكفاية: يعني هذا القدر الكافي و الضروري من المعلومات المترجمة إلى أدلة يحصل عليها المدقق الخارجي لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة، باعتبار أن المدقق الخارجي يلجأ إلى استخدام الاختبارات الاحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الكافي لدعم رأيه، كما أن تحديده لمدى كفاية أدلة الإثبات يكون بمساعدة الاعتبارات التالية:

طبيعة العنصر محل الفحص؛ الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص عنصر محل الفحص؛ أنواع أدلة الإثبات المتوفرة للمدقق و مدى ارتباطها و ملائمتها للعنصر محل الفحص؛ تكلفة الحصول على الدليل و تأثير ذلك على تكوين المدقق لرأيه.

-الملائمة: يقصد بهذا المصطلح معرفة نوعية و مدى صلة أدلة الإثبات بتوكيد خاص، حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية و إعداد التقرير.

¹ المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، بحث تم نشره من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، ص 5، موجود في العنوان التالي: www.ifac.org أطلع عليه يوم 2017/01/16.

² وليام توماس و آرمسون هنكي، مرجع سابق، ص 311.

³ غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 175.

فمثلا للتحقق من قيمة عنصر المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء، حيث أنها تعتبر دليلا قويا و ملائما؛ و لكي يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة لأصل ثابت يمكن أن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكية المؤسسة لذلك الأصل (الشهر العقاري للأراضي و المباني)؛ كذلك يعتبر إجراء الفحص الفعلي للمخزون وعناصره الأخرى من أقوى أدلة الإثبات الأخرى للتأكد من صحة ووجود هذا العنصر في مخازن المؤسسة.

ت-أنواع أدلة الإثبات: تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق عدة صور يمكن حصر أهمها فيما يلي :

- ✓ **المستندات:** هي أكثر أنواع أدلة الإثبات شيوعا، يتم الاعتماد عليها من طرف المدقق أكثر من أي دليل آخر من أدلة الإثبات، كما أنها تعتبر من أهم أركان عملية التدقيق وهي على ثلاثة أنواع:
- مستندات معدة خارج المؤسسة و مستعملة داخلها (كفواتير الشراء)؛
 - مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها (كفواتير البيع و إيصالات القبض)؛
 - مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة (كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها).

تعتبر المستندات التي يتم تحضيرها خارج المؤسسة أقوى دليل في الإثبات عن تلك المستندات التي تنشأ داخل المؤسسة، حيث أن إمكانية الغش و الخطأ واردة في الحالة الأخيرة.

✓ **الفحص المادي:** هو الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات و فحصه ماديا بواسطة المدقق، يعتبر وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة و حالة الأصل¹.

إن الوجود الفعلي بطبيعته لا يصلح كدليل إثبات إلا للأصول التي لها كيان مادي ملموس، كما أنه لا يستخدم كدليل لتحقيق عناصر المصروفات و الإيرادات، يعتبر من أقوى أنواع أدلة الإثبات أكثرها وثوقا وأعلاها تكلفة، يهدف إلى التأكد من الوجود المادي للملموس فقط و ليس التأكد من الملكية².

✓ **المصادقات:** تسمى المصادقات أو الاقرارات هي أدلة يستعين بها المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة من أجل تزويده بمعلومات سبق و أن طلبها منهم، قد تكون كتابية أو تصريحية، فالإقرار أو المصادقة الكتابية أفضل من التصريحية أو الشفوية، تعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات ولكن مكلفة في نفس الوقت، تهدف إلى التأكد من صحة العملية أو الرصيد، نأخذ مثال على ذلك الحصول على مصادقة من أحد المدينين بصحة رصيد حسابه في دفاتر المؤسسة.

¹ عيد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين ، مرجع سابق ، ص 81.

² اطلع عليه يوم 16/01/2017 5272017/01/16 www.arabinternalauditors.com/Vb/Showthread.php?t=

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

✓ الفحص التحليلي: يقصد بهذا النوع استخدام المقارنات و العلاقات كاستخدام (النسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة، أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع السنة السابقة¹.

يلجأ المدقق إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات و المعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة و للقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكائنها فيه².

✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: يعد معيارا أساسيا للحكم على مدى انتظام الدفاتر و السجلات المحاسبية و مطابقتها للواقع، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه تقليل فرص ارتكاب الغش و الأخطاء إلى أقل حد ممكن، و سرعة اكتشاف حدوثها، كما يجب على المدقق أن يتأكد هنا أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما هو مكتوب.

✓ الاستفسارات من العميل: يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل، عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الاسئلة له، و التي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، و بالتالي هي عرضة للتحييز وفقا لأهواء العميل³.

الفرع الثاني: الملف الجاري: يحتوي على جميع أوراق التدقيق الخاصة بالسنة الحالية محل الفحص، إذ أنه لكل سنة من السنوات المالية ملف خاص يضم جميع أوراق التدقيق الخاصة بها، فهناك مثلا الملف الجاري لسنة 2014 والملف الجاري لسنة 2015 وهكذا.

كما أنه يحتوي أيضا على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها و المتعلقة بأوجه عملية التدقيق ومن ضمنها كيفية حل و معالجة الأمور الغير العادية و المكتشفة من خلال إجراءات التدقيق.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، مرجع سابق، ص 85.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 93.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، مرجع سابق، ص 87.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

ينبغي تقسيم الملف الجاري وفقا لتسلسل فقرات البيانات المالية تسهيلا لمهمة الرجوع إليها، وندرج أدناه نموذج للتقسيم الذي يمكن الاسترشاد به¹:

- التقرير و الحسابات الختامية و خلاصات إنجاز العمل: و تشمل مسودة الحسابات الختامية و ميزان المراجعة و الجداول التحليلية الملحقة و الأولويات التي تتعلق بالتقرير و إجابات المنشأة على هذه التقارير، أما خلاصات إنجاز العمل فتشمل تلخيص الوضع النهائي لنتائج التدقيق و معوقاته؛
- برنامج التدقيق المنفذ؛
- شهادة (كتاب التمثيل) و تقرير الإدارة؛
- يقوم المدقق باعتماد ترميز معين يتم بموجبه الربط بين عناصر البيانات المالية مع أوراق العمل و برنامج التدقيق.

المطلب الرابع: إعداد التقرير: يعتبر المنتج النهائي و الكتابي و آخر مرحلة يقوم بها المدقق طيلة فترة المهمة، يتميز التقرير بالشمولية و الدقة، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق عن وضعية المؤسسة، حتى و لو كانت هذه الأخيرة تعطي تكامل جد نسبي بين نظام الرقابة الداخلية و الأهداف المسطرة لها.

يخضع تقرير المدقق إلى معايير و مبادئ معمول بها لدى كل المدققين، يذكر أنه سبق التطرق إليها في معايير التدقيق، و على العموم يقوم المدقق بخصر مواطن القوة و الضعف للنظام، كما يحدد المخالفات و الأخطاء المكتشفة و التي من خلالها تسجل التوصيات و الاقتراحات الممكنة.

كما يعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مختلف الفئات التي يخدمها المدقق، كالمستثمرين و المقرضين و رجال الاقتصاد و إدارة المؤسسة وغيرهم، حيث أن هذه الفئات تولي تقرير المدقق عناية فائقة لأنه يعد مصدر اتخاذ القرارات الحاسمة، و بالتالي رسم سياسة التعامل مع هذه المؤسسة الحالية منها و المستقبلية.

يختلف توجيه التقرير باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، ففي المؤسسات الفردية يوجه التقرير إلى من طلبه، أي المالك الفرد، وفي شركات الأشخاص يوجه إلى مجلس الشركاء، أما بالنسبة لشركات المساهمة فيوجه إلى المساهمين الممثلين بالجمعية العامة.

¹ مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية، دليل التدقيق رقم (5) التوثيق DOCUMENTATION، 2002، ص ص 4-5، موجود في العنوان التالي : www.d-raqaba-m.q/pdf/guid5.pdf، أطلع عليه يوم 2017/01/16.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

كما يعد التقرير أيضا بمثابة وسيلة اتصال يتم بواسطتها المدقق بتوصيل نتائج فحصه و تقييمه للأدلة و القرائن، والتي تفرز في الأخير الخروج برأيه الفني المخايد عن صحة و سلامة عرض القوائم المالية للمركز في نهاية السنة و نتائج الأعمال¹.

يترتب عن مهمة المدقق الخارجي وبالتحديد (محافظ الحسابات) إعداد التقارير التالية²:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير و أشكال و آجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

يعتبر الهدف الرئيسي لتقرير المدقق إبداء رأيه حول القوائم المالية محل التدقيق، وعموما يمكن الوقوف على أربعة أشكال تتمثل فيما يلي: الرأي النظيف (إبداء رأي دون تحفظات)؛ التنظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة؛ الرأي المقيد (إبداء الرأي مع تحفظات)؛ الرأي السلبي (الامتناع عن إبداء الرأي)؛ والتي سبق لنا التطرق إليها بشرح مختصر في المبحث الخاص بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

المبحث السادس: أساليب التدقيق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية:

إن نجاح مهمة التدقيق يعتمد على مختلف المبادئ و الطرق و الأساليب المتنوعة التي يستخدمها المدققون في النطاق المحدد لتطبيقها، و الأحكام المعنية التي يجب مراعاتها عند عملية دراسة إجراءات نظام الرقابة الداخلية

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبيد حسين، مرجع سابق، ص 316.

² Mouloud DIDANE, Professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé – Loi n° 10-01, Edition Belkeise Dar-EL-Beida, Alger, 2011, p10.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

و التعرف عليها بهدف الحكم على فعالية و أداء النظام، في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة و المحافظة على أصول المؤسسة، و بهدف تحديد جوانب القصور التي تتطلب فحصا دقيقا لنطاق التدقيق كما ذكرنا في بداية هذه النقطة.

إن فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة كانت، لا يقتصر فقط على مجموعة من الأنظمة و القوانين، و وضعها إدارة المؤسسة في منشورات أو لوائح، أو دليل، بل يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ لمختلف الاجراءات.

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم المدقق الخارجي بدراسة و تدقيق منظم وملائم للنظام أثناء تشغيله الفعلي، كما يتوجب عليه رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة و حجم العينات المناسب.

ومن أهم الأساليب التي يستخدمها المدقق الخارجي لدراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييم كفاءته ما يلي:

الاستقصاء (الاستبيان)، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي، دراسة الخرائط التنظيمية، فحص النظام المحاسبي.

المطلب الأول: أسلوب الاستقصاء، الملخص التذكيري و التقرير الوصفي:

الفرع الأول: أسلوب الاستقصاء: أسلوب الاستقصاء أو الاستجواب عن طريق الاستبيان هو عبارة عن قائمة متكونة من مجموعات من الأسئلة، و التي تعد من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، تتعلق كل مجموعة من الأسئلة بأحد الموضوعات أو بنوع معين من العمليات مثل المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية و أوراق القبض و التي تغطي بدورها إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، يتوقف نجاح هذا الأسلوب على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية و توجه لكافة المسؤولين عن نشاطات المؤسسة للإجابة عليها إما ب "نعم" أو "لا"، حيث أن الاجابة ب "نعم" تشير إلى حالة مرضية أو تدل على أنظمة دقيقة للرقابة، أما الاجابة بالنفي تشير إلى ضعف أو وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية، أو ممكن حتى عدم وجود بعض الأنظمة أصلا في تلك الناحية.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة، بطريقة تمكن المدقق من أخذ الاعتبارات التالية وهي¹:

- ✓ إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال، و التحقيقات التي تتم للتأكد منها؛
- ✓ التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، و نواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ احتواءها على وصف تحليلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب و هي كالآتي:

- ✓ مدى صحة النظام المحاسبي؛
- ✓ تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي؛
- ✓ المشتريات و المبيعات؛
- ✓ الرواتب و الأجور و ما يتبعها..

يتخلل استعمال هذه الطريقة عدة مزايا و عيوب، لكن بالرغم من العيوب فلا زال استخدامها يلقى قبولا عاما في كل مكان.

أولا: مزايا الاستبيان: لهذه الطريقة عدة مزايا و هي كالتالي²:

- سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات؛
- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة؛
- توفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق منفردة؛
- إن طريقة الاستبيان تتميز عن باقي الطرق بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة، حيث أنهم يعتبرونها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة؛
- كما أن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالتدقيق إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا و مراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة و أخرى.

بالإضافة إلى هذه المزايا نجد أيضا أن الاستبيان يعتبر بمثابة نوع من التوجيه يبين للمدقق أو مساعدوه المجالات التي يجب تغطيتها و ضمان عدم ترك أجزاء سهوا دون فحصها؛

- يمكن استخدام الاستبيان بمعرفة مساعدي المدقق الذين على قدر كبير من التأهيل و الخبرة؛

¹ حسين القاضي، حسين مملوح، مرجع سابق، ص 275.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 239.

- يفضل الاستبيان عن الاستفسارات الشفوية المباشرة باعتباره وسيلة مقبولة من المسؤولين و التي قد يفهم البعض أن هذه الاستفسارات هي عبارة عن استجوابات؛
- يعمل على تسهيل مهمة المدقق و يزيده بمعيار يمكن استخدامه كمقياس يحدد مدى فعالية و سلامة نظام الرقابة الداخلية؛
- يساعد في إيضاح التغيرات التي تحدث في نظام الرقابة الداخلية عن طريق المقارنة باستقصائيات السنوات السابقة.

يعتبر الاستبيان من أهم الطرق المستخدمة في فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية، لكن مهما تعددت مزاياه، هذا لا يمنع وجود عيوب أو انتقادات توجه إليه.

ثانيا: عيوب الاستبيان¹:

- عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة و ذلك أن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة؛
 - عدم التغلغل في الأمور الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة؛
 - وجود الاستبيان يقود إلى الاتكالية بالاكتماء به و عدم إجراء إجراءات استفسارية.
- بالإضافة إلى هذه العيوب نجد أيضا أن بعض الحالات قد تحتاج إلى إجابة أكثر من مجرد نعم أو لا ، إذ أن هذه الاجابة من الجائز ألا تعطي فكرة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية؛
- صعوبة تكوين نظرة عامة شاملة عن الهيكل التنظيمي أو عن الدورات المستندية و الاجراءات المختلفة الخاصة بعمليات المؤسسة موضع التدقيق، باعتبار أن إعدادها يركز على كل مجال من المجالات للنشاط على حدة؛
 - قد تكون هناك أوجه نقص في أجزاء لم تبرزها قوائم الاستبيان، و بالتالي لا يلتفت إليها المدقق أو مساعده عند القيام بالفحص لنظام الرقابة الداخلية؛
 - كما أن الاستبيان يقدم لعدد محدود من الأفراد في مواقع المسؤولية غير القائمين بالعمل، كما يكون التركيز على الأعمال أكثر من التركيز على الأفراد الذين يؤدون العمل.
- عموما للتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها، بإمكان المدقق تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدة، و الابتعاد عن الاستبيان الموحد و هذا مراعاة لظروف المؤسسة، و كذلك على المدقق تدقيق الاستبيان و تعديله سنويا.

¹ محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة و تدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، القاهرة، بدون تاريخ النشر، ص 50.

كما نجد أيضا أن بعض المدققين يقومون بتغطية عيوب الاستبيان بطرق أخرى لتقييم الرقابة الداخلية أهمها طريقة أو أسلوب الملخص التذكيري.

الفرع الثاني: أسلوب الملخص التذكيري و أسلوب التقرير الوصفي:

أولا: أسلوب الملخص التذكيري : يسمى أيضا بأسلوب المذكرة المكتوبة أو أسلوب القائمة التذكيرية، يعتبر على أنه وسيلة تتميز بالمرونة في تصميمها و تطبيقها، يتم بموجبها حصول المدقق على وصف تفصيلي مكتوب عن الاجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة و عن تدقيق المعلومات بين الأقسام و الوظائف و وحدات النشاط المختلفة، و عادة يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تميز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، المستندات التي يتم إعدادها، السجلات التي يتم الاحتفاظ بها و تقييم الواجبات.

من خلال الملخص التذكيري يستطيع المدقق تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية و من ثم يلخص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام كـ " قوي " أو " كافي " أو " ضعيف " .

ميزة هذا الأسلوب هو الاقتصاد في الوقت، كما أنه يعد وسيلة هامة للتدريب و التذكير لعدم إغفال النقاط الهامة أثناء فحص نظام الرقابة الداخلية.

يعاب على الملخص التذكيري أنه لا يقود إلى تدوين كتابي لنتائج الفحص، كما أنه لا يحقق التنسيق و التوحيد في إجراءات الرقابة الداخلية، حيث أن إعداد هذا الملخص يتم وفقا لما يراه كل مدقق مناسبا من وجهة نظره لعملية التدقيق.

ثانيا: أسلوب التقرير الوصفي: يستخدم المدقق هذا الأسلوب أو الطريقة سواء بنفسه أو بتكليف مساعديه، فيقوم بإعداد تقرير أو مذكرة يتم فيها وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة و التفاصيل على العمليات و تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء.

يحرص المدقق في هذه الطريقة في البحث عن تعزيز الاجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها و هذا الأسلوب ذاتي لطبيعته، إذ يعتمد كثيرا على تفسير المدقق و حكمه الشخصي، و يصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحراف في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلا فيها، كما يلجأ المدقق إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة بالدفاتر في نهاية السنة سواء كانت الحالية أو المستقبلية¹

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 136.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يتم الحصول على معلومات التقرير الوصفي عن طريق المقابلات الشخصية للمسؤولين و الرجوع إلى الوصف الوظيفي، و دليل الاجراءات المحاسبية، و بواسطتها يصل المدقق الخارجي إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف و ماهي نقاط الضعف.

يختلف التقرير الوصفي من مدقق لآخر وفقا لاحتياجاته، حيث أن الموصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام¹.

المطلب الثاني: أسلوب الخرائط التنظيمية و أسلوب فحص النظام المحاسبي:

الفرع الأول: أسلوب الخرائط التنظيمية: يسمى أيضا بأسلوب خرائط المسار أو خرائط التدفق FLOWCHART يعتبر وسيلة توضيحية تسمح للمدقق بفهم تسلسل و تدفق الوثائق و المستندات بين مختلف الوظائف و المسؤوليات من و إلى المؤسسة، نقاط الرقابة الادارية و المحاسبية، مخرجات النظام من سجلات و تقارير و غيرها، و من ثم تتكون لدى المدقق من خلالها نظرة شاملة و كاملة لسير المعلومات في النظام.

استمد المدققون فكرة هذا الأسلوب من محلي نظم الحاسب الالكتروني، و استخدموا نفس الرموز التي يستخدمها أخصائيو الحاسب الالكتروني، فقد أصبحت هذه الرموز متعارف عليها عالميا و مطبقة في نظم المعلومات الدولية، كما أنها تعتبر أكثر أدوات تحليل و تصميم النظم استخداما في الحياة العلمية و العملية المعاصرة.

يستدل المدقق بكل المعلومات الممكنة من مختلف المصادر الداخلية و منها الخارجية لتنفيذ و إعداد خرائط التدفق بالتعرف على الواجبات و المستندات و نمط العمل، توزيع المهام عبر مختلف العمليات، و تعيين كل المحددات بما فيها العملية، القرار، المراقبة و التنفيذ.

ما يميز هذه الخرائط أنها تقدم تصور بياني باستخدام رموز نمطية متفق عليها عالميا، و بذلك تسهل عملية الفهم لطبيعة النظام بطريقة أسرع من الوصف بالكتابة و تمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، و هي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي و قائمة الاستقصاء.

تركز الخرائط التنظيمية على الأجزاء الهامة و الرئيسية التي تهم المدقق، بالإضافة إلى أنها تعد وسيلة لوصف النظام بحيث تمكن و تسهل اكتشاف أي نقاط ضعف في النظام و أي ثغرات في مسار العمليات داخل هذا الأخير و من ثم إمكانية تقييم النظام بطريقة سليمة.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 220.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر لها أهمية كبيرة لتقوم نظام الرقابة الداخلية¹.

كما أنها تهتم أساساً بإبراز العمليات الدورية الروتينية، أما العمليات غير العادية و تلك التي لا تتصف بالتكرار فلا تبرزها الخريطة، و لعلاج هذا النقص ينبغي مراعاة ذكر طريقة معالجة هذه العمليات في التقرير الوصفي التكميلي المرفق بالخريطة².

الفرع الثاني: أسلوب فحص النظام المحاسبي: يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي لغرض حصول المدقق على قائمة بالدفاتر و السجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها و تدقيقها وعهدتها أيضاً، وكذلك قائمة بأنواع المستندات المستخدمة و دورتها المستندية، بالإضافة إلى قائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بعهدة الأصول.

ثم يقوم المدقق بدراسة و تقييم محتويات القوائم المالية للتحقق من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأصول، و من ثم يحكم على متانة النظام المتبع.

من مزايا هذا الأسلوب أنه يركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، و التعرف على الأنظمة المحاسبية المطبقة و ما يرتبط بها من وظائف حتى يمكن الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

يعاب على هذا الأسلوب أنه يقتصر تركيزه على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية رغم اتساع الرقابة، و الذي أصبح يشمل بجانب النظام المحاسبي الجوانب الادارية الأخرى، كما أن هذا الأسلوب قد يصبح عملية مطولة في المؤسسات الكبيرة الحجم، خاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين، السجلات،...، مما يترتب عليه الكثير من الجهد و الوقت.

بالإضافة إلى اختلاف نتائج تقييم الرقابة لمشروع معين من مدقق لأخر، و سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته لأن التقييم يستغرق وقتاً طويلاً لذا فإن بعض المدققين يهون العمل بسرعة، و نقص الموضوعية في التقييم حيث يعبر عنها وصفاً إنشائياً مثل ممتازة و جيدة... إلخ.

¹ يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 114.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة 1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 153.

الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي

تجدر الإشارة في مختلف الأساليب المستعملة أنه بإمكان المدقق أن يجمع بين أسلوبين أو وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ أنه لا يشترط استعمال وسيلة واحدة على الأكثر، فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، و أن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء و الخروج بحكم دقيق حول النظام¹.

و بصفة عامة فإن المشكلة الكبيرة و التي تبقى مطروحة هي نقص الموضوعية، و بالتالي فالمدقق بحاجة إلى أداة تحقق له الموضوعية في الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

إن استعمال الاستبيان يمكن أن يحقق ذلك إذا ما أعطيت قيم لعناصره المختلفة، و يتم من خلال الخطوات التالية²:

- ✓ تصميم استبيان شامل لجميع نواحي نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- ✓ مراعاة أن تكون الاجابة على جميع الأسئلة ب " نعم " أو " لا "؛
- ✓ تقسيم الاستبيان إلى مجالات متخصصة مثل المبيعات، المشتريات،... إلخ؛
- ✓ إعطاء أهمية نسبية لمجالات الرقابة الداخلية أي درجات؛
- ✓ إعطاء أهمية نسبية للأسئلة أي درجات أيضا.

ومن الضروري على المدقق أن يستعمل مدى معين من القيم (النقاط) لأسئلة الاستبيان بحيث تتناسب القيمة المقررة لكل سؤال مع أهميته النسبية، بحيث تعطى القيم الكبيرة للأسئلة ذات الأهمية النسبية العالية لفعالية الرقابة، و يراعى في صياغة جميع الأسئلة أن تحتل إحدى الإجابتين (نعم أو لا)؛ و بعد الانتهاء من تعبئة قسم من أقسام الاستبيان خاصة بناحية معينة من الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بإعطاء القيم المقررة للإجابات بنعم بالرقم واحد (1) و الاجابات بلا الرقم صفر (0)، ثم تستخرج مجموع القيم المعطاة و نسبة القيمة القياسية للمجال ليحصل على درجة فعالية الرقابة الداخلية في ذلك المجال، و بالتالي يتم حساب درجة فعالية المجال بالقانون التالي³:

$$\text{درجة الفاعلية للمجال} = (\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال نتيجة الاختبار} / \text{القيمة القياسية}) \times 100.$$

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 151.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 242-243.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 243.

خلاصة :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق الخارجي ما هو إلا تحصيل حاصل لما شهدته الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية من تطورات و تغييرات مست معظم الشركات وخصوصا الكبرى جراء الانفصال التام بين الملاك و الإدارة، الأمر الذي أزم ضرورة وجود من يقوم بمهمة الدراسة الانتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة، و لا يتحقق هذا إلا بالاستعانة بطرف خارجي مهني، محترف و مستقل تمام الاستقلالية عن إدارة المؤسسة.

كما سبق و أن ذكرنا أن التدقيق الخارجي شهد تطور و الذي يتجلى في انتقال أهداف المدقق الخارجي من مجرد نطاق ضيق يتمثل في اكتشاف الغش و منع الأخطاء إلى نطاق أوسع و أشمل من ذلك يتمثل بهدف تقديم هذا الأخير لرأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية و التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة.

و لاشك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من طرف خارجي محايد يشترط فيه الخبرة و المعرفة و الاستقلال، و بالتالي زيادة إمكانية الاعتماد عليه وإضفاء الثقة على المعلومات الخاصة بالقوائم المالية، فيخدم فيها كل من إدارة المؤسسة و التي ترى في تقرير المدقق المحايد شهادة لها بحسن أدائها و قيامها بالمهام المسندة إليها من طرف الملاك أو المساهمين، وذلك من أجل تسهيل و توضيح اتخاذ القرارات السليمة، و بناؤها على أسس معلومات صحيحة و موثوقة خصوصا بالنسبة للمساهمين المطالبين بها.

كما أن تقرير المدقق النهائي يخدم فئات مختلفة أخرى كالدائنين مثل البنوك و غيرها من المؤسسات المالية و التي تعتمد على القوائم المالية كأساس للتوسع لمنح الائتمان، بالإضافة إلى تقرير المدقق الخارجي و الذي يعتبر كتأكيد على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين و تشريعات تفرضها الدولة كالضرائب، ونتيجة لهذه الالتزامات المقدمة للجهات الحكومية فإنها بذلك تخدم الاقتصاد الوطني.

و على ضوء ما استعرضناه في هذا الفصل تم التركيز على أن التدقيق الخارجي في الجزائر، هو ذلك التدقيق القانوني و الإلزامي الذي يقوم به شخص محترف معروف باسم محافظ الحسابات، و ذلك لعدة اعتبارات هامة تطرقنا إليها في المقدمة العامة وأهمها أن محافظ الحسابات يتبع منهجية صارمة تبدأ بقبول المهمة و المعرفة العامة للمؤسسة، و تمر بمرحلة تقييم الرقابة الداخلية، و تنتهي بإعداد التقرير، إذن التدقيق الخارجي ما هو إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خصوصا أن أهم مهمة يكلف بها التدقيق الخارجي من خلال تقييمه للرقابة الداخلية هو التأكد من وجود و كفاءة نظام الرقابة الداخلية و العمل على تحسينه.

الفصل الثالث:

العلاقة التكاملية بين

التدقيق الداخلي

و الخارجي و تأثيرها على

تحسين الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

تمهيد :

بعد استعراضنا في الفصول السابقة للتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، بتناول أهم الجوانب الخاصة بكل منهما، و المتمثلة في المفاهيم و المعايير التي تحكمهما و المسؤوليات و الصلاحيات و منهجية التنفيذ، استخلصنا و توصلنا إلى و جود علاقة قوية بينهما، و منها علاقة التكامل المرتبطة بينهما و المتمثلة في مجالات عديدة، من أبرزها التعاون و التنسيق بين ممارسي مهنة التدقيق الداخلي و مهنة التدقيق الخارجي، و مجالات اعتماد المدققين الخارجيين على أعمال التدقيق الداخلي و حتى اعتماد المدققين الداخليين على الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي، بالإضافة إلى المساعدات التي يمكن أن يقدمها الطرفين لبعضهما البعض، كما تطرقنا إلى معرفة مستوى الاتصال و التواصل الذي قد يكون بين المدقق الداخلي و الخارجي.

إن وجود العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي هي المحور الرئيسي لهذه الرسالة، تعتبر هامة جدا و ضرورية لكلا الطرفين، لما لها من تأثير إيجابي و فائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، و لما لها من تأثير على تحسين الرقابة الداخلية، و الذي ينتج عليه حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، و ما يؤكد أهمية هذا التكامل و يعززه هو ذلك الاهتمام البالغ الذي حظي به من طرف الباحثين الأكاديميين و حتى المهنيين بإصدارهما لنظريات تتعلق بكلا التدقيقين، بالإضافة إلى قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار أدلة و معايير تحكم و تنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

و للوقوف على جوانب هذه العلاقة التكاملية و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية بشيء من التفصيل، خصصنا هذا الفصل لتناولها من خلاله، و ذلك من خلال ستة مباحث، الأول يتحدث عن النظريات المتعلقة بهما، و يتعلق الثاني بإسهامات أدلة و معايير التدقيق في تعزيز التكامل بينهما، كما أن الثالث يتحدث عن العلاقة التكاملية بين التدقيقين، ثم يأتي المبحث الرابع المتعلق بمجالات التكامل بينهما، يليه أيضا المبحث الخامس الذي يدور حول نظام الرقابة الداخلية و تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسينه، بينما يتعلق المبحث السادس و الأخير بواقع التدقيق الداخلي و الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

المبحث الأول: النظريات المتعلقة بالتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي:

هناك العديد من النظريات التي تحدثت بصفة مباشرة و غير مباشرة على التدقيق الداخلي و الخارجي وحتى الرقابة الداخلية من بينها نظرية المؤسسة و النظرية التحفيزية، نظرية الوكالة و نظرية تكاليف المعاملات، إلا أن النظرية الأولى و التي تخص نظرية المؤسسة نجد أنها عاجلت علاقة المؤسسة بالرقابة بصفة عامة سواء كانت هذه الرقابة داخلية أو خارجية ولم تقم بالتفصيل في علاقة المؤسسة بالرقابة الداخلية و التي تعد محور اهتمامنا في هذا الموضوع، كما تأتي أيضا النظرية التحفيزية التي تتحدث بشكل مختصر و غير مفصل لكلا التدقيقين.

من خلال هذا ارتأينا على أن نركز على النظريتين الأخيرتين و هما نظرية الوكالة و نظرية تكاليف المعاملات، حيث نجد أن هاتين الأخيرتين و هما نظرية الوكالة و نظرية تكاليف المعاملات يتطرقان بصفة مباشرة إلى كلا التدقيقين.

المطلب الأول: نظرية الوكالة (Agency Theory):

تعتبر نظرية الوكالة من النظريات الحديثة و البارزة، ظهرت بظهور المؤسسات المساهمة و انفصال الملكية عن الإدارة، أحلت هذه النظرية بشكلها الرسمي في الفكر الاقتصادي في بداية السبعينات من القرن الماضي، نظرية الوكالة تعتبر أن التدقيق الداخلي هو الركيزة الأساسية داخل حوكمة المؤسسات، هذه الأخيرة التي تتكون من أربعة عناصر أساسية و هي التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، الإدارة¹.

تعرف نظرية الوكالة على أنها²: " علاقة تنشأ بين شخصين أو أكثر، عندما يتصرف أحد الطرفين باعتباره (العون) كممثل للطرف الآخر المعروف كموكل أو (الرئيس) في مجال قراري خاص".

¹ Gramling A.A., Maletta M.J., Scheneider A., Church B.K, « Role of the internal audit function in Corporate Governance : A Synthesis of the extant Internal Auditing Literature and Direction for future Research », The Journal of Accounting Literature, Volume (23), N° (1) , 2004, P 195.

² Ross.Stephen, « The Economic Theory of Agency : The Principal's Problem », American Economic Review, Volume (63), Issue (2) , May 1973, P 134.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

تعتبر هذه النظرية بأنها تعميم لنظرية حقوق الملكية حيث تعد مقالات كل من جونسون و مكليين (Jensen and Meckling) أول من أرست قواعد هذه النظرية و كانت نقطة انطلاق لنظرية الوكالة في الجريدة المالية الاقتصادية حين تم تعريف علاقة الوكالة بأنها¹ : " عقد يتوجب من خلاله لجوء شخص أو عدة أشخاص لخدمات شخص آخر، ليقوم باسمهم بوظيفة أو عمل معين، ما يتضمن تفويضا من طبيعة تقريره "

وفق المفهومين السابقين يتبين لنا أن مفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين طرفين (شخصين على الأقل) الطرف الأول يسمى الموكل و الآخر يمتلك التوكيل باسم الطرف الأول في إدارة شؤونه بما فيه التفويض لاتخاذ القرارات، و قصد توضيح التصور بشكل أدق نجد الطرف الأول هو الوكيل أو الوكلاء (المديرون التنفيذيون) بمعنى آخر هذا الأخير يسير و يتحكم يوميا في نشاط الشركة، و يتخذ القرارات بما فيها الاستراتيجية، و الطرف الثاني و هو الأصيل (المساهمون) الذين يعدون ملاكا، رغم أنهم قد لا يملكون سوى جزء صغير من رأس المال.

و على هذا الأساس يمكن النظر إلى المؤسسة على أنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الإدارة بالمالكين، علاقة المدقق الداخلي بمجلس الادارة ، و علاقة المساهمين بالمدقق الخارجي

طبقا لنظرية الوكالة أنه يوجد تعارض أو بمعنى آخر تضارب في المصالح بين الأصيل و الوكيل - قد يتحول إلى صراع - بين ملاك المؤسسة و الادارة، هذا التضارب أدى إلى ضرورة خلق دوافع الاستعانة و اللجوء لخدمات التدقيق و المتمثلة في خطر المعلومات و التفسير القانوني، فمن منطلق خطر المعلومات سواء المتمثل في عدم التماثل في المعلومات الموجودة بين المسيرين و ممثلي المساهمين، أو عدم التماثل في المعلومات بين المساهمين و ممثلهم (مسألة الثقة)، أنه ووفقا لما جاء في متطلبات قانون ساربنيس أوكسلي (Sarbanes-Oxley) في قانون الضمان المالي، و الذي يعتبر أن التدقيق الداخلي يعد من أهم الدعائم الأساسية في حوكمة المؤسسات، و أحد الآليات الهامة في التقليل من عدم التوازن في المعلومات، إلا أن خطر المعلومات يبقى دائما يشير إلى احتمال أن المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات هي معلومات لا تتسم بالدقة الكافية، و ذلك أن القوائم

¹ Jensen M., Meckling W., « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Strucure », Journal of Financial Economic, Spring 1976, P 308.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

المالية المعدة من طرف الادارة يمكن أن تحتوي على نوع من التحيز عند إعدادها بحضور المدقق الداخلي باعتباره موظف أجير ينتمي إلى المؤسسة نفسها، الأمر الذي يدفع الأطراف ذات المصلحة (المساهمون) إلى طلب خدمات شخص خارجي مستقل عن المؤسسة للتأكد من مدى صدق و عدالة التقارير المالية للمؤسسة، و بالنسبة للتفسير القانوني و هو النصوص القانونية و التشريعات الحكومية الواردة مثل قانون سارينيس أوكسلي (Sarbanes-Oxley) و مساهمته في إدارة المؤسسات بضرورة إشراك المدقق الخارجي كطرف يجعل منه وسيلة لمعالجة المشاكل التي قد تنتج من علاقات الوكالة¹ ، بالإضافة إلى قوانين البورصة و المؤسسات المساهمة، و قوانين الضرائب التي تنص على تدقيق القوائم المالية للمؤسسة بواسطة مدقق خارجي مستقل عنها.

المطلب الثاني: نظرية تكاليف المعاملات (The Transaction Costs Theory):

في علم الاقتصاد و المجالات المرتبطة به، يقصد بمصطلح تكاليف المعاملات بالكلفة المتحققة نتيجة تشغيل نظام اقتصادي أو تبادل اقتصادي تتم في نطاقه أي تكلفة المشاركة في السوق²، وفي هذا السياق حسب قاموس نيوبالغراف (New Palgrave) أن تكاليف المعاملات تنشأ عن تحويل للملكية أو بصورة عامة عن تحويل لحقوق الملكية و الملكية الخاصة من التبادل.

جاءت نظرية تكاليف المعاملات لتفسر علاقة المؤسسة بمحيطها الداخلي و الخارجي و التي تكون على شكل معاملات (Transaction) مستقرة مع محيطها من أجل الحصول على الموارد التي تحتاجها، فالوقوف على هذه النقطة إشارة واضحة على أن نظرية تكاليف المعاملات تهدف إلى فهم المعاملات التي تحدث في البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة، و التي انطلقت من الاشكالية التي طرحها (R.Coast) سنة 1937³، و التي تخص بشرح بوز المؤسسة مع وجود تكاليف الصفقة أو المعاملات و هي التكاليف المكبدة من جراء إنشاء أو

¹ Marianne Ojo, « The Role of External auditors in Corporate Governance : Agency Problems and the Management of Risk », American Accounting Association, July 2009, P 09.

² Cheung, Steven N.S., « Economic Organization and Transaction Costs », The New Palgrave : A Dictionary of Economics, Volume (2), 1987, PP : 55-58.

³ Coast. R,1937, « La Nature de la Firme » Citée par : Ebondon .W.M., 2007, « Audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratique», Disponible sur :<http://Cermat.iae.univ-tours.fr/IMG...pdf/Communication-Eurstache-Ebondon-Mandzila.pdf>.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

تنفيذ العقود، و يمكن أن تتضمن هذه التكاليف، تكاليف الحصول على المعلومة التي تعتبر كمورد جوهري، أو تكاليف التفاوض أو وضع أسس الحصول على الائتمان و القروض و ما إلى ذلك.

في ظل هذه النظرية تعتبر المؤسسة بخلاف السوق أنها تظهر كأسلوب للتنظيم و الذي يسمح بتخفيض أو اقتصاد تكاليف المعاملات، وأن المؤسسة الناجحة هي القادرة على تحقيق هذا الهدف من أجل حماية القيمة¹.

و في الواقع أظهرت دراسات (Ebondon et Pigé) أن مؤسسات الأسواق المعروفة بقدرتها على استيعاب بعض المعاملات، تستطيع أن تحقق أقل تكلفة مما لو كان لديهم عقدة في الأسواق، لهذا السبب الذي يجعل المؤسسات مهما كان حجم الأعمال فيها (مؤسسات كبيرة، مؤسسات متوسطة أو صغيرة الحجم) الأخذ في الاعتبار و إخضاع عملهم لعملية تدقيق خارجي إضافة إلى وظيفة التدقيق الداخلي الموجودة بالمؤسسة، و التي تسعى للحد من ارتفاع تكاليف المفوضين لذلك (المدققين الخارجيين) و هذا في إشارة واضحة و من الأسباب التي كانت وراء إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الكبيرة بعد أزمة 1929.

المبحث الثاني: اسهامات أدلة و معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين

التدقيق الداخلي و الخارجي:

لقد بات من المؤكد تعدد الجهات المستفيدة من الخدمات المقدمة من طرف المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، وذلك في ظل تداخل أعمالهما و تمازج أدواتهما و وسائلهما، و ارتباط نتائجهما ببعضهما البعض بتقارب أهداف كل منهما في إنتاج بيانات محاسبية و حقيقية، لهذا باتت أهمية تكاملهما، خاصة لتفعيل الرقابة الداخلية بشكل عام، و لتأثر القرارات المتخذة بمخرجات عملية التدقيق و كذا الأطراف المختلفة، سواء المدقق الداخلي أو الخارجي أو المؤسسة و الأطراف الخارجة عنها، الأمر الذي ألزم ضرورة التعاون بينهما مما ينتج عنه تدفق للمنافع لكلا الطرفين و للمؤسسة أيضا، حيث أن المدقق الخارجي قد يستفيد من المدقق الداخلي بشكل رئيسي عند فهمه و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد حجم و توقيت الاجراءات الواجب عليه اتخاذها، كما يستفيد أيضا بطبيعة الحال المدقق الداخلي بشكل رئيسي في الاحتكاك بالمدقق الخارجي و بالتالي زيادة خبرته و معرفته و تطوير أساليب التدقيق الداخلي.

¹ Williamson O.E., « The Economics of Organization : The Transaction Cost Approach », American Journal of Sociology, Volume (87), Issue (3) , Nov 1981, PP : 549-550.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

فالواقع العملي في ممارسة أعمال التدقيق يثبت أن نسبة كبيرة من عملية التكامل بين التدقيقين تتمثل فيما قد يقدمه المدقق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي، لما للأول من مزايا تتمثل في أنه يعمل على قياس و تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، فضلا على أنه متواجد و يقضي معظم أو كل وقته في العمل في المؤسسة، ونتيجة لذلك يتكون لديه فهم أفضل و إلمام كبير لثقافة، أنظمة و نشاطات المؤسسة، بحكم أن التدقيق الداخلي مستمر على مدار السنة و شامل لكافة العمليات، و هذا ما يسمح له برؤية بعض الأمور التي لا يستطيع المدقق الخارجي رؤيتها أو فهمها خلال زيارته للمؤسسة و التي تكون غالبا على فترات قصيرة لا تسمح له باكتشافها.

و تأكيداً لأهمية ما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للتدقيق الخارجي وما يقدمه أيضا التدقيق الخارجي من مساعدة للتدقيق الداخلي في تنفيذ مهامهم في صورة مقربة لتكامل قد يحدث بينهما، أصدرت العديد من المنظمات و الهيئات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق عدة معايير تهتم بمساعدة و إرشاد المدققين الخارجيين في كيفية استفادتهم من أعمال التدقيق الداخلي في تنفيذهم لمهامهم المتعلقة بهم، و سوف نقوم من خلال هذه النقطة بتناول الدليل الخاص بمحور هام من دراستنا، ألا و هو دليل التدقيق في الرقابة الداخلية بالإضافة إلى دراسة بعض المعايير التي تحكم هذا الجانب.

المطلب الأول: دليل التدقيق (4)، معيار التدقيق الدولي (600) و معيار التدقيق (610)

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى دليل التدقيق رقم (4)، بالإضافة إلى بعض معايير التدقيق الدولية رقم (600) و (610) ثم معيار من المعايير التي تبنتها دولة من الدول العربية ألا و هي مصر باعتبارها الدولة السبابة في تنظيم مهنة التدقيق مقارنة مع سائر البلدان العربية الأخرى، بإصدارها لمعيار التدقيق رقم (610).

الفرع الأول: دليل التدقيق (4) ومعيار التدقيق الدولي (600):

أولاً: دليل التدقيق (4)¹: أقر مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في العراق بتاريخ 2000/07/15 دليل التدقيق رقم (4) المتعلق بدراسة و تقويم نظام الرقابة الداخلية، بصفته أهم نظام لابد من دراسته و تقييمه سواء في مهمة التدقيق الداخلي أو مهمة التدقيق الخارجي، و باعتباره من أهم الخطوات التي يجب التركيز عليها من كلا التدقيقين، يهدف هذا الدليل إلى توضيح الارشادات الواجب اعتمادها للتأكد من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به من قبل المؤسسة، قسم هذا الدليل قطاع الرقابة الداخلية إلى (الرقابة

¹ فائز عبد الحسن جاسم، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي و الإداري، مجلة الكوكت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة واسط، العدد 16، العراق، 2014، ص 13.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

المحاسبية و الرقابة الادارية، نظام الضبط الداخلي و جهاز التدقيق الداخلي)، كما بين هذا الأخير أن جهاز التدقيق الداخلي جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة و يعد إحدى وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.

ثانيا: **معيار التدقيق الدولي (600)¹**: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير و توفير إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمؤسسة، بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن البيانات المالية للمؤسسة، إن مجال هذا المعيار الذي يندرج تحت عنوان " الاستفادة من عمل مدقق آخر"، (Using the Work of Another Auditor) يتيح فرصة التعاون بين المدققين (Cooperation Between Auditors)، و القصد من هذا هو وجوب تعاون المدقق الآخر مع المدقق الأساسي، و ذلك لمعرفته بالسياق الذي يستفيد المدقق الأساسي منه، فمثلا على المدقق الآخر لفت نظر المدقق الأساسي لأي جانب من عمل المدقق الآخر الذي لم يستطيع القيام به بالصورة المطلوبة، و بصورة مماثلة، و استنادا إلى الاعتبارات القانونية و المهنية فإن المدقق الآخر يحتاج إلى الإحاطة بأية أمور و وصلت إلى علم المدقق الأساسي و التي قد يكون لها تأثير مهما على عمل المدقق الآخر.

كما أن اعتبارات إعداد التقرير (Reporting Consideration) تحصل عندما يستنتج المدقق الأساسي أنه لم يتمكن من إنجاز إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية لإحدى المكونات التي تم تدقيقها بواسطة المدقق الآخر، فيجب عليه في هذه الحالة إبداء لرأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق التدقيق.

الفرع الثاني: معيار التدقيق الدولي (610) و معيار التدقيق المصري (610):

أولا: معيار التدقيق الدولي (610): تم إصدار هذا المعيار من طرف لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير 1988 بعنوان " استخدام عمل المدققين الداخليين² " (Using the Work of Internal Auditors)، ينص هذا المعيار على وجوب التزام المدقق الخارجي بفحص أعمال التدقيق الداخلي و يهدف إلى بيان الاجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بغرض الاستفادة منه، و للحصول على التفهم و التقييم المبدئي لوظيفة التدقيق الداخلي، ينبغي على

¹ International Standard on Auditing (ISA 600), « Using the Work of Another Auditor », 2009, PP : 546-550, Disponible sur le site : www.ifac.org/.../2008_Auditing_Handbook_A180_ISA_600.pdf, le 17/03/2017.

² International Standard on Auditing (ISA 610), « Using the Work of Internal Auditors », 2009, PP : 625-631, Disponible sur le site : www.ifac.org/System/files/.../a034-2010-iaab-handbook-isa-610, le 17/03/2017.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

المدقق الخارجي أخذ و تقويم الأمور التالية المتمثلة في الوضع التنظيمي، نطاق التدقيق الداخلي، و الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين.

بالنسبة للوضع التنظيمي نجد أن موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يؤثر على موضوعية و استقلالية المدقق الداخلي، حيث أن الوضع الأمثل يتمثل في ضرورة ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، و أن يكون بعيدا كل البعد عن أي أعمال تنفيذية أو تشغيلية، كما يجب النظر بعناية لأية قيود و اجراءات تعسفية قد تلجأ إليها الادارة و تضعها أمام التدقيق الداخلي، كما يجب أن تتوفر حرية اتصال المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي.

و بخصوص نطاق التدقيق فإنه يتمثل في طبيعة و نطاق المهام المسندة للمدقق الداخلي، يحتاج فيها المدقق الخارجي إلى دراسة مدى التزام الادارة بأخذ التوصيات و المقترحات التي يقدمها المدقق الداخلي، أما بالنسبة للكفاءة المهنية فيجب على المدقق الخارجي هنا أن يبحث على ما إذا كان العمل في إدارة التدقيق الداخلي يتم بواسطة أشخاص مؤهلين بقدر كاف، و أنهم حصلوا على تدريب مناسب يمكنهم من العمل كمدققين داخليين، و على ذلك يقوم المدقق الخارجي بدراسة و فحص سياسات التعيين و التدريب لأفراد التدقيق الداخلي، و كذلك المؤهلات العلمية و الخبرات العلمية التي تحصلوا عليها.

ثانيا: معيار التدقيق المصري (610) (EAS : Egyptian Audit Standard): يحمل هذا المعيار عنوان " اعتبارات الاستعانة بعمل المدقق الداخلي"¹، حيث نص على العديد من خصائص التدقيق الداخلي الواجب توفرها فيه، و التي تحدد درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، تندرج هذه الخصائص في الوضع التنظيمي، نطاق العمل بالإضافة إلى الكفاءة الفنية و العناية المهنية الواجبة، فبالنسبة لنطاق العمل يجب مراعاة طبيعة و مدى المهام المكلفة بها إدارة التدقيق الداخلي، و يكون المدقق الخارجي هنا أيضا بحاجة لدراسة ما إذا كانت الادارة تستجيب لتوصيات التدقيق الداخلي و كيفية توثيق ذلك، أما الكفاءة المهنية تتمثل فيما إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي يقوم بها أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً و لديهم الكفاءة للعمل كمدققين داخليين، و يمكن للمدقق الخارجي هنا على سبيل المثال فحص سياسات التعيين و تدريب الموظفين القائمين بأعمال التدقيق الداخلي و خبرتهم و مؤهلاتهم المهنية، و فيما يخص العناية المهنية الواجبة، يتم النظر

¹ Abbass D., Aleqab M., « Internal Auditors Characteristics and Audit Fees : Evidence from Egyptian Firms », International Business Research, Volume (6), N° (4) , Canadien Center of Sciences and Education, 2013, P 67.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

فيها ما إذا كان التخطيط و الإشراف و الفحص و التوثيق لأعمال التدقيق الداخلي يتم بصورة مناسبة، كما يجب أيضا دراسة مدى وجود أدلة التدقيق ، برامج العمل و أوراق العمل.

المطلب الثاني: معيار التدقيق (2) و تقرير لجنة المنظمات المهنية تريدوي ، معيار التدقيق الأمريكي(65) و معيار التدقيق (5):

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى معيار التدقيق رقم (2)، بالإضافة إلى تقرير لجنة المنظمات المهنية تريدوي ثم معيار التدقيق الأمريكي رقم (65) يليه معيار التدقيق رقم (5) الصادر من طرف مجلس الرقابة على شركات المحاسبة العامة.

الفرع الأول: معيار التدقيق (2) و تقرير لجنة المنظمات المهنية تريدوي:

أولاً: معيار التدقيق الخارجي (2): يخول هذا المعيار للمدقق الخارجي الحق في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المدققين الداخليين¹، ومثال على ذلك قد يطلب المدقق الخارجي من المدقق الداخلي استكمال بعض المهام التي تدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: تقرير لجنة المنظمات المهنية تريدوي (Treadway Commission): أصدرت هذه اللجنة المعروفة باسم (COSO) تقارير من بينها تقرير أكدت فيه على ضرورة تحفيز المدققين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الإدارة و المدققين الخارجيين في الأمور التالية :

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية و الأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛
- تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وقد ساهم هذا التقرير في تعزيز دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي لاسيما في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، و تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في هذا النظام و العمل على تعزيزه، كما وجه التقرير انتباه المدققين الخارجيين نحو الاستعانة بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على فهم كامل عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ شيماء محمد سمير ابراهيم، التكامل بين عمل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي للحد من الفساد المالي، كلية الحداية، مركز الدراسات المستقبلية، بحوث مستقبلية، العدد (41)، الموصل، العراق، 2013، ص 138.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

الفرع الثاني: معيار التدقيق الأمريكي (65) و معيار التدقيق (5):

أولاً: معيار التدقيق الأمريكي (65) (AAS : American Auditing Standard): أصدر هذا المعيار من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أبريل سنة 1991م بعنوان " استخدام عمل المدقق الداخلي"، وفقاً لبيان هذا المعيار أنه يمكن للمدقق الخارجي استخدام عمل المدقق الداخلي و الاعتماد عليه في حالة اقتناعه بأن معايير الكفاءة و الموضوعية قد استوفيت من طرف المدقق الداخلي¹، يوفر هذا المعيار إيضاح المعلومات و الاستفسارات اللازمة للمدققين الداخليين لمساعدتهم في التفهم المطلوب منهم فيما يتعلق بأعمال التدقيق الداخلي، و يمكن تلخيص أهم هذه المعلومات في إمكانية استخدام المدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي من خلال عمل اختبارات تحقق، أو اختبارات رقابية، حيث أنه إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي في المؤسسة في مستوى جيد وتؤثر في إجراءات الرقابة ، فإن ذلك يؤدي إلى التأثير على تقدير المدقق الخارجي لمخاطر الرقابة و بالتالي على نطاق تدقيقه.

ثانياً: معيار التدقيق (5) (Auditing Standard N° 5): قام مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة* (PCAOB) بمراجعة توجيهاته الخاصة بتدقيق الرقابة الداخلية من خلال اعتماد معيار التدقيق رقم (5)² المتضمن تدقيق الرقابة الداخلية على التقارير المالية و الذي يتم دمج مع تدقيق القوائم المالية، و من خلال اعتماد هذا المعيار و الارشادات المرفقة به، يبين و ينص المجلس على تشجيع المدققين الخارجيين على استخدام عمل

¹ Naman K.Desai, Gregory J.Gerard, and Arindam Tripathy, « Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors », Auditing : A Journal of Practice & Theory, Volume (30), N° (1) , February 2011, P 150.

* مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة (PCAOB : The Public Company Accounting Oversight Board): يعتبر هذا المجلس من أهم البنود الواجبة التطبيق التي تضمنها قانون أوكلسي، مقره في الولايات المتحدة الأمريكية، يتلخص هذا البند في وضع معايير للتدقيق، يشرف على تنفيذها مجلس مراقبة نشاط حسابات الشركة، ومراجعة ما قد تقع فيه من سهو و أخطاء، ويكون تابعاً للجنة البورصة و الأوراق المالية، مما يؤدي إلى مراقبة الأداء و استعادة ثقة المستثمر، يشترط بهذا المجلس بأن يكون هيئة غير حكومية و مستقلة تنحصر مهمتها في تنظيم شركات المحاسبة، و استعادة ثقة جمهور المستثمرين في تقارير مدققي الحسابات المستقلين، و أن يكون تابعاً لسلطة لجنة مراقبة عمليات البورصة المتمثلة بالرقابة، كما يجب أيضاً إخضاع شركات المحاسبة العامة الأجنبية في تقديمها لتقارير مالية عن الجهات المصدرة للأوراق المالية لأحكام قانون أوكلسي و خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية. مأخوذ من المصدر التالي: علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون سارينيز أوكلسي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد (86)، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص 18.

² Vikram Dessai, Robin W.Roberts and Rajendra Srivastava, « An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions », Contemporary Accounting Research, Volume (27), N° (2) , 2010, P 538.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

المدققين الداخليين، لكن إذا توفرت شروط الكفاءة و الموضوعية في هؤلاء الموظفين، هذا المطلب الذي يزيد من إمكانية الاعتماد عليهم و إتاحة إمكانية خلق فرص التكامل بينهما.

المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الجوانب الهامة التي تقتضي وجود علاقة تكاملية بين التدقيقين بذكر أوجه التشابه و الاختلاف بينهما، و إلى طبيعة هذا التكامل بتعريفه و ذكر أهدافه، بالإضافة إلى إبراز أهمية التكامل الموجود بينهما، و العوامل الداعمة لتطبيقه.

المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي:

تعد العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي تقليد قديم عرف بظهور النوعين، إلا أن أهمية هذه العلاقة ازدادت مع ازدياد متطلبات مكافحة التلاعب، الغش و الفساد المالي، بعد الانهيارات المتوالية لكبرى الشركات، لذلك أصبح من الضروري ضرورة تكامل دورهما، الأمر الذي استدعى تعميق العلاقة بينهما، و لتوضيح هاته الأخيرة سنقدم أوجه التشابه و الاختلاف الرئيسية التي يمكن تحديده بين التدقيق الداخلي و الخارجي¹.

الفرع الأول: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي:

إن مجال التشابه يوفر نقاط مشتركة يتميز بها كلا التدقيقين تتمثل فيما يلي:

- ✓ خضوع كل من التدقيق الداخلي و الخارجي لمجموعة و احدة من المعايير الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية الخاصة بكل مهنة، حيث أن هذه المجموعة من المعايير الدولية تشمل المعايير المهنية و المبادئ الأخلاقية؛
- ✓ يتمتع كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي بتأهيل علمي و مهني؛
- ✓ يجب أن تتوفر الاستقلالية لكل منهما؛
- ✓ كلاهما يتبعان نفس المنهجية في أداء التدقيق من تخطيط و أداء للرقابة الداخلية و الاختبارات الأساسية؛
- ✓ الاهتمام بالمخاطر و اعتبارها كعنصر مهم جدا في عملية التخطيط لكل من المدققين الخارجيين و الداخليين؛

¹ Atanasiu Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram , « The Relationship Between Internal and External Audit », Volume (1), Issue (10) ,2008, PP :5-6. Disponible sur l'adresse suivante : www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/18.pdf, le 15/02/2016.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

- ✓ يهتم التدقيق الداخلي و الخارجي بحد سواء بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و يهدف كل منهما لوجود نظام رقابة داخلية فعالا لمنع وتقليل حدوث الأخطاء و التلاعبات؛
- ✓ يستعمل كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما و التي منها: خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي؛
- ✓ بالنسبة لكلتاوظيفتين تعرض نتائج أنشطتهما من خلال تقارير التدقيق.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي:

بخصوص أوجه الاختلاف بينهما، نجد أن التدقيق الداخلي يختلف عن التدقيق الخارجي في كثير من الأمور التي قد تلتبس على البعض، من حيث الموقع التنظيمي في المؤسسة، الأهداف، الاستقلالية، منهج الرقابة الداخلية، نطاق العمل، و الأطراف المستفيدة...، وغيرها من الأمور و التي سنستعرضه في الجدول التالي :

الجدول رقم (1.3) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

الرقم	وجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الموقع التنظيمي داخل المؤسسة	يعتبر قسم المدقق الداخلي جزء من المؤسسة، أهدافه تحدده المعايير المهنية، الإدارة و مجلس الإدارة، يكون تابعا لمستوى إداري معين.	المدقق الخارجي ليس جزء من المؤسسة، لكنه يشارك فيها، تحدد أهدافه من قبل النظام الأساسي، إذن هو مدقق مهني متعاقد و مستقل.
2	الأهداف	نطاق عمل المدقق الداخلي شامل يخدم المؤسسة، و يساهم في تحقيق أهدافها من خلال تحسين كل من العمليات، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية، و عمليات الحوكمة من كافة جوانب المؤسسة، سواء المالية أو غير المالية.	تتمثل المهمة الرئيسية للمدققين الخارجيين في إبداء رأي في محايد حول عدالة القوائم المالية بشكل سنوي.
3	الاستقلالية	يجب أن يكون مستقل عن الأنشطة المدققة.	يجب أن يكون مستقل عن عملائه (المؤسسة محل التدقيق) وفق السلوك المهني الصادر عن AICPA
4	منهج الرقابة الداخلية	يتعلق بجميع الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	يتعلق ببعض جوانب الرقابة الداخلية و الذي له تأثير جوهري و مادي على النتائج المالية

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

5	تطبيق التدقيق	يغطي جميع عمليات و وظائف المؤسسة.	لا يغطي سوى تلك العمليات التي يكون لها مساهمة في النتائج المالية و أداء المؤسسة.
6	مدة التدقيق	ينفذ خلال السنة بأكملها، وذلك بسبب وجود مهام محددة أنشئت وفقا لمستوى المخاطر التي تم تحديدها لكل كيان قابل للتدقيق.	نشاط يتكرر سنويا كقاعدة عامة في نهاية السنة، حيث يبدي رأيه عن القوائم المالية السنوية.
7	منهج التعامل مع الاحتيال	يهتم بعمليات الاحتيال و الغش في جميع أنشطة المؤسسة	يتعلق اهتمامه فقط بعمليات الاحتيال و الغش التي تمس الجانب المالي و التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية

Source : Atanasiu Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram , « The Relationship Between Internal and External Audit », Volume (1), Issue (10) , 2008, PP : 6-7.

المطلب الثاني: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي:

على الرغم من أوجه التشابه الموجودة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في ممارستهما لعملية التدقيق، من حيث الاعتماد على نظام رقابة داخلية فعال، و على الرغم من الاختلافات التي ذكرناها بينهما سواء من حيث الموقع التنظيمي، الأهداف و درجة الاستقلالية و أوجه المقارنة الأخرى، فإن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المدقق الداخلي منافسا للمدقق الخارجي، و أن المؤسسات بحاجة لمجهوداتهما معا.

و عليه فقد خصصنا هذا المطلب لنتناول من خلاله تعريف مبدأ التكامل و أهدافه، أهميته و العوامل الداعمة لتعميق هذا المبدأ.

الفرع الأول: تعريف و أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

أولاً: تعريف التكامل: يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي بأنه¹: "التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق و تقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، و توزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام، و الذي يعود بالفائدة على

¹ شقير حمد، العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41)، عمان، الأردن، 2000، ص 10.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

المؤسسة "، حيث أن وجود علاقة تكاملية بينهما يحسن الكفاءة و الفعالية، بتخفيضه لتكلفة التدقيق و إضافة قيمة للمستخدمين و المؤسسة¹؛ وفي اعتبار آخر للتكامل يعد على أنه² : " نطاق عمل كل من المدقق الداخلي و الخارجي في عملية الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء و الغش، و ما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية، لذا تعتبر مهمة كل منهما في هذا السياق مكتملة للآخر".

إن التعاون و التنسيق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يحقق أمر ضروري و هو التكامل بينهما، إذ يعد غاية أساسية و مهمة يمكن إدراكها لتحقيق الكفاءة في الأداء التدقيقي للمؤسسة، مما يؤدي إلى تبادل المنافع و المصالح بين المدقق الداخلي و الخارجي.

ثانيا: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي: يمكن تحديد أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تغطية أعمال التدقيق لكافة الأنشطة، بما فيها مختلف العمليات و الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، بالإضافة إلى تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية بتركيز أعلى و كفاءة عالية على تدقيق كل عمليات المؤسسة، زيادة على ذلك يهدف التكامل إلى الحد من التكرار و ازدواجية العمل، وأخيرا تحقيق هدف تخفيض تكلفة أعمال التدقيق.

الفرع الثاني: أهمية التكامل و العوامل الداعمة لتطبيق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

أولاً: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي³: يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، إحدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المدقق الداخلي و المدقق الخارجي على السواء، و من ثمة تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء المدققين سواء للمؤسسة أو الأطراف الخارجية، و عليه يمكن أن يخدم التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ثلاثة زوايا أساسية تتمثل فيما يلي: (المؤسسة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي)

¹ Wood D., « Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination », IIA Research Foundation , March 2004, P 3.

² مسعود صديقي ، مداني بن بلغيث ، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي: حالة الجزائر، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث و دراسات حول "التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات"، مصر، 2012، ص 161.

³ نفس المرجع، ص 162.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

أ- تحقيق التكامل من زاوية المؤسسة: إن هدف التدقيق الداخلي في المؤسسة هو حمايتها و تأمين ممتلكاتها، جاء لسد حاجة الادارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للمؤسسة، كما جاء التدقيق الخارجي لإبداء رأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى التأكد من أن القوائم المالية الختامية للمؤسسة حقيقية ، تعبر فعلا عن مستوى الأداء الاداري في المؤسسة، و هذا ما يجعل التكامل بين التدقيقين يتيح للمؤسسة فرصا كبيرة من أهمها:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للمؤسسة يمكن الاعتماد عليها، و بالتالي مساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت و المكان المناسبين؛
- تأكيد متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، و سلامة الأنظمة المعلوماتية التي تم فحصها؛
- خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين، و الحد من ازدواجية و تكرار العمل؛
- إعلام إدارة المؤسسة عن نقاط الضعف و النقص التي تم اكتشافها، من خلال الآراء حول النظم المحاسبية و الرقابية، مما يسمح لها بالقضاء على هذه النقاط، و تدارك النقص الذي كان يشوب بعض العمليات.

ب- تحقيق التكامل من زاوية المدقق الداخلي: تبرز أهمية التكامل بين المدققين الداخلي و الخارجي من خلال الفوائد الآتية :

- في مرحلة تقويم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، يلجأ من خلالها إلى تقديم توصيات من شأنها المساهمة في تطوير الرقابة الداخلية، كما يساعد في نفس الوقت على العمل على تطوير مناهج تدريب المدققين الداخليين و تحسين برامجهم المختلفة؛
- اتجاه المدقق الخارجي إلى استخدام أساليب مختلفة في الفحص و التدقيق منها استخدام العينات الاحصائية، و الحاسبة الالكترونية، الأمر الذي يتطلب من إدارة التدقيق الداخلي، مواكبة التطور و استخدام تلك الأساليب في تطبيق البيانات المحاسبية و عمليات المؤسسة؛
- إن إلمام المدقق الداخلي بالنواحي المالية و المحاسبية يوجهه إلى مجالات تدقيق العمليات و الأنشطة، مما يتيح امكانية انطلاقه اتجاه المهنية و التخصص وهذا ما ينتج عن مبدأ التكامل.

ب- تحقيق التكامل من زاوية المدقق الخارجي: إن وظيفة التدقيق الداخلي قد تؤثر في طبيعة عمل التدقيق الخارجي السنوي وتوقيته ومداه، حيث أن هذا التأثير يكون في الاجراءات التي ينفدها المدقق الخارجي لغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر و إجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية، و عند أداء مهام التدقيق الخارجي قد يعتمد المدقق الخارجي على أعمال أدتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقا، أو أعمال

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

تطلب منها مباشرة، ومثال على ذلك ما استعرضناه في معيار التدقيق الخارجي ذو الرقم (2) في المبحث السابق، و الذي يخول الحق لاعتماد المدقق الخارجي على اجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المدققين الداخليين.

ثانيا: العوامل الداعمة لتطبيق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي : تحتاج المؤسسة إلى خدمات كل من المدقق الداخلي و الخارجي معا، لذلك لا يعد أحدهما منافسا للآخر، الأمر المهم الذي ولد بروز عوامل تدعم تطبيق مبدأ التكامل بينهما، و عليه يمكن ذكر أهم هذه العوامل فيما يلي:

- درجة الاستقلالية التي يتمتع بها كلا الطرفين: إن عدم وجود استقلالية كاملة للمدقق الداخلي، تجعل من المدقق الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف؛
- المدقق الداخلي يهتم بالرقابة الداخلية من حيث تحسينها و دعمها و تقييم أدائها، وهذا ما يوفر للمدقق الخارجي القدرة على تحديد نطاق فحصه و تدقيقه بسهولة و سرعة؛
- وجود المدقق الداخلي كأحد الموظفين داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية، و على مدار الدورة، يوفر له الفرصة في القيام بإجراءات التدقيق التحليلية الفاصلة و الشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختباري و ليس الشامل، و التي يمكنه خلالها الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار السنة.

المبحث الرابع: مجالات التكامل بين التدقيقين (الداخلي و الخارجي):

يقصد بمجالات التكامل الأوجه التي تساهم في تحقيق مبدأ التكامل، حيث أن أوجه التكامل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي واسعة، و ما يزيد عنها هو الثقة المتبادلة بين الطرفين، إضافة إلى المعرفة الكاملة و الامكانيات، و التي تم استنتاجها من خلال تقييم كل منهما لعمل الآخر، و مما لاشك فيه أن هذا التكامل يؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق أهداف كل منهما بكفاءة و فعالية، و الذي يحقق فائدة أو تبادل المنافع بين المدققين، مما يعود بالفائدة على المؤسسة بأكملها.

و كما أشرنا في بداية هذه النقطة أن أوجه التكامل هي واسعة لكونها تشتمل على عدة أوجه سنتطرق إليها بشيء من التفصيل و التي تتمثل في:

التعاون و التنسيق بين المدققين (الداخلي و الخارجي)، حدود اعتماد المدققين على بعضهما البعض، مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، التواصل و التشاور الذي يجري بينهما.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرهما على تحسين الرقابة الداخلية

المطلب الأول: التعاون و التنسيق بين المدققين، و حدود اعتمادهما على بعضهما البعض:

الفرع الأول: التعاون و التنسيق بين المدققين (الداخلي و الخارجي): إن نظام التدقيق الداخلي الذي تمارسه الادارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب ضرورة التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، بهدف إيجاد و تحقيق وجه من أوجه التكامل المطلوب بين الطرفين، يعد التعاون بين المدققين الداخليين و الخارجيين أمر جاد و حاسم و عنصر مهم في جودة التدقيق، بسبب التسارع المتزايد في التقدم التكنولوجي، و بالتالي فإنه يصعب على المدقق الخارجي فهم الأنشطة المتعددة المستخدمة من قبل المؤسسة لمحدودية وقته؛ إذ أن مزاوله المدقق الخارجي لعمله بدون تقديم أي مساعدة من طرف المدقق الداخلي سيكون مكلفا للغاية خاصة بالنسبة للمؤسسة، مما يستدعي ضرورة اعتماد المدقق الخارجي على نتائج المدقق الداخلي و تقييماته¹، و ذلك بقيامه بتقييم أنظمة الضبط بالمؤسسة و تقديم التقارير للمدقق الخارجي، مما يحفظ من وقت المدقق الخارجي و يقلل من ساعات عمله.

بخصوص التفاعلات و التعاون في مجال العمل بين المدققين، تشير لنا دراسة في ألمانيا بأنه إذا كان المدققون الداخليون يعملون جنبا إلى جنب مع المدققين الخارجيين، فإن نتائجهما تزيد في جودة و فعالية أنظمة المؤسسة و أنشطتها، و إذا عمل المدققون الخارجيون جنبا إلى جنب مع المدققين الداخليين، سوف يؤدي ذلك إلى انخفاض في حجم الاختبارات التي يقومون بها، و نتيجة لذلك ينجر عنه تخفيض لتكاليف المدققين الخارجيين². بالرغم من أن مسألة التعاون و التنسيق الفعالان بين المدققين الداخليين و الخارجيين يؤديان إلى خلق عدة فوائد بالنسبة لهم من تبادل للخبرات و المعارف، و تطوير للأساليب و تبادل للمنافع، و كذلك الأطراف الخارجية التي يخدمونها، بالإضافة إلى تحقيق غرض رئيسي و هو زيادة فعالية وكفاءة التدقيق، و تخفيض تكاليف التدقيق³، وبالرغم من أنها حظيت بعناية و اهتمام بالغ الأهمية من طرف بعض المنظمات المهنية و المعايير الدولية، إلا أن هذه المسألة لم يتم دراسته على نطاق واسع بعد، و تحتاج إلى مزيد من البحوث خاصة في البلدان النامية.

¹ Rehana Fowzia, « Cooperation between Internal and External Auditors : A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh », World Journal of Management, Volume (2), N° (2) , September 2010, P 23.

² Diana Dumitrescu, Nicolae Bobitan, « Cooperation and Coordination between Internal and External Auditing », Academica Brancuss Publisher, Economy Series, Issue (1) , 2016, P 87.

³ Ho, S., Hutchinson, M., « Internal Audit Department Characteristics/ Activities and Audit Fee : Some Evidence from Hong Kong Firms », Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume (19), N° (2) , 2010, P 122.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرهما على تحسين الرقابة الداخلية

إن مجال التعاون و التنسيق بين المدققين الداخليين و الخارجيين يحمل في طياته تأثيرا هاما على ثلاثة محاور رئيسية و هي¹: تأثيره أساسا على خدمة العملاء، و تأثير التعاون و التنسيق على كشف الغش و الاحتيال، و في الأخير على تكاليف التدقيق الخارجي.

1- تأثير التعاون و التنسيق على تدقيق العملاء: إن التعاون و التنسيق بين المدققين الداخليين و الخارجيين يحقق مزايا للعملاء الذين يخدموهم، حيث أنه يعزز من كفاءة التدقيق، كما أنه يوفر تغطية شاملة للتدقيق بقدر أكبر من الكفاءة و الفعالية، و بوجود نظام الرقابة الداخلية كهدف مشترك لكل من المدققين الداخليين و الخارجيين على حد سواء، يجب أن يعزز التنسيق فيما بينهما حت يستطيع المدققون الخارجيون الاعتماد إلى حد كبير على المدققين الداخليين في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية.

كما ينبغي مناقشة أنشطة تدقيق الحسابات التي يقوم بها مدققي الحسابات الداخليين و الخارجيين، لزيادة تغطية التدقيق بكفاءة إلى الحد الأقصى و تقليل الجهود المكررة إلى أدنى حد ممكن، فعندما تكون عملية التدقيق غير منسقة بالشكل الصحيح، يمكن للمدقق الخارجي أن يعيد العمل الذي سبق للمدقق الداخلي أن أداه، مما يتسبب في رفع تكاليف التدقيق، و بنفس الطريقة قد يكرر المدقق الداخلي عمل قام به المدقق الخارجي و الذي ينتج عنه هدر لوقت التدقيق، و معالجة لهذه المشكلة يجب رفع مستوى الثقة بين المدققين الداخليين و الخارجيين من خلال تكامل الجهود، و ضمان تغطية أوسع لنطاق التدقيق لأنشطة المؤسسة بأكملها، وبالتالي توفر هذه المناقشة خدمة أفضل لتدقيق العملاء.

إن التعاون و التنسيق يؤدي إلى دمج و تبادل المعارف من كلا الطرفين، حيث يمكن استفادة المدققين الخارجيين من معرفة المدققين الداخليين لبيئة المؤسسة، و نظام رقابتها الداخلية، في حين يمكن للمدققين الداخليين الاستفادة من معرفة المدققين الخارجيين حول أعمال أو مؤسسات مماثلة، و عليه، و من دون أدنى شك إن تبادل المعرفة يؤدي في الأخير إلى خدمة أفضل لتدقيق العملاء.

بالإضافة إلى ذلك، و باعتبار أن كل من المدقق الداخلي و الخارجي هم بعض أطراف حوكمة الشركات، فإن التنسيق و التعاون بينهما، زيادة إلى الأطراف الأخرى يعزز حوكمة الشركات و يساعد في الحفاظ على فعاليتها².

¹ Khaled Ali Endaya , « Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors », Research Journal of Finance and Accounting, Volume (5), N° (9) , 2014, PP : 77-78.

² Gramling A.A. et al, op.cit, p 196.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرهما على تحسين

الرقابة الداخلية

2- تأثير التعاون و التنسيق على كشف الغش و الاحتيال: كما سبق و أن ذكرنا، لقد أولت المنظمات المهنية اهتمام بالغ الأهمية لضرورة التعاون و التنسيق بين المدققين الداخليين و الخارجيين لأهمية كشف الاحتيال، مثل منظمة AICPA من خلال المعايير التالية (SAS N° 99, SAS N° 82, SAS N° 53)، التي تعتبر أن المدققين الداخليين هم خط دفاع رئيسي للمؤسسة ضد الغش، بحكم معرفتهم الدقيقة حول البيئة و نظام التحكم في المؤسسة أكثر من المدققين الخارجيين، لذلك فإن المدققين الداخليين أكثر قدرة على اكتشاف الغش مقارنة بالمدققين الخارجيين الذين غالبا ما يكونون غير قادرين على اكتشاف الغش.

كما ترى بعض الدراسات إلى أن الاستثمار في وظيفة التدقيق الداخلي كان فعالا في المؤسسات، حيث أن المؤسسات التي لها مديريةية أو قسم أو خلية للتدقيق الداخلي هي أقل عرضة للاحتيال المالي من المؤسسات التي لا تملك هذه الوظيفة¹، و تدعيما لهذا الرأي، أجرت شركة KPMG مسح الاحتيال لعدد من المؤسسات الحكومية و الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية، فوجدت نسبة 65% من الغش اكتشف من قبل المدققين الداخليين، و نسبة 12% فقط من قبل المدققين الخارجيين، كما أن تقرير مسح الاحتيال من طرف شركة KPMG لمؤسسات ماليزية سنة 2008م، خلص إلى أن عمليات الاحتيال المكتشفة كانت بنسبة 30% من قبل المدققين الداخليين، و نسبة 8% فقط كانت من قبل مدققين خارجيين.

لذا لا بد التأكيد على ضرورة و أهمية وجود مستوى عال من التنسيق و التعاون بين المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين، و الذي يؤدي إلى الحد من مخاطر الغش و الاحتيال.

3- تأثير التعاون و التنسيق على تكاليف التدقيق الخارجي: فيما يخص تأثير التعاون و التنسيق بين المدققين الداخليين و الخارجيين على تكاليف التدقيق الخارجي، لا يوجد توافق بين آراء الباحثين حول هذا التأثير، حيث أن نتائج هذه الدراسات التي عاجلت هذه المسألة مختلطة، فمثلا ذهب بعض الباحثين كـفيلكس² (Felix) بدراسته و التي تهدف إلى التعرف على أهمية التعاون بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و تأثيره على أتعاب التدقيق الخارجي، فخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: اعتماد تحديد أتعاب المدقق الخارجي على مدى وجود تعاون و تنسيق بين التدقيق الداخلي و الخارجي، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة اهتمام المؤسسات بجودة

¹ Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R., & Lapedes, P.D., « Fraudulent Financial Reporting : Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms », Accounting Horizons, Volume (14), N° (4) , 2000, P 443.

² Felix, W.L., Gramling, A.A., & Maletta, M.j., « The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution », Journal of Accounting Research, Volume (39), N° (3) , 2001, P 531.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

التدقيق الداخلي لتعزيز مساهمته في عمل المدقق الخارجي، وإمكانية اعتماد هذا الأخير على المدقق الداخلي، مما يؤدي إلى تقليل أتعابه و تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي.

كما توصلت دراسة شنايدر¹ (Schneider) إلى أهمية التعاون بين الطرفين، و الاعتماد المتبادل في تقليل الجهود المزدوجة، و الأعمال المكررة المضیعة لوقت و جهد الطرفين و بالتالي تخفيض أتعاب المدقق الخارجي، و كما أوصت هذه الدراسة هي كذلك أيضا بضرورة اهتمام مجلس إدارة المؤسسة بقسم التدقيق الداخلي، ليتمكن الاعتماد عليه من طرف المدققين الخارجيين، وأوصتهم بالاستفادة لأقصى درجة ممكنة من أعمال التدقيق الداخلي، لأن المؤسسات ستفاوضهم من أجل تخفيض تكاليفهم.

كما توصلت دراسة أخرى إلى أن إجمالي ساعات التدقيق الخارجي ستزيد بنسبة 10% في المتوسط، في المؤسسات التي لا توجد فيها وظيفة التدقيق الداخلي، و في المقابل توصلت بعض الدراسات إلى أن تكاليف المدقق الخارجي أعلى في المؤسسات التي لديها إدارة التدقيق الداخلي.

وفي المقابل أيضا توصلت بعض الدراسات لغودوين-ستيوارت و كنت (Goodwin-Stewart and Kent) إلى نفس النتيجة، و هي أن تكاليف المدقق الخارجي أعلى في المؤسسات التي لديها إدارة التدقيق الداخلي، حيث استندت دراستهم إلى 401 شركة مدرجة في أستراليا، باعتبار أن لجنة التدقيق كان لها تأثير سلبي على تخفيض تكاليف التدقيق، فكانت النتائج التي توصلوا إليها مبررة كسبب لمستوى جودة التدقيق المطلوب من لجان التدقيق².

ومن ناحية أخرى يرى بعض الباحثين أنه لا توجد علاقة كبيرة بين تكاليف التدقيق الخارجي و مستوى التنسيق و التعاون بين المدققين الداخليين و الخارجيين، و بالتالي يمكن أن تكون تكلفة التدقيق الخارجي هدف ثانويا، بينما الهدف الأساسي من وراء هذا التنسيق و التعاون يتجلى في زيادة فعالية و كفاءة التدقيق بنوعيه الداخلي و الخارجي.

وفي دراسات حديثة في الآونة الأخيرة نجد على سبيل المثال دراسة (عباس و القاب سنة 2013م) في توضيح الارتباط السلبي بين تكاليف التدقيق الخارجي، و خصائص التدقيق الداخلي و التي تشمل الوضع التنظيمي لهذه الوظيفة، الكفاءة المهنية و الرعاية المهنية الواجبة، فكشفت هذه الدراسة عن ارتفاع مستوى التدقيق الداخلي، أدت إلى ارتفاع اعتماد المدققين الخارجيين على العمل المنجز من طرف المدققين الداخليين، حيث يمكن

¹ Schneider, A., « The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing », Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume (13), N° (4) , 2009, P 50.

² Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. « Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit », Accounting and Finance, Volume (46), N° (3) , 2006, P 387.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

أن يؤدي هذا الاعتماد إلى انخفاض حجم عينة التدقيق و عملياته، مما يقلل من جهود المدققين الخارجيين و بالتالي يخفض من تكلفة هؤلاء المدققين.

الفرع الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي: إن من أهم العوامل التي شغلت الكثير من الدراسات و الأبحاث العلمية في موضوع العلاقة بين المدققين الداخليين و الخارجيين، هي اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، مما تطلب ضرورة وجود لقاءات بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمناقشة اهتمامات الأعمال المشتركة، لتبادل المعارف و الخبرات، و استفادة كل طرف من مهارات الطرف الآخر، و فهم طرق و آليات عمل كل منهما، و مناقشة جدولة عملية التدقيق سواء الداخلية أو الخارجية، للحد من التكرار بازواجية العمل، و الحد كذلك من تضييع الوقت، و تحديد مناطق الخطر، و العمل بقدر الامكان على تخفيض تكاليف التدقيق التي تتكبدها المؤسسة.

إن اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي متوقف و يقاس بدرجات تحدد مدى اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، و كما أن درجة هذا الاعتماد تخضع لوجهات نظر مختلفة، فبعض المدققين الخارجيين ينظرون إلى أعمال و أنشطة التدقيق الداخلي باعتبارها بديلة لأعمالهم، و البعض الآخر يعتبرها مكملة لأعمالهم التي يقومون بها.

إن درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي تختلف من مؤسسة لأخرى، كما أن اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي لا يحصل إلا عندما تستوفي هذه الأخيرة معايير أساسية و معينة، و هي موضوعية و استقلالية المدقق الداخلي، كفاءته، طبيعته و جودة العمل المقدم من طرفه، و بالتالي تعتبر هذه المعايير من أهم العوامل التي تؤثر على درجة الاعتمادية.

فبخصوص معيار الاستقلالية تشير لنا دراسة السويدان و القاسم (Suwaidan and Qasim) في مقال لهما تحت عنوان " اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين، و تأثيره على أتعاب التدقيق"، أثبتت أن المدققين الخارجيين يعتبرون أن استقلالية المدقق الداخلي، بالإضافة إلى كفاءة و جودة التدقيق الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في قرار اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي¹، و من خلال هذا المعيار يتوجب على المدقق الخارجي الملاحظة و التأكد من موضوعية المدقق الداخلي :

¹ Suwaidan, Mishiel Said, Qasim Amer, « External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees An empirical investigation », Managerial Auditing Journal, Volume (25), N° (6) , 2010, PP : 511-512.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

- عن طريق التأكد من تمتع المدققون الداخليون بالحرية للاتصال و التواصل المباشر مع الادارة العليا؛
- التأكد من وجود رسالة واضحة لدى العميل تحدد مسؤوليات و أهداف المدقق الداخلي بوضوح؛
- وجود لجنة تدقيق و سهولة التواصل و التعامل معها بدون تدخل الادارة العليا؛
- استقلالية مديرية أو قسم التدقيق الداخلي عن باقي المديریات أو الأقسام في المؤسسة؛
- التأكد من عدم مشاركة المدقق الداخلي في تصميم أنظمة الضبط أو الاجراءات التشغيلية.

ترى هذه الدراسة أن العوامل الرئيسة الثلاث المتمثلة في الاستقلالية، كفاءة المدقق الداخلي، و طبيعة العمل المقدم من طرفه، تؤثر على قرار اعتمادية المدقق الخارجي على المدقق الداخلي دون أن تؤثر على أتعابهم (أتعاب التدقيق الخارجي)، إذ أن حجم المؤسسة محل التدقيق هو الذي يلعب دورا أساسيا في تحديد قيمة أتعاب التدقيق الخارجي و ليست درجة الاعتمادية.

كما توصلت دراسة أخرى ل: (Singh and Newby)¹ إلى وجود علاقة إيجابية بين وظيفة التدقيق و أتعاب المدقق الخارجي في المؤسسات المساهمة العامة في أستراليا، مفادها أن المؤسسات التي لديها وظيفة التدقيق الداخلي فعالة، تتحمل أتعاب تدقيق خارجية أكبر، وذلك لأنها تعمل بشكل متكامل وليس بديل مع المدققين الخارجيين باضطرارهم ببذل جهود كبيرة خاصة في ارتفاع درجة المسؤولية القانونية الملقاة على عاتقهم.

أما بالنسبة لمعيار كفاءة المدقق الداخلي فيتفق معظم الباحثين بأن توافر الكفاءة لدى المدقق الداخلي، يزيد في درجة اعتمادية المدقق الخارجي عليه، فكفاءة المدقق الداخلي تحتوي على مؤشرات يتوجب على المدقق الخارجي التأكد منها، كحصوله على شهادات مهنية و التزامه بالتعليم المستمر لمواكبة آخر التطورات في مهنة التدقيق، توافر الخبرة الكافية لديه، و معرفته بمعايير التدقيق وإجراءاته، و التي تعتبر من أهم المؤشرات الدالة على كفاءته.

وفيما يخص هذا المعيار توصلت دراسة ل (Vikram and al)² إلى أن الكفاءة من العوامل الهامة في اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، و خصوصا في حالة ما إذا اقترنت مع معيار الاستقلالية، و التي تخرج بنتيجة أنها دليل واضح على قوة وظيفة التدقيق بغض النظر على عوامل أخرى، وفيما يخص أداء عمل المدقق الداخلي يعتبر هو الآخر كعامل من العوامل المؤثرة و الذي يسهم إيجابيا في زيادة درجة اعتمادية المدققين

¹ Singh Harjinder, Newby Rick, « Internal Audit and Audit Fees : Further évidence », Managerial Auditing Journal, Volume (25), N° (4) ,2010, PP : 309-327.

² Vikram D. and al., Op.Cit, PP : 537-575.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

الخارجيين في تقييم قوة وظيفة التدقيق الداخلي، فطبيعة و جودة العمل المقدم من طرف المدقق الداخلي، تقتضي ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة كدليل قوي يترجمها إلى واقع لا بد على المدقق الداخلي أن يعايشها، مما يتيح فرصة إمكانية الاعتماد عليه من طرف المدققين الخارجيين.

إن وجود مؤشرات في المعيارين السابقين الخاصة باستقلالية، موضوعية وكفاءة المدقق الداخلي، لا يمنع وجود مؤشرات في هذا المعيار الخاص بأداء عمل المدقق الداخلي، يتوجب على المدقق الخارجي ملاحظتها و تتبعها و التي تتمثل فيما يلي¹:

- النظام المحوسب الذي يستخدمه المدقق الداخلي في أداء أعماله؛
- كفاءة نظام التوثيق المستخدم: يعني توثيق المدقق الداخلي لأوراق العمل الداعمة لاستنتاجاته و يعتبر هذا من أهم المؤشرات؛
- التزام مديرية أو قسم التدقيق الداخلي بالمعايير المقبولة عموماً؛
- كفاية العاملين في قسم أو مديرية التدقيق لدعم مستويات العمل المطلوب؛
- وجود خطة سنوية شاملة للتدقيق.

بالإضافة إلى هذه العوامل المؤثرة لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، لا بد أن نبين كذلك تأثير وأهمية عامل مهم يدخل في نطاق جودة حوكمة المؤسسات على وظيفة التدقيق الداخلي، حيث أنه مهما اشتملت وظيفة التدقيق الداخلي على العوامل المذكورة سابقاً، ولكنها في بيئة تفتقد لحوكمة المؤسسات، تبقى دائماً نظرة المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على أنها غير قوية و غير فعالة.

ففي دراسة ل (Dessaegn and Mengistu)² التي هدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة على اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، وإبراز أهمية التفاعل بين مكونات الحوكمة الأربعة : الإدارة، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، حيث تعتبر التدقيق الداخلي كأهم مكون و مصدر رئيسي لباقي المكونات الأخرى، و توصلت الدراسة إلى أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، تزداد في ظل بيئة تنافسية في مهنة التدقيق الخارجي، وأوصت بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي و العمل على تنفيذ توصياته لزيادة درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمله.

¹ Suwaidan M.S., Qasim A., Op.Cit, P : 516.

² Dessaegn Getie Mihert, Mengistu Amare Admassu, « Reliance of External Auditors on Internal Audit Work : A Corporate Governance Perspective », International Business Research, Volume (4), N° (2) , 2011, P : 74.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

المطلب الثاني: مساعدة المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، الاتصال و التواصل الذي يجري بينهما:

الفرع الأول: مساعدة المدقق الداخلي و المدقق الخارجي: إن متطلبات الحوكمة و الضبط الداخلي تقتضي التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي كما أشرنا سابقا في كافة مجالات العمل، وهو ما أشار إليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 بعنوان " استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي"، حيث أن الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي تعتبر استكمالاً للمهام الرقابية التي يقوم بها المدقق الداخلي، و في هذا السياق يتوجب على المدقق الخارجي الحصول على فهم كاف لفعالية التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق و تطوير آليات فاعلة لإنجاز مهامه بكفاءة عالية.

و حتى يتمكن المدقق الخارجي الاستفادة من عمل المدقق الداخلي، لا بد له أولاً دراسة و مراعاة بعض العناصر الأساسية الواجب أن تتوفر في المدقق الداخلي، و التي على أساسها يستطيع أن يوثق تقييمه في ضوءها، المتمثلة بداية في الظروف المحيطة بأداء، و مكانة المدقق الداخلي في الهيكل الوظيفي، قصد دراسة المدقق الخارجي لحجم الاستقلالية التي يتمتع بها، حيث أنه إذا كان المدقق الداخلي جزء من الإدارة في الهيكل التنظيمي فلا يعتبر مستقلاً، كما أن مكانته في الهيكل الوظيفي قد تؤثر على تجرده في أداء عمله، لذلك يجب أن يكون مسؤولاً أمام أعلى مستوى، و أن يعطى للمدقق الداخلي الحرية في الاتصال بالمدقق الخارجي، كما يجب أيضاً على هذا الأخير أن يتأكد من الكفاءة و التأهيل و التدريب المناسب لمن يقوم بعملية التدقيق الداخلي و تقييم خبراتهم و مؤهلاتهم المهنية، و التحقق من التخطيط المناسب و الاشراف على عمل المدقق الداخلي، و مثال لذلك التزام المدقق الداخلي بتوفير أدلة و برامج و أوراق عمل مناسبة، بالإضافة إلى وجوب تحقق المدقق الخارجي من وجود خطة سنوية مبدئية للمدقق الداخلي، و مناقشتها في وقت مبكر لتحديد المواضيع التي يمكن الاستفادة منها، و تحديد مدى شمول التدقيق و مستوى الاختبارات، و الطرق و العينات و توثيق العمل و إجراءات التدقيق و إعداد التقارير، كما يجب عليه معرفة مستوى التطبيقات التي تنفذها الإدارة حول توصيات المدقق الداخلي التي يقوم بها، هل تنفذ كاملة أو جزئياً أو لا تنفذ أصلاً.

عندما يتأكد المدقق الخارجي من استوفاء المدقق الداخلي لهذه العناصر الأساسية، قد يلجأ إلى طلب مساعدة مباشرة من المدققين الداخليين، و تتعلق هذه المساعدة المباشرة بعمل يطلب فيه المدقق الخارجي من المدققين الداخليين القيام به لإكمال بعض نواحي عمله، فعلى سبيل المثال لا الحصر، قد يقوم المدققون الداخليون بمساعدة المدقق الخارجي في الحصول على فهم للرقابة الداخلية، أو في القيام باختبارات رقابية أو اختبارات تحقق

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

بما يتفق مع الارشادات الخاصة لمسؤولية المدقق الخارجي، و عند تقديم مساعدة مباشرة يجب على المدقق الخارجي تقدير كفاءة و موضوعية المدققين الداخليين، و أن يشرف و يفحص و يقوم، و يختبر العمل الذي قام به المدققون الداخليون إلى المدى الملائم وفقا للظروف، و يجب أن يخطر المدقق الخارجي المدققين الداخليين بمسئولياتهم، و بأغراض الاجراءات التي سيقومون بها، و بالأمر التي قد تؤثر على طبيعة، توقيت و مدى اجراءات التدقيق، مثل بعض المسائل الخاصة بالحاسبة و التدقيق، و يجب على المدقق الخارجي أيضا إخطار المدققين الداخليين أن جميع المسائل المهمة الخاصة بالحاسبة و التدقيق التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق أن تصل إلى عمله.

من جملة المساعدات التي قد يقوم بها المدقق الداخلي نجد التقارير سواء كانت مالية أو انتقادية أو مصححة للإجراءات المتبعة، والتي تفيد المدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية و مدى فعالية التدقيق الداخلي في تحسين و ضبط هذا النظام.

يجب على المدقق الخارجي أن يمارس حكما مهنيا عند تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل المدققين الداخليين، استنادا للقوانين و اللوائح لتقديم المساعدة المباشرة في تدقيق البيانات المالية للمؤسسة، و على المدققين الداخليين أن يفهموا كيف يقوم المدقق الخارجي بإجراء مثل هذا التقييم أو العمليات أو المهام التي يمكن للمدققين الداخليين تقديم المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي، و أهم مبدأ لا بد أن يراعى في هذه الحالة¹، وفي أي ظرف من الظروف أن يكون المدقق الخارجي مشاركا بما فيه الكفاية في تدقيق الحسابات، لأنه في الأخير و بطبيعة الحال هو وحده المسؤول عن رأي تدقيق الحسابات المعرب عنه.

إن توقيت إصدار التقارير المالية من طرف المدقق الخارجي يعتبر كمصدر قلق منذ أمد بعيد لدى مختلف أصحاب المصلحة، بما في ذلك المساهمون، المديرون و الهيئات الرقابية، وكذلك حتى المدققون الداخليون و الخارجيون مما أدى إلى خلق المتطلبات المتسارعة الأخيرة لقانون ساربنيس أوكسلي² (Sarbanes-Oxley) إلى زيادة الضغط على المدققين الخارجيين لإجراء عملية التدقيق المالي في الوقت المناسب و المحدد بدون تأخير، إذ أن التأخير في إصدار التقارير المالية يعد نتيجة من النتائج التي تواجه عواقب مثل ردود الفعل السلبية في

¹ Eric Ywleung, « Can Internal Auditors be used to provide direct assistance to do External Auditor for purposes of Audit ? », CUHK Business School, The Chinese University of Hong Kong, FCCA 2015, Disponible sur l'adresse suivante : www.accaglobal.com/my/en/Student/.../internal_auditors.html , le 11/08/2017.

² Singh Harjinder, Newby Rick, « Internal Audit and Audit Fees : Further évidence », Managerial Auditing Journal, Volume (25), N° (4), 2010, PP : 309-327.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

السوق، و ارتفاع التباين في المعلومات، لذلك يتطلب تقديم التقارير في المواعيد المناسبة و المحددة أهمية و ضرورة مساعدة المدقق الداخلي، و تتمثل هذه المساعدة كون أن المدقق الداخلي بالمؤسسة و على مدار السنة يستطيع أن يساهم في التقليل من تأخير مهمة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الرفع من كفاءة تدقيق الحسابات، و التخفيف الفعال من التحديات التي يواجهها المدققون الخارجيون و التي تندرج ضمن نطاق متطلبات التدقيق المعاصرة¹.

الفرع الثاني: الاتصال و التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي: إن عنصري الاتصال و التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي يعتبران من أهم العوامل الرئيسية المؤثرة على كفاءة و فاعلية عملية التدقيق، و أهم الأوجه التي تسعى إلى تحقيق التكامل بين المدققين، التي تتجسد عن طريق خلق حوار مفتوح حر و صريح و منتظم مع كل أولئك المشاركين في العمل.

و في الواقع أن المحاسبة المالية و عملية إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية التي هي الهدف النهائي للعملية كلها، لا يمكن أن تنتج إلا من عامل مهم ألا و هو عامل الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها، لكن لكي يتحقق هذا العامل و يستمر لابد من وجود شرط مهم يتداول بين الطرفين ألا و هو شرط الثقة، إذ أن انعدامه لا يحقق لا اتصال و لا تشاور.

فإضافة إلى أن أحكام المدقق الخارجي تتأثر بعدة عوامل منها الصفات المهنية و قدرات التواصل بين المدققين الداخليين، هناك عامل ضروري و مهم و هو مستوى الثقة الواجب توفرها و خصوصا من وجهة نظر المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين.²

إن أهمية وجود آلية التواصل الفعال بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، تساعد على نجاح العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي في اتفاق كل منهما على تنسيق الجهود كما أنها تزيد من اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، و تحديد أهدافهما معا، و التأكد من تغطية التدقيق لأعمال المؤسسة، كما يتوجب هنا أن يكون المدقق الداخلي سباقا في تحقيق التواصل الفعال و المنتظم مع المدقق الخارجي و أن يكون على أساس منتظم، و أن يشمل الاجتماعات الرسمية و الغير الرسمية و إرسال الرسائل و المكالمات الهاتفية، و غيرها من أشكال

¹ Lawrence J. Abboth, Susan Parker, and Cary F. Peters, « Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness », Auditing : A Journal of Practice & Theory , Volume (34), N° (4) , 2012, PP : 3-4.

² Sofia Oikonomidi, Nicklas Paulsson, « External Auditors Trust in Internal Auditors », Karlstad Business School , 2016, P 4.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

الاتصال و التواصل¹، كما ينبغي أن يكون هناك اتفاق مشترك بين الطرفين بشأن طبيعة و توقيت التواصل، على أن يكون التواصل موثقا و بناء على موافقة لجنة التدقيق عليه.²

إن توثيق الاتصال بين المدقق الخارجي و المدقق الداخلي يكون باستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي في عملية التخطيط، حيث يحتاج المدقق الخارجي إلى دراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة و مناقشتها في بداية عملية التدقيق، و في حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة مدى و توقيت إجراءات المدقق الخارجي، فمن الأفضل أن يتم الاتفاق مسبقا على توقيت مثل هذا العمل و مدى التغطية التدقيقية و مستويات الاختبار و الطرق المقترحة لاختبار العينات و توثيق العمل المنجز و إجراءات الفحص و إعداد التقارير. تزداد فعالية التنسيق هنا مع التدقيق الداخلي، إذا عقدت اجتماعات دورية في مراحل مختلفة، و يحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة و وضعها تحت تصرفه و تمكينه من الوصول إلى أوراق عمل المدقق الداخلي، و إبلاغ كل المدققين لبعضهما البعض بأي أمر قد يلفت انتبه المدقق الآخر و الذي قد يؤثر على عمله.

يعتبر التواصل الفعال أحد العوامل الرئيسية المؤثرة على كفاءة و فاعلية عملية التدقيق، بالرغم من أن هناك العديد من العوائق أو الحواجز التي تمنع الاتصال و التواصل بين الطرفين، المتمثلة مثلا في مشاكل الاتصال السلوكي المحتملة الممكن أن تؤثر على هذه العلاقة بصفة مباشرة على نجاح عملية التدقيق، و التي تسمح بخلق وضع يتخلله التوتر و الصراع ونذكر منها على سبيل المثال، إذ رأى المدقق الخارجي أن المدققون الداخليون يفتقرون إلى المصادقية فإن حظوظ الاعتماد عليهم من طرف المدقق الخارجي ستخف بشكل كبير، إضافة إلى أن تشوية و إغفال المعلومات و التي تعتبر من الأنواع الشائعة لقيام الحواجز التي تحول دون تحقيق الاتصال و التواصل بين الطرفين، و تكون هذه عند طلب المدقق الخارجي معلومات من المدقق الداخلي الذي يميل إلى عدم الانفتاح و التفصيل بشأن المعلومات المطلوبة، كما أن استياء بعض المدققين الداخليين في تعاملهم مع المدققين الخارجيين بسبب محدودية استخدام المدققين الخارجيين للعمل الذي يقومون به، إذ أنهم قادرون على القيام بعمليات مختلفة يمكن استخدامها من قبل المدققين الخارجيين، لكن بعضهم لا يراعون أدنى اهتمام لهذا العمل المقدم من طرف المدقق الداخلي، ونتيجة لذلك يمكن أن يتسبب هذا الوضع في إنشاء توتر و صراع، غالبا ما ينبع من سوء الاتصال.

¹ Wood D., Op.Cit, P 11.

² Fowzia R., Op.Cit, P 30.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

إن تحسين الاتصال و التواصل بين المدققين الخارجيين و المدققين الداخليين يرفع من مستوى التعاون و التنسيق بينهما، إذ أن العمل كفريق واحد يجمعهما، بدلا من مجموعتين مستقلتين لا يمكن إلا أن يحسن من كفاءة و فعالية عملية التدقيق، و لتحسين التواصل بين المدققين الداخليين و الخارجيين، يجب محاولة التعرف و مواجهة الحواجز و العوائق التي قد تسبب مشاكل في عمليات التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، و التي يمكن أن يكون لها تأثير مباشر على نجاح أو فشل عملية التدقيق¹.

المبحث الخامس: نظام الرقابة الداخلية و تأثير التكامل بين التدقيقين في تحسينه:

يعتبر هذا المبحث الخاص بنظام الرقابة الداخلية و تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحسينه، المبحث الرائد في هذه الدراسة، و عليه، و لاعتبار مصطلح الرقابة الداخلية على أنه محور رئيسي و من بين أهم المحاور التي يتضمنها بحثنا المتواضع هذا، و من أهم المصطلحات التي نجدها متكررة باستمرار، تدعو الإشارة إلى التذكير بأهم المحطات التي تم الوقوف عندها و الخاصة به.

فبداية بالفصل الأول الخاص بالتدقيق الداخلي تطرقنا إلى التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية، فقمنا بذكر أهم التعريفات التي أعطيت للرقابة الداخلية بالإضافة إلى ذكر مكوناتها كنقطة أولى، ثم قمنا بتوضيح علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية كنقطة ثانية، كما استعرضنا أهم خطوة يقوم بها المدقق الداخلي في المنهجية الخاصة به و هي مرحلة تقييم الرقابة الداخلية في المبحث الخاص بمنهجية التدقيق الداخلي .

أما بالنسبة للفصل الثاني الخاص بالتدقيق الخارجي، بداية تحدثنا عن معايير التدقيق المتعارف عليها و بالأخص معايير الأداء (العمل الميداني) التي نتحدث عن معيار دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المبحث الثاني من هذا الفصل، ثم المبحث الرابع أين تعرضنا إلى المسؤوليات المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي بالنسبة لمهمته و بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية كمحطة ثانية، وفي المحطة الثالثة تناولنا المبحث الخامس الخاص بالإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق الخارجي و أهمها الاجراء التنفيذي الخاص بتقييم الرقابة الداخلية، أين استعرضنا لنقاط أساسية تتمثل في تعريفات الرقابة الداخلية و التي كانت مخالفة لتلك التعريفات التي سبق و أن ذكرناها في الفصل

¹ Golen S., « Communication Barriers between Internal and External Auditors », ABEA Journal, Volume (27), 2008, P 36.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

الأول الخاص بالتدقيق الداخلي، كما انتهينا في هذا الفصل في المبحث السادس بأساليب التدقيق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية.

وعليه، انطلاقاً من هذا التذكير وقصد تفادي التكرار، و قبل أن ندخل مباشرة في هذا المبحث لا بأس أن نقوم بذكر بعض الإضافات التي لم يتم التطرق إليها، و لا يكون هذا إلا محاولة منا لإثراء و توضيح هذا المحور باعتباره أهم محور في دراستنا هذه ككل.

إضافة إلى التعريفات السابقة للباحثين فيما يخص الرقابة الداخلية، سنستعرض أهم التعريفات التي جاءت بها بعض المعايير الدولية، فالمعيار الأمريكي رقم 78 الصادر سنة 1995م من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تحت عنوان " اعتبارات الرقابة الداخلية في عملية تدقيق القوائم المالية"، و الذي جاء بتعديل الاصدار السابق للمعيار رقم 55 سنة 1988م، حيث اشتمل هذا التعديل على¹:

1) وصف الرقابة الداخلية بأنها عمليات (Process)، إشارة إلى أن هذه العمليات تجري في بيئة تشوبها تغيرات و تطورات مستمرة (Dynamic)، مقارنة مع المعيار السابق رقم (55) و الذي اكتفى بوصف الرقابة الداخلية بأنها مجرد هيكل (Internal Control Structure)، في إشارة إلى حالة السكون أو الثبات (Static)؛

2) عبر عن أجزاء الرقابة الداخلية على أنها مكونات (Components)، في حين أن المعيار السابق اعتبرها مجرد عناصر (Elements)؛

3) حدد مكونات الرقابة الداخلية باستحدثه لمكونين جديدين بالإضافة إلى المكونات الثلاث، و هذه المكونات الخمس تتمثل فيما يلي: (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، نظام المعلومات و الاتصال، المتابعة)، بينما المعيار رقم (55) حدد و اكتفى بثلاث (03) عناصر و هي: (بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، إجراءات الرقابة)؛

4) إن الأهداف المنشودة جراء تصميم الرقابة الداخلية بتوفير التأكيد المعقول و ليس المطلق لتحقيقها حصرت من طرف معيار التدقيق رقم (78) في ثلاثة أهداف و المتمثلة في: (امكانية الاعتماد على التقارير المالية، الالتزام بالقوانين و الأنظمة، كفاءة العمليات و فاعليتها)، بينما في المقابل نجد أن المعيار السابق لم يحصر أهداف الوحدة الاقتصادية التي سيتم إنجازها من وراء تصميم الرقابة الداخلية بتوفير التأكيد المعقول من أجل تحقيقها.

¹ طلال الججاوي، "تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات : دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق"، المجلة العربية للإدارة، المجلد (26)، العدد (01)، 2006، ص 220.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرهما على تحسين الرقابة الداخلية

وعلى هذا الأساس عرف المعيار رقم (78) الرقابة الداخلية على أنها¹: " عملية ينفذها مجلس الادارة للوحدة الاقتصادية وإدارتها و الموظفون الآخرون، ثم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية :

- الثقة في مصداقية التقارير المالية؛
- فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية؛
- الالتزام بالقوانين و التشريعات القابلة للتطبيق".

أما المعيار البريطاني (SAS 300) والمعيار الدولي (ISA 400) فقد استخدم كلاهما التعريف التالي²: الرقابة الداخلية تتكون من بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة، و تتضمن كل السياسات و الاجراءات المعتمدة من مجلس الادارة و ادارة المؤسسة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق، بقدر المستطاع، من انتظام و كفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق، حماية الأصول، منع و اكتشاف التلاعبات المالية و الأخطاء، دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و إعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية".

المطلب الأول: تأثير التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية:

الفرع الأول: تأثير التدقيق الداخلي على تحسين الرقابة الداخلية: يعتبر التدقيق الداخلي الجزء المهم في عناصر نظام الرقابة الداخلية و الذي يقع على قمته، تضعه إدارة المؤسسة بقصد فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمساهمة في إضافة قيمة لأدائها عن طريق الخدمات الاستشارية و خدمات التأكيد الموضوعي التي يقدمها، كما أنه بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الداخلية، حيث يتولى مسؤولية التأكد من قدرة الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة و العمليات و أنظمة المعلومات من خلال محاولة التأكيدات التي نص عليه المعيار رقم A1 2130 و التي تندرج فيما يلي³:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- مصداقية البيانات المالية و المعلومات التشغيلية؛

¹ Boyle Edmund J., Cooper Steven M, and Geiger Mashall A., « An Empirical Analysis of Internal Control Weaknesses Under SAS N° 78: An Examination of State Audit Reports », Accounting Faculty Publications, 2004, P 5.

² بدر محمد علوان ، فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق و أثرها على التنمية المستدامة، جامعة فيلادلفيا / كلية العلوم الادارية، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد (93)، 2012، ص 299.

³ The Institute of Internal auditors, Op.Cit, P 12.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

➤ فعالية و كفاية العمليات و البرامج؛

➤ حماية الأصول؛

➤ الامتثال للقوانين و اللوائح و السياسات و الاجراءات المسطرة.

يعد نظام الرقابة الداخلية إحدى الآليات التي لا غنى عنها، حيث أنه يلعب دوراً حيوياً في جميع المؤسسات في مساعدتها في البقاء على مسار يؤدي إلى تحقيق أهدافها و مهمتها بالشكل المرغوب فيه، كما أن الرقابة الداخلية تعد أحد مكونات الوظائف أو العمليات الإدارية المهمة، فالرقابة تهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف المرجوة وفقاً للسياسات المقررة، و التأكد من حسن الأداء و كفاية العمليات و فاعلية القرارات و تحديد الانحرافات، و العمل على تقويمها مما ينعكس بالإيجاب على متخذي القرارات الإدارية و المالية.

إن الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من خلال الأداء الذي يقوم به المدقق الداخلي الذي عرف على أنه¹: " مستوى إنجاز المدقق الداخلي في تحقيق الأهداف المرتبطة بطبيعة مسؤولياته و المهام الموكلة له"، مرتبط بشكل طردي بنظام الرقابة الداخلية، إذ أن فعالية هذا النظام دليل يعتمد على وجود قوة و فعالية لقسم التدقيق الداخلي، و هذا تحصيل حاصل إلى أن فعالية و كفاءة الرقابة الداخلية متوقف و مرهون بكفاءة و فعالية التدقيق الداخلي.

إن امتثال المدقق الداخلي لقواعد معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي يؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية، حيث أن وجود وحدة أو قسم للتدقيق الداخلي منفصل و مستقل عن بقية الأقسام أو الوحدات الأخرى، يتوفر فيه الكفاءة المهنية اللازمة ويعمل بموضوعية عامة، قد يؤثر بشكل كبير على الجانب الرقابي لأنظمة الرقابة الداخلية، كما أن نطاق العمل و أداء أعمال التدقيق يؤثر بشكل كبير على جانبي المعلومات و الاتصالات من نظام الرقابة الداخلية، في حين أن أداء أعمال التدقيق و الكفاءة المهنية و الموضوعية تؤثر بشكل كبير على الجانب البيئي لنظام الرقابة الداخلية².

¹ Zureigat Q.M., Al.Moshaigeh A., « Measuring The Performance Of Internal Audit Function In Saudi Listed Companies : An Empirical Study », International Business Research, Volume (7), N° (7) , 2014, P 74.

² Fadzil F.H., Haron H. & Jantan M., « Internal Auditing Practices and Internal Control System », Managerial Auditing Journal, Volume (20), N° (8) , 2005, PP : 844-866.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

تساهم ممارسات التدقيق الداخلي الفعال في دعم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه، لكن بوجود بعض المحددات حول الفصل بين الواجبات في تحقيق علاقة ارتباط إيجابية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية¹.

تعتبر وحدة التدقيق الداخلي بمثابة الوصي الأساسي على نظام الرقابة الداخلية، و لتحقيق العلاقة الإيجابية بين فعالية التدقيق الداخلي و فعالية الرقابة الداخلية، يجب أن تتحقق سمات أساسية ينبغي توفرها في هذه الوحدة و على رأسها استقلالية هذه الوظيفة عن باقي الوظائف الأخرى، و العدد الملائم و الكافي من الموظفين الذين يشتغلون في هذه الوحدة، و بالأخص في المؤسسات الكبرى التي تتبع لها عدة ملحقات هذا من جهة، و من جهة أخرى فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، يجب التأكد من وضع إدارة المؤسسة لمكونات نظام الرقابة الداخلية بالشكل الصحيح خاصة في مجال الترخيص و الموافقة و الإشراف، و الفصل بين الواجبات و مراقبة الموظفين، إذ ينبغي لإدارة المؤسسة أن تضمن للجميع إنشاء مكونات نظام الرقابة الداخلية و أنها تعمل بفعالية².

يعتبر تقرير التدقيق الداخلي آخر و حوصلة العمل الذي قام به المدقق الداخلي، يتضمن نقاط القوة و أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، لذلك لا بد من إعطاء الاهتمام الفوري لتقارير نتائج التدقيق الداخلي من قبل الادارة و كذلك الأشخاص الذين يتأثرون بهذه النتائج و العمل بتوصياته، و من أهمها العمل بجد لضمان مراقبة مستمرة للرقابة الداخلية، للتأكد من أن الضوابط الرقابية هي موجودة حقا و تعمل بشكل صحيح³.

الفرع الثاني: تأثير التدقيق الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية: تكتسي مهمة التدقيق الخارجي أهمية بالغة و حيوية ليس لكونها متطلبا قانونيا فحسب، بل لاعتبارها ضرورة تتعلق بالأمانة و الاستقلالية و النزاهة و العمل المتخصص، الأمر الذي يتوجب من خلاله بقاء جهات الاختصاص و القوانين و حتى مجالس إدارة المؤسسات

¹ Mohamud H.A., « Internal Auditing Practices and Internal Control in Somali Remittance Firms », International Journal of Business and Social Science, Volume (4), N° (4) , 2013, P 165.

² Modibbo S.A., « Impact of Internal Audit Unit of the Effectiveness of Internal Control System of Tertiary Educational Institutions in Adamawa State-Nigeria », International Journal of Humanities Social Sciences and Education, Volume (2), N° (5) , 2015, P 144.

³ Ware E.O., « An Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit Control in Ensuring Public and Private Sector Integrity and Accountability (A Case of Ghana Agric, Development Bank and the Fan Milk Industry-Ghana », Volume (2), N° (9) , 2016, P 981.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

و ذوي العلاقة على فعل ما بوسعهم لتوفير الجو الملائم و المساحة الكافية لممارس هذه المهنة لتكفل له العمل بكل استقلالية و حرية تامة، بغرض افساح الطريق الواسع لكي تتجلى أهميته و نزاهته و حياديته.

فبعدما شهدت الأنشطة الاقتصادية تحولات في تنظيمها و آليات عملها، بات من الضروري وجود شخص مهني مستقل يعمل كواسطة بين رئيس و أعضاء مجلس الادارة و بين المؤسسة من أجل إطلاع المتعاملين على حالة المؤسسة، و في نفس الوقت يقدم النصح للإدارة بهدف تصحيح الأخطاء و التلاعبات التي قد تحدث عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة بالاعتماد على و سائل و أساليب خاصة.

فإجماع الخبراء الاقتصاديين و الباحثين الأكاديميين و المهنيين المختصين الذين اتفقوا على أن عملية التدقيق الخارجي، تعني مجموعة اجراءات و عملية فحص شامل يقوم بها شخص مهني و مستقل للسجلات أو الحسابات، لإبداء رأي مهني محايد يستهدف ما إذا كانت النفقات التي صرفت و الايرادات المتحصل عليه مقيدة بالدفاتر المحاسبية و السجلات بصورة صحيحة، و إذا ما كانت الأصول قيمت تقييما صحيحا في فترة زمنية محددة، فتأكيدا لهذه الاجراءات يعتبر التدقيق الخارجي الوسيلة الهامة في الحكم على مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

يهدف المدقق الخارجي من وراء فحصه و تقييمه للرقابة الداخلية إلى تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها حتى يستطيع أن يحدد حجم و طبيعة و توقيت الاختبارات اللازمة لرسم أو تعديل برنامج التدقيق، و يعتبر هذا الهدف الأساسي له، بينما الهدف الثانوي فيتمثل في اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة، و من ثم إبداء النصح لهذه الادارة للعمل على أحكام الرقابة.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة، و كافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أنه يوفر الحماية لإنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار و الائتمان السليمة، و يعد بمثابة الركن الأول الذي يوليه المدقق اهتمامه لدى فحص و تدقيق القوائم المالية و الحسابات الختامية¹.

تعتبر الرقابة الداخلية كمؤشر على سلامة و صحة البيانات من بين المؤشرات الهامة بالنسبة للمدقق الخارجي التي يعتمد عليها في اعداد برنامج التدقيق، حيث أن نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

¹ Carmichael D.R., « The PCAOB and The Social Responsibility of The Independent Auditor », Accounting Horizons Journal, Volume (18), N° (2) , 2004, P 127.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

تؤثر على طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة، و يتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الاجراءات و الطرق الموضوعية، و التأكد من أنها تستخدم و تنفذ كما تم التخطيط لها مسبقا في المرحلة الأولى الخاصة بتخطيط و أداء عملية تدقيق الرقابة الداخلية للمؤسسة.

و تأكيدا للنقطة السابقة الخاصة بالتخطيط لعملية التدقيق، قد نص معيار التدقيق الدولي رقم (400) أنه على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية، بغرض التخطيط لعملية التدقيق، و تطوير طريقة فعالة لتنفيذها و على المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق، و تصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول.

إن توفر السمات الأساسية في المدقق الخارجي و المتمثلة في الاستقلالية، الكفاءة و الخبرة المهنية، ترتبط ارتباطا وثيقا بالرقابة الداخلية، كما يكون هذا الارتباط طرديا أيضا.

فبالنسبة للاستقلالية، يمكن اعتبار بعض المؤسسات ذات رقابة داخلية ضعيفة إذا كان المدققون الخارجيون أقل استقلالية¹، و العكس صحيح يمكن اعتبار المؤسسات ذات رقابة داخلية محكمة إذا كان المدققون الخارجيون يتمتعون بالاستقلالية التامة، و عليه نجد أن هذا العنصر الهام المتمثل في الاستقلالية من بين المؤشرات الهامة الواجب توفرها في المدقق الخارجي، و التي من شأنها أن تؤثر على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أما بخصوص الكفاءة و الخبرة المهنية الناتجة عن ممارسة المدقق الخارجي لمهام متشعبة، و في مؤسسات مختلفة و متنوعة، فيما يخص قيامه بدراسة و فهم نشاط المؤسسة و بيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، فإن تقييم المدقق الخارجي يكون مفيدا لزيادة الوعي و الفهم لمخاطر الغش، من خلال التدريب المستمر الذي يساعده على كيفية وضعه لمثلث الغش المتكون من الشروط الأساسية الثلاث المتمثلة في أولا الحوافز/ الضغط سببا لارتكاب الغش، ثانيا على سبيل المثال الفرصة و عدم فعالية الرقابة و تجاوز الضوابط الرقابية، و ثالثا موقف/ تبرير القدرة على تبرير الاحتيال، و في حالة ما إذا تم وضعه بالشكل الصحيح من طرف المدققون الخارجيون سوف يساهم بمساعدتهم على تحسين قدرتهم على

¹ Zhang Y., Zhou J., Zhou N., « Audit Committee Quality Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses », Journal of Accounting and Public, Volume (26), N° (3) , 2007, PP : 300-327.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

تقييم احتمال مخاطر الغش، لذلك يعتبر أن المدققون الخارجيون ذوي الخبرة و الكفاءة العالية أكثر عرضة للكشف عن مخاطر الاحتيال و الغش مقارنة مع المدققون الخارجيون عديمو الخبرة¹.

بالرغم من أن الرقابة الداخلية الفعالة لا تقلل من وقت و تكلفة التدقيق الخارجي، لكنها تعزز في جودة التدقيق بمساهمتها في زيادة الكشف عن مواطن الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلى أنها تزيد من مصداقية البيانات المالية و شفافية المعلومات أيضا².

المطلب الثاني: تأثير التكامل بين التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية:

إن كبر حجم المؤسسات الذي أفرز تشعب و تعقد الوظائف التي تقوم بها، أرغم عليها الحاجة إلى طلب الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي بصفته إحدى وسائل الرقابة الداخلية في المؤسسة، و المدقق الخارجي الذي يعد إحدى ركائز الرقابة الخارجية على المؤسسة أيضا، مما تطلب ضرورة تحقيق التكامل بتظافر الجهود بينهما بشكل واسع، و تبادل الثقة و المعرفة الكاملة و الامكانيات التي يتمتع بها كل منهما، و التي يتم استنتاجها من خلال تقييم كل منهما لعمل الآخر، باعتبار أن أحدهما يعد مكملا للآخر و ليس منافسا له، و مما لاشك فيه أن هذا التكامل يؤدي بالضرورة إلى تحقيق أهداف كل منهما بكفاءة و فاعلية و الذي يعود بالفائدة على المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

يسعى كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته و تقييمه و تحديده لنقاط قوته و نقاط ضعفه، و التأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال يمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها و اتخاذ القرارات الصائبة.

فاهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها و دعمها و تقييم أدائها، يجعل من اهتمام المدقق الخارجي بالحاجة إليها لتحديد نطاق فحصه و تدقيقه.

¹ Mohd-Sanusi Z., Mohamed N., Omar N., Mohd-Nassir M.D., « Effect of Internal Controls, Fraud Motives and Experience in Assessing Likelihood of Fraud Risk », Journal of Economics, Business and Management, Volume (3), N° (2) , 2015, P 198.

² Shanszadeh B., Zolfaghari N., « Impact of Efficacious Internal Control on Audit Process : Auditors' Perspective », Volume (4), N° (2) , 2015, PP : 103-104.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

إذ أن هذا الاهتمام الكبير حول نظام الرقابة الداخلية، و الذي أدى إلى تطور مفهوم التدقيق الداخلي و الخارجي لمواكبة أهمية نظام الرقابة الداخلية للقيام بالدور المطلوب منهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي تقريراً مدججاً مع التقرير المالي حول فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث لا تكون قيمة إضافية لعمل المدقق بدون تقييمه و تقويمه للرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى استنتاج أن التدقيق بنوعيه الداخلي و الخارجي مرتبط بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي، كما له دور كبير في تفعيل الرقابة الداخلية بما يحقق أهداف المؤسسة.

و عليه نجد أن أوجه التكامل تتلخص في العناصر التالية:

✓ عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي: حيث أن المدقق الداخلي يتمتع باستقلالية محدودة عن بعض الإدارات مثل إدارة المالية و إدارة التكاليف و إدارة الإنتاج، و لا يتمتع بتلك الاستقلالية مع الإدارة التنفيذية للمؤسسة، تجعل من المدقق الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية تامة في أداء عمله في معظم المواقف عن إدارة المؤسسة؛

✓ بحكم أن المدقق الداخلي موظف من موظفي المؤسسة فيقع عليه العبء الأكبر في تدقيق العمليات التي تتم خلال السنة أياً كانت طبيعتها، يوفر له فرصة القيام بإجراء الفحوصات التحليلية و التفصيلية، في حين أن المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق المحول من التدقيق الشامل إلى التدقيق الاختباري، لذا يمكنه الاعتماد على نتائج الفحص التي قام بها المدقق الداخلي خلال طوال السنة؛

✓ مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في تجهيز أية بيانات أو معلومات أو دفاتر أو حسابات قد يحتاجها هذا المدقق كونه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي؛

✓ المدقق الداخلي يهتم بالرقابة الداخلية من حيث تحسينها و دعمها و تقييم أدائها، وهذا ما يوفر للمدقق الخارجي القدرة على تحديد نطاق فحصه و تدقيقه بسهولة و بسرعة.

إن اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي جاء وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق رقم (5) تحت عنوان "تشجيع الاعتماد على الآخرين"، أي تشجيع المدققين الخارجيين لاعتمادهم على المدققين الداخليين لزيادة كفاءة تقييمات الرقابة الداخلية، حيث أن الرقابة الداخلية للعمليات تعتبر ركيزة من الركائز التي يعتمد عليها المدقق الخارجي بناء على نتائجها، و التي تكشف عن مدى التزام إدارة المؤسسة بنزاهة نظام التدقيق الداخلي و كفاءته خاصة و أن تدقيق و إجراء الاختبارات لنظم الرقابة الداخلية يعتبر ذا تكلفة مرتفعة من ناحية الوقت و الجهد

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

و التكلفة، لذا لا يفضل المدقق عادة في التوسع الشامل لإجراء الاختبارات لنظم الرقابة الداخلية، واكتفائه باستعمال التدقيق الاختباري بدل التدقيق الشامل، يركز المدقق و يعتمد في هذه المرحلة دائما على المعقولية التي تستدعي منه القياس و التقدير الشخصي، لأن هذا الأمر مرتبط بدرجة كبيرة بعدم معقولية زيادة تكلفة التحقق من نظام الرقابة الداخلية عبر التعرف على طبيعة عمل العميل و أساليب الرقابة المتبعة لديه، و الغير متبعة أيضا مع تحديد مخاطر الرقابة المحتملة ومن بعد ذلك تحديد الأخطار الجوهرية المحتمل حدوثها في حال وجودها¹.

و ما من شك أن المدقق الداخلي له دور في مساعدة المدقق الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية و كذلك تأسيس نظام رقابة كفاء و فعال، و هذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية² (COSO) في تقريرها حيث حفزت المدققين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الادارة و المدققين الخارجيين في الأمور التالية :

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

وقد ساهم هذا التقرير في تعزيز دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي، خصوصا في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية و تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في هذا النظام و العمل على تعزيزه، كما وجه التقرير انتباه المدققين الخارجيين نحو الاستعانة بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة.

يتوجب على المدقق الخارجي إبداء رأيه حول التقرير المعد من طرف المدقق الداخلي حول ما إذا كان هذا التقرير يتفق مع معايير التقييم المقبولة عموما للرقابة الداخلية على التقارير المالية، و أنه يقدم صورة عادلة من

¹ Stefaniak C.M., Houston R.W., Cornell R.M., « The Effect of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors' Evaluations of Internal Control Deficiencies », Auditing : A Journal of Practice & Theory , Volume (31), N° (1) , 2012, P 41.

² COSO : Committee of Sponsoring Orgazations of the Treadway Commission, « Internal Control-Integrated Frame Work, Executive Summary », 2013, Disponible sur l'adresse suivante : <https://na.theiia.org/Standards-guidance/.../Executive-Summary.pdf>.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

جميع النواحي الجوهرية لنتائج تقييم الرقابة الداخلية على التقارير المالية، و أنه يتفق مع المبادئ المتعارف عليها في إعداد هذه التقارير¹.

تعتبر مهام المدقق الداخلي مرتكزا هاما يستند عليه عمل المدقق الخارجي، حيث يعتمد المدقق الخارجي على أعمال أدتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقا، أو على أعمال يطلبها منه مباشرة، فعلى سبيل المثال قد يطلب المدقق الخارجي من المدقق الداخلي استكمال بعض المهام التي تدخل في نطاق عمله كأن يطلب منه تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا توافقا مع ما نصت عليه معايير التدقيق الخارجي التي خولت للمدقق الخارجي الحق في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المدققين الداخليين².

يعتمد المدقق الخارجي عند بدء عمله على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة بهدف تكوين رأي في محايد عن مدى كفاءة النظام، و معرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق التدقيق و الاختبارات اللازمة، و بما أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بأعمال تعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يتطلب من المدقق الخارجي أن يفهم طبيعة العمل في دائرة التدقيق الداخلي³، فإذا اتضح للمدقق الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية سليم و فعال يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برنامج التدقيق المستندي، و العكس صحيح فإذا تبين له عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه سيكون مضطرا لتوسيع نطاق الفحص المستندي حتى يستطيع إبداء رأيه في القوائم المالية⁴.

أخير يمكننا أن نستخلص أن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق جميع النظم الخاصة بالرقابة الداخلية التي تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها، بينما ينظر المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لاختيار حجم العينة و تحديد نطاق اختباراته، و بهذا يكون عمل المدقق الخارجي موجه نحو العمليات التي تمت في الماضي، بينما يتجه المدقق الداخلي نحو التركيز على التأثير المستقبلي للنظم الجيدة و كيفية تطويرها.

¹ JICPA : The Japanese Institute of Certified Public Accountants, « Pratical Guidance for Audits of Internal Control over Financial Reporting », Auditing and Assurance Practice Committee Statement, N°(82), 2007, P 54.

² عيسى سمير كامل، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات : دراسة تطبيقية ، مجلد كلية التجارة للبحوث العلمية، رقم (45)، العدد الأول، 2008، ص 21.

³ خالد الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص 153.

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات: من الناحية النظرية و العملية، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1992، ص 167.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

المبحث السادس: واقع التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

يعتبر التدقيق بمثابة العمود الفقري لأي مؤسسة نظرا لخصائصه العاكسة للنشاط الاقتصادي فيها، كما أنه يلعب دورا أساسيا في المؤسسات من خلال توفير السلامة و الاستقرار لأوضاعها المالية من ناحية، و من ناحية أخرى فإنه يحمي حقوق أصحاب المصالح، بالإضافة إلى أنه وظيفة اقتصادية و اجتماعية، و إجراء يشهده القانون و تنظمه سلطات الرقابة المهنية¹.

كما أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تلعب دورا هاما في عملية التنمية الاقتصادية و تأمين التوازن الاقتصادي الملائم، مما جعلها تحظى باهتمام بالغ من قبل السلطات العمومية من أجل توفير فرصة بقاء و استمرارية هذه المؤسسات، وهذا من خلال الجهود الرامية و الجادة في تبني هذه الأخيرة لآليات رقابية داخلية متمثلة في التدقيق الداخلي، و أخرى خارجية متمثلة في التدقيق الخارجي توجهها نحو تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

يعد التدقيق الداخلي من أهم الآليات الرقابية الداخلية التي أعطيت اهتماما بالغا من طرف العديد من المنظمات، المعاهد و اللجان على المستوى العالمي خصوصا بعد الانهيارات المتتالية لكبرى الشركات العالمية، الأمر الذي فرض على المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر الدخول في مسار مختلف دول العالم، والاهتمام بهذه الوظيفة باعتبارها وظيفة حيوية يجب إنشاؤها داخل المؤسسات الاقتصادية، لكن بالرغم من هذا نجد أن الجزائر من بين الدول المتأخرة في تبني هذه الوظيفة، بالإضافة إلى أمر مؤسف للغاية و هو أن التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لم يحظى بالاهتمام البالغ والعناية الكافية التي يجب أن تعطى له.

الفرع الأول: مراحل تطور التدقيق الداخلي و الهيئة المشرفة على تنظيمه : سنتطرق في دراستنا لهذه النقطة إلى التطور الخاص بمهنة التدقيق الداخلي وفق محطات و مراحل مرت بها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، و التي خضعت على إثرها وظيفة التدقيق الداخلي لتغيرات عديدة، إضافة إلى الهيئة الوحيدة المشرفة على تنظيمها.

¹ Benguetib A., Gasmi S., « Auditing in Algeria Within The Framework of Implementing Corporate Governance », Academic Journal of Interdisciplinary Studies , Volume (5), N° (2) , 2016, P 21.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

فبداية و قبل سنة 1988م كان النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يسمى بالاقتصاد الاشتراكي، المتميز بالطابع العمومي و الخاضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط و التوجيهات الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها.

بالنسبة للتدقيق الداخلي في هذه المرحلة كان يعتبر مجرد أداة رقابية في المجال المحاسبي و المالي، أي أنه يرتبط فقط بمستوى الوظيفة المحاسبية و المالية، وهذا ما يفسره خضوع المؤسسات العمومية في تلك الفترة لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، و بالتالي خضوع وظيفة التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث نصت المادة (36) من قانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية و الخارجية للهيئات و المصالح المالية، و هي بذلك تشرف على تنفيذ و استغلال نتائج أعمالها¹، ومنه نستنتج أنه بهذا الشكل أن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة يخضع لسلطة و مسؤولية مجلس المحاسبة، و الذي ينجر عنه فقدان الإدارة العليا داخل المؤسسة لمسئولياتها على هذه الوظيفة، و التي ينبغي أن تكون هي المخولة و التي تتولى تحديد مهام هذه الوظيفة و مجالات تدخلاتها.

بعد المرحلة التي استعرضناها في النقطة السابقة تأتي المرحلة الثانية و التي كانت ابتداء من سنة 1988م إلى غاية 1995م، وهي مرحلة الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق و الذي يعد كنموذج اقتصادي و مطلب عالمي، يجعل المؤسسات الاقتصادية هي المسؤولة عن إدارة أنشطتها، في هذه المرحلة قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين، من بين هذه القوانين القانون الذي ينص على إلزامية وضع نشاط أو وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية في مادته الأربعون (40) من القانون 01/88 المؤرخ ب 22 جمادى الأولى عام 1408هـ الموافق ل 12 يناير 1988م المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية و الذي جاء فيه ما يلي²: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها."، تجدر الإشارة هنا إلى أن هذا القانون شدد على ضرورة تعزيز نظام الرقابة الداخلية، كما أنه ساهم في رفع القيود عن مسيري المؤسسات العمومية من رقابة مجلس المحاسبة.

و في أعقاب هذه المادة 40 من القانون 01/88 شهد المجال الاقتصادي وضع هياكل للتدقيق الداخلي في مختلف القطاعات بما فيها الصناعات الثقيلة و الخفيفة، القطاع المصرفي، الأغذية الزراعية و ما إلى ذلك،

¹ يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (09)، 2016، ص 63.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة ب 22 جمادى الأولى عام 1408هـ الموافق ل 12 يناير سنة 1988م، العدد (02)، المادة 40، ص 22.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

و الجدير بالذكر في هذه الآونة أن الجزائر بذلت جهود كبيرة ترمي إلى تطوير مجال التدقيق الداخلي سواء من خلال نصوص أو قوانين أو هيئات مشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي، حيث أنه و بعد مرور خمس (05) سنوات على القانون على القانون 01/88 المؤرخ سنة 1988م تم إنشاء جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AAICIA)* رسميا في 19 جويلية 1993م من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية و مالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، يرأس هذه الجمعية محمد مزيان و الرئيس الشرفي نور الدين خطاط، تم إنشاء هذه الجمعية بموجب اتفاقية دولية (جزائرية فرنسية)، كما أن هذه الجمعية غير حكومية مستقلة، مقرها شركة "سيدرا" بمدينة عنابة، تضم حاليا حوالي 60 مدققا داخليا، عملت هذه الجمعية على تدريب و تكوين مدققين داخليين لتعويض و تخفيف العجز الذي كانت تعاني منه معظم المؤسسات الجزائرية في ذلك الوقت، و هذا ما يبين لنا أن الهدف الرئيسي الذي كان من وراء إنشاء هذه الجمعية هو تطوير و تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر.

جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين انضمت كعضو في معهد المدققين الداخليين (IIA) ابتداء من سنة 1995م، مما جعلها تتعدى الحدود الجغرافية بإبرام علاقات تعاون مع مجموعة من الجمعيات و المعاهد في مختلف دول العالم (أمريكا، كندا، فرنسا، لوكسمبورغ، سويسرا، تونس، المغرب، مالي، الكاميرون و السينغال)¹، كما أن هذه الجمعية تشارك بانتظام كعضو منتسب في أنشطة الاتحاد الفرنكفوني للتدقيق الداخلي** (UFAI).

تعمل هذه الجمعية على وضع معايير التدقيق الداخلي في الجزائر و تسعى في نفس الوقت جاهدة لتحقيق ما يلي²:

❖ ترقية و تطوير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛

* AACIA : Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens, Disponible sur l'adresse suivantes : algerieassociation.forumactif.com..

¹ Meziane M., « Audit Interne : La survie de l'entreprise se marchande tous les jours », Revue de presse de : Saou.Boudjemaa, le 18 Novembre 2008.

** UFAI : Union Francophone de l'Audit Interne.

² يزيد صالح، عبد الله مايو، مرجع سابق، ص 64.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

- ❖ خلق و تدعيم العلاقات ما بين المدققين الداخليين، مما يتيح إمكانية خلق فرص للتعاون و تبادل المعارف؛
- ❖ اقتراح محاور التكوين و تحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛
- ❖ البحث و تطوير المبادئ و القواعد المنهجية، و الالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- ❖ العمل على تنظيم ملتقيات بين المدققين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات و الأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي؛
- ❖ برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي؛
- ❖ مرافقة المؤسسات و مساعدتها في إنشاء هياكل للتدقيق الداخلي.

و في الأخير تأتي المرحلة الثالثة و التي كانت ابتداء من سنة 1995م، حيث شهدت هذه الأخيرة إلغاء الالتزام و الشرط القانوني المنصوص عليه في المادة 40 من القانون 01/88 فأصبح الالتزام اختياري¹، يترك حرية المبادرة للمؤسسة في هذا المجال بموجب المادة 28 التي تنص على أنه²: " يتم إلغاء جميع الأحكام المخالفة لهذا الأمر و على وجه الخصوص القانون رقم 01/88 المؤرخ ب 22 جمادى الأولى عام 1408 هـ الموافق ل 12 يناير 1988م الذي ينص على قانون المؤسسات العمومية الاقتصادية باستثناء العنوانين 3 و 4 منه".

بالرغم من إلغاء المادة 40 إلا أن الحكومة الجزائرية اتخذت عدد من المبادرات التشريعية الرامية إلى تحسين أداء المؤسسات مثل التعليم رقم 03/02 المؤرخة ب 09 رمضان عام 1423 هـ الموافق ل 14 نوفمبر 2002م، و التي تشتمل على تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك و المؤسسات المالية، بالإضافة إلى التعليم الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمة الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003م، و نشرها لوضع اللمسات الأخيرة على تنفيذ آليتي التدقيق و الرقابة³.

¹ Meziane M., « L'audit interne est au centre des enjeux économiques », Disponible sur l'adresse suivantes : http://www.vitamedz.com/-l-audit-interne-est-au-centre-des-enjeux-economiques/Articles_18300_498304_16_1.html.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 24 رجب عام 1415 هـ الموافق ل 27 سبتمبر سنة 1995م، العدد (55)، المادة 28، ص 08.

³ يزيد صالح، عبد الله مايو، مرجع سابق، ص 63.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

وفي 30 يناير 2007م أصدرت وزارة الصناعة و ترقية الاستثمارات* (MIPI) تعليمة تحت رقم 07/SG/79 المتضمنة إنشاء هيكل للتدقيق الداخلي في كل مؤسسة عمومية اقتصادية و العمل على تقوية نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية:

إن اهتمام السلطات الوصية التي واصلت إرسال التعليمات و التوجيهات بضرورة إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي ضمن البنية التنظيمية للمؤسسة الاقتصادية، وإعطائها التنظيم الجيد لم تكن كافية لإجراء تدقيق داخلي يهدف إلى المساهمة في خلق قيمة مضافة، وهذا نتيجة لممارسة المدققين الداخليين لهذه المهنة الذين كانوا أحيانا غير مدربين و غير مؤهلين تأهيلا كافيا، لذلك ينبغي إيلاء المزيد من الاهتمام لتدريب الموظفين.

إن مهمة التدقيق الداخلي اليوم و خلال هذه السنوات العشرة الأخيرة شهدت تحركا متواضعا مقارنة مع الفترة التي كانت قبلها، إذ نجد أن هذه المهمة سايرت نوعا ما التطور المتزايد و المستمر بفضل الاهتمام المتزايد بها، عن طريق انعقاد مؤتمرات و ملتقيات و الدورات التدريبية الخاصة بموضوع هذه المهمة، و الدليل على ذلك مشاركة جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AAICIA) في الجزائر بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية (IFACI)** في تطوير هذه الوظيفة، و خصوصا من خلال القيام بدورات تدريبية للمدققين الداخليين لحصولهم في الأخير على شهادة مهنية للتدقيق الداخلي (DPAI)***.

تم إصدار هذه الشهادة المهنية حصريا لأول مرة سنة 2009م خلال اختتام الأيام الدراسية للتدقيق الداخلي ضمن فعاليات الملتقى بعنوان " التدقيق الداخلي في نقاش"، و الذي كان بمشاركة جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AAICIA) و معهد إدارة الأعمال (MBI)****، ليتم توزيع الشهادات على الدفعة المتخرجة للمشاركين في الدورات التدريبية الخاصة بالتدقيق الداخلي بمشاركة و إشراف المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية¹ (IFACI).

* MIPI : Ministère de l'Industrie et de Promotion de l'Investissement.

** IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne

*** DPAI : Diplôme Professionnel de l'Audit Interne.

**** MBI : Management Business Institute.

¹ Imed Sellami., « L'audit Interne en Débat », Journal le Soir d'Algérie, Mercredi 10 Juin 2009, P 06, Disponible sur l'adresse suivantes : www.lesoirdalgerie.com/pdf/2009/06/10/p_06_regions.pdf.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

لقد شهدت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا في بعض المؤسسات العمومية الجزائرية في السنوات الأخيرة، لكنها لم ترتقي إلى المستوى المطلوب، و لم تنضج بعد بالمقارنة مع الدول الغربية مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، فرنسا، و... و حتى بالمقارنة مع جيراننا في المغرب العربي كالمغرب و تونس، حيث أنه في الواقع لا يوجد حتى الآن أساس قانوني متين يهتم و يعطي صورة واضحة لهيكل التدقيق الداخلي داخل المؤسسات، بالإضافة إلى أن واقع الكثير من هذه المؤسسات اليوم و ما تعانيه من تدهور في الأداء المالي، لا يدل على استفادتها من مزايا وجود التدقيق الداخلي بها كما ينبغي الحال ويفترض أن يكون.

المطلب الثاني: واقع التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

ستتطرق في هذا المطلب مراحل تطور التدقيق الخارجي في الجزائر، من خلال تناول المحطات التاريخية و مجمل التشريعات التي تنظم هذه المهنة، حيث أنه تم اعتماد هذه المراحل الأساسية لتقديم التدقيق في الجزائر تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية موضوع التدقيق من إصلاحات، كما نتناول أيضا الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق مع إبراز دور هذه الهيئات في التكفل بالتنفيذ الفعلي لمتطلبات التدقيق الخارجي في الجزائر، ثم نذكر في تلخيص لأهم الاختلافات التي كانت بين القانون القديم المنظم لهذه المهنة رقم 91-08 و القانون الجديد المنظم لهذه المهنة رقم 10-01، وفي الأخير نتحدث عن بعض المعايير الجزائرية للتدقيق التي أصدرت مؤخرا سنة 2016م الخاصة بهذه المهنة، كما نتحدث كذلك عن المؤسسات المعنية بالتدقيق الخارجي في الجزائر.

الفرع الأول: مراحل تطور التدقيق الخارجي، الهيئات المشرفة عليه و المؤسسات المعنية بهذا التدقيق:

أولا: مراحل تطور التدقيق الخارجي: إن الحقيقة المتفق عليها و لا جدال فيها هو أن ظهور التدقيق الخارجي كان قبل ظهور التدقيق الداخلي بأزمة بعيدة ليس في الجزائر فحسب، بل وحتى في كافة أنحاء العالم، و بالرغم من هذا نجد أن الجزائر قد تأخرت في مجال تنظيم هذه المهنة إذا ما قورنت بدول العالم العربي، نذكر هنا على سبيل المثال مصر، العراق، الأردن، فكانت مصر أول بلد ينظم مهنة التدقيق سنة 1909م بصدور القانون رقم (01) الذي يحكم هذه المهنة، أما بخصوص الجزائر لم تكن هذه المهنة منظمة حتى لسنة 1969م.

و على هذا الأساس سنستعرض المراحل الأساسية الخاصة بهذه المهنة و التي نلخصها فيما يلي:

❖ قبل الاستقلال: خلال هذه الفترة كانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية، و هذا دليل واضح على أن مهنة التدقيق الخارجي آنذاك هي الأخرى كانت خاضعة لقانون المستعمر الفرنسي؛

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

❖ غداة الاستقلال: حجم الفراغ الكبير الذي عانت منه جميع المؤسسات و الهيئات التي خلفها الاستعمار، بالإضافة إلى العديد من المشاكل التي كانت على مستوى التنظيم و التسيير، و على مستوى التأطير و الكفاءات تطلب بقاء و إخضاع مهنة التدقيق و حتى المحاسبة إلى سيطرة النصوص المستمدة من اتفاقيات ايفيان (Accords d'Évian) و القانون الأساسي.

❖ المرحلة ما بين سنة 1969م - 1980م: إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر كان في أول مرة سنة 1969م¹، و تحديدا بواسطة الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 21 شوال عام 1389هـ الموافق ل 31 ديسمبر سنة 1969م المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م في مادته 39، إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه²: " يعين الوزير المكلف بالمالية و التخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية، و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري، بقصد تأمين مشروعية و صحة حساباتها، و تحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم"؛ و يجوز له أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، و تحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط مهمة و التزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية، كما تناول المرسوم رقم (173/70)* المؤرخ في 17 رمضان عام 1390هـ الموافق ل 16 نوفمبر سنة 1970م تحديد مهام و واجبات مندوب الحسابات، حيث اعتبره حينها كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، و خول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين³:

- المراقبين العاميين للمالية؛

- مراقبو المالية؛

- مفتشو المالية؛

- الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.

¹ Hadj Ali Samir, « Le Commissaire aux Comptes, Caractéristique et Missions », Revue Algérienne de Comptabilité et Audit, Société Nationale de Comptabilité, N°(03), Alger, 3ème Trimestre, 1994, P 10.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية الصادر تحت الأمر رقم 107/69 لسنة 1970، المؤرخ في 22 شوال 1389هـ الموافق ل 31 ديسمبر 1969م، المادة (39)، ص 1825.

* المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 17 رمضان عام 1390هـ الموافق ل 16 نوفمبر لسنة 1970م، يتعلق بواجبات و مهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (97)، 1970.

³ تليقية أحمد، حسيني منال، مداخلة: " مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر"، الملتقى الدولي حول: النظام الخاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية و معايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 05.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

و يوكل الأشخاص المذكورين سابقا بالمهام التالية¹:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية و مالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- تدقيق مصداقية الجرد و حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة و التحليلية للمؤسسة و مدى صلاحيتها.

يتضح لنا مما سبق أن محافظ أو مندوب الحسابات في مؤسسات القطاع العام و شبه العام، يعتبر كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه و ترقيته و علاواته لقوانين الدولة، و ذلك انسجاما مع واقع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه.

❖ المرحلة ما بين سنة 1980م - 1988م : إن عدم نجاعة السياسات و الاستراتيجيات التنموية التي انتهجتها الجزائر آنذاك، أظهرت و كشفت للعيان عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، و من ثم أصبح من الضروري التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا بإحداث تغييرات تطلبت إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني و هيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية، الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير، و بالتالي جعل هذه المؤسسات تخرج من دائرة الاقتصاد الموجه، و تخضع للقانون التجاري و التي تأخذ في الغالب، مؤسسات بالأسهم، أو مؤسسات ذات المسؤولية المحدودة، و على هذا الأساس أجبر المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تعمل على إعادة الموازن و تحد من الاختلالات التي أفرزت من أساليب التسيير التي تبنتها هذه الأخيرة، و كان ذلك بالفعل بصدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 13 ربيع ثاني عام 1400هـ الموافق ل 01 مارس سنة 1980م المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة و الذي نص على أن²: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها و انتظامها و نزاهتها".

و بالتالي تميزت هذه المرحلة بإعادة الاعتبار و تنظيم مهنة التدقيق.

¹ عزه الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد (05)، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 05/80، المؤرخ في 13 ربيع ثاني عام 1400هـ الموافق ل 01 مارس سنة 1980م، العدد (43)، المادة (05)، ص 15.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

❖ المرحلة ما بين سنة 1988م - 1991م : إن تطور تدقيق الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليه في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج، و احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية سنة 1988م، تاريخ صدور القانون رقم 01/88، حيث أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الادارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي، بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية، و بما يسمح من مزولة الرقابة على هذه المؤسسات¹.

و قد تلى صدور القانون رقم 01/88 المتعلق باستقلالية المؤسسات، صدور القانون (32/90)² المتعلق بمجلس المحاسبة الذي يراعي التغييرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات المحلية و المرافق العمومية و كل هيئة خاضعة لقواعد القانون الاداري و المحاسبة العمومية، و أصبحت العمليات التي تتداوله المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني و القانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

❖ المرحلة ما بين سنة 1991م - 2001م : خلال هذه المرحلة صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة و أبرزها القانون 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411هـ الموافق ل 27 أبريل سنة 1991م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، إذ اعتبر هذا القانون بمثابة المنعرج الحاسم في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم الجمع بين ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة، سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و أصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، و هي بذلك قفزت قفزة نوعية، حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا و هو شرط الاستقلالية و الحياد، علما أن مهنة التدقيق كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

إضافة إلى ذلك تم صدور المرسوم التنفيذي رقم 136/96 سنة 1996م، المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المؤرخ في 26 ذو القعدة عام 1416هـ الموافق ل 15 أبريل سنة 1996م.

¹ سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، مداخلة : " مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم (01/10) "، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية و معايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 04.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 32/90، المؤرخة في 16 رمضان عام 1410 هـ الموافق ل 12 أبريل سنة 1990م، العدد (53)، المادتين (03 و 04).

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرهما على تحسين

الرقابة الداخلية

❖ المرحلة ما بين سنة 2001م -2011م : صدر في الآونة الأخيرة عدة مراسيم تنفيذية متعلقة بإعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية و أهم هذه المراسيم ما يلي:

(1) المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 17 رجب 1431هـ الموافق ل 29 جوان 2010م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط و كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛

(2) المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 09 محرم 1431هـ الموافق ل 26 أوت 2010م، المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا المرسوم إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ 18 صفر عام 1416هـ الموافق ل 17 جويلية 1995م، المتعلق بنفس الأمر؛

(3) صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 19 ذو القعدة 1431هـ الموافق ل 27 أكتوبر 2010م، المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة؛

(4) صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27 نوفمبر 2011م، و التي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة، و إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات و أهمها:

○ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، و تنظيمه وقواعد سيره؛

○ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، و صلاحياته و قواعد سيره؛

○ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، و صلاحياته و قواعد سيره؛

○ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 يحدد شروط و كيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛

○ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

بالإضافة إلى هذه التطورات التي جاءت عبر القوانين و المراسيم التنفيذية، و التي جاءت من أجل تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، تم إصدار مؤخرا بعض المعايير الخاصة بمهنة التدقيق في الجزائر سنة 2016م، و التي سنستعرضها لاحقا.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

ثانيا: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر: لقد تعددت الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مقارنة مع الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الداخلي، بصفة أن النوع الأول وجد قديما في الحياة الاقتصادية قبل النوع الثاني بسنوات عديدة، لذا فإن تناول الهيئات المشرفة على هذا التدقيق، قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لهذه المهنة و لا عن مهنة المحاسبة، لاعتبار أن التدقيق يعد مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديون من المحاسبة، و لهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق و المحاسبة فيها.

أ-المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات، و المحاسبين المعتمدين: نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411هـ الموافق ل 27 أبريل 1991م على أنه¹: "تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية و تضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، و يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، و يحدد تشكيل المنظمة و صلاحياتها و قواعد سيرها عن طريق التنظيم".

علاوة على ذلك تقوم هذه المنظمة الوطنية باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار قانوني و حسب ما نصت عليه المواد (9، 10، 11) من نفس القانون على ما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة و حسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها و حسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها و استقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف و الشطب من قائمة جدول المنظمة؛
- التأكد من النوعية المهنية و التقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات و الشهادات التي يقدمها كل مترشح بطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- نشر مقاييس تقدير الإجازات و الشهادات التي تحوّل الحق في ممارسة المهنة و كيفية تطبيقها عن طريق التنظيم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 08/91، المؤرخة في 12 شوال 1411هـ الموافق ل 27 أبريل 1991م، المادة (05).

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

ب-مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 08 رجب عام 1412 هـ الموافق ل 13 يناير 1992م، المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 30 رجب عام 1418 هـ الموافق ل 01 ديسمبر 1997م، تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة الذي يحدد تشكيله و يضبط اختصاصه و قواعد عمله و التي تتمثل فيما يلي¹:

- حماية المصالح المعنوية و المادية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و لدى جميع السلطات و إزاء الغير؛
- تمثيل النقابة في الأعمال المدنية و في إدارة الأملاك العقارية و المنقولة التي تملكها النقابة الوطنية، و في تسييرها و في المثول أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة و تسويتها، و عرضها إن اقتضى الأمر على غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقرها الجمعية العامة؛
- إعداد مشروع الإيرادات و النفقات و اقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه؛
- عرض كل الحالات الداخلة في اختصاصاته على غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم التابعة للنقابة، طبقا للقانون و النظام الداخلي؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق و الرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي و الحقوق، أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة؛
- المساعدة و النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري و التقني لدى أعضاء النقابة، و تحضير السلطات المختصة للتدريب و المنتقيات المهنية و تنظيمها و الاشراف عليها، و مراقبتها بالاتصال مع السلطات المختصة و كذلك المشاركة في مهام التعليم و التكوين و البحث؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة و توزيعها و نشرها.

ج-المجلس الوطني للمحاسبة: أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 02 شعبان 1416 هـ الموافق ل 25 سبتمبر 1996م، و طبقا للمادة (02) من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري و مهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 10 رجب 1412 هـ الموافق ل 15 يناير 1992م، العدد (03)، ص 83.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

مقاييس المحاسبة و التطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكن الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه، أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشير لجان المجالس المنتخبة و الهيئات و الشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله¹.

حولت لهذا المجلس صلاحيات عديدة طبقا للمادة (03) من نفس المرسوم، لكن كل هذه الصلاحيات تعلقت بمهنة المحاسبة فقط، إذ أن هذا المجلس كان بعيدا عن كل ما يرتبط بمهنة التدقيق، و لكن بصدر القانون الجديد رقم 10-01 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، فقد أعطي لهذا المجلس صلاحيات و مهام واسعة كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بصفتها هيئة مهنية مستقلة.

د-المصنف الوطني للخبراء المحاسبين: يعتبر هيئة من الهيئات الجديدة المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، أنشئ هذا المصنف بموجب القانون رقم 10-01 طبقا للمادة (14) منه، و يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، و يقوم بتسيير هذا المصنف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

يكلف الجهاز المهني الخاص بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين بعدة مهام تدخل في نطاقه، و ذلك طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 10-01 نذكرها فيما يلي²:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب و حسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة و استقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة و أعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية، و ينشرها في أجل شهرين (02) من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب و حسن سيرها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 318/96، المؤرخة في 02 شعبان 1416هـ الموافق ل 25 سبتمبر 1996م، العدد (56)، المادة (02).

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق ل 29 جوان 2010م، المادة (15).

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

هـ-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تعتبر هيئة من الهيئات الجديدة المنظمة لهذه المهنة هي أيضا، أنشئت بموجب القانون رقم 10-01 طبقا للمادة (14) منه، و تتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، و تضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، و يقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس.

تكلف الغرفة باعتبارها جهاز مهني بعدة مهام في إطارها القانوني، طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 10-01 نذكرها فيما يلي¹:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات و حسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة و استقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة و أعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية، و ينشرها في أجل شهرين (02) من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات و حسن سيرها.

ثالثا: المؤسسات المعنية بالتدقيق الخارجي في الجزائر: بالنسبة للمؤسسات أو الشركات و الهيئات المعنية بتعيين المدقق الخارجي في الجزائر، نجد شركات المساهمة* (SPA) و الجمعيات، التعاضديات الاجتماعية و النقابات، و بصدور قانون المالية التكميلي² لسنة 2005م، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة** (SARL) و المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد*** (EURL) معنية كذلك بتعيين مدقق للمصادقة على حساباتهم السنوية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، نفس المرجع السابق.

* SPA : Société Par Actions.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 05-05، المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 هـ الموافق ل 25 يوليو 2005م، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005م، العدد (52)، المادة (12).

** SARL : Société A Responsabilité limitée.

*** EURL : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité limitée.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

و لكن بصدور قانون المالية لسنة 2010م، فإن الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج، فإنها تصبح غير ملزمة بالمصادقة على حساباته من طرف محافظ الحسابات¹.

أما بالنسبة للبنوك و المؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد و القرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل اثنين (02) من مدققي الحسابات المسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات، و نفس الشيء ينطبق على فروع البنوك و المؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر².

الفرع الثاني: الاختلافات بين القانون 08-91 و القانون 01-10، و معايير التدقيق الجزائرية الصادرة حديثا:

أولا: الاختلافات بين القانون 08-91 و القانون 01-10: من خلال متابعة تطور مهنة التدقيق في الجزائر نجد أن تنظيم هذه المهنة في إطار قانوني و بصفة رسمية، كان انطلاقا من مرحلتين هامتين يحملان في طياتهما قانونين بارزين و هما المرحلة الأولى التي كانت ما بين سنة 1991م و 2010م، و التي كان فيها القانون رقم 08-91، و المرحلة الثانية التي كانت ابتداء من سنة 2010م إلى غاية يومنا هذا، و التي يتم فيها سريان القانون الجديد المنظم لهذه المهنة تحت رقم 01-10، حيث أن هذا الأخير جاء نتيجة الاصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر، و بالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع و إعادة الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 08-91، و الجدول الموالي يبين و يلخص أهم نقاط الاختلاف بين القانون 08-91 القديم المنظم لمهنة كل من الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و القانون الجديد 01-10 المنظم لمهنة الثلاثة السابقة الذكر.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 09-09، المؤرخ في 13 محرم 1431هـ الموافق ل 30 ديسمبر 2009م، يتضمن قانون المالية لسنة 2010م، العدد (78)، المادة (44) المعدلة للمادة (12) من القانون 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

² HADJ SADOK Tahar, « Le Commissaire aux Comptes », Ed DAHLAB, Alger, 2007, P 179.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

الجدول رقم (2.3) : الاختلافات بين القانون 91-08 و القانون 10-01

القانون 10-01	القانون 91-08	معيار التفرقة
هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.	هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة و الحسابات من كل نوع و فحصها و استقامتها و تحليلها لدى المؤسسات و الشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	من حيث التعريف الخاص بالمدقق القانوني:
<ul style="list-style-type: none"> - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛ - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛ - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير؛ - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛ - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة. 	<ul style="list-style-type: none"> - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة، و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛ - يفحص صحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛ - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة. 	من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات:
<ul style="list-style-type: none"> - أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها؛ - التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين 	<ul style="list-style-type: none"> - توفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانونا؛ - التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات، و المحاسبين المعتمدين. 	من حيث شروط التسجيل:

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.	من حيث الهيئة التابعة لها:
يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة:
لم ترد بخصوصه مواد	من حيث الاهتمام بالجودة
تجرى تریصات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	من حيث التریصات:
الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.	
يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.	
يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظاً للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة (15) عشر يوماً.	
تجرى تریصات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	

المصدر: سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، مداخلة: "مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم (10-01)"، الملتقى الدولي حول

: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية و معايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة،

الجزائر يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 06.

ثانيا: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة حديثا: تسعى الجزائر جاهدة من أجل النهوض بمهنة التدقيق الخارجي و العمل على تطويرها، إذ أن تنظيم هذه المهنة في إطار قانوني عن طريق القوانين السالفة الذكر ما هو إلا دليل على عزمها و جديتها لتحقيق ذلك، إضافة إلى هذا الاهتمام المنظم الذي أعطي لهذه المهنة، عمدت الجزائر إلى إصدار معايير خاصة بوظيفة التدقيق توأكب و تسامر معايير التدقيق الدولية عن طريق إصدار مقرر من وزارة المالية

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

و الذي يحمل الرقم (150) المؤرخ ب 09 محرم 1438هـ الموافق ل 11 أكتوبر 2016م (أنظر الملحق رقم 01)، و الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق* (NAA)، و الذي جاء بثلاث (03) مواد تنص على ما يلي¹:

✓ المادة (01) : يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق (300): " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "؛

- المعيار الجزائري للتدقيق (500): " العناصر المنقعة "؛

- المعيار الجزائري للتدقيق (510): " مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية - "؛

- المعيار الجزائري للتدقيق (700): " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية ".

✓ المادة (02) : تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية؛

✓ المادة (03) : ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

سنستعرض باختصار لأهم ما جاءت به محتوى هذه المعايير على النحو التالي²:

(1) المعيار الجزائري للتدقيق (300): " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " (Planification D'un Audit)

(D'état Financiers): يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية،

كما أنه يفحص التدقيقات المتكررة، و تعالج فيه على حدة المسائل الاضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

يتمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع:

- المنهج العام للأعمال؛
- إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق؛
- طبيعة و نطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق و مراجعة أعمالهم؛
- طبيعة و نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء؛

* NAA : Normes Algérienne d'Audit.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم (150)، المؤرخ في 09 محرم 1438هـ الموافق ل 11 أكتوبر 2016م، المواد (01)، (02) و (03)، ص 02.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، 2016.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

■ تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء و غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها، إن أمكن ذلك.

يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة، محددًا نطاق، رزنامة و منهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل، عند إعداده للاستراتيجية العامة للتدقيق، على المدقق:

- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق و التخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة، وفقا لحكمه المهني الخاص، قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة؛
- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، و التي أنجزت سابقا، و إن أمكن تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق هي ذات دلالة في هذه الحالة، و التأكد من طبيعة رزنامة و نطاق الموارد الضرورية لإنجاز هذه المهمة.

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم الكيان و لحجم الأعمال التي يتعين إنجازها، فبخصوص استراتيجية التدقيق نجد أنها تصف المنهج العام للأعمال، لاسيما تلك التي تتضمن:

- نطاق، رزنامة و توجيه الأعمال؛
- عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها و المبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

أما فيما يخص برنامج العمل فإنه يحدد بشكل مفصل طبيعة و نطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية، لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف و مقبول.

خلال التدقيق، على المدقق تعديل و تغيير استراتيجية التدقيق و برنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق (500): " العناصر المقنعة " (Eléments Probants): يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير و وضع

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه و تتضمن:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة و المؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) و الوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل، ...)، و التي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية و كل المعلومات المتاحة و التي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها و طبيعتها و بالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، و عليه فإن :

- العناصر التي جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك التي تم جمعها من طرف مصادر داخلية؛
- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات؛
- العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها)؛
- العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر من تلك المتكونة من النسخ.

تعتبر العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، و هي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق، لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصيل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

تتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت و تعزز تأكيدات الإدارة و كل تلك التي تناقضها إضافة إلى ذلك، و في بعض الحالات، يستند المدقق إلى غياب المعلومات (مثلا كأن ترفض الإدارة منح التصريح المطلوب منها)، و بالتالي يستعمله كعنصر مقنع.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

3) المعيار الجزائري للتدقيق (510): " مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية " (Missions D'audit) (Initiales- Soldes d'Ouverture): يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، تتضمن هذه الأرصدة:

- المبالغ الواردة في الكشوف المالية؛
 - العناصر الموجودة في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات و الالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.
- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق، أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تسمح بضمان أن :

أ- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، و أنها لا تحتوي على أي اختلال ه تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛

ب- الطرق المحاسبية الملائمة و التي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛

ج- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة و تم عرضه بشكل صحيح و يكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

4) المعيار الجزائري للتدقيق (700): " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية " (Fondement de l'Opinion et Rapport d'Audit sur des Etats Financiers): يعالج هذا المعيار:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
- شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين

الرقابة الداخلية

إن شكل الرأي الذي يعتمد المدقق يكون على أساس:

- إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره عندما:
 - يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة؛
 - ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

تتمثل أهداف المدقق في:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية، قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي و يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل؛
- المرسل إليه؛
- فقرة تمهيدية تذكر: تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية، الكشوف المالية التي تمت مراجعتها، ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته و كذلك معلومات توضيحية أخرى؛
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

فيما يخص تأسيس الرأي حول الكشوفات المالية يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن :

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه للعناصر المقنعة الكافية و الملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية، كما يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

إن تبني و إصدار الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر لمعايير حديثة و جديدة تخص هذه المهنة، يعتبر كخطوة هادفة إلى العمل على تطويرها، و بالتالي مواكبة مختلف التطورات الخاصة بها مع مختلف دول العالم المتطورة في هذا المجال، و الدليل على ذلك حرص المؤسسات الجزائرية على الارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي من طرف المتخصصين و المؤهلين و المبنية على المنهجية العلمية و المعتمدة بالدرجة الأولى على تقييم الرقابة الداخلية ، و الذي سيمكنها من تجنب أي اختلالات أو هفوات مالية و محاسبية قد تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مشكوك فيها، و هو ما سيدعم عملية اتخاذ القرار وفقا لمعلومات مصادق عليها و موثوقة من طرف المدققين.

الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية

خلاصة :

من خلال ما تناولنا في هذا الفصل، يتبين لنا أن التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي وظيفتان متكاملتان، إذ تعتبر مجالات التعاون و التنسيق بينهما، و اعتماد ممارس مهنة التدقيق الخارجي على بعض الأعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي واسعة، بحكم الفرص التي تجمعهما، و الواجب استغلالها أحسن استغلال، و التي نبتغي من ورائها أن تستمر و تزيد.

بالإضافة إلى هذا، إن اعتماد المدقق الخارجي إلى حد كبير على المدقق الداخلي، و حجم المساعدات التي يمكن أن يقدمها هذا الأخير للمدقق الخارجي، و مستوى الاتصال و التواصل الذي يجري بينهما، كلها عوامل توفر من شأنها سواء تسهيل أو تعصيب مهمة المدقق الخارجي بمدى جودة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، و مدى جدية و كفاءة المدققين الداخليين الساهرين على تطبيق ذلك النظام، كما أن مهمة التدقيق الخارجي مهمة مكتملة لا بد منها للتدقيق الداخلي، لما يتمتع به المدقق الخارجي من استقلالية تامة و موضوعية.

إن تحقيق مبدأ التكامل بكل مجالاته، من شأنه تحقيق عدة مزايا و على رأسها تغطية أشمل لأعمال التدقيق، و التقليل بقدر الامكان من ازدواجية الجهود و تكرار العمل الذي ينتج عنه توفير في الوقت و التكاليف، و توزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام، و الذي يعود بالفائدة الكبيرة على بقاء المؤسسة و نجاحها و ضمان استمراريتها في محيط يتطور و يتغير باستمرار و بسرعة مذهلة.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

تمهيد :

بعد التطرق في الفصل السابق إلى أهمية و فائدة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية، يأتي هذا الفصل الذي يهدف إلى تقديم و مناقشة الجانب العملي لإلقاء الضوء على تأثير التكامل بين التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، و استكمالاً لتحقيق الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة، و حرصاً منا على أن تكون في المستوى المناسب من الأهمية، فقد قمنا بإعداد دراسة تتمثل في استبيانين موجّهين لفئتين مختلفتين، تتمثل إحداها في عينة من المدققين الداخليين و الأخرى في المدققين الخارجيين المعروفين في الجزائر بمحافظي الحسابات.

علاوة على ذلك، لا بد من توضيح بعض الأمور الخاصة بهذه العينتين. فبالنسبة لأولاً قد يتبادر لأذهاننا طرح سؤال أنه لما لم يتم استهداف عينة واحدة للدراسة؟، فنحن نرى أنه من الضروري لتوضيح مصطلح و مبدأ التكامل، لا بد من دراسة طرفين قصد الإمام بكافة المعلومات الخاصة بكل طرف منهما. أما بالنسبة لثانياً وهي أنه لم يتم صياغة استبيان مشترك يستهدف الفئتين، حيث نرى أن طبيعة الأسئلة المتعلقة بالبيانات العامة لكل فئة كثيرة و متنوعة لا يمكن حصرها في مجال واحد، بالإضافة إلى صياغة الأسئلة الخاصة بالفقرات تختلف هي الأخرى من فئة لأخرى، و على هذا استحالة علينا وضع استبيان واحد يجمعهما معاً.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية:

يتناول هذا المبحث الايضاحات المتعلقة بمنهج الدراسة الذي تم اتباعه و مجتمعي و عينتي الدراسة، وكذلك يعرض أداتي الدراسة المستخدمة ومدى صدقيهما و ثباتهما، كما يتضمن وصف للإجراءات التي اتبعت في تقنين أدوات الدراسة و تطبيقها.

المطلب الأول: منهج و حدود الدراسة الميدانية:

الفرع الأول: منهج الدراسة الميدانية:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة و استنادا إلى الدراسات السابقة، ظهر جليا أن المنهج المناسب للدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي (بأسلوبه النظري و الميداني)، و الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث و ظواهر و ممارسات موجودة و متاحة للقياس كما هي دون تدخل مجربها، حيث يستطيع الطالب أن يتفاعل معها فيصفها و يحللها.

الفرع الثاني: حدود الدراسة الميدانية:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

- **الحدود المكانية:** عاجلت الدراسة الميدانية تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث شملت مزاوي مهنة التدقيق الداخلي، و مزاوي مهنة التدقيق الخارجي عبر كافة أنحاء القطر الجزائري (الغرب، الوسط، الجنوب، الشرق)، و أخذت وجهة نظر المشرفين على كلا المهنتين.
- **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه و المقدر ابتداء من أوائل شهر ماي 2016م إلى غاية أواخر شهر أكتوبر 2017م، وورد هذه الفترة الزمنية الطويلة يعود إلى التعامل مع طرفين مختلفين ينتمي كل منهما إلى مجتمع خاص به.
- **الحدود البشرية:** ارتكزت هذه الدراسة على معرفة آراء و أجوبة المختصين في مجال التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، إضافة إلى المجال المحاسبي.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة الميدانية:

الفرع الأول: مجتمع و عينة المدققين الداخليين:

لقد تم استهداف مجتمع يتكون من عدة مؤسسات اقتصادية جزائرية، و من ثم التركيز على مؤسسات أو شركات الأموال (شركات المساهمة) سواء العامة أو الخاصة، و بغض النظر عن أنها صناعية أو إنتاجية أو خدمية، و باعتبار أن خلية التدقيق الداخلي نجدها متوفرة بالأغلبية الساحقة في هذه المؤسسات في أنحاء التراب الوطني، بالإضافة إلى الاتصال المباشر مع الرئيس الشرفي لجمعية المدققين المستشارين الداخليين في الجزائر، و الذي سهل لنا بدوره إمكانية التواصل مع مختلف المدققين الداخليين المتواجدين بالتراب الوطني بواسطة عدة وسائل منها (البريد الإلكتروني الشخصي لبعض المدققين الداخليين، مواقع التواصل الاجتماعي، المقابلة المباشرة ...) (أنظر الملحق رقم 2)، فتم اختيار عينة عشوائية بسيطة، حيث تم توزيع 95 استبانة تم استرجاع 73 منها، و تم استبعاد و إلغاء 13 استبانة لعدم جدية الإجابة عن فقراتها، و بذلك يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل 60 استبانة، و الجدول التالي يبين لنا الاحصاءات الخاصة باستبانة المدققين الداخليين كما يلي:

الجدول رقم (4-1) : الاحصاءات الخاصة باستبانة المدققين الداخليين

النسبة المئوية	التكرار	الايضاحات
100 %	95	الاستثمارات الموزعة
76.84 %	73	الاستثمارات المسترجعة
23.16 %	22	الاستثمارات غير المسترجعة
13.68 %	13	الاستثمارات الملغاة
63.16 %	60	الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على ردود أفراد العينة.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن الاستثمارات الصالحة للتحليل البالغ عددها 60 استثمارة، تمثل نسبة ما يفوق النصف تقدر ب 63.16 % إذن تعتبر العينة تمثيلية بالنسبة لحجم العينة الكلي.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الفرع الثاني: مجتمع و عينة المدققين الخارجيين:

قد تم استهداف بعض مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و هم محافظي الحسابات المتواجدين عبر كافة أنحاء القطر الجزائري، بداية تم الاعتماد على المطبوع الخاص بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لسنة 2016م (أنظر الملحق رقم 3)، و الذي يحتوي على جدول يضم محافظي الحسابات في 47 ولاية ، حيث نجد في كل ولاية جدول خاص بها يحمل (رقم الترتيب، رقم التسجيل، اللقب و الاسم، العنوان المهني، الهاتف، الفاكس، البريد الالكتروني)، إذن الوسائل المعتمدة في توزيع الاستبيان كانت عن طريق الاتصال المباشر، سواء بالهاتف أو البريد الالكتروني الشخصي، المقابلة المباشرة في بعض الولايات، وحضور الجلسة السادسة لمحافظي الحسابات المنعقدة في فندق (RENAISSANCE) بولاية تلمسان يومي 13 و 14 ماي 2017م وفقا لما جاءت به المراسلة رقم 2017/11م (أنظر الملحق رقم 4) و التي أتاحت لنا فرصة توزيع بعض الاستمارات و استرجاعها في عين المكان، وعلى ذلك تم اختيار عينة عشوائية بسيطة، حيث تم توزيع 175 استبانة تم استرجاع 135 منها، و تم استبعاد و إلغاء 35 استبانة لعدم جدية الاجابة عن فقراتها، و بذلك يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل 100 استبانة، و الجدول التالي يبين لنا الاحصاءات الخاصة باستبانة المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) كما يلي:

الجدول رقم (4-2) : الاحصاءات الخاصة باستبانة المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات)

النسبة المئوية	التكرار	الايضاحات
100 %	175	الاستمارات الموزعة
77.14 %	135	الاستمارات المسترجعة
22.86 %	40	الاستمارات غير المسترجعة
20 %	35	الاستمارات الملغاة
57.14 %	100	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ردود أفراد العينة.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن الاستمارات الصالحة للتحليل البالغ عددها 100 استمارة، تمثل نسبة 57.14 % إذن تعتبر نسبة جد مقبولة على العموم.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الفرع الثالث: أساليب المعالجة الاحصائية و طرق جمع المعلومات:

أولاً: أساليب المعالجة الاحصائية : لغرض تحليل بيانات الدراسة تم استخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 22) و يمكن حصر الأساليب الاحصائية المستخدمة لتحليل البيانات المتحصل عليها فيما يلي:

- التكرارات و النسب '(Frequency and Ratios)؛
- معاملات ارتباط ليرسون (Pearson)؛
- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha).
- الاحصاء الوصفي (Descriptive Statistics)؛
- الوسط الحسابي (Average or Mean)؛
- الانحراف المعياري (Standard Deviation)؛
- الانحدار الخطي البسيط '(Linear Regression).

ثانياً: طرق جمع المعلومات: بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها و المنهج المتبع في دراستنا، بالإضافة إلى الوقت و الامكانيات المادية المتاحة، ارتأينا إلى أن تكون استمارة الأسئلة هي الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة، باعتبارها وسيلة ناجحة لجمع المعلومات اللازمة و تم تدعيمها بالمقابلات و الملاحظات الشخصية عند توزيعها على المستجوبين من أجل ضمان جودة و مصداقية أكثر للبيانات المتحصل عليها.

لقد تم التوزيع بصفة مباشرة على المستجوبين في بعض الولايات بالمقابلة المباشرة، كما تم الاستعانة بزملاء في الميدان لإيصالها إلى المستجوبين في بعض الولايات الأخرى، كما تم التواصل مع البعض عن طريق إرسال نسخة من الاستمارتين عبر بريدهم الالكتروني الشخصي، و عبر مواقع التواصل الاجتماعي.

المبحث الثاني: استمارة الدراسة الخاصة بالمدققين الداخليين:

يتناول هذا المبحث عرضاً مفصلاً لأداة الدراسة الميدانية وهي : استمارة الأسئلة، محتواها، درجة ارتباط فقرات محاورها، و درجة ثباتها وصدقها، وفيما يخص الصدق الظاهري للاستبانة يشترك في كلا الاستمارتين، باعتبار أنه تم ارسال الاستبيانين معاً لنفس الأساتذة الذين قاموا بعملية التحكيم.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

المطلب الأول: هيكل الاستمارة:

وفقا لآراء المختصين الاحصائيين الذين تم الاستعانة بهم، تم تصميم استمارة الدراسة في جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمتغيرات الديموغرافية و الخصائص العلمية و الوظيفية (الجنس، السن، الوظيفة الحالية، المستوى الأكاديمي/المهني، التخصص العلمي)، أما الجزء الثاني يتكون من خمسة و ثلاثون عبارة (35) مقسمة على محورين اثنين (2) و هما :

المحور الأول : يشمل ثمانية عشر (18) عبارة تهدف إلى معرفة مساهمة أداء التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

المحور الثاني : يشمل سبعة عشر (17) عبارة الغرض منها معرفة وجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تم تبني الشكل المغلق في إعداد استمارة الدراسة، الذي حدد الاجابات المحتملة لكل سؤال للتمكن من إجراء المعالجات الاحصائية المناسبة، و قد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المكون من خمسة (5) درجات لتحديد أهمية كل بند من بنود الاستمارة، و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (4-3) : مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	1	2	3	4	5
الأهمية	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام الخمسة لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية و هذا للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (4-4) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	1 - 1.80	1.81 - 2.6	2.61 - 3.4	3.41 - 4.2	4.21 - 5
الأهمية	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، معارض، معارض بشدة) هو عبارة عن مقياس ترتيبي و الأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن إجابات عينة الدراسة هي (موافق بشدة=1، موافق=2، محايد=3، معارض=4، معارض بشدة=5)، من هنا نحسب المتوسط الحسابي الذي هو عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 و يساوي 0.80، حيث 4 تمثل عدد الاجابات من 1 إلى 2، 2 إلى 3، 3 إلى 4، 4 إلى 5 و 5 تمثل عدد الخيارات، من هذا يتضح التوزيع كما هو مبين في الجدول السابق رقم (4-4).

الفرع الأول: صدق و ثبات الاستمارة:

أولاً: صدق الاستمارتين الظاهري و الداخلي:

أ) صدق الاستمارتين الظاهري: للتحقق من صدق الاستمارتين و مدى ملائمة محاورهما و عبارتهما لقياس متغيرات الدراسة، تم عرض الاستمارتين على عدد من المحكمين لهم إطلاع واسع بمجال الدراسة من أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعات الجزائرية، و قد تم الأخذ بملاحظاتهم و اقتراحاتهم بشكل جدي، الأمر الذي سمح لنا بإعادة صياغة بعض العبارات، و إجراء التعديلات المطلوبة بشكل دقيق يحقق التوازن بين مضامين الاستمارة في عباراتها، حيث بلغ عدد المحكمين عشرة أساتذة جامعيين (10 محكمين) كما هو موضح في الملحق رقم (5).

وفي ضوء تصويبات المحكمين تم ضبط الاستمارتين بشكليهما النهائي، وبعدها تم ترجمتهما إلى اللغة الفرنسية، كون معظم المستجوبين يواجهون صعوبات مع اللغة العربية، (أنظر إلى الملحق رقم (6): الاستبيانين باللغتين العربية و الفرنسية).

ب) صدق الاستمارة الداخلي: بعد التأكد من الصدق الظاهري لاستمارة الدراسة تم تطبيقها ميدانيا على أفراد عينة الدراسة الكلية، بعدها قمنا بإجراء اختبار الارتباط (بيرسون) لمعرفة درجة ارتباط فقرات محاور استمارة الدراسة بكل محور تنتمي إليه.

و النتائج المتوصل إليها معروضة في الجدولين التاليين :

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الجدول رقم (4-5) : معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها
1	1	7	0.074	13	0.203
2	0.355**	8	0.076	14	0.282*
3	0.610**	9	0.392**	15	0.388**
4	0.259*	10	0.482**	16	0.473**
5	0.508**	11	0.195	17	0.338**
6	0.463**	12	0.122	18	0.209

دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

* دالة عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط العبارات (2,3,5,6,9,10,15,16,17) من عبارات المحور الأول موجبة و دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها، في حين أن قيم معامل ارتباط العبارتين (4,14) موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها كذلك.

الجدول رقم (4-6) : معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها
19	1	25	0.458**	31	0.160
20	0.251	26	0.069	32	0.359**
21	0.296*	27	0.084	33	0.092
22	0.354**	28	0.263**	34	0.055
23	0.328*	29	-0.092	35	0.093
24	0.173	30	0.245		

دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

* دالة عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتضح من الجدول السابق أن قيم معامل ارتباط العبارات (22،25،32) من عبارات المحور الثاني موجبة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها، في حين أن قيم معامل ارتباط العبارات (21،23،28) موجبة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها كذلك، أما العبارة (29) لها ارتباط سلبي وغير دالة إحصائياً.

ثانياً: ثبات الاستمارة: لقياس مدى ثبات استمارة الدراسة استخدمنا معامل الثبات ألفا كرونباخ و يمكن توضيح نتائج هذا المعامل في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-7) : معامل الثبات ألفا كرونباخ

البيان	قيمة معامل الثبات	البيان	قيمة معامل الثبات
المحور الأول	0.890	استمارة الدراسة ككل	0.897
المحور الثاني	0.897		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تبين النتائج أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ" لبنود الاستمارة قد بلغ (89.7%) و هي تزيد عن النسبة المقبولة (60%)، مما يدل على وجود اتساق داخلي بين أسئلة الاستمارة الموجهة للمدققين الداخليين و بالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج الاستمارة و مصداقيتها و ثباتها و قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

الفرع الثاني: عرض النتائج الخاصة بالاستمارة و تحليلها احصائياً:

أولاً: النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة: تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات الديمغرافية المتعلقة بالخصائص المتمثلة في: الجنس، السن، الوظيفة الحالية، المستوى الأكاديمي/المهني، التخصص العلمي.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

(1) الجنس :

الجدول رقم (4-8) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Masculin	46	76,7	76,7	76,7
	Féminin	14	23,3	23,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أن توزيع الذكور في العينة قد بلغ 46 فرد بنسبة 76.7 % من مجموع أفراد العينة المقدر ب 60 فرد، أما عدد الإناث هو 14 فرد بنسبة 23.3 % من المجموع الكلي.

(2) السن :

الجدول رقم (4-9) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	21-30	9	15,0	15,0	15,0
	31-40	23	38,3	38,3	53,3
	41-50	14	23,3	23,3	76,7
	51 et plus	14	23,3	23,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين لنا الجدول أن 23 من أفراد العينة و الذين يمثلون ما نسبته 38.3 % تتراوح أعمارهم من 31 إلى 40 سنة و هم الفئة الأكبر في عينة الدراسة، في حين 14 من أفراد العينة يمثلون ما نسبته 23.3 % من إجمالي العينة أعمارهم محصورة بين 41 إلى 50 سنة، و نفس العدد و النسبة بطبيعة الحال من إجمالي العينة التي أعمارهم تزيد عن 51 سنة، ثم نجد 9 أفراد يمثلون ما نسبته 15 % من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 21 إلى 30 سنة و هم الفئة الأصغر في عينة الدراسة.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

(3) الوظيفة الحالية:

الجدول رقم (4-10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Directeur des Auditeurs Internes	25	41,7	41,7	41,7
Assistant d'Auditeur Interne	35	58,3	58,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن 35 من أفراد العينة و الذين يمثلون ما نسبته 58.3 % من إجمالي عينة الدراسة هم مساعدو المدققين الداخليين، بينما نجد 25 من أفراد العينة الذين يمثلون ما نسبته 41.7 % من إجمالي عينة الدراسة هم مدراء المدققين الداخليين.

(4) المستوى الأكاديمي/المهني:

الجدول رقم (4-11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الأكاديمي/المهني

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Compétence Professionnelle	3	5,0	5,0	5,0
DEUA	8	13,3	13,3	18,3
Licence	24	40,0	40,0	58,3
DPAI	15	25,0	25,0	83,3
Master	10	16,7	16,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتضح من خلال الجدول أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم مستوى أكاديمي و/ أو مهني عالي، حيث أن أكبر فئة فيهم تقدر ب 24 فردا من حملة شهادة ليسانس يمثلون ما نسبته 40 % من إجمالي عينة الدراسة، يليهم حاملي الشهادة المهنية للمدقق الداخلي (DPAI) المقدر عددهم ب 15 فردا يمثلون ما نسبته 25 % من إجمالي العينة، ثم حاملي شهادة ماستير المقدر عددهم ب 10 أفراد يمثلون ما نسبته 16.7%، و في الأخير حاملي شهادات الدراسات التطبيقية الجامعية (DEUA) بعدد يقدر ب 08 أفراد يمثلون ما نسبته 13.3% ، يليهم أصحاب الكفاءات المهنية المقدر عددهم ب 03 أفراد و الذين يمثلون ما نسبته 5 % من إجمالي العينة. من خلال هذا التحليل نستطيع القول أن معظم أفراد العينة يمتلكون مستوى أكاديمي و/ أو مستوى مهني عالي، و هذا ما يشير إلى أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الاجابة على محاور الاستبيان، مما يعزز الثقة في إجاباتهم و بالتالي الاعتماد عليها في الدراسة.

(5) التخصص العلمي:

الجدول رقم (4-12) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Comptabilité / Audit	27	45,0	45,0	45,0
Sciences Financières	15	25,0	25,0	70,0
Autre	18	30,0	30,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين لنا من خلال الجدول أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة شهادات علمية في تخصصي المحاسبة و/أو التدقيق وهم أكبر فئة يقدر عددهم ب 27 فردا يمثلون ما نسبته 45% من إجمالي عينة الدراسة، تليهم فئة تخصصات أخرى متنوعة و التي نذكر على سبيل المثال منها: (المالية و المحاسبة، تدقيق و مراقبة التسيير، ...) المقدر عددهم ب 18 فردا يمثلون ما نسبته 30% من إجمالي العينة، و في الأخير حاملي الشهادات في تخصص العلوم المالية المقدر عددهم ب 15 فردا يمثلون ما نسبته 25 % من إجمالي العينة.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

نستطيع القول من هذا التحليل أنه مهما اختلفت أسماء التخصصات العلمية، إلا أننا نجدتها في الأخير تصب في محور و ميدان اقتصادي موحد.

ثانيا: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول: تم استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري من أجل ترتيب عبارات المحور الأول حسب أهميتها النسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة و الجدول رقم (4-13) يوضح النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (4-13) : نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	الامام التام بكافة جوانب المؤسسة و القطاع الذي تعمل فيه.	1.58	0.61	موافق بشدة
2	الاطلاع المستمر ومواكبة آخر المستجدات الخاصة بالتدقيق.	1.78	0.73	موافق بشدة
3	مهارات فن التعامل و التواصل مع مختلف الأقسام.	1.71	0.71	موافق بشدة
4	الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات الادارية.	2.05	0.87	موافق
5	تحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري في المؤسسة.	1.68	0.81	موافق بشدة
6	فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية.	1.78	0.92	موافق بشدة
7	طلب الاستشارات في حالة عدم التأكد عند القيام بعملية التدقيق.	1.95	0.64	موافق
8	عدم تدخل الادارة في وضع برنامج التدقيق و إجراءاته.	2.18	0.92	موافق
9	حرية الوصول إلى السجلات و الممتلكات و الموظفين.	1.76	0.85	موافق بشدة
10	التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية التدقيق.	1.51	0.79	موافق بشدة
11	خلو التقرير من الأخطاء و التحريفات.	1.66	0.79	موافق بشدة
12	تميز التقرير بسهولة الفهم و الوضوح وعدم احتواءه على مصطلحات معقدة.	1.85	0.73	موافق
13	احتواء التقرير على الملاحظات الهامة و التوصيات و إصداره في الوقت المناسب.	1.56	0.83	موافق بشدة
14	مناقشة النتائج و التوصيات مع المستويات الادارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي.	1.78	1.02	موافق بشدة
15	احتواء التقرير على اقتراحات و حلول بديلة من أجل زيادة فعالية النظام الرقابي.	1.51	0.77	موافق بشدة

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

16	القدرة على تمييز مؤشرات الغش و التلاعبات في السجلات و القوائم المالية.	1.86	0.79	موافق بشدة
17	متابعة التقارير للتأكد من اتخاذ الاجراءات المناسبة لنتائج أعمالهم.	1.71	0.80	موافق بشدة
18	التأكد من التزام الجهة الخاضعة للتدقيق و قيامه بالعمليات التصحيحية.	1.95	0.62	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول (4-13) يتبين لنا ما يلي:

أفراد عينة الدراسة ككل يوافقون بشدة على أن أداء التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تقييد المدقق الداخلي بالالتزامات التالية:

- الامام التام بكافة جوانب المؤسسة و القطاع الذي يعمل فيه؛
- الاطلاع المستمر و مواكبة آخر المستجدات الخاصة بالتدقيق؛
- مهارات فن التعامل و التواصل مع مختلف الأقسام؛
- تحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري في المؤسسة؛
- فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية؛
- حرية الوصول إلى السجلات و الممتلكات و الموظفين؛
- التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية التدقيق؛
- خلو التقرير من الأخطاء و التحريفات؛
- احتواء التقرير على الملاحظات الهامة و التوصيات و إصداره في الوقت المناسب؛
- مناقشة النتائج و التوصيات مع المستويات الادارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي؛
- احتواء التقرير على اقتراحات و حلول بديلة من أجل زيادة فعالية النظام الرقابي؛
- القدرة على تمييز مؤشرات الغش و التلاعبات في السجلات و القوائم المالية؛
- متابعة التقارير للتأكد من اتخاذ الاجراءات المناسبة لنتائج أعمالهم؛
- التأكد من التزام الجهة الخاضعة للتدقيق و قيامه بالعمليات التصحيحية.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

و يوافقون بدرجة أقل على:

- الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات الادارية؛
- طلب الاستشارات في حالة عدم التأكد عند القيام بعملية التدقيق؛
- عدم تدخل الادارة في وضع برنامج التدقيق و إجراءاته؛
- تميز التقرير بسهولة الفهم و الوضوح وعدم احتوائه على مصطلحات معقدة.

ثالثا: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني: تم استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري من أجل ترتيب عبارات المحور الثاني حسب أهميتها النسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة و الجدول رقم (4-14) يوضح النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (4-14) : نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
19	استقلالية و موضوعية المدقق الداخلي تحدد درجة اعتماد محافظ الحسابات على عمله.	1.91	0.92	موافق بشدة
20	إن تأدية قسم التدقيق الداخلي لعمله بالعناية المهنية المطلوبة تكون محل تقييم من طرف محافظ الحسابات.	2.56	0.78	موافق
21	عند تحليل و تقييم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة يستعين محافظ الحسابات بموظفي قسم التدقيق الداخلي.	2.78	0.92	محايد
22	إن العمل المنجز من قبل قسم التدقيق الداخلي، يأخذ بعين الاعتبار من طرف محافظ الحسابات، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.	2.58	0.92	موافق
23	إن أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية يساهم في الاعتماد عليه من طرف محافظ الحسابات.	2.26	0.79	موافق
24	إن التأكد من نتائج أعمال التدقيق الداخلي يساهم في الاعتماد عليها من طرف محافظ الحسابات.	2.91	0.90	محايد
25	إن اعتماد محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي يقلص من برنامج تدقيقه.	2.51	0.98	موافق

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

26	يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من فعالية اختبارات الرقابة التي يصممها المدقق الداخلي.	1.98	0.77	موافق
27	إن وجود قسم تدقيق داخلي فعال يساهم في تخفيض محافظ الحسابات لتقييماته المتعلقة بالمخاطر المرتبطة بالرقابة.	2.11	0.78	موافق
28	وجود اتصال ثنائي و مباشر بين المدقق الداخلي و محافظ الحسابات لبحث التطورات و حل المشكلات المختلفة للمؤسسة.	2.51	1.01	موافق
29	مناقشة خطة التدقيق بين المدقق الداخلي و محافظ الحسابات مع مراعاة التنسيق و توزيع الجهود بينهما.	2.90	1.10	محايد
30	يزود المدقق الداخلي محافظ الحسابات بنتائج قياسه و تقييمه لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.	2.21	0.97	موافق
31	يساعد المدقق الداخلي محافظ الحسابات في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.	2.23	1.04	موافق
32	يعمل المدقق الداخلي على تقديم المعلومات الكافية و الملائمة لمحافظ الحسابات بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الاجراءات الرقابية عليها.	2.33	0.95	موافق
33	يتعاون المدقق الداخلي مع محافظ الحسابات في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية و العمل على تعزيزه.	2.48	1.08	موافق
34	يعمل وجود محافظ الحسابات على تفعيل الرقابة الداخلية و تخفيض خطر الرقابة.	2.55	0.90	موافق
35	يعتبر محافظ الحسابات مكمل للتدقيق الداخلي و ليس منافسا له.	2.08	0.86	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول (4-14) يتبين لنا ما يلي:

أفراد عينة الدراسة ككل يوافقون على أن وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ما يلي:

- استقلالية و موضوعية المدقق الداخلي تحدد درجة اعتماد محافظ الحسابات على عمله؛
- إن تأدية قسم التدقيق الداخلي لعمله بالعناية المهنية المطلوبة تكون محل تقييم من طرف محافظ الحسابات؛

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

- إن العمل المنجز من قبل قسم التدقيق الداخلي، يأخذ بعين الاعتبار من طرف محافظ الحسابات، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله؛
- إن أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية يساهم في الاعتماد عليه من طرف محافظ الحسابات؛
- إن اعتماد محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي يقلص من برنامج تدقيقه؛
- يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من فعالية اختبارات الرقابة التي يصممها المدقق الداخلي؛
- إن وجود قسم تدقيق داخلي فعال يساهم في تخفيض محافظ الحسابات لتقييماته المتعلقة بالمخاطر المرتبطة بالرقابة؛
- وجود اتصال ثنائي و مباشر بين المدقق الداخلي و محافظ الحسابات لبحث التطورات و حل المشكلات المختلفة للمؤسسة؛
- يزود المدقق الداخلي محافظ الحسابات بنتائج قياسه و تقييمه لفاعلية نظام الرقابة الداخلية؛
- يساعد المدقق الداخلي محافظ الحسابات في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
- يعمل المدقق الداخلي على تقديم المعلومات الكافية و الملائمة لمحافظ الحسابات بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الاجراءات الرقابية عليها؛
- يتعاون المدقق الداخلي مع محافظ الحسابات في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية و العمل على تعزيزه؛
- يعمل وجود محافظ الحسابات على تفعيل الرقابة الداخلية و تخفيض خطر الرقابة؛
- يعتبر محافظ الحسابات مكمل للتدقيق الداخلي و ليس منافسا له.

أما الاجابات المحايدة فيما يخص التكامل كانت على :

- عند تحليل و تقييم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة يستعين محافظ الحسابات بموظفي قسم التدقيق الداخلي؛
- إن التأكد من نتائج أعمال التدقيق الداخلي يساهم في الاعتماد عليها من طرف محافظ الحسابات؛

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

- مناقشة خطة التدقيق بين المدقق الداخلي و محافظ الحسابات مع مراعاة التنسيق و توزيع الجهود بينهما.

المبحث الثالث: استمارة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين:

يتناول هذا المبحث عرضا مفصلا لأداة الدراسة الميدانية وهي : استمارة الأسئلة، محتواها، درجة ارتباط فقرات محاورها، و درجة ثباتها وصدقها، وفيما يخص الصدق الظاهري للاستبانة يشترك في كلا الاستمارتين، باعتبار أنه تم ارسال الاستبيانين معا لنفس الأساتذة الذين قاموا بعملية التحكيم.

المطلب الأول: هيكل الاستمارة:

وفقا لآراء المختصين الاحصائيين الذين تم الاستعانة بهم، تم تصميم استمارة الدراسة في جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمتغيرات الديموغرافية و الخصائص العلمية و الوظيفية (الجنس، السن، الوظيفة الحالية، المستوى الأكاديمي/المهني، التخصص العلمي و الخبرة المهنية)، أما الجزء الثاني يتكون من خمسة و ثلاثون عبارة (35) مقسمة على محورين اثنين (2) و هما :

المحور الأول : يشمل تسعة عشر (19) عبارة تهدف إلى معرفة مساهمة أداء التدقيق الخارجي في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

المحور الثاني : يشمل ستة عشر (16) عبارة الغرض منها معرفة وجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تم تبني الشكل المغلق في إعداد استمارة الدراسة، الذي حدد الاجابات المحتملة لكل سؤال للتمكن من إجراء المعالجات الاحصائية المناسبة، و قد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المكون من خمسة (5) درجات لتحديد أهمية كل بند من بنود الاستمارة، و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (4-15) : مقياس تحديد الأهمية النسبية

5	4	3	2	1	الدرجة
معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الأهمية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام الخمسة لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية و هذا للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (4-16) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	1 - 1.80	1.81 - 2.6	2.61 - 3.4	3.41 - 4.2	4.21 - 5
الأهمية	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، معارض، معارض بشدة) هو عبارة عن مقياس ترتيبي و الأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن إجابات عينة الدراسة هي (موافق بشدة=1، موافق=2، محايد=3، معارض=4، معارض بشدة=5)، من هنا نحسب المتوسط الحسابي الذي هو عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 و يساوي 0.80، حيث 4 تمثل عدد الاجابات من 1 إلى 2، 2 إلى 3، 3 إلى 4، 4 إلى 5 و 5 تمثل عدد الخيارات، من هذا يتضح التوزيع كما هو مبين في الجدول السابق رقم (4-4).

الفرع الأول: صدق و ثبات الاستمارة:

أولاً: صدق الاستمارة الظاهري و الداخلي:

أ) صدق الاستمارة الظاهري: تم التحقق من صدق الاستمارتين معا (عد إلى العنوان السابق الذي يخص صدق الاستمارتين معا).

ب) صدق الاستمارة الداخلي: بعد التأكد من الصدق الظاهري لاستمارة الدراسة تم تطبيقها ميدانيا على أفراد عينة الدراسة الكلية، بعدها قمنا بإجراء اختبار الارتباط (بيرسون) لمعرفة درجة ارتباط فقرات محاور استمارة الدراسة بكل محور تنتمي إليه.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

و النتائج المتوصل إليها معروضة في الجدولين التاليين :

الجدول رقم (4-17) : معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها
1	0.225*	8	0.223*	15	0.415**
2	0.213*	9	0.375**	16	0.220*
3	0.355**	10	0.248*	17	0.178
4	0.130	11	0.128	18	0.419**
5	0.395**	12	0.299**	19	0.093
6	0.227*	13	0.281**		
7		14	0.230*		

دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

* دالة عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط العبارات (4,6,9,12,13,15,18) من عبارات المحور الأول موجبة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها، في الحين أن قيم معامل ارتباط العبارات (2,3,7,8,10,14,16) موجبة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها كذلك.

الجدول رقم (4-18) : معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها	رقم العبارة	درجة ارتباطها
20	1	26	-0.017	32	0.196
21	0.342**	27	0.254*	33	0.092
22	0.232*	28	0.107	34	0.188
23	0.084	29	0.299**	35	0.124
24	0.009	30	0.249*		
25	-0.076	31	0.142		

دالة عند مستوى دلالة 0.01 فأقل

* دالة عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتضح من الجدول السابق أن قيم معامل ارتباط العبارتين (21،29) من عبارات المحور الثاني موجبة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها، في حين أن قيم معامل ارتباط العبارات (22،27،30) موجبة و دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 فأقل، مما يدل على قوة ارتباطها كذلك، أما العبارتين (25،26) لهما ارتباط سلبي وغير دالة إحصائياً.

ثانياً: ثبات الاستمارة: لقياس مدى ثبات استمارة الدراسة استخدمنا معامل الثبات ألفا كرونباخ و يمكن توضيح نتائج هذا المعامل في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-19) : معامل الثبات ألفا كرونباخ

البيان	قيمة معامل الثبات	البيان	قيمة معامل الثبات
المحور الأول	0.903	استمارة الدراسة ككل	0.894
المحور الثاني	0.860		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تبين النتائج أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ" لبنود الاستمارة قد بلغ (89.4 %) و هي تزيد عن النسبة المقبولة (60 %)، مما يدل على وجود اتساق داخلي بين أسئلة الاستمارة الموجهة للمدققين الخارجيين و بالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج الاستمارة و مصداقيتها و ثباتها و قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

الفرع الثاني: عرض النتائج الخاصة بالاستمارة و تحليلها احصائياً:

أولاً: النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة: تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات الديمغرافية المتعلقة بالخصائص المتمثلة في: الجنس، السن، الوظيفة الحالية، المستوى الأكاديمي/المهني، التخصص العلمي.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

(1) الجنس :

الجدول رقم (4-20) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Féminin	12	12,0	12,0	12,0
	Masculin	88	88,0	88,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أن توزيع الذكور في العينة قد بلغ 88 فرد بنسبة 88 % من مجموع أفراد العينة المقدر ب 100 فرد، أما عدد الإناث هو 12 فرد بنسبة 12% من المجموع الكلي.

(2) السن :

الجدول رقم (4-21) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	21-30	8	8,0	8,0	8,0
	31-40	30	30,0	30,0	38,0
	41-50	13	13,0	13,0	51,0
	51 et plus	49	49,0	49,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين لنا الجدول أن 49 من أفراد العينة و الذين يمثلون ما نسبته 49 % من إجمالي العينة تزيد أعمارهم عن 51 سنة و هم الفئة الأكبر في عينة الدراسة، في حين 30 من أفراد العينة يمثلون ما نسبته 30 % من إجمالي العينة أعمارهم محصورة بين 31 إلى 40 سنة، و 13 من أفراد العينة يمثلون ما نسبته 13 % من إجمالي

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

العينة أعمارهم محصورة بين 41 إلى 50 سنة، ، ثم نجد 8 أفراد يمثلون ما نسبته 8 % من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 21 إلى 30 سنة و هم الفئة الأصغر في عينة الدراسة.

(3) الوظيفة الحالية:

الجدول رقم (4-22) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Commissaire aux Comptes	74	74,0	74,0	74,0
Expert-Comptable/CAC	26	26,0	26,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن 74 من أفراد العينة و الذين يمثلون ما نسبته 74 % من إجمالي عينة الدراسة هم محافظي الحسابات، بينما نجد 26 من أفراد العينة الذين يمثلون ما نسبته 26 % من إجمالي عينة الدراسة هم محافظي الحسابات و في نفس الوقت خبراء محاسبين.

(4) المستوى الأكاديمي/المهني:

الجدول رقم (4-23) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الأكاديمي/المهني

ProfAcad		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Licence	65	65,0	65,0	65,0
	Master	12	12,0	12,0	77,0
	Magister	8	8,0	8,0	85,0
	Doctorat	7	7,0	7,0	92,0
	Certificat Professionnel	8	8,0	8,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة

الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتضح من خلال الجدول أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم مستوى أكاديمي عالي و/ أو مستوى مهني ، حيث أن أكبر فئة فيهم تقدر ب 65 فردا من حملة شهادة ليسانس يمثلون ما نسبته 65 % من إجمالي عينة الدراسة، ثم حاملي شهادة ماستر المقدر عددهم ب 12 فردا يمثلون ما نسبته 12%، يليهم حاملي شهادة الماجستير المقدر عددهم ب 08 أفراد و الذين يمثلون ما نسبته 8 % من إجمالي العينة، ثم أصحاب الشهادات المهنية المقدر عددهم ب 08 أفراد يمثلون ما نسبته 08 % من إجمالي العينة كذلك، و في الأخير حاملي شهادات الدكتوراه بعدد يقدر ب 07 أفراد يمثلون ما نسبته 7%.

من خلال هذا التحليل نستطيع القول أن معظم أفراد العينة يمتلكون مستوى أكاديمي و/ أو مستوى مهني عالي، و هذا ما يشير إلى أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الاجابة على محاور الاستبيان، مما يعزز الثقة في إجاباتهم و بالتالي الاعتماد عليها في الدراسة.

(5) التخصص العلمي:

الجدول رقم (4-24) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Comptabilité-Audit	48	48,0	48,0	48,0
Sciences Financières	43	43,0	43,0	91,0
Autre	9	9,0	9,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين لنا من خلال الجدول أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة شهادات علمية في تخصصي المحاسبة و/أو التدقيق وهم أكبر فئة يقدر عددهم ب 48 فردا يمثلون ما نسبته 48% من إجمالي عينة الدراسة، تليهم فئة حاملي الشهادات في تخصص العلوم المالية المقدر عددهم ب 43 فردا يمثلون ما نسبته 43 % من إجمالي العينة وفي الأخير حاملي تخصصات أخرى متنوعة و التي نذكر على سبيل المثال منها: (المالية و المحاسبة، تدقيق و مراقبة التسيير، ...) المقدر عددهم ب 9 أفراد يمثلون ما نسبته 9% من إجمالي العينة.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

نستطيع القول من هذا التحليل أنه مهما اختلفت أسماء التخصصات العلمية، إلا أننا نجدتها في الأخير
تصب في محور و ميدان اقتصادي موحد.
(6) الخبرة المهنية:

الجدول رقم (4-25) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1-5	5	5,0	5,0	5,0
6-10	22	22,0	22,0	27,0
11-15	17	17,0	17,0	44,0
16-20	6	6,0	6,0	50,0
21 et plus	50	50,0	50,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

توضح نتائج الجدول رقم (4-25) أن غالبية محافظي الحسابات خبرتهم المهنية 21 سنة فأكثر بنسبة قدرها 50 % بما يعادل 50 فردا من مجموع أفراد العينة، تليها بعد ذلك فئة محافظي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم المهنية من 6 سنوات إلى 10 سنوات بنسبة قدرها 22 % بما يعادل 22 فردا، في حين كانت نسبة محافظي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم المهنية من 11 سنة إلى 15 سنة 17 % بما يعادل 17 فردا، و نسبة محافظي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم المهنية من 16 سنة إلى 20 سنة 6 % بما يعادل 6 أفراد، لتأتي في الأخير فئة محافظي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم المهنية من 1 سنة إلى 5 سنوات بنسبة تقدر ب 5 % بما يعادل 5 أفراد، و هذا ما يعتبر مؤشر إيجابي على أن غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات العالية مما يزيد من مصداقية و موثوقية نتائج الدراسة.

ثانيا: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول: تم استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري من أجل ترتيب عبارات المحور الأول حسب أهميتها النسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة و الجدول رقم (4-26) يوضح النتائج المتحصل عليها.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الجدول رقم (4-26) : نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	وجود المؤهلات العلمية والعملية والكفاءات الفنية والمهنية.	1.56	0.84	موافق بشدة
2	توفر الخبرة المهنية الكافية في نوع القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق.	1.76	0.76	موافق بشدة
3	القدر الكافي من اكتساب المهارات والخبرات في المجالات الحساسة الأخرى مثل الاعلام الآلي والاحصاء.	1.74	0.76	موافق بشدة
4	الاطلاع المستمر ومواكبة آخر المستجدات الخاصة بالتدقيق.	1.43	0.67	موافق بشدة
5	المشاركة في مختلف التربصات لتطوير الخبرات المهنية، خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية.	1.62	0.76	موافق بشدة
6	جمع المعلومات الأولية الخاصة بنشاط المؤسسة، طبيعتها القانونية والقطاع الذي تنشط فيه.	1.60	0.73	موافق بشدة
7	الفحص الشامل لهيكل رأس المال، قائمة المساهمين والإداريين بالمؤسسة قبل مهمة التدقيق.	1.72	0.87	موافق بشدة
8	مقابلة إدارة المؤسسة والقيام بزيارات استطلاعية لأماكن العمل التابعة لها قبل قبول مهمة التدقيق.	1.58	0.83	موافق بشدة
9	الحرية التامة عند إعداد برنامج التدقيق.	1.71	0.86	موافق بشدة
10	التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية التدقيق.	1.51	0.93	موافق بشدة
11	عدم وجود أي تدخل من طرف الإدارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.	1.76	1.06	موافق بشدة
12	الفهم الكافي لبيئة الرقابة في المؤسسة، طرق التسيير، نظام الانتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية.	1.65	0.74	موافق بشدة
13	القدرة على تحديد المخاطر الملازمة للمؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه.	1.66	0.63	موافق بشدة
14	القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات والتحرير في السجلات.	1.86	0.87	موافق
15	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة.	1.74	0.93	موافق بشدة
16	التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق التقييم.	1.57	0.81	موافق بشدة
17	التأكد من تبويب وإفصاح بنود القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية	1.72	0.85	موافق بشدة

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

			المتعارف عليها.	
موافق بشدة	0.72	1.60	جمع أدلة الاثبات الكافية و الملائمة و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء الرأي الفني المحايد.	18
موافق بشدة	0.87	1.61	إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة ما إذا تبين اتباع المؤسسة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو وقوعها في مخالفة لهذه المبادئ.	19

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول (4-26) يتبين لنا ما يلي:

أفراد عينة الدراسة ككل يوافقون بشدة على أن أداء التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تقييد المدقق الخارجي بالالتزامات التالية:

- وجود المؤهلات العلمية و العملية و الكفاءات الفنية و المهنية؛
- توفر الخبرة المهنية الكافية في نوع القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق؛
- القدر الكافي من اكتساب المهارات و الخبرات في المجالات الحساسة الأخرى مثل الاعلام الآلي و الاحصاء؛
- الاطلاع المستمر و مواكبة آخر المستجدات الخاصة بالتدقيق؛
- المشاركة في مختلف التربصات لتطوير الخبرات المهنية، خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعبات المحاسبية؛
- جمع المعلومات الأولية الخاصة بنشاط المؤسسة، طبيعتها القانونية و القطاع الذي تنشط فيه؛
- الفحص الشامل لهيكل رأس المال، قائمة المساهمين و الإداريين بالمؤسسة قبل مهمة التدقيق؛
- مقابلة إدارة المؤسسة و القيام بزيارات استطلاعية لأماكن العمل التابعة لها قبل قبول مهمة التدقيق؛
- الحرية التامة عند إعداد برنامج التدقيق؛
- التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية التدقيق؛
- عدم وجود أي تدخل من طرف الادارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص؛
- الفهم الكافي لبيئة الرقابة في المؤسسة، طرق التسيير، نظام الانتاج و نظام معالجة المعلومات المحاسبية؛

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

- القدرة على تحديد المخاطر الملازمة للمؤسسة و القطاع الذي تنشط فيه؛
- القدرة على تمييز مؤشرات الغش و التلاعبات و التحريف في السجلات؛
- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة؛
- التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق التقييم؛
- التأكد من تبويب و إفصاح بنود القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- جمع أدلة الاثبات الكافية و الملائمة و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء الرأي الفني المحايد؛
- إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة ما إذا تبين اتباع المؤسسة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو وقوعها في مخالفة لهذه المبادئ.

ثالثا: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني: تم استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري من أجل ترتيب عبارات المحور الثاني حسب أهميتها النسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة و الجدول رقم (4-27) يوضح النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (4-27) : نتائج استجابة أفراد العينة لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
20	القيام بفحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية المدقق الداخلي.	1.97	0.90	موافق
21	مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة و فحص التقارير الصادرة عنه و عن المدققين السابقين.	1.87	0.83	موافق
22	الاعتماد على خطط فحص نظام الرقابة الداخلية التي يجريها قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة.	2.46	1.07	موافق
23	الأخذ بعين الاعتبار العمل المنجز من طرف قسم التدقيق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.	2.53	1.00	موافق
24	الاستفادة من أداء اختيارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها قسم التدقيق الداخلي.	2.62	1.02	محايد
25	يتم جمع الأدلة اللازمة بمساعدة التدقيق الداخلي.	2.63	1.05	محايد

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

26	الاعتماد على نتائج أعمال التدقيق الداخلي بعد التأكد منها.	2.75	1.17	محايد
27	الاستعانة بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية.	2.23	0.90	موافق
28	تخفيض تكلفة محافظ الحسابات من طرف المؤسسة مرهون بوجود قسم تدقيق داخلي يتصف بالجودة.	2.89	1.11	محايد
29	وجود اتصال ثنائي و مباشر مع التدقيق الداخلي لبحث التطورات وحل المشكلات المختلفة للمؤسسة.	2.30	0.96	موافق
30	يطلع محافظ الحسابات على خطة التدقيق مع المدقق الداخلي لكن مع مراعاة التنسيق و توزيع الجهود بينهما.	2.44	1.04	موافق
31	تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية قد يكون بمساعدة المدقق الداخلي.	2.36	0.94	موافق
32	يتلقى محافظ الحسابات المعلومات الكافية و الملائمة بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الاجراءات الرقابية عليها من طرف قسم التدقيق الداخلي.	2.07	0.92	موافق
33	يتعاون محافظ الحسابات مع المدقق الداخلي في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية و العمل على تعزيزه.	2.29	1.07	موافق
34	وجود التدقيق الداخلي يعمل على تفعيل الرقابة الداخلية و تخفيض الأخطار.	1.81	0.80	موافق
35	يرى المدقق الداخلي أن محافظ الحسابات مكتملا له و ليس منافسا له.	1.85	0.94	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول (4-27) يتبين لنا ما يلي:

أفراد عينة الدراسة ككل يوافقون على أن وجود التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ما يلي:

- القيام بفحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية المدقق الداخلي؛
- مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة و فحص التقارير الصادرة عنه و عن المدققين السابقين؛
- الاعتماد على خطط فحص نظام الرقابة الداخلية التي يجريها قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة؛

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة

الاقتصادية الجزائية (الدراسة الميدانية)

- الأخذ بعين الاعتبار العمل المنجز من طرف قسم التدقيق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله؛
 - الاستعانة بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية؛
 - وجود اتصال ثنائي و مباشر مع التدقيق الداخلي لبحث التطورات وحل المشكلات المختلفة للمؤسسة؛
 - يتطلع محافظ الحسابات على خطة التدقيق مع المدقق الداخلي لكن مع مراعاة التنسيق و توزيع الجهود بينهما؛
 - تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية قد يكون بمساعدة المدقق الداخلي؛
 - يتلقى محافظ الحسابات المعلومات الكافية و الملائمة بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الاجراءات الرقابية عليها من طرف قسم التدقيق الداخلي؛
 - يتعاون محافظ الحسابات مع المدقق الداخلي في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية و العمل على تعزيزه؛
 - وجود التدقيق الداخلي يعمل على تفعيل الرقابة الداخلية و تخفيض الأخطار؛
 - يرى المدقق الداخلي أن محافظ الحسابات مكمل له و ليس منافسا له.
- أما الاجابات المحايدة فيما يخص التكامل كانت على التوالي :
- الاستفادة من أداء اختيارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها قسم التدقيق الداخلي؛
 - يتم جمع الأدلة اللازمة بمساعدة التدقيق الداخلي؛
 - الاعتماد على نتائج أعمال التدقيق الداخلي بعد التأكد منها؛
 - تخفيض تكلفة محافظ الحسابات من طرف المؤسسة مرهون بوجود قسم تدقيق داخلي يتصف بالجودة.

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات و استخلاص النتائج:

لقد تم طرح ثلاثة فرضيات في الأصل على التوالي:

- ❖ الفرضية الأولى الخاصة بأداء التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية؛
- ❖ الفرضية الثانية الخاصة بأداء التدقيق الخارجي و الرقابة الداخلية؛
- ❖ الفرضية الثالثة الخاصة بوجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي و الرقابة الداخلية.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

بالنسبة للتدقيق الداخلي تم طرح الفرضية الأولى و إشراك الفرضية الثالثة بين الفرضية الأولى و الفرضية الثانية بحكم وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات الخاصة بالتدقيق الداخلي:

يتم اختبار الفرضيات قمنا بإعداد جدول يبين لنا المحاور التي تقابل المتغير المستقل و المتغير التابع، كما تم تحديد رقم العبارات التي تدخل في كل محور كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-28) : تحديد العبارات الخاصة باستمارة التدقيق الداخلي

أرقام العبارات	عنوان المحور	المحور	نوع المتغير
1-2-3-4-5-7-8-9-10-11- 12-13-14-16-17-18	أداء التدقيق الداخلي	الأول	متغير مستقل
19-20-22-24-25-28-29- 35	تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي	الثاني	متغير مستقل
6-15-21-23-26-27-30- 31-32-33-34	الرقابة الداخلية	الثالث	متغير تابع
35	المجموع الكلي لعبارات الاستمارة		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستمارة الخاصة بالتدقيق الداخلي.

- الفرضية الأولى:

" لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لأداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

- الفرضية الثانية:

" لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لوجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لأداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفرضية البديلة H_1 : " يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لأداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

للتحقق من صحة الفرضيات قمنا بالتالي:

اختبار تأثير أداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستخدام الانحدار الخطي البسيط (Régression Linéaire Simple).

يقيس الانحدار الخطي البسيط أثر أداء التدقيق الداخلي كمتغير مستقل (X) على الرقابة الداخلية كمتغير

تابع (Y) حسب المعادلة التالية: $y_i = a_0 + a_1 X_i + \epsilon_i$.

والتي يمكن تحليلها و توضيحها من خلال مؤشرات جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي البسيط على النحو

التالي:

أولاً: تحليل مؤشر الارتباط: يوضح الجدول رقم (4-29) علاقة الارتباط بين أداء التدقيق الداخلي كمتغير مستقل و الرقابة الداخلية كمتغير تابع كما يلي:

الجدول رقم (4-29): علاقة الارتباط بين أداء التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
أداء التدقيق الداخلي	الرقابة الداخلية	0.388	0.151	0.136	5.61878

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتبين من خلال الجدول رقم (4-29) ما يلي:

- توجد علاقة ارتباط طردية بين أداء التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط $(R=0.388)$ أي 38.8 % وهي نسبة متوسطة.
- بالنسبة لمعامل التفسير (معامل التحديد R^2 الذي يساوي 0.151)، أن أداء التدقيق الداخلي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 15.1 %، أما النسبة الباقية 84.9 % تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.
- معامل التحديد المعدل الذي يساوي 0.136 يعبر عن القوة التفسيرية بين المتغيرين، حيث يلاحظ أن أداء التدقيق الداخلي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 13.6 %، أما النسبة المتبقية 86.4 % تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، إضافة لما يشوب عند اختبار عينة الدراسة من الخطأ العشوائي.

ثانيا: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل):

حيث يتم من خلال هذا الاختبار التحقق من جودة نموذج العلاقة بين أداء التدقيق الداخلي كمتغير مستقل (X) و الرقابة الداخلية كمتغير تابع (y)، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-30): نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر أداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المتوسطات	قيمة اختبار F-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الانحدار	324.631	1	324.631	10.283	0.002*	رفض الفرضية
البواقي	1831.103	58	31.571			
المجموع	2155.733	59	/			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 1\%$

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتضح من الجدول رقم (4-30) أن:

قيمة اختبار F-Test تساوي 10.283، ومستوى الدلالة الاحصائية يساوي 0.002 و هو أقل من مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ ، و عليه النموذج معنوي و يمكن التوصل إلى قرار رفض الفرضية الصفرية، و قبول الفرضية البديلة بوجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 5\%)$ لأداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية كونه متغير تابع.

ثالثا: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات):

يبين الجدول رقم (4-31) اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)، و من ثم استخلاص النموذج الرياضي الخاص بالدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-31): اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لأداء التدقيق الداخلي

النموذج	معدل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (β) Beta	قيمة اختبار T-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الثابت (a ₀)	14.989	2.983	0.388	5.025	*0.000	رفض الفرضية
أداء التدقيق الداخلي (a ₁)	0.324	0.101		3.207	*0.002	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائيا عند مستوى معنوية $\alpha = 1\%$

يتضح من الجدول رقم (4-31) الآتي:

- بالنسبة لأداء التدقيق الداخلي فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 3.207 بمستوى دلالة (Sig=0.002) وهي أقل من 5%، و عليه نرفض الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a₁) غير معنوية (a₁ = 0) و تقبل الفرضية البديلة على أن (a₁ ≠ 0)؛
- أما بالنسبة للثابت (a₀) فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 5.025 بمستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من 5%، و عليه نرفض الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a₀) غير معنوية (a₀ = 0) و تقبل الفرضية البديلة على أن (a₀ ≠ 0)؛

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

وعليه يمكن التوصل إلى النموذج الرياضي الذي يبين أثر أداء التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية بالصيغة الرياضية التالية:

$$y_i = a_0 + a_1x_i + \varepsilon_i$$

حيث:

y_i : المتغير التابع (الرقابة الداخلية)؛

x_i : المتغير المستقل (أداء التدقيق الداخلي)؛

a_0 : ثابت الانحدار و يساوي 14.989؛

a_1 : معامل الانحدار و يساوي 0.324 و هو يمثل ميل الخط المستقيم؛

ε_i : المتغير العشوائي.

و بتعويض القيم المتحصل عليها من الجدول نحصل على المعادلة من الصيغة الرياضية التالية :

$$y_i = 14.989 + 0.324 * x_i + e_i$$

الرقابة الداخلية = 14.989 + 0.324 (أداء التدقيق الداخلي) + e_i

بمعنى أن كل زيادة أو تحسين في أداء التدقيق الداخلي بمقدار 0.324، يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية بوحدة واحدة على مستوى ميدان الدراسة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لوجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفرضية البديلة H_1 : " يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لوجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

للتحقق من صحة الفرضيات قمنا بالتالي:

اختبار تأثير وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستخدام الانحدار الخطي البسيط (Régression Linéaire Simple).

يبين الانحدار الخطي البسيط أثر وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي كمتغير مستقل (X) على الرقابة الداخلية كمتغير تابع (y) حسب المعادلة التالية : $y_i = a_0 + a_1X_i + \epsilon_i$.

والتي يمكن تحليلها و توضيحها من خلال مؤشرات جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:

أولاً: تحليل مؤشر الارتباط: يوضح الجدول رقم (4-32) علاقة الارتباط بين وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي كمتغير مستقل و الرقابة الداخلية كمتغير تابع كما يلي:

الجدول رقم (4-32): علاقة الارتباط بين وجود التكامل بين التدقيقين و الرقابة الداخلية

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي	الرقابة الداخلية	0.808	0.653	0.647	3.59111

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين من خلال الجدول رقم (4-32) ما يلي:

- توجد علاقة ارتباط طردية قوية بين وجود التكامل بين التدقيقين و الرقابة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.808$) أي 80.8 %.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

- بالنسبة لمعامل التفسير (معامل التحديد R^2 الذي يساوي 0.653)، أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 65.3 %، أما النسبة الباقية 34.7 % تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.
- معامل التحديد المعدل الذي يساوي 0.647 يعبر عن القوة التفسيرية بين المتغيرين، حيث يلاحظ أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 64.7 % و هي نسبة مرتفعة، أما النسبة المتبقية 35.3 % تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، إضافة لما يشوب عند اختبار عينة الدراسة من الخطأ العشوائي.

ثانيا: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل):

حيث يتم من خلال هذا الاختبار التحقق من جودة نموذج العلاقة بين وجود التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل (x) و الرقابة الداخلية كمتغير تابع (y)، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-33): نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر وجود التكامل بين التدقيقين على الرقابة الداخلية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المتوسطات	قيمة اختبار F-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الانحدار	1407.761	1	1407.761			
البواقي	747.973	58	12.896	109.162	0.000*	رفض الفرضية
المجموع	2155.733	59	/			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 1\%$

يتضح من الجدول رقم (4-33) أن:

قيمة اختبار F-Test تساوي 109.162، ومستوى الدلالة الاحصائية يساوي 0.000 و هو أقل من مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ ، و عليه النموذج معنوي و يمكن التوصل إلى قرار رفض الفرضية الصفرية،

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

و قبول الفرضية البديلة بوجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 5\%$) لوجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الرقابة الداخلية كونه متغير تابع.

ثالثا: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات):

يبين الجدول رقم (4-34) اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)، و من ثم استخلاص النموذج الرياضي الخاص بالدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-34): اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لوجود التكامل بين التدقيقين

النموذج	معدل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (β) Beta	قيمة اختبار T-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الثابت (a ₀)	3.177	2.071	0.808	1.534	*0.131	رفض الفرضية
وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي (a ₁)	1.055	0.101		10.448	*0.000	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 1\%$

يتضح من الجدول رقم (4-34) الآتي:

- بالنسبة لوجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 10.448 بمستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من 5%، و عليه نرفض الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a₁) غير معنوية (a₁=0) و تقبل الفرضية البديلة على أن (a₁ ≠ 0)؛
 - أما بالنسبة للثابت (a₀) فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 1.534 بمستوى دلالة (Sig=0.131) وهي أكبر من 5%، و عليه تقبل الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a₀) غير معنوية (a₀=0) وترفض الفرضية البديلة على أن (a₀ ≠ 0)؛
- وعليه يمكن التوصل إلى النموذج الرياضي الذي يبين أثر وجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الرقابة

الداخلية بالصيغة الرياضية التالية:

$$y_i = a_0 + a_1x_i + \varepsilon_i$$

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

حيث:

- y_i : المتغير التابع (الرقابة الداخلية)؛
 x_i : المتغير المستقل (وجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي)؛
 a_0 : ثابت الانحدار و يساوي 3.177؛
 a_1 : معامل الانحدار و يساوي 1.055 و هو يمثل ميل الخط المستقيم؛
 e_i : المتغير العشوائي.

و بتعويض القيم المتحصل عليها من الجدول نحصل على المعادلة من الصيغة الرياضية التالية :

$$y_i = 3.177 + 1.055 * x_i + e_i$$

الرقابة الداخلية = 3.177 + 1.055 (وجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي) + e_i

بمعنى أن كل زيادة أو تحسين في وجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي بمقدار 1.055، يؤدي إلى تقوية الرقابة الداخلية بوحدة واحدة على مستوى ميدان الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الخاصة بالتدقيق الخارجي:

ليتم اختبار الفرضيات قمنا بإعداد جدول يبين لنا المحاور التي تقابل المتغير المستقل و المتغير التابع، كما تم تحديد رقم العبارات التي تدخل في كل محور كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-35) : تحديد العبارات الخاصة باستمارة التدقيق الخارجي

أرقام العبارات	عنوان المحور	المحور	نوع المتغير
1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11 13-14-16-17-18-19	أداء التدقيق الخارجي	الأول	متغير مستقل
20-21-23-25-26-28-29-30 35	تكامل التدقيق الخارجي مع التدقيق الداخلي	الثاني	متغير مستقل
12-15-22-24-27-31-32-33 34	الرقابة الداخلية	الثالث	متغير تابع
35	المجموع الكلي لعبارات الاستمارة		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستمارة الخاصة بالتدقيق الخارجي.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

- الفرضية الأولى:

" لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لأداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

- الفرضية الثانية:

" لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لوجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لأداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفرضية البديلة H_1 : " يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لأداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

للتحقق من صحة الفرضيات قمنا بالتالي:

اختبار تأثير أداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستخدام الانحدار الخطي البسيط (Régression Linéaire Simple).

يقيس الانحدار الخطي البسيط أثر أداء التدقيق الخارجي كمتغير مستقل (x) على الرقابة الداخلية كمتغير تابع (y) حسب المعادلة التالية: $y_i = a_0 + a_1x_i + \epsilon_i$.

والتي يمكن تحليلها و توضيحها من خلال مؤشرات جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:

أولاً: تحليل مؤشر الارتباط: يوضح الجدول رقم (4-36) علاقة الارتباط بين أداء التدقيق الخارجي كمتغير مستقل و الرقابة الداخلية كمتغير تابع كما يلي:

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الجدول رقم (4-36): علاقة الارتباط بين أداء التدقيق الخارجي و الرقابة الداخلية

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
أداء التدقيق الخارجي <td>الرقابة الداخلية <td>0.257</td> <td>0.066</td> <td>0.056</td> <td>4.23246</td> </td>	الرقابة الداخلية <td>0.257</td> <td>0.066</td> <td>0.056</td> <td>4.23246</td>	0.257	0.066	0.056	4.23246

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين من خلال الجدول رقم (4-36) ما يلي:

- توجد علاقة ارتباط طردية ضعيفة بين أداء التدقيق الخارجي و الرقابة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.257$) أي 25.7%.
- بالنسبة لمعامل التفسير (معامل التحديد R^2 الذي يساوي 0.066)، أن أداء التدقيق الخارجي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 06.6%، أما النسبة الباقية 93.4% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.
- معامل التحديد المعدل الذي يساوي 0.056 يعبر عن القوة التفسيرية بين المتغيرين، حيث يلاحظ أن أداء التدقيق الخارجي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 05.6%، أما النسبة المتبقية 94.4% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، إضافة لما يشوب عند اختبار عينة الدراسة من الخطأ العشوائي.

ثانيا: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل):

حيث يتم من خلال هذا الاختبار التحقق من جودة نموذج العلاقة بين أداء التدقيق الخارجي كمتغير مستقل (x) و الرقابة الداخلية كمتغير تابع (y)، كما هو مبين في الجدول التالي:

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الجدول رقم (4-37): نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر أداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المتوسطات	قيمة اختبار F-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الانحدار	123.897	1	123.897	6.916	0.010*	رفض الفرضية
البواقي	1755.543	98	17.914			
المجموع	1879.440	99	/			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 1\%$

يتضح من الجدول رقم (4-37) أن:

قيمة اختبار F-Test تساوي 6.916، ومستوى الدلالة الاحصائية يساوي 0.010 و هو أقل من مستوى معنوية 5%، و عليه النموذج معنوي و يمكن التوصل إلى قرار رفض الفرضية الصفرية، و قبول الفرضية البديلة بوجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 5\%$) لأداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية كونه متغير تابع.

ثالثا: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات):

يبين الجدول رقم (4-38) اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)، و من ثم استخلاص النموذج الرياضي الخاص بالدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-38): اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لأداء التدقيق الخارجي

النموذج	معدل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (β) Beta	قيمة اختبار T-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الثابت (α_0)	12.103	1.483	0.257	8.163	0.000*	رفض الفرضية
أداء التدقيق الخارجي (α_1)	0.174	0.066		2.630	0.010*	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 1\%$

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتضح من الجدول رقم (4-38) الآتي:

- بالنسبة لأداء التدقيق الخارجي فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 2.630 بمستوى دلالة (Sig=0.010) وهي أقل من 5%، و عليه نرفض الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a_1) غير معنوية ($a_1 = 0$) و تقبل الفرضية البديلة على أن ($a_1 \neq 0$)؛
- أما بالنسبة للثابت (a_0) فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 8.163 بمستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من 5%، و عليه نرفض الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a_0) غير معنوية ($a_0 = 0$) و تقبل الفرضية البديلة على أن ($a_0 \neq 0$)؛

وعليه يمكن التوصل إلى النموذج الرياضي الذي يبين أثر أداء التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية بالصيغة الرياضية التالية:

$$y_i = a_0 + a_1x_i + \varepsilon_i$$

حيث:

y_i : المتغير التابع (الرقابة الداخلية)؛

x_i : المتغير المستقل (أداء التدقيق الخارجي)؛

a_0 : ثابت الانحدار و يساوي 12.103؛

a_1 : معامل الانحدار و يساوي 0.174 و هو يمثل ميل الخط المستقيم؛

ε_i : المتغير العشوائي.

و بتعويض القيم المتحصل عليها من الجدول نحصل على المعادلة من الصيغة الرياضية التالية :

$$y_i = 12.103 + 0.174 * x_i + e_i$$

الرقابة الداخلية = 12.103 + 0.174 (أداء التدقيق الخارجي) + e_i

بمعنى أن كل زيادة أو تحسين في أداء التدقيق الخارجي بمقدار 0.174، يؤدي إلى تحسين الرقابة

الداخلية بوحدة واحدة على مستوى ميدان الدراسة.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لوجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفرضية البديلة H_1 : " يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ لوجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

للتحقق من صحة الفرضيات قمنا بالتالي:

اختبار تأثير وجود التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستخدام الانحدار الخطي البسيط (Régression Linéaire Simple).

يبين الانحدار الخطي البسيط أثر وجود التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي كمتغير مستقل (x) على الرقابة الداخلية كمتغير تابع (y) حسب المعادلة التالية : $y_i = a_0 + a_1x_i + \varepsilon_i$.

والتي يمكن تحليلها و توضيحها من خلال مؤشرات جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:

أولاً: تحليل مؤشر الارتباط: يوضح الجدول رقم (4-39) علاقة الارتباط بين وجود التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي كمتغير مستقل و الرقابة الداخلية كمتغير تابع كما يلي:

الجدول رقم (4-39): علاقة الارتباط بين وجود التكامل بين التدقيقين و الرقابة الداخلية

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
وجود التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي	الرقابة الداخلية	0.799	0.639	0.635	2.63146

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتبين من خلال الجدول رقم (4-39) ما يلي:

- توجد علاقة ارتباط طردية قوية بين وجود التكامل بين التدقيقين و الرقابة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R=0.799) أي 79.9%.
- بالنسبة لمعامل التفسير (معامل التحديد R^2 الذي يساوي 0.639)، أن التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 63.9%، أما النسبة الباقية 36.1% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.
- معامل التحديد المعدل الذي يساوي 0.635 يعبر عن القوة التفسيرية بين المتغيرين، حيث يلاحظ أن التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي يفسر التغير في الرقابة الداخلية بنسبة 63.5%، أما النسبة المتبقية 36.5% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، إضافة لما يشوب عند اختبار عينة الدراسة من الخطأ العشوائي.

ثانيا: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل):

حيث يتم من خلال هذا الاختبار التحقق من جودة نموذج العلاقة بين وجود التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي كمتغير مستقل (x) و الرقابة الداخلية كمتغير تابع (y)، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-40): نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر وجود التكامل بين التدقيقين على الرقابة الداخلية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المتوسطات	قيمة اختبار F-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الانحدار	1200.833	1	1200.833			
البواقي	678.607	98	6.925	173.417	0.000*	رفض الفرضية
المجموع	1879.440	99	/			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 1\%$

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

يتضح من الجدول رقم (4-40) أن:

قيمة اختبار F-Test تساوي 173.417، ومستوى الدلالة الاحصائية يساوي 0.000 و هو أقل من مستوى معنوية $\alpha = 5\%$ ، و عليه النموذج معنوي و يمكن التوصل إلى قرار رفض الفرضية الصفرية، و قبول الفرضية البديلة بوجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 5\%$) لوجود التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي على الرقابة الداخلية كونه متغير تابع.

ثالثا: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات):

يبين الجدول رقم (4-41) اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)، و من ثم استخلاص النموذج الرياضي الخاص بالدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-41): اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات) بالنسبة لوجود التكامل بين التدقيتين

النموذج	معدل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (β) Beta	قيمة اختبار T-Test	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الثابت (a ₀)	1.483	1.122		1.322	*0.189	رفض الفرضية
وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي (a ₁)	0.676	0.051	0.799	13.169	*0.000	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

* دالة احصائيا عند مستوى معنوية

يتضح من الجدول رقم (4-41) الآتي:

- بالنسبة لوجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 13.169 بمستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من 5%، و عليه نرفض الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a₁) غير معنوية (a₁=0) و تقبل الفرضية البديلة على أن (a₁ ≠ 0)؛

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيتين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

■ أما بالنسبة للثابت (a_0) فإن قيمة اختبار T-Test تساوي 1.322 بمستوى دلالة (Sig=0.189) وهي أكبر من 5%، و عليه تقبل الفرضية الصفرية على أن المعلمة (a_0) غير معنوية ($a_0 = 0$) و ترفض الفرضية البديلة على أن ($a_0 \neq 0$)؛

وعليه يمكن التوصل إلى النموذج الرياضي الذي يبين أثر وجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي على الرقابة الداخلية بالصيغة الرياضية التالية:

$$y_i = a_0 + a_1x_i + \varepsilon_i$$

حيث:

y_i : المتغير التابع (الرقابة الداخلية)؛

x_i : المتغير المستقل (وجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي)؛

a_0 : ثابت الانحدار و يساوي 1.483؛

a_1 : معامل الانحدار و يساوي 0.676 و هو يمثل ميل الخط المستقيم؛

ε_i : المتغير العشوائي.

و بتعويض القيم المتحصل عليها من الجدول نحصل على المعادلة من الصيغة الرياضية التالية :

$$y_i = 1.483 + 0.676 * x_i + e_i$$

الرقابة الداخلية = 1.483 + 0.676 (وجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي) + e_i

بمعنى أن كل زيادة أو تحسين في وجود تكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي بمقدار 0.676، تؤدي إلى تقوية الرقابة الداخلية بوحدة واحدة على مستوى ميدان الدراسة.

الفصل الرابع: تأثير تكامل التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (الدراسة الميدانية)

خلاصة:

تم استعراض في هذا الفصل الخاص بالدراسة التطبيقية، دراسة تظهر تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية من خلال إعداد استبيانين لمعرفة آراء عينة من المختصين في عدد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الذين يعملون فيها و هم المدققون الداخليون بالإضافة إلى آراء المختصين الذين يدققون هذه المؤسسات و هم المدققون الخارجيون.

فقامت هذه الدراسة على أساس اعتبارين أساسيين، إذ يتمثل الاعتبار الأول في قيام قسم التدقيق الداخلي بمجموعة من المهام و التي من شأنها أن تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، و من أهم هذه المهام فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتعلقة به، و دراسة نظم حماية الأصول و القيام بعمليات الجرد، و التأكد من سلامة المعلومات المالية و المحاسبية المسجلة، كما أن التدقيق الخارجي يعتبر هو الآخر من أهم الأدوات الرقابية بالنسبة للمؤسسة، و التي تستعمل لضمان وجود نظام الرقابة الداخلية و فعاليتها و ذلك بتقييمه و تحديد مدى كفايته.

بالنسبة لتأثير مستوى التكامل المتحقق بين المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين ، و مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، قد نجده متوفر في أوجه عديدة، ولكن ليس بالشكل الذي يجب أن يكون عليه لأسباب أهمها عدم وجود الثقة الكاملة المتبادلة بين الطرفين، و عدم وجود تشريع محلي يلزم الطرفين بضرورة التكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما.

ومع ذلك إلا أنه يمكننا القول بأن مستوى التكامل المتحقق بين الطرفين في تأثيره على تقوية الرقابة الداخلية في مستوى معقول ومرضي على أمل أن يزيد لما يخلفه من فائدة وجودة لنتائج أعمال الطرفين بشكل خاص، وفائدة كبيرة تعود على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بشكل عام.

الخاتمة

الغرض من هذه الأطروحة هو الاجابة على الاشكالية الرئيسية، و هي معرفة كيف يمكن أن يؤثر تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و كذلك الأسئلة الفرعية المتفرعة منها، و قد كان لنا ذلك من خلال قيامنا باستعراض نشأة و تطور التدقيق عبر الحقب و الفترات الزمنية المتتابة حتى أن وصل إلى ما هو عليه اليوم.

إن نشأة و تطور التدقيق بشقيه التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، ما هو إلا نتيجة للتطور الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي لمختلف مراحل الحياة البشرية، و ظهور المؤسسات العملاقة و توسع أنشطتها، و تشعب وظائفها و زيادة درجة تعقيدها و انفصال الملكية عن الادارة.

وعلى هذا الأساس قمنا بإبراز و شرح و تحليل أهم جوانب كل من التدقيقين، بداية بالفصل الأول الخاص بالتدقيق الداخلي من حيث المفهوم و الأهداف و المعايير التي تحكمه، إضافة إلى المسؤوليات و الصلاحيات و منهجية التنفيذ التي يسير عليها.

يليه بعد ذلك الفصل الثاني الخاص بالتدقيق الخارجي، لكن لابد من إعطاء بعض التوضيحات الخاصة بهذا النوع من التدقيق، فكما هو معروف في الجزائر أن التدقيق الخارجي في الجزائر ينقسم إلى ثلاثة أقسام و هي التدقيق القانوني (Audit Légal)، و التدقيق التعاقدية أو الاختياري (Audit Contractuel)، و الخبرة القضائية (Expertise Judiciaire)، وهذا ما تطرقنا إليه بأكثر وضوح في هذا الفصل بالنسبة للمطلب الثالث الخاص بأنواع التدقيق من المبحث الأول، لذلك أقصينا التقسيم الثالث الخاص بالخبرة القضائية، كما أننا استبعدنا التقسيم الثاني الذي اختص بالتدقيق التعاقدية، و ذلك باعتبار أن هذا النوع يتم دون إلزام معين بقانون أو لائحة معينة.

إذ أن الأصل أن يكون هذا التدقيق الاختياري أو التعاقدية بناء على طلب من إدارة المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقيق من أمر ما، أو لاتخاذ قرار معين، بناء على نتيجة التدقيق، ومثال على ذلك تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها، أو عملية البيع دون غيرها، أو تدقيق أوراق و مستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة معينة، كما أنه قد يكون غير ملزم بتقييم الرقابة الداخلية.

و عليه ركزنا في هذه الدراسة على التقسيم الأول المعروف بالتدقيق القانوني (Audit Légal) المعروف بالمفهوم الإنجليزي (Statutory Audit)، و الذي يعد كتدقيق إلزامي يقوم به مدقق خارجي على المؤسسة يسمى محافظ الحسابات (Commissaire Aux Comptes)، حيث أن هذا الأخير يعمل على فحص البيانات و السجلات المحاسبية، و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، و التي تعد من أهم المراحل المنتهجة أو المسار التنفيذي (العملي)، الذي يجب أن ينتهجها محافظ الحسابات من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية.

نتيجة لذلك أينما وجد مصطلح التدقيق الخارجي في هذه الدراسة، فهذا يعني أن المكلف به هو محافظ الحسابات، و هو المصطلح المذكور في النصوص القانونية في قيامه بمهمة التدقيق الخارجي، و هذا خلافا للدول المجاورة، نظرا للاختلاف الحاصل في التسميات المستخدمة للمدقق الخارجي، حيث يسمى في الجزائر محافظ الحسابات، بينما في تونس و المغرب يسمى مراقب الحسابات أو مراجع الحسابات.

بالإضافة إلى هذه الفصول يأتي الفصل الثالث بالشرح و التحليل المركز لأهم جانب في هذه الرسالة، وهو العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كما أن عنصر الرقابة الداخلية تم إعطاؤه التركيز الواسع و الهام بداية من هذه الدراسة في عدة نقاط و مواطن رئيسية إلى غاية نهاية هذه الدراسة، باعتبار أن هذا العنصر يعتبر من أهم المتغيرات الرئيسية، و من أهم الكلمات المفتاحية و مجال و محور دراستنا.

إضافة لهذه الفصول النظرية الثلاث السابقة، قمنا باختتام هذه الدراسة بجانب تطبيقي يخص دراسة ميدانية في واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و نخص هنا بالذكر مؤسسات الأموال المعروفة بمؤسسات المساهمة (Société Par Action) سواء المؤسسات العامة أو الخاصة، نظر لاعتبارات أهمها أن هذه المؤسسات ملزمة بتعيين مدقق خارجي أو مدقق قانوني يعمل على تدقيقها من طرف محافظ الحسابات كما سبق و أن ذكرنا، بالإضافة إلى أن هذه المؤسسات قد نجد أنها تتوفر على خلية أو قسم للتدقيق الداخلي بها بأكثر ترجيح، فتم استهداف مجتمع احصائي يتمثل في مجموعة من المدققين، قسم إلى عيتين مختلفتين هما عينة المدققين الداخليين الذين يشتغلون في هذه المؤسسات بصفتهم أجراء بها، و عينة المدققين الخارجيين المعروفين بمحافظي الحسابات بصفتهم مدققين ملزمين بتدقيق هذه المؤسسات.

وعليه فقد خلصنا إلى اختبار الفرضيات و مجموعة من النتائج، تمكنا من خلالهما الاجابة على الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة و الأسئلة المتفرعة منها، و فيما يلي استعراض لتلك الاختبارات و النتائج و آفاق الدراسة الممكن اقتراحها مستقبلا.

أولاً: اختبار الفرضيات:

إن من أولى النتائج التي سعينا إلى تحقيقها، من خلال عرضنا و تحليلنا السابق لجوانب موضوع تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، هي الاختبار و التحقق من صحة فرضيات الدراسة التي وضعناها من البداية، و قد تحقق لنا ذلك، وذلك كما يلي:

- فيما يخص الفرضية الأولى و المتمثلة في أن: " أداء التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. "، هي فرضية صحيحة، و هذا بتطابق وجهة نظر أفراد العينة الخاضعة للدراسة مع ذلك، واعتبروا أن أداء التدقيق الداخلي للمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي كلها تهدف إلى اختبار و تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، و تقديم خدمات استشارية من أجل تحسينه، و لا يكون هذا طبعاً إلا بمستوى الأداء الحسن الذي يقوم به المدقق الداخلي نتيجة الامام التام بكافة جوانب المؤسسة و القطاع الذي يعمل فيه، إطلاع المدقق الداخلي و المستمر و مواكبته لآخر المستجدات الخاصة بالتدقيق، بالإضافة إلى اكتسابه لمهارات فن التعامل و التواصل مع مختلف الأقسام، تحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري في المؤسسة، كما أنه يطلب الاستشارات في حالة عدم تأكده عند قيامه بعملية التدقيق، و أن الإدارة لا تتدخل في وضعه لبرنامج التدقيق و إجراءاته، كما يجب عليه أن يتحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية التدقيق، بالإضافة إلى اكتسابه للقدرة على تمييز مؤشرات الغش و التلاعبات في السجلات و القوائم المالية، و متابعته للتقارير قصد التأكد من اتخاذ الاجراءات المناسبة لنتائج أعمالهم، و التأكد من التزام الجهات الخاضعة للتدقيق و قيامه بالعمليات التصحيحية.

و الملاحظ على هذا ما بينته المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ذلك من خلال المعيار 2130 و الذي نص على أنه يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابة فعلية من خلال تقييم فعاليتها و كفايتها و الدفع لتحسينها المستمر.

- وبخصوص الفرضية الثانية و المتمثلة في أن: " أداء التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. "، هي فرضية صحيحة، و هذا بتطابق وجهة نظر أفراد العينة الخاضعة للدراسة مع ذلك، كما أن مستوى الأداء المتحقق من طرف المدقق الخارجي يجب أن يكون عن طريق وجود المؤهلات العلمية و العملية و الكفاءات الفنية و المهنية، و أن يكون مكتسبا للقدر الكافي من المهارات و الخبرات في المجالات الأخرى الحساسة كالإعلام الآلي و الاحصاء، بالإضافة إلى اطلاعه المستمر و مواكبته لآخر المستجدات الخاصة بالتدقيق، و أن يكون مشاركا في مختلف الترتيبات لتطوير الخبرات المهنية، خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعبات المحاسبية، كما أنه لا بد أيضا من المدقق الخارجي على أن يكون له الفهم الكافي لبيئة الرقابة في المؤسسة، طرق التسيير، نظام الانتاج و نظام معالجة المعلومات المحاسبية، و دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة.

و نتيجة لذلك إن أداء التدقيق الخارجي بالمستوى المطلوب يعمل على اكتشاف مواقع النقص و القوة لنظام الرقابة الداخلية، و يقوم بإبرازها، فالهدف من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته.

- وبخصوص الفرضية الثالثة و المتمثلة في أن: " وجود تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. "، هي فرضية صحيحة، و هذا بتطابق وجهة نظر أفراد العيتين ككل مع ذلك، حيث أنه بالنسبة للتدقيق الداخلي عند تحليل و تقييم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة، يستعين المدقق الخارجي بموظفي قسم التدقيق الداخلي و أن أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية يساهم في الاعتماد عليه من طرف المدقق الخارجي، كما أن المدقق الخارجي يقوم بالتحقق من فعالية الرقابة التي يصممها المدقق الداخلي، زيادة إلى أن وجود قسم تدقيق داخلي فعال يساهم في تخفيض المدقق الخارجي لتقييماته المتعلقة بالمخاطر المرتبطة بالرقابة، و يعمل على تزويد المدقق الخارجي بنتائج قياسه و تقييمه لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أن المدقق الداخلي يعمل على تقديم المعلومات الكافية و الملائمة للمدقق الخارجي بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الاجراءات الرقابة عليها؛

أما بالنسبة للتدقيق الخارجي فإن المدقق الخارجي يعتمد على خطط فحص نظام الرقابة الداخلية التي يجريها قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة، و يستفيد من أداء اختبارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها، كما

أن المدقق الخارجي يستعين بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية، و أن تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي قد يكون بمساعدة المدقق الخارجي.

و نتيجة لذلك بالنسبة للطرفين، المدققين الداخليين و الخارجيين نصل إلى أن كليهما يتعاونان في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية، و يعملان على تقويته بتفعيله، و تخفيض خطر الرقابة إلى المستوى الأدنى المطلوب.

ثانياً: نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة العملية التي أجريت في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

أن مجالات التكامل بين عمل المدقق الداخلي و عمل المدقق الخارجي واسعة، و يتحدد مستوى التكامل بين عمليهما على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، و درجة الثقة المتبادلة بينهما، فقد نحدد هذه المستويات في أوجه عديدة تتمثل فيما يلي:

- ❖ التعاون و التنسيق بين المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين؛
- ❖ اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي؛
- ❖ مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي؛
- ❖ الاتصال و التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي؛
- ❖ التشاور الفعال و المنتظم بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.

إن معظم المصادر و المدخلات لعمل المدقق الداخلي هي نفسها مصادر و مدخلات لعمل المدقق الخارجي و المتمثلة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، الالتزام بالسياسات و الاجراءات، الدفاتر و السجلات المحاسبية ، القوائم المالية للمؤسسة، إضافة إلى استخدامهما لنفس الوسائل و التقنيات في تنفيذهما لمهامهما.

فجميع تلك المصادر و المدخلات لعمل الطرفين، و كذلك الوسائل و التقنيات المستخدمة من قبلهما هي مجالات للتكامل بين الطرفين، و في إطار مجال كل منها هناك الكثير من أوجه التكامل و الاستفادة المحققة بين عمليهما و منها:

- ✓ لأوجه التكامل و الاستفادة بينهما عند دراسة و تقييم كل منهما لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ أوجه التكامل و الاستفادة بينهما عند تقدير كل منهما لمخاطر التدقيق و التقليل من مستواها إلى المستوى المقبول؛
- ✓ أوجه التكامل و الاستفادة بينهما عند الفحص التحليلي للحسابات.

و كما سبق و أن ذكرنا أن مستوى التكامل بين عمل المدقق الداخلي و عمل المدقق الخارجي، يتحدد بناءً على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، و درجة الثقة المتبادلة بينهما، إلا أن هناك بعض التوضيحات التي لا بد من إضافتها بهذا الشأن، فيما يتعلق بطبيعة تقييم كل منهما لعمل الآخر، فالمدقق الخارجي عندما يقيم عمل المدقق الداخلي ليحدد مدى إمكانية الاعتماد عليه يجب على عملية التقييم أن تكون كاملة و شاملة لجميع جوانب عمل المدقق الداخلي الأساسية المتمثلة في استقلالته و موضوعيته في عمله، و التي يتوصل إليها المدقق الخارجي من خلال تعرفه على الهيكل التنظيمي للمؤسسة و موقع إدارة التدقيق الداخلي فيه، و كذلك فحصه و تدقيقه أيضاً لنظام إدارة التدقيق الداخلي، برامج و وثائق عمله و تقاريره، أما المدقق الداخلي فإن تقييمه لعمل المدقق الخارجي يكون في نطاق محدود، حيث لا يمكن للمدقق الداخلي بل و ليس من حقه الاطلاع و الفحص للنظام الذي يسير عليه المدقق الخارجي و لا لأوراق عمله، و لكنه يمكن له استثناء في استنتاج تقييمه لعمل المدقق الخارجي من خلال فقط اطلاعه على تقارير المدقق الخارجي، و كذلك من خلال اجتماعات المناقشات و التنسيق التي تتم بينهما.

ختاماً لهذه النتائج نجد أن تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الرقابة الداخلية يؤثر بالإيجاب على تحسينها، عن طريق تقوية، تعزيز أو تفعيل الرقابة الداخلية، فمهما اختلفت المصطلحات إلا أننا نجد أنها تصب في معنى واحد، و يحقق العديد من الفوائد و التي لعل من أهمها:

- تقوية و تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- منع الازدواجية و تكرار العمل بين الطرفين، و بالتالي تخفيض كل منهما لنطاق و إجراءات تدقيقه، و توفير الكثير من جهده و وقته؛
- تخفيض خطر الرقابة إلى المستوى المقبول؛
- التغطية الأشمل لكافة أنشطة المؤسسة.

ثالثاً: آفاق الدراسة:

إن هذه الدراسة قد ربما تمثل إضافة جديدة في مجال التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي من خلال ما تضمنته من نتائج على قدر بساطتها و تواضعها، و التي من شأنها تحسين و رفع جودة أعمال التدقيق، و كذلك مساعدة المؤسسة على نجاحها و تطورها و تحقيقها لأهدافها بأفضل النتائج.

على إشراقات و أمل أن يكون هناك تعويض للنقص و إضافات على أن تستكمل هذه الدراسة بدراسات أخرى تصب في مجال التكامل الشاسع بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، و من أهم الدراسات التي نتطلع على اقتراحها ما يلي:

- 1) التنسيق و التعاون بين التدقيق الداخلي و الخارجي و أثره على تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- 2) الاتصال و التواصل الفعال بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في تفعيل الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر و الحوكمة؛
- 3) اعتماد المدقق الخارجي على خصائص المدقق الخارجي في تفعيل الرقابة الداخلية؛
- 4) مسؤولية المدقق الداخلي و الخارجي على الرقابة الداخلية في المؤسسة بين بعدين أساسيين: التقييم و التقويم؛
- 5) تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على الحد من الفساد المالي و الإداري.

و كأي عمل إنساني فإن دراستي هذه لا تخلو من النقائص و...،

فالخطأ طبع الإنسان.

والكمال لله تعالى وحده.

يقول الامام مالك بن أنس رحمة الله عليه:

كل يؤخذ عليه و يرد إلا صاحب هذا القبر، و أشار إلى قبر

الرسول صلى الله عليه وسلم.

(و الحمد لله رب العالمين)



المصادر و المراجع

المراجع باللغة العربية

(1) الكتب :

- أحمد السيد السقا، المراجعة الداخلية : الجوانب المالية و التشغيلية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1997 .
- أحمد سيد مصطفى، إدارة الجودة الشاملة الإيزو 9000، مطابع دار الهندسة، 1998.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2005.
- أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
- أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011.
- احمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة و التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011.
- أحمد حلمي جمعة ، التدقيق ورقابة الجودة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2012.
- أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، إدارة المخاطر والتأمين، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2007.
- أمين عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996.
- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2009.
- توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2014 .
- جيلالي جلاطو، الاحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2000.
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2009.
- خالد الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2010.

- خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2014.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011 .
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011.
- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، عمان 2010.
- سمير محمد عبد العزيز، جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة و الإيزو 9000، ، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفني، مصر، 1999.
- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، كلية التجارة، عين شمس، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، الاسكندرية، 2007.
- طارق الله خان، حبيب أحمد، أحمد و رضا سعد الله، إدارة المخاطر: تحليل قضايا في الصناعة المالية الاسلامية، ترجمة عثمان باكر أحمد ورضا سعد الله، ، الطبعة الأولى، المعهد الاسلامي للبحوث و التدريبات، السعودية، جدة، 2003.
- عبد الوهاب خياط، تفتيش الحسابات و مراجعة الميزانيات، الطبعة الثالثة، مطبعة طربين، سوريا، دمشق، 1996.
- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال : المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
- عبد ربه ابراهيم علي ابراهيم، مبادئ علم الاحصاء، مطبعة الاشعاع، مصر، الاسكندرية، 2001.
- عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة: وجهة نظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2001.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2006.
- فتحي رزق الله السوافيري، حمد سمير كامل، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة و النشر، مصر، الاسكندرية، 2002.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- محمد سمير الصبان، اسماعيل جمعة، فتحي رزق الله السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية : مدخل نظري تطبيقي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة و النشر، مصر، الاسكندرية، 1996 .

- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات : الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
 - محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية، الأردن، عمان، 2005.
 - محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الاسكندرية، 2007.
 - ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنت، التدقيق الاداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
 - نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق : من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
 - وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، الكتاب الأول، السعودية، 1997.
 - يحيى قللي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر و التوزيع، مصر، القاهرة، 2004.
 - يوسف محمود جربوع، بحوث و دراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة، الجامعة الاسلامية، فلسطين، 2005.
 - يوسف القاضي حسين، أحمد دحدوح حسين، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 1999.
 - يوسف محمد جربوع، الطبعة الأولى، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، دار الرواق للنشر، الأردن، عمان، 2007.
- ### (2) المقالات :
- عبد العزيز أبو نبعة، فوزية مسور، إدارة الجودة الشاملة : المفاهيم و التطبيقات، مجلة الإداري، العدد (74)، الأردن ، 1998، ص ص : 1-34.
 - شيماء محمد سمير ابراهيم، التكامل بين عمل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي للحد من الفساد المالي، كلية الهدباء، مركز الدراسات المستقبلية، بحوث مستقبلية، العدد (41)، الموصل، العراق، 2013، ص ص : 121 - 168.
 - عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد (05)، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
 - نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمدققي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985، مجلة المدقق، العدد(51)، آب (أوت)، 2002.
 - طلال الججاوي، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات : دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق، المجلة العربية للإدارة، المجلد (26)، العدد (01)، 2006، ص ص : 211 - 247.
 - علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون ساربنز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد (86)، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص ص : 1 - 34.

- هيثم السعافين، التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي، و تدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد(63)-64، آب (أوت)، 2005، ص ص : 1 - 25.
- علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة بغداد، المجلد (19)، العدد (70)، 2013، ص ص : 399-433.
- أحمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (02)، العدد(03)، 2006، ص ص : 343-368.
- بن عزة محمد أمين، زوهري جلييلة، التدقيق و دوره في اتخاذ القرار داخل المؤسسة دراسة نموذجية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، العدد (20)، 2012، ص ص : 138 - 149.
- فائز عبد الحسن جاسم، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي و الاداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الادارية، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة واسط، العدد (16)، العراق، 2014، ص ص : 1 - 24.
- يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد(24)، مارس، الأردن، 2004 .
- علي كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد (08)، العدد(23)، الفصل الثاني، 2013، ص ص : 349 - 369.
- شقير حمد، العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41)، عمان، الأردن، 2000، ص ص : 1 - 15.
- علي عبد القادر ذنبيات، باسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) : دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين و الداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (02)، العدد(02)، 2006، ص ص : 187 - 212.
- يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (09)، 2016، ص ص : 61 - 71.
- مسعود صديقي، مداني بن بلغيث، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي: حالة الجزائر، مجلة المنظمة العربية للتنمية الادارية بحوث و دراسات، 2012، ص ص : 145 - 176.
- مقدم عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار- دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية (صيدال-Saidal)، مجلة الأكاديمية العربية في الدانمارك، العدد(02)، 2007، ص ص : 4 - 31.
- بدر محمد علوان ، فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق و أثرها على التنمية المستدامة، جامعة فيلادلفيا / كلية العلوم الادارية، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد (93)، 2012، ص ص : 294-309.
- عيسى سمير كامل، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات : دراسة تطبيقية، مجلد كلية التجارة للبحوث العلمية، رقم (45)، العدد الأول، 2008، ص ص : 20 - 30.

- أحمد يوسف محمد، فتح الرحمن الحسن منصور، تطبيق معيار العرض و الافصاح العام للمصارف الاسلامية و دوره في رفع كفاءة الافصاح المحاسبي للتقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة أم القرى، كلية الشريعة و الدراسات الاسلامية، العدد 16(2)، 2015، ص ص : 78 - 94.
- صفاء أحمد محمد العاني ، دور لجان التدقيق في تعزيز أداء و استقلالية المدقق الداخلي، مجلة الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، العدد (54)، 2005، ص ص : 67 - 86.
- صبري ماهر مشتهى، العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين- دراسة حالة قطاع غزة، مجلة جامعة الأزهر، المجلد (15)، العدد(02)، 2013، ص ص : 409 - 438.

3) مداخلات و مؤتمرات:

- خليفة أحمد، حسيني منال، مداخلة : " مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر"، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية و معايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
- سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، مداخلة : " مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم (01/10)"، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية و معايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
- صديقي مسعود، براق محمد : " انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي"، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08- 09 مارس 2005.

5) نصوص قانونية و تشريعات:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة ب 22 جمادى الأولى عام 1408 هـ الموافق ل 12 يناير سنة 1988م، العدد (02)، المادة (40).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 10 رجب عام 1412 هـ الموافق ل 15 يناير سنة 1992م، العدد (03).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد رقم 27 ، المؤرخة ب 05 ذي القعدة عام 1413 هـ الموافق ل 27 أبريل سنة 1993 م .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، السنة الثانية و الثلاثون، العدد رقم 55 ، المؤرخة ب 24 رجب عام 1415 هـ الموافق ل 27 سبتمبر سنة 1995 م .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 24 رجب عام 1415 هـ الموافق ل 27 سبتمبر سنة 1995م، العدد (55)، المادة (28).

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، السنة الخامسة و العشرون، العدد رقم 02، المؤرخة ب 13 رمضان عام 1418هـ الموافق ل 14 يناير سنة 1998م.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، 2016.
- القانون رقم 05/80، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة ب 13 ربيع ثاني عام 1400هـ الموافق ل 01 مارس سنة 1980م، العدد (43)، المادة (05).
- القانون رقم 32/90، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ ب 16 رمضان عام 1410 هـ الموافق ل 12 أبريل سنة 1990م، العدد (53)، المادتين (03 و 04).
- القانون رقم 08/91، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ ب 12 شوال عام 1411هـ الموافق ل 27 أبريل سنة 1991م، المادة (05).
- القانون رقم 05/05، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ ب 18 جمادى الثانية عام 1426هـ الموافق ل 25 يوليو سنة 2005م، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005م، العدد (52)، المادة (12).
- القانون التجاري، النص الكامل للقانون و تعديلاته مدعم بالنصوص التشريعية التكميلية و الاجتهاد القضائي، طبعة خاصة، برقي للنشر، الجزائر، 2010.
- القانون رقم 10/01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ ب 16 رجب عام 1431هـ الموافق ل 29 جوان سنة 2010م، المادة (15).
- المرسوم التنفيذي رقم 11/32، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المؤرخ ب 21 صفر عام 1432هـ الموافق ل 27 يناير سنة 2011م، العدد (07).
- المرسوم التنفيذي رقم 173/70، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ ب 17 رمضان عام 1390هـ الموافق ل 16 نوفمبر سنة 1970م، العدد (97).
- المرسوم التنفيذي رقم 318/96، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ ب 02 شعبان عام 1416هـ الموافق ل 25 سبتمبر سنة 1996م، العدد (56)، المادة (02).
- المقرر رقم (150)، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المؤرخ ب 09 محرم عام 1438هـ الموافق ل 11 أكتوبر سنة 2016م، المواد (01)، (02) و (03).
- قانون المالية الصادر تحت الأمر رقم 107/69 لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ ب 22 شوال عام 1389هـ الموافق ل 31 ديسمبر سنة 1969م، المادة (39).
- مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد - قانون رقم 10-01، دار بلقيص للنشر، الجزائر، 2011.

(6) مصادر متنوعة:

- المجمع العربي للمحاسبين أ، " مفاهيم التدقيق المتقدمة"، المجمع العربي للمحاسبين، الأردن، عمان، 2001.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، مجلس معايير المحاسبة الدولية، الأردن، عمان، 2010.

- أحمد حلمي جمعة، "مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، عمان، آذار، 2002.
- خالد عاشور صالح، "مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية"، جامعة العلوم و التكنولوجيا، كلية التعليم المفتوح، الجمهورية اليمنية، 2012.

المراجع باللغة الأجنبية

(1) الكتب :

- Alvin, A., Arens, Randal J, Elder & Mark, S. Beasley, Auditing and Assurance Services, Copyright by Pearson, Education INC, New Jersey, U.S.A, 2003.
- Antoine MERCIER., Philippe MERLE & Claudine Flahaut - Jasson, Sandrine Besnard, Audit et Commissariat aux Comptes, 2009-2010 : Guide de l'auditeur et de l'audit, Edition Francis Lefebvre , France, 2012.
- Antoine MERCIER., Philippe MERLE., Audit et Commissariat aux Comptes, 2013 /2014, Edition Francis Lefebvre , France, 2012.
- Arens, A., Randal J, Elder & Mark, S. Beasley, Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, 12 th Ed, Prentice Hall, 2008.
- Arens, A., Randal J, Elder & Mark, S. Beasley, Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, 14 th Ed, Pearson Education International, New Jersey, U.S.A, 2012.
- Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA) , Principles of Auditing, Second Edition, ABWA Publishers, 2009.
- Becour J.C. et Bouquin H., Audit Opérationnel - Efficacité - Efficience ou sécurité , 2 ième édition, Eds ECONOMICA, France, 1996.
- Bernard GERMOND., Audit financière guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Edition DUNOD, France, Paris, 1991.
- Bernard C., Bernard M. , L'audit Qualité Interne : Démarche et Technique de Communication, Edition AFNOR, France, Paris, 1996.
- Candu P., L'Audit Social méthodes et techniques pour un management efficace, VUIBERT, France, Paris, 1985.
- Caumeil R.B. et Ricol R., Audit Financier, Guide pour l'Audit de L'Information Financière des Entreprises & Organisations, Eds CLET, France, 1997.
- Chevrollel F., Hadzlikl E., Arnold J.,Hergon E., La méthodologie de l'auditeur transfusion sanguine : auditeurs référentiels, guide de l'auditeur, ESF, France , Paris, 2000.

- Coderre D., Internal Auditing : Efficiency through Automation, John Wiley & Sons, New Jersey, 2009.
- Elisabeth BERTIN., Christophe GODOWSKI., Rédha KHELASSI., Manuel Comptabilité & Audit : Conforme au SCF, Edition BERTI, Algérie, Alger, 2013.
- Errousafi A., l'audit interne opérationnel, Maroc, Casablanca , 2011.
- Feujo I., Guide des Audits : Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise, Edition AFNOR, Saints-Denis, 2005.
- Gérard VALLIN., Contrôle et auditor, Edition DUNOD, France, Paris, 2006.
- Gérard LEJEUNE., Jean -Pierre EMMERICH., Audit et Commissariat aux Comptes, Gualino Editeur, France, Paris, 2007.
- Gervais M., Contrôle de gestion, 7 ième édition, ECONOMICA, France, Paris, 2000.
- Jagar M., SCI : Une nouvelle norme d'audit pour plus de charte, PCW, Zurich, 2008.
- Jambert C., L'assurance Qualité, IIème édition, Edition ECONOMICA, France, Paris, 1997.
- John G. Helmkamp ., Leroy F. Indieke., Ralph E. Smith., Principles of Accounting, 2 nd édition, Edition New York, John Wiley & Sons, USA, 1986.
- Julien D., la conduite d'une mission d'audit interne, IIème édition, Edition DUNOD, France, Paris, 1995.
- Kagermann H., Kinney W., Kuting K., Weber C.P., Internal Audit Handbook, Springer, Berlin, 2008.
- Khelassi R. et Bertin E., Manuel Comptabilité et Audit conforme au SCF, Editions BERTI, Algérie, Alger, 2013.
- Réda KHELASSI., Le Contrôle Interne des Organisations, Edition HOUMA, Algérie, Alger, 2013.
- Lemant O., La conduite d'une mission d'audit interne, Edition DUNOD, France, Paris, 1995.
- Lionel C. et Gérard V., Audit et Contrôle Interne, Aspects financiers, Opérationnels et Stratégique, 4 ième édition, Editions DALLOZ, France, Paris, 1994.
- Mikol A., Forme d'audit: L'audit interne, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, ECONOMICA, France, Paris, 2000.
- Moeller R R., Brink's Modern Internal Auditing, 5 th Edition, John Wiley & Sons, inc, New Jersey, 2005.
- Mohamed HAMZAOUI., Audit, Gestion des risques et Contrôle interne, Norme ISA 200, 315, 330 et 500, IIème édition, Edition PEARSON, France, 2008.

- Mokhtar BELAIBOUD., Pratique de l'audit : Apports de l'entreprise, Guide synthétique, Organisation de la fonction, Présentation des normes IAS/ IFRS, Edition BERTI, Algérie, Alger, 2005.
- Mouloud DIDANE, Professions d'expert-comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agréé - Loi n° 10-01, Edition BELKEISE Dar -El-Beida, Alger, 2011.
- Peretti J. M., Ressources humaines et gestion du personnel, Educapole gestion, VUIBERT, France, Paris, 1994.
- Philippe NOIROT., Jaques WALTER., Le Contrôle interne pour Créer de la valeur, Edition AFNOR , France, Paris, 2008.
- Pigé B., Audit et Contrôle Interne, 11ème édition, EMS, France, Paris, 2004.
- Renard J., Théorie et pratique de l'audit interne, 3 ième édition, Eds ORGANISATION, France, Paris, 2000.
- Renard J., Théorie et pratique de l'audit interne, 4 ième édition, EYROLLES, France, Paris, 2003.
- Renard J., Théorie et pratique de l'audit interne, 6 ième édition, Edition ORGANISATION , France, Paris, 2007.
- Renard J., Théorie et pratique de l'audit interne, 7 ième édition, EYROLLES, France, Paris, 2010.
- Robert OBERT., DESCF, Manuel & Applications, Synthèses droit et Comptabilité : Audit et Commissariat aux comptes, aspects internationaux, 3 ième édition, Edition DUNOD, France, Paris, 2002.
- Robert OBERT., Marie-Pierre MAIRESSE. Comptabilité et audit : Manuel et Applications, 4 ième édition, Edition DUNOD, France, Paris, 2012.
- Sardi Antoine., Audit et contrôle interne bancaire, Edition AFGES, France, Paris, 2002.
- Shick P., Mémento d'Audit Interne, Edition DUNOD, France, Paris, 2007.
- Shick P., Véra J. Bourrouilh P O., Audit Interne et référentiels de risque : Gouvernance, Management des risques, Contrôle interne, Edition DUNOD, France, Paris, 2010.
- Spencer Pickett K.H., The Essential Handbook of Internal Auditing, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005.
- Sylvain BOCCON-GIBOD., Eric VILMINT., LA BOITE A OUTILS de L'Auditeur financier, Edition DUNOD, France, Paris, 2013.
- Thierry Van Loocke., Dirk Van Vlaenderen., Traduit et adapté par Eddy Vandeveld., Le Contrôle Externe : Guide pratique, 1ère édition, Groupe Larcier S.A, Belgique, Bruxelles, 2014.

- Tricker R., ISO 9000 : 2000 - Audit Procédures, 11ème édition, Elsevier Butter Worth-Heinemann, 2005.
- Vallée J.M., Audit et gestion fiscale, CLET : Edition ATOL, France, 1986.
- Vigier M., Méthode D'assurance Qualité et D'expérimentation, Eds MALONIE SA, 1981.
- Weill M., L'audit Stratégique : Qualité et efficacité des Organisations, Edition AFNOR, France, Paris, 2007.
- Tahar HADJ SADOK , « Le Commissaire aux Comptes», Ed DAHLAB, Alger, 2007.

(2) المقالات :

- Abbass D., Aleqab M., « Internal Auditors Characteristics and Audit Fees : Evidence From Egyptian Firms », International Business Research, Volume (6), N° (4) , Canadian, Center of Sciences and Education, 2013, PP : 67-80.
- Al-Baidhani Ahmed Mohsen, « The Role of Audit Committee in Corporate Governance : Descriptive Study », PUTRA Business School, 2014, PP : 1-25.
- Atanasiu Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram , « The Relationship Between Internal and External Audit », Volume (1), Issue (10) , 2008, PP : 1-9.
- Bame-Aldred C. W., Brandon D. M., Messier W. F., Rittenberg L. E., and Stefaniak Ch. M., « A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit function», Auditing : A Journal of Practice & Theory, Volume (32), Supplement (1) , 2013, PP : 251 -286.
- Barlett G. D., Kremin J., Kelli Saunders K. and Wood D.A. « External Auditors' Perceptions of and Willingness to Work in Outsourced and In-House Internal Audit Functions », 2015, PP : 1-34.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R., & Lapedes, P.D., « Fraudulent Financial Reporting : Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms», Accounting Horizons, Volume (14), N° (4) , 2000, PP : 441-454.
- Benguetib A., Gasmi S., « Auditing in Algeria Within The Framework of Implementing Corporate Governance », Academic Journal of Interdisciplinary Studies , Volume (5), N° (2) , 2016, PP : 21-30.
- Boyle Edmund J., Cooper Steven M, and Geiger Mashall A., « An Empirical Analysis of Internal Control Weaknesses Under SAS N° 78 : An Examination of State Audit Reports », Accounting Faculty Publications, 2004, PP : 1-28.
- Carmichael D.R., « The PCAOB and The Social Responsibility of The Independent Auditor», Accounting Horizons Journal, Volume (18), N° (2) , 2004, PP : 127-133.

- Chad M. Stefaniak and Robert M. Cornell, « Social Identification and Differences in External and Internal Auditor Objectivity », *Current Issues in Auditing*, Volume (5), Issue (2) , 2011, PP : 09-14.
- Chad M. Stefaniak, Richard W. Houston, and Robert M. Cornell, « The Effect of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors' Evaluations of Internal Control Defeciencies », *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Volume (31), N° (1) , 2012, PP : 39-56.
- Chandler R., "Auditing and Assurance", Chapter 7 : The Audit Process, LSE : The London School of Economics and Political Sciences, England, 2014, PP : 65-79.
- Dessalegn Getie Mihert, Mengistu Amare Admassu, « Reliance of External Auditors on Internal Audit Work : A Corporate Governance Perspective », *International Business Research*, Volume (4), N° (2) , 2011, PP : 67-79.
- Diana Dumitrescu, Nicolae Bobitan, « Cooperation and Coordination between Internal and External Auditing », *Academica Brancuss Publisher, Economy Series*, Issue (1) , 2016, PP : 87-92.
- Dumitrescu A., Calota G., " The importance of Internal Audit in Optimizing Mangement Processes ", *Internal Auditing & Risk Management*, Anul (IX), N°.4 (36), 2014, PP : 11-21.
- Fadzil F.H., Haron H. & Jantan M., « Internal Auditing Practices and Internal Control System », *Managerial Auditing Journal*, Volume (20), N° (8) , 2005, PP : 844-866.
- Felix, W.L., Gramling, A.A., & Maletta, M.j., « The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution », *Journal of Accounting Research*, Volume (39), N° (3) , 2001, PP : 513-534.
- Golen S., « Communication Barriers between Internal and External Auditors », *ABEA Journal*, Volume (27), 2008, PP : 35-36.
- Goodwin - Stewart, J. & Kent, P. « Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit », *Accounting and Finance*, Volume (46), N° (3), 2006, PP : 387-404.
- Gramling A.A., Maletta M.J., Scheneider A., Church B.K, « Role of the internal audit Function in Corporate Governance : A Synthesis of the extant Internal Auditing Literature and Direction for future Research », *The Journal of Accounting Literature*, Volume (23), N° (1) , 2004, PP : 194-244.
- Ho, S., Hutchinson, M., « Internal Audit Department Characteristics/ Activities and Audit Fees : Some Evidence from Hong Kong Firms », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume (19), N° (2) , 2010, PP : 121-136.

- Ian Fraser, Chris Pong, « The Future of the External Audit Function », *Managerial Auditing Journal*, Volume (24), N° (2) , 2009, PP : 104 -113.
- Janet L. Colbert, « Corporate Governance : Communications from Internal and External Auditors », *Managerial Auditing Journal*, Volume (17), N° (3) , 2002, PP : 147-152.
- Jensen M., Meckling W., « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure », *Journal of Financial Economic*, Spring 1976, PP : 305-360.
- JICPA : The Japanese Institute of Certified Public Accountants, « Practical Guidance for Audits of Internal Control over Financial Reporting », *Auditing and Assurance Practice Committee Statement*, N°(82), 2007.
- Jurchescu M. D., Frumusanu N. M. L ., " Internal Audit Comparative Analysis - Management Control Concept ", *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 2010.
- Khaled Ali Endaya , « Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors », *Research Journal of Finance and Accounting*, Volume (5), N° (9) , 2014, PP : 76-81.
- Laura F. Spira, Michael Page, « Risk Management : The reinvention of internal control and the changing role of internal audit », *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Volume (16), N° (4) , 2003, PP : 640-661.
- Lawrence J. Abboth, Susan Parker, and Cary F. Peters, « Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness », *Auditing : A Journal of Practice & Theory* , Volume (34), N° (4) , 2012, PP : 3-20.
- Marianne Ojo, « The Role of External auditors in Corporate Governance : Agency Problems and the Management of Risk », *American Accounting Association*, July 2009, PP : 1-18.
- Modibbo S.A., « Impact of Internal Audit Unit of the Effectiveness of Internal Control System of Tertiary Educational Institutions in Adamawa State-Nigeria », *International Journal of Humanities Social Sciences and Education*, Volume (2), N° (5) , 2015, PP : 140-156.
- Mohamud H.A., « Internal Auditing Practices and Internal Control in Somali Remittance Firms », *International Journal of Business and Social Science*, Volume (4), N° (4) , 2013, PP : 165-172.
- Mohd-Sanusi Z., Mohamed N., Omar N., Mohd-Nassir M.D., « Effect of Internal Controls, Fraud Motives and Experience in Assessing Likelihood of Fraud Risk », *Journal of Economics, Business and Management*, Volume (3), N° (2) , 2015, PP : 194-200.
- Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, and Arindam Tripathy, « Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors », *Auditing : A Journal of Practice*

- & Theory, Volume (30), N° (1) , February 2011, PP : 149-171.
- Nathaniel M.Stephens, « External auditor characteristics and internal control reporting under SOX section 302 », Managerial Auditing Journal, Volume (26), N° (2) , 2011, PP : 114-129.
 - Petrascu D., " Internal Audit : Defining, Objectives, Functions and Stages ", Studies in Business and Economics, Lucian Blaga University of Sibiu, Romania, 2015, PP : 238-246.
 - Pilcher R., Gilchrist, D., and Singh I « The Relationship between Internal and External Audit in The Public Sector : A Case Study », Curtin University of Technology, Volume (23), N° (4) , 2011, PP : 330 -340.
 - Pilcher R., Gilchrist, D., and Singh I « The Interface between Internal and External Audit in The Australian Public Sector », Australian Accounting Review, Volume (23), N° (67) , Issue (04) , 2013, PP : 330 -341.
 - Pop A., Avram C. and Avram F., « The Relation between internal and External audit », Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Volume (01), N° (10), 2008, PP:1 -9.
 - Ramasawmy D., Ramen M., « An Evaluation on How External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments », International Conference on Applied and Management Sciences, Bangkok, 2012, PP : 117 -122.
 - Rehana Fowzia, « Cooperation between Internal and External Auditors : A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh », World Journal of Management, Volume (2), N° (2) , September 2010, PP : 22-35.
 - Ross.Stephen, « The Economic Theory of Agency : The Principal's Problem », American Economic Review, Volume (63), Issue (2) , May 1973, PP : 134-139.
 - Saidin Siti Zabedah, « Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work », Social and Behavioral Sciences , (164), 2014, PP : 641-646 .
 - Schneider, A., « The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing », Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume (13), N° (4), 2009, PP : 41-53.
 - Shanzadeh B., Zolfaghari N., « Impact of Efficacious Internal Control on Audit Process : Auditors' Perspective », Volume (4), N° (2) , 2015, PP : 97-107.
 - Singh Harjinder, Newby Rick, « Internal Audit and Audit Fees : Further évidence », Managerial Auditing Journal, Volume (25), N° (4) ,2010, PP : 309-327.
 - Sofia Oikonomidi, Nicklas Paulsson, « External Auditors Trust in Internal Auditors », Karlstad Business School , 2016, PP : 1-54.

- Stefaniak C.M., Houston R.W., Cornell R.M., « The Effect of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors' Evaluations of Internal Control Deficiencies », Auditing : A Journal of Practice & Theory , Volume (31), N° (1) , 2012, PP : 39-56.
- Suwaidan, Mishiel Said, Qasim Amer, « External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees An empirical investigation », Managerial Auditing Journal, Volume (25), N° (6) , 2010, PP : 509-525.
- Vikram Dessai, Robin W.Roberts and Rajendra Srivastava, « An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions », Contemporary Accounting Research, Volume (27), N° (2) , 2010, PP : 537-575.
- Ware E.O., « An Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit Control in Ensuring Public and Private Sector Integrity and Accountability (A Case of Ghana Agric, Development Bank and the Fan Milk Industry-Ghana », Volume (2), N° (9) , 2016, PP : 908-997.
- Williamson O.E., « The Economics of Organization : The Transaction Cost Approach », American Journal of Sociology, Volume (87), Issue (3) , Nov 1981, PP : 548-577.
- Wood D., « Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination », IIA Research Foundation , March 2004, PP : 1-14.
- Yunhao Chen, Antoinette L. Smith, Jian Cao, and Weidong Xia, « Information Technology Capability, Internal Control Effectiveness, and Audit Fees and Delays », Journal of Information Systems, Volume (28), N° (2) , 2014, PP : 149-180.
- Zhang Y., Zhou J., Zhou N., « Audit Committee Quality Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses », Journal of Accounting and Public, Volume (26), N° (3) , 2007, PP : 300-327.
- Zureigat Q.M., Al.Moshaigeh A., « Measuring The Performance Of Internal Audit Function In Saudi Listed Companies : An Empirical Study », International Business Research, Volume (7), N° (7) , 2014, PP : 72-82.
- Zwaan L., Stewart J., Subramaniam N., " Internal Audit involvement in enterprise risk management ", Managerial Auditing Journal, Vol (26), N° (7), 2011, PP : 586-604.

(3) مصادر متنوعة :

- IFACI , " La direction d'un service d'audit interne ", Eds d'organisations, paris, 1997.
- Poisson M, , " L'audit : un outil de progrès au service du secteur public ", Presse Universitaire de France, PUF, 2011.

- Kurian T, " Social Audit ", Centre for good Gouvernance, Hyderabad, 2005.
- David, " Nature des changements produits par une mission d'audit interne", Université of Toronto, Novembre 2001.
- IFACI, " Diplôme professionnel de l'audit interne : épreuve, norme, contrôle interne, comptabilité ", Paris, 2010.
- Deloitte, " Techniques de Communication écrites et orales de l'auditeur ", Offre de formation RMAI, 2005.
- Kopp, Ioris.S, " The role of documentation and memory in internal control evaluation " ;University of Alabama, USA, 2000.
- Suci Gheorghe, STATUTORY AUDIT AND PERFORMANCE AUDIT, Annals of The Constantin Brăncuși, University of Targroju, Economy Series, Romania, 2012.

(4) مصادر الانترنت :

- www.giem.info/articles/détails/ID/542#
- www.Aboulou.com/Audit+Définition+...., Le 22/11/2012.
- www.arabinternalauditors.com/vb/Showthread.php? f=1147 , Le 02/12/2015 :
تطور مفهوم التدقيق في الفترة الممتدة ما قبل سنة 1957، التعريف من قبل المدققين الأمريكيين سنة 1947.
- www.Startimes.com/?t=23539451 , Le 04/12/2015 :
معايير المحاسبة الدولية، المنظمات التي استهدفت وضع تحسين معايير المحاسبة الدولية، إجراءات وضع المعايير محاسبية و تطبيقها على المستوى الدولي.
- www.coso.org , Le 12/11/2015.
- www.aicpa.org , Le 13/11/2015, AICPA : Mission and history.
- Eccsf.ullsibiu.ro/RePEc/blg/journal/5315petrascu.pdf , Le 18/12/2015 ,
Internal Audit : Defining, Objectives, Functions and Stages.
- www.wipo.int/.../audit/pdf/internal-audit-Strategy.pdf , Le 21/12/2015 ,
Internal Audit Strategy 2015-2017.
- www.iaa.org.uk , Chartered Institute of Internal Auditors,2011, "Definition of Internal Auditing-code of Ethics-International Standards for the Professional Practice of Int audit " .

- L’IIA(The Institute of Internal Auditors),2004, Normes International pour la pratique Professionnelles de l’audit interne, Florida 32701-4201, USA, Disponible sur le site : www.theiia.org.
- L’IIA (The Institute of Internal Auditors), 2012, Standards and Guidance, Florida 32701-4201, USA, Disponible sur le site : www.theiia.org.
- www.almaany.com, Le 30/12/2015 , (Standard) مصطلح معيار ومرادفاته بمعنى
- L’IIA(The Institute of Internal Auditors),2014, “ What Guides Internal Audit Work? ” Disponible sur le site : www.iaa.org.au , ميثاق التدقيق الداخلي ,
- Wikipedia.org/wiki/KPMG, Le 18/01/2016.
- Pwc, 2008, “ Internal Audit 2012” , Enquête de Price Water House Coopers, Disponible Sur l’adresse suivante : www.pwc.com.
- www.almohasib1.com/2008/12/auditing-standards.html le 11/11/2016.
- www.ifac.org المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الاثبات
- www.arabinternalauditors.com/Vb/Showthread.php?t=527 le 16/01/2017.
- www.d_raqaba_m.q/pdf/guid5.pdf 5-4 ، ص ص 2002 ، DOCUMENTATION التوثيق و مجلس المعايير المحاسبية و (، الرقابية، دليل التدقيق رقم (5) Le 16/01/2017.
- International Standard on Auditing (ISA 600), « Using the Work of Another Auditor », 2009, PP : 546-550, Disponible sur le site : www.ifac.org/.../2008_Auditing_Handbook_A180_ISA_600.pdf, le 17/03/2017.
- International Standard on Auditing (ISA 610), « Using the Work of Internal Auditors », 2009, PP : 625-631, Disponible sur le site : www.ifac.org/System/files/.../a034-2010-iaab-handbook-isa-610, le 17/03/2017.

- Atanasiu Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram , « The Relationship Between Internal and External Audit », Volume (1), Issue (10) ,2008, PP :5-6. Disponible sur l'adresse suivante : www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/18.pdf, le 15/02/2016.
- Eric Ywleung, « Can Internal Auditors be used to provide direct assistance to do External Auditor for purposes of Audit ? », CUHK Business School, The Chinese University of Hong Kong, FCCA 2015, Disponible sur l'adresse suivante : www.accaglobal.com/my/en/Student/.../internal_auditors.html , le 11/08/2017.
- COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, « Internal Control- Integrated Frame Work, Executive Summary », 2013, Disponible sur l'adresse suivante : <https://na.theiia.org/Standards-guidance/.../Executive-Summary.pdf>.
- Meziane M., « L'audit interne est au centre des enjeux économiques », Disponible sur l'adresse suivantes :http://www.vitamedz.com/-l-audit-interne-est-au-centre-des-enjeux-économiques/Articles_18300_498304_16_1.html.
- Imed Sellami., « L'audit Interne en Débat », Journal le Soir d'Algérie, Mercredi 10 Juin 2009, P 06, Disponible sur l'adresse suivantes : www.lesoirdalgerie.com/pdf/2009/06/10/p06_regions.pdf.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن
المعايير الجزائرية للتدقيق

م.ج.ت 210

م.ج.ت 505

م.ج.ت 560

م.ج.ت 580

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم 501... المؤرخ في 04. FEB. 2016... الموافق لـ يتضمن المعايير
الجزائرية للتدقيق.

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

-2-

يقرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- "التأكدات الخارجية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- "التصريحات الكتابية".

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

04 FEB. 2016

حرر بالجزائر، في

وزير المالية

وزير المالية
محمد الرحمان بن خليفة



الملحق رقم (02): قائمة المؤسسات و المدققين الداخليين المشاركين في الدراسة

ENTREPRISE	WILAYA	ENTREPRISE	WILAYA	ENTREPRISE	WILAYA
SEROR	TLEMCEN	ANNABIB GROUP	ALGER	INEGRA SPA	BLIDA
DE-PLAIT	SIDI BEL ABBES	MANTAL	TLEMCEN	NCA-ROUIBA	ALGER
CITEL	TLEMCEN	NAFTAL DG	ALGER	GROUPE ASMIDAL	ANNABA
ENIE	SIDI BEL ABBES	ALGAL	TLEMCEN	SOMEK SPA	SKIKDA
GROUPE ECO	TLEMCEN	CEVITAL	ALGER	SAMSUNG	BORDJ BOU ARRERIDJ
NAFTAL	TLEMCEN	FTEX-D-	ORAN	GROUPE MAAZOUZ N'GAOUS	BATNA
METANOF	TLEMCEN	ALIANCE CHIMIE	ORAN	SGP GTH	ANNABA
S.CI.BS	AIN TEMOUCHE NET	SAIDEL	ALGER	POVAL SPA	ALGER
PLAC-OR-	ORAN	IAP SPA	BOUMERDES	ESTEP	ANNABA
SOGETAN CH SPA	MASCARA	COGIZ SPA	ORAN	BAKER HUGHES INTEQ	OUARGLA
SNTM-HYPROC SPA	ORAN	KANAGHAZ EPE/SPA	BOUMERDES	BARHOUS	TAMANRASET
CHIALI	SIDI BEL ABBES	SONELGAZ	ALGER	EN.I.CA	BISKRA
SIMAS SPA	ORAN	SIDER	ANNABA	ALGESCO	LAGHOUAT
CMA	SIDI BEL ABBES	SOTRAMEST	ANNABA	HESP HALLIBURTON	OUARGLA

Mohamed Meziane <meziane_med55@yahoo.fr>

À

Mohammed Benladghem

Mai 7 à 8h11 PM

Bonsoir Si Mohamed

Je vous prie de trouver ci-après , la liste des adresses mails , des membres de l'Association saisis pour vous apporter leur concours , pour votre doctorat.

Bonne continuation

Cordialement

Mr MEZIANE Mohammed

Ahmed Djeha; Bendjama Abdelaziz; Amina Moumed; Chawki Kesri; Ahlem Hassani; Allad Hamid; Mourad Lagrel; Melhenas Djamel; mugarimohamed@gmail.com; Mohammed Mougari; Adel Ait Mekideche; Dermeche Maamar; Youcef RIAD; Rose Sabrine; Walid Fadli; larbiyasmine@hotmail.fr; Fairouz Boubetra; Khatal Nourdine; Nardjes; Nadia AISSANI; namousmouny@yahoo.fr; Khelil Zarouri; Djellal DjellalB; ferhat.abdelmadjid; Sofiane Idiri; Souhila Siagh; sahnoune_maamar@yahoo.fr; yousfi.dahlia@hotmail.fr; Leila DAGUI; Ouahiba Benhama; Ghania S.; Sofiane Ben Ali; H. Benkhrourou; BOUKHENAK Salah; i.gheriyeb@gmail.com; Mohammed Zizi; zerkani.chafik@yahoo.fr; Zine Eddine Rebbas; zerouali.leila@airalgerie.dz; Mohammed Zergoune; Ferial Assenouni; houdabkz@yahoo.fr; Leila Yahiaoui; ghedir.mahdi@yahoo.fr; fateh.guechaoui@gmail.com; Fazia Karou; Fatma-zohra Abib; Radhia Rouifed; boualem.hamadache@gmail.com; Haddouche Sofiane; Elhadi Soltani; Hendou Souad; Rana Soraya Idrici; KHEDDACHE FOUJIL; Fouad Beldjoudi; Tarek Ziad

[Afficher le message d'origine](#)

[Répondre](#) [Répondre à tous](#) [Transférer Plus](#)

République Algérienne Démocratique et Populaire

المغرفة الوطنفة للمحافاظف الحسافافاف

CHAMBRE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

المفلس الوطنف

CONSEIL NATIONAL



Tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes

Année 2016

SOMMAIRE

N°	WILAYA	PAGE	N°	WILAYA	PAGE	N°	WILAYA	PAGE
01	ADRAR	3	17	EL BAYADH	95	33	OUM EL BOUAGHI	122
02	AIN DEFLA	3	18	EL OUED	95	34	RELIZANE	123
03	AIN TEMOUCHENT	4	19	EL TAREF	97	35	SAIDA	124
04	ALGER	5	20	GHARDAIA	97	36	SETIF	125
05	ANNABA	56	21	GUELMA	99	37	SIDI BELABBES	132
06	BATNA	62	22	ILLIZI	100	38	SKIKDA	134
07	BECHAR	65	23	JIJEL	101	39	SOUK AHRAS	136
08	BEJAIA	66	24	KHENCHELA	102	40	TAMANRASSET	137
09	BISIKRA	71	25	LAGHOUAT	103	41	TEBESSA	137
10	BLIDA	73	26	M'SILA	104	42	TIARET	138
11	BORDJ BOU ARRERIDJ	78	27	MASCARA	105	43	TINDOUF	138
12	BOUIRA	80	28	MEDEA	106	44	TIPAZA	139
13	BOUMERDES	82	29	MILA	108	45	TISSEMSILT	140
14	CHLEF	86	30	MOSTAGANEM	110	46	TIZI OUZOU	141
15	CONSTANTINE	87	31	ORAN	111	47	TLEMCCEN	145
16	DJELFA	94	32	OUARGLA	118			

ADRAR							
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail
1	1743	BAKHOUIA	ABDERRAHMANE	CITE 137 LOGTS, 1 ^{er} MAI - ADRAR	049 96 64 72	049 96 64 72	ab647200@yahoo.fr
2	1464	BELLAOUJ	ABDERRAHMANE	CITE 05 JUILLET 1962 - ADRAR	/	049 95 15 55	/
3	1442	MALKI	RACHID	RUE BELGHIT MOHAMMED N°20 - ADRAR	049 96 79 99	/	malki_2004@yahoo.fr

AIN DEFLA							
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail
1	1304	BATEL	MOHAMED AMINE	HAI SIDI MAAMAR N112 KHE-MIS MELIANA - AIN DEFLA	027 66 71 32	027 66 71 32	/
2	1870	BELARBI	MOURAD	HAY ENNASR - AIN DEFLA	/	/	/
3	1876	BOUCHAREB	MOHAMED	CITE HADJ KADOUR - AIN DEFLA	/	/	prf.bouchareb@gmail.com
4	1555	EMBAREK	KHALED	CITE 200 LOGTS - CNEP - AIN DEFLA	/	/	embarek.khaled@hotmail/fr
5	1560	MEDJAHED	MOHAMED	AVENUE 20 AOUT, CITE EPLF EL KHEMIS BP 44225 - AIN DEFLA	027 66 07 08	027 66 07 08	medjahedmed@yahoo.fr
6	1378	MOUSSAOUI	ALI	RUE DU 1er NOVEMBRE KHE-MIS MILIANA - AIN DEFLA	027 66 38 28	027 66 38 28	moussaoui4@hotmail.com
7	0195	OUJIDA	MUSTAPHA	CITE HALAIMI MOHAMED KHEMIS MILIANA - AIN DEFLA	027 66 45 05	027 66 45 05	must_oudjida@hotmail.fr

AIN TEMOUCHENT										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	0302	ZIZI	ZINE EDDINE	262, CITE MEZIANE Med - AIN TEMOUCHENT	043 79 38 99	043 79 38 99	zizicab647@yahoo.fr			
2	0858	BENAMARA	BOUHADJAR	03, CITE 57 LOGTS HAM-MAM BOUHADJAR - AIN TEMOUCHENT	/	043 73 55 68	bouhadjarb@yahoo.fr			
3	1166	BENCHIHA	BOUMEDIENE	03, RUE BENABDESSLEM BA-CHIR - AIN TEMOUCHENT	043 78 58 12	043 78 58 12	benchihaempta@yahoo.fr			
4	0621	BENNACER	ABDERRAHMANE	N°74, ROUTE EL ANSER BENI SAF - AIN TEMOUCHENT	043 64 23 67	043 64 49 98	are-bannacer@hotmail.com			
5	1883	BOUSMAHA	BENSALEM	N°25 BD DU 1er NOVEMBRE 54 - AIN TEMOUCHENT	/	/	/			
6	1279	MOSTEFAOUI	NEZHA	N°02 BOULBARD COMPLEXE - AIN TEMOUCHENT	043 60 42 62	043 61 25 05	cabinetcomptabilite.bou-zid@gmail.com			
7	0668	REZIGUI	AHMED	RUE MOHAMED KHEMISTI EL MALAH - AIN TEMOUCHENT	043 75 71 89	041 61 43 56	rezcabinet@yahoo.fr			

ALGER										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	1698	ABDALLAH OTSMANE	RIAD	CITE GARIDI G06 Bt 11, KOUBA - ALGER	/	021 28 50 66	otsmaneriad@hotmail.fr			
2	0041	ABDELAZIZ	SEGHIR	143 BD, KRIM BELKACEM - ALGER	021 74 14 61	021 74 34 48	cec_166@hotmail.com			
3	0571	ABDELLAOUI	KAMEL	39, RUE MOKRANE AOUES EL MOURADIA - ALGER	021 69 81 91	021 69 73 09	consultance.algerie@gmail.com			
4	1293	ABDERRAHMANI	FARID	CENTRE DES AFFAIRES DE ZERALDA BUREAU 87 - ALGER	021 32 63 53	021 32 63 53	abderrahmani_farid@hotmail.com			
5	0031	ABED	LAMRI	04, RUE ABANE RAMDANE - ALGER	021 73 83 08	021 73 83 39	lamriabed@yahoo.fr			
6	0562	ABED	MOHAMED	CENTRE DES AFFAIRES EL QODS B03/80 CHERAGA - ALGER	021 34 13 94	021 34 13 94	abedcecaf@yahoo.fr			
7	0607	ABED	ABDELMADJID	50, RUE ALIOUA FODIL CHERAGA - ALGER	/	0 21 36 04 26	abdelmadjid@yahoo.fr			
8	0703	ABERKANE	RACHID	01, RUE AHMED OUAKED CHERAGA - ALGER	021 37 32 46	021 37 32 46	cc.cac.ar@gmail.com			
9	1714	ABIDLI	SID-AHMED	VILLA N°26 LOTISSEMENT NOUVEAU PALM BEACH, STAOUELI - ALGER	021 20 10 11	023 20 10 11	cabinetcafcf@gmail.com			
10	1715	ABISMAIL	DAOUD	137 COOPÉRATIVE EL NADJAH, BIR KHADEM - ALGER	023 56 14 89	023 56 14 89	ccfconseil@yahoo.fr			
11	0761	ABOUDIL	DJAMEL	79, AVENUE DU 1er NOVEMBRE, ROUJIBA - ALGER	023 86 02 82	023 86 02 82	djamel.aboudil@gmail.com			
12	1717	ACHOUICHE	KHALED	COOPERATIVE GARIDI RABAH, REGHAIA - ALGER	021 84 06 43	021 84 73 63	agecab@gmail.com			

13	1102	ADLI	TARIK	CITE 780/2226 LOGTS Bt 17C N°01 RDC, AIN NAADJA, GUE DE CONSTANTINE - ALGER	021 22 28 94	021 22 28 94	021 22 28 94	cabinetadli@yahoo.fr
14	1719	ADMANE	SALIMA	BLOC 01 F BOUROUBA - ALGER	021 26 13 56	021 26 13 56	021 26 13 56	cabinetadmane@yahoo.fr
15	0035	ADOUANE	BOUALEM	CITE BOUZEGZA BT 16 CAGE N04 REGHAIA ALGER	021 84 00 31	021 84 00 31	021 84 00 31	adouaneboualem@yahoo.fr
16	1135	AFFARI	ASSIA	90, PARC MIREMENT, BOUZAREAH - ALGER	/	/	/	affari_a@hotmail.fr
17	1720	AGUELMIN	MASSINISSA	LOTISSEMENT 05 HÉCTARES N°121 AIN BENIAN - ALGER	021 92 57 20	021 92 57 20	021 92 57 19	m.aguelmine.cdz@gmail.com
18	0785	AHLOUCHE	DJAMAL EDDINE	02, RUE AEK MOUMENE EL MADANIA - ALGER	021 27 03 50	021 27 03 50	/	/
19	0420	AHRIZ	OUAHID EDDINE	40, RUE AHMED GHERMOUL - ALGER	021 66 29 34	021 66 29 34	021 66 29 34	ahriz@hotmail.com
20	1154	AIBECHÉ	ZAKARI	07, RUE DU DAUPHINE LA FUMEE, BOUZAREAH - ALGER	021 79 95 67	021 79 95 67	021 79 95 67	abconsulting@hotmail.fr
21	1865	AIDAOUJ	OMAR	COOP EL MOSTAKBEL, AISSAT MUSTAPHA, REGHAIA - ALGER	/	/	/	aidaouiomar@hotmail.fr
22	1196	AILANE	FAHIMA	RUE DE LA POSTE N°6 BABA HASSEN - ALGER	021 35 28 88	021 35 28 88	021 35 28 88	/
23	0836	AISSA	BASSAID	CITE LES MANDARINES LOT 155 MOHAMADIA - ALGER	021 21 92 59	021 21 92 59	021 21 92 59	bassaidaissa@gmail.com
24	0019	AISSI	ABBAS	25, RUE AHMED ZABANA - ALGER	0 21 71 98 69	0 21 71 98 69	021 71 06 56	aissiabbas@gmail.com
25	0036	AIT AISSA	DJAMEL	08, RUE HAFFAF NAFAA - ALGER	021 73 75 86	021 73 75 86	021 73 75 92	djamel.aitaissa@yahoo.fr
26	0187	AIT ALI YAHIA eps METREF	ALDJIA	COOPERATIVE ANAHDA LOT N°45, BIRKHADEM - ALGER	021 56 52 97	021 56 52 97	021 56 52 97	aitam@hotmail.fr
27	1211	AIT AOUDIA	ALI	05 RUE LOT BEYLOT N°06 EUCALYPTUS - ALGER	/	/	/	ait.aoudia.ali@gmail.com

Tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes - Année 2016

710	1356	ZITOUNI	ABDERRAHMANE Med LAMINE	80, RUE BACHIR KEHAL, AIN TAYA - ALGER	021 30 83 08	021 30 83 08	aml.zitouni@gmail.com
711	1928	ZITOUNI	FAOUZI	CITE ZIANIA Bt 05 CHEVALEY - ALGER	021 93 77 38	021 93 91 93	info@ceccf-dz.com
712	1929	ZITOUNI	MOHAMED	COOP EL AMINA Bt B APPRT 04, GUE DE CONSTANTINE - ALGER	021 97 76 70	021 97 76 70	cacmedd@gmail.com
713	0240	ZOUAOUI	MOHAMED	CITE 5 JUILLET Bt 5 N°2, BAB EZZOUAR - ALGER	021 24 94 04	021 24 94 03	/
714	1515	ZOUBIRI	YAHIA	CITE EL FIDA BLOC 07 N°22 BOUROUBA - ALGER	/	/	mouadmohamed2007@ yahoo.fr
715	1199	ZOUGGAR	MENAOUAR	CITE ZERHOUNI MOKHTAR, 257 LOGTS Bt 11/2 N°299, MOHAMMADIA - ALGER	0 21 89 98 12	/	z.menaouar@gmail.com

ANNABA									
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail		
1	0368	ABADA epse GUERFI	FARIDA	CITE PLEINE OUEST 687 LOGTS BLOC 13 - ANNABA	038 54 29 53	038 76 14 62	/		
2	0344	AHCENE DJABAL-LAH	RIM	09, RUE ASLA HOCINE - ANNABA	038 83 16 46	038 83 55 05	cacboukerche@yahoo.fr		
3	0371	AISSAOUI	NACEREDDINE	AVENUE DE L'AVANT PORT - ANNABA	/	/	aissaoui_compta2003@yahoo.fr		
4	0397	ALAYAT	MAHMOUD	10, RUE LAMARA ABDELKADER - ANNABA	038 88 44 12	038 88 44 12	cacalayat@yahoo.fr		
5	0619	ALLOUT	MOHAMED	20, RUE LAMARA ABDELKADER - ANNABA	038 86 41 48	038 86 41 48	cecfallout@hotmail.fr		
6	1655	ALLOUT	LOUBNA	02, RUE WRIGHT BEAU SEJOUR - ANNABA	038 86 41 48	/	cecafallout@hotmail.fr		
7	1739	AZOUZ	MOHAMED	10, RUE BOUZITOUNE ALLAOUA - ANNABA	038 44 05 64	038 44 05 64	az.moh@hotmail.com		
8	0847	BAHLOUL	HASSIB	03, RUE AISSAOUI MOHAMED - ANNABA	030 82 70 65	038 86 45 41	cac.expertjudiciaire@yahoo.fr		
9	0529	BAHLOULI	HACHAICHI	80, BD BOUZERAD HOCINE - ANNABA	038 84 90 60	038 84 90 60	/		
10	0072	BENABBAS	MOHAMED NAB-HANI	07, RUE CHOUVY - ANNABA	038 86 19 01	038 86 19 01	/		
11	1214	BENABBAS	KAMEL	07, RUE CHAUVY - ANNABA	038 86 19 01	038 86 19 01	kamel.benabbas@gmail.com		
12	1181	BENGRID	KAMEL	02, DOCTEUR TEDDE - ANNABA	038 86 49 46	038 86 49 46	k_bengrid@yahoo.fr		
13	0098	BOUAFIA	NORA	05, AVENUE DE L'A.L.N ANNABA	038 44 09 55	038 43 33 38	nobenbou@yahoo.fr		
14	1213	BOUDIEMA	MOUNIR	05, RUE FERGANI ABDELLAH - ANNABA	038 84 11 97	038 84 11 97	mounir.boudjema@gmail.com		

Tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes - Année 2016

15	1664	BOUHARROUR	CHAHRAZED	06, RUE KAABAR ADRA - ANNABA	/	/	/
16	0275	BOUHROUME	KAMEL	58 RUE ABD EL HAMID BENBADIS - ANNABA	038 86 17 40	038 86 04 71	/
17	1069	BOUKHARI	MOHAMED NAS-REDDINE	03, RUE ZAAFOUR NACER - ANNABA	038 44 22 97	038 84 20 55	cacboukhari2006@gmail.com
18	0840	BOUKHERISSA	HOCINE	03, RUE KHEMISTI MOHAMED - ANNABA	038 86 30 45	038 80 23 50	/
19	1523	BOUKTAYA	SAMIR ABDER-RAHMANE	11, Bd BEN BADDIS - ANNABA			bouktaya@hotmail.com
20	1631	BOULASSEL	HACENE	69 LOT CHEIKH TAHAR - ANNABA	/	/	haceneboul@yahoo.fr
21	0437	BOULEBTATECHE	DJAMEL	CITE 440 LOGTS BLOC 30 N°299, DIDOUCHE MOURAD - ANNABA	038 83 16 46	038 83 16 46	cccfboul@gmail.com
22	0673	BOULSANE	MOULOUD	2, PLACE GEORGE ISHAK - ANNABA	038 86 83 40	038 86 62 30	cbm19582009@hotmail.fr
23	0674	BOURIB	MESSAOUD	02, RUE ZENINE LARBI - ANNABA	038 86 83 49	038 86 83 49	bouribmess@yahoo.fr
24	1342	BOUSBIAT	KARIM	17, RUE IBN KHALDOUN - ANNABA	038 86 79 26	038 80 53 99	cackarim@yahoo.fr
25	0295	BOUSSAHA	NABIL	7, RUE RACHEDI ALI - ANNABA	/	/	/
26	0527	CHAHMAT	MOHAMED LAID	26, RUE EMIR ABDELKADER - ANNABA	038 86 71 94	038 86 71 94	chmat.mohamed@yahoo.fr
27	0291	CHELGHOUH	ABDELALI	CITE DU 01 MAI BAT L16 N°04, SIDI AMAR - ANNABA	/	/	achelghoum@yahoo.fr
28	0586	DAHDOUH	SACI	04, RUE GHODBANE MESSAOUD ANNABA	038 80 12 39	038 80 12 39	sacidahouh@yahoo.fr
29	0314	DJELLAL	MOHAMED	CITE DES 100 LOGTS BT 01 N°03 - ANNABA	038 88 39 88	/	/

30	0938	DJEMIL	NASSIM	49, LOGEMENT BLOC N°2, CITE EL RYM - ANNABA	030 82 00 31	030 82 00 31	cabinet-nassim.djemil@ yahoo.fr
31	0461	DJEMILI	MILOUD	UV4/5 BT N°9 SIDI AMAR - ANNABA	/	/	dmiloud23@gmail.com
32	1221	DJERIDI	SALAH-EDDINE	07, Bd SAOULI ABDELKADER - ANNABA	038 86 45 28	038 86 45 28	cacdjeridi@yahoo.fr
33	0535	DJERMOUN	AHMED	22, RUE AISSAOUI MOHAMED - ANNABA	038 86 30 52	038 86 74 92	adcconsiel3@yahoo.fr
34	0263	EL HADJ	ABDELHAMID	13, RUE LARBI TEBESSI - ANNABA	038 86 75 50	038 80 13 90	aelhadj@hotmail.fr
35	0505	EL HADJ	HACENE	08, RUE TAREK IBNZIAD - ANNABA	038 86 66 78	038 86 66 78	h.elhadjceca@yahoo.fr
36	0379	FAMANE	ELKADI	CITE DES 164 LOGTS N°22 - ANNABA	/	/	/
37	1321	FEDAOU	MOHAMED TAHAR	06, RUE ZEMOULI ABDELBAKI - ANNABA	038 84 25 45	038 84 25 45	/
38	1179	FERHOUNE	ABDELHAK	CITE 100 LOGTS MOHAMED EL KOURD, Bt10 N°120, LES PALMIERS - ANNABA	038 89 36 19	038 89 36 19	ferhoune.abdelhak@yahoo.fr
39	0687	GHRIEB	BOUSAOUD	02, RUE RACHEDI ALI - ANNABA	038 80 21 95	/	/
40	0131	GUESSAS	BRAHIM	15, RUE JEAN JAURES - ANNABA	038 86 56 35	/	/
41	1320	GUEZGOUZ	AIMEN	27, AVENUE COLONEL AMIROUCHE - ANNABA	038 84 28 60	038 84 28 60	/
42	1694	HAMMI	YACINE	CENTRE D'AFFAIRE MEDITERRANNIEN, BUREAU N°B26, BD D'AFRIQUE - ANNABA	038 83 23 80	038 83 23 80	www.cac-hammi@outlook. com
43	1896	HASSANI	ZEID	17, RUE OKBA IBN NAFAA - ANNABA	038 44 20 86	038 44 20 86	hassani_zeid@hotmail.fr

Tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes - Année 2016

44	1672	HELLAL	CHAOUKI	ADDL BOULEDROUM 188 LOGTS Bt Y2 LOCAL C2 - ANNABA	/	/	hellalchaouki@gmail.com
45	0415	HENCHIRI	BOUMENDJEL	UV4/5 BLOC A10, N°19 SIDI AMAR , ANNABA	/	/	henchiriboumendjel@hotmail. fr
46	0308	KACHA	MOUNIR	05, RUE AHMED CHAOUCH FATHEDDINE - ANNABA	038 88 16 97	038 88 16 97	skablanask@yahoo.fr
47	1668	KERMOUNE	ABDELOUAHEB	CITE 26 LOGTS Bt 1 BLOC A N°08, EL HADJAR - ANNABA	038 89 23 91	038 80 43 75	kermoune.elhadjar@yahoo.fr
48	0169	KHADRI	SAID	01, PASSAGE BONICI - ANNABA	038 81 92 04	038 86 45 54	saidkhadri@yahoo.fr
49	0384	KHALEF	FATIMA	10, RUE KHENTECHÉ ABDELOUAHEB - ANNABA	038 43 49 53	030 83 02 94	f.khalef23@yahoo.fr
50	1811	KHATAL	THOMAS- JOSEPH	CITÉ UV2 BLOC 1N°6 SIDI AMAR - ANNABA	/	/	thomas.khatal@gmail.com
51	0499	KHELAIFIA	NACER	CITE 436 LOGTS BLOC 20 N°160, EL HADJAR - ANNABA	038 89 26 18	0 38 89 26 18	khelaifianaceur@yahoo.fr
52	0307	KLIBET	ABDELMADJID	08, RUE PASTEUR MAYER - ANNABA	030 83 58 10	038 86 20 29	abdelmadjid-cfa@hotmail.fr
53	1313	LAACHEB	ABDELMADJID	Bd KABAR ADRA N°10 - ANNABA	038 80 43 75	038 80 43 75	cac23@yahoo.fr
54	0517	LAKEHAL	MOSTAFA	11, RUE DU CNRA - ANNABA	038 86 50 94	038 86 50 94	crac23000@hotmail.fr
55	1369	LEBBIHI	MOKDAD	28, RUE BENAMIOUR ABDELKADER - ANNABA	038 84 56 99	038 84 56 99	/
56	0862	LEFES	DJAMILA	02, NEIDJAI NOUARA CAP M°H38 - ANNABA	/	038 80 35 26	/
57	0512	LOUHI	HAMDANE	CITE SIDER ZONE SUPERIEURE CHAIBA, SIDI AMER - ANNABA	038 51 50 80	038 51 50 80	louhicac@yahoo.fr
58	0243	MEHDIOUI	STOPHA	16, IMB LOGISCOOP RUE CHENAFI MOHAMED - ANNABA	038 40 21 05	038 40 21 05	stopha.mehdioui@yahoo.com

59	0190	MERABET	SAID	01, RUE FREDERIC MISTRAL - ANNABA	038 84 35 83	038 84 35 83	038 84 35 83	merabetsaid@gmail.com
60	0186	MESSIKH	ABDELHAMID	LOT OUED KOUBA 2 N°61 VAL MASCORT - ANNABA	038 88 40 05	038 88 40 05	038 88 40 05	elhamda24@yahoo.fr
61	1095	MILI	ALI	COOPERATIVE AZZAHRA B N°2, 1028 LOGTS ROUTE ERYM - ANNABA	038 51 86 26	/	/	/
62	0937	MOUMENE	MOHAMED	80,Bd BOUZERED HOCINE BP522 RP - ANNABA	038 84 78 69	038 84 78 69	038 84 78 69	m.moumene@yahoo.fr
63	0692	NAKAB	MOULOUD	12, Bd MOHAMED SEDDIK BENYAHIA VALMASCORT - ANNABA	038 88 37 46	/	/	makabmouloud@yahoo.fr
64	0330	OUBIRI	ABDELMALEK	05, RUE AISSAOUI MOHAMED - ANNABA	/	/	/	a.oubiri@gmail.com
65	0516	RAIS eps BE-KOUCHE	RABIAA	18,CITE BOUZBID AHMED - ANNABA	038 80 38 60	038 80 38 60	038 54 30 35	rais-rabia@yahoo.fr
66	0205	REMICHI	ALI	COUDIAT M'RAH, AIN BARDA - ANNABA	/	/	/	/
67	0206	REZAGUI	ZIDANE	10, RUE KISSOUM HMEIDA (EX ADER) BEAUSEJOUR - ANNABA	038 86 64 98	038 86 64 98	038 86 64 98	zidane_rezagui@yahoo.fr
68	0450	SAAIDIA	MOHAMED	CITE 580 LOGTS Bt A N°3 CHIBA, SIDI TAHAR - ANNABA	038 89 20 52	038 89 20 52	038 89 20 52	m.saaidia@yahoo.fr
69	0522	SAHLI	ABDELKRIM	02, PLACE HACENE NAOURI - ANNABA	038 86 70 42	038 86 70 42	038 86 70 42	/
70	1218	SAK	HICHEM	136, CITE BEN M'HAFTEUR - ANNABA	038 88 10 76	038 88 10 76	038 88 10 76	sak_hichem@yahoo.fr
71	0220	SEMSAR	NADIA	05, RUE AHMED CHAOUCH FETHEDDINE - ANNABA	038 88 16 97	038 88 16 97	038 88 16 97	cfcompta@yahoo.fr
72	0702	SLAMA	FOUAD	15, RUE ASLA HOCINE 2eme ETAGE - ANNABA	030 83 54 46	030 83 54 46	038 84 22 81	ccfaslama@gmail.com

Tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes - Année 2016

73	0563	TAHRAOUI	ABDELHAMID	15, RUE LAMARA ABDELKADER - ANNABA	038 86 70 67	038 86 70 67	/
74	0233	TEDJANI	MOHAMED SAID	08, ABDELHAMID BEN BADIS - ANNABA	038 86 22 99	038 86 22 99	tdjmedsaid@yahoo.fr
75	0697	TOUBAL	SMAIN	08, RUE DIDOUCHE MOURAD, EL HADJAR - ANNABA	038 87 13 94	/	/
76	1265	TRAD	CHERIF	06,RUE KAABAR ADRA - ANNABA	038 89 30 43	/	ctrad23@yahoo.fr
77	0700	ZITOUNE	MALIKA	CITE BELLE VUE Bt C3 N°159 EL BOUNI - ANNABA	038 52 46 22	038 52 46 22	malika_zitoune@yahoo.fr

BATNA										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	1486	ABBAS	SAID	1272 LOGTS BLOC B7 N432 - BATNA	033 81 82 94	/	abbas_said@yahoo.fr			
2	0382	ABDERRAOUF	ABDERRAHMANE	02, RUE AM CITE CHOUHADA - BATNA	032 86 62 84	033 86 62 84	cacbatna@live.fr			
3	1864	ABDESSALEM	SOUHEYLA	BENI THAOUR - BATNA	029 70 84 75	029 70 84 75	deglalazhar@yahoo.fr			
4	1713	ABECHE	MALIK	HAMLA 100 LOGTS - BATNA	033 28 35 35	033 28 35 35	amalik9man@gmail.com			
5	1654	AOURRA	FARIDA	CITE LA VERDURE AVENUE HADJ ABDESSAMED - BATNA	033 82 22 98	/	farida_a2012@yahoo.com			
6	0376	BENCHERIF	KHELIFA	13, RUE A.ABDELMOUS- SAOUI, CITE EZZOUHOUR - BATNA	033 85 70 34	033 85 70 34	/			
7	1754	BENCHOUR	NASSIMA	RUE KL TAMACHIT A3 N°9 BOUZGHAIA - BATNA	/	/	nassimabanchou@gmail.com			
8	1053	BENHAIFA	YOUCEF	12, RUE HAMID BEN CHAABANE - BATNA	033 81 33 26	/	/			
9	1262	BENHALA	NACER	CITE ENNOUR, TAZOULT - BATNA	/	/	benhalanacer@hotmail.fr			
10	1157	BENLAHCENE	ALI	RUE BELAHCENE SEDDIK, N'GAOUAS 05600 - BATNA	030 36 55 01	/	/			
11	1526	BENNOUI	LAKHDAR	54,RUE HOCINE ABDESSELAM BP 361 RP - BATNA	033 85 65 61	033 85 65 61	/			
12	1690	BENSEBAA	MOHAMED YAZID	126 ROUTE DE BISKRA - BATNA	/	/	benseba_yazid@yahoo.fr			
13	0271	BENZEROUAL	ABDELHAMID	11,RUE SNOUSSI MOHAMED - BATNA	033 92 63 75	033 92 63 75	ha-benz@hotmail.fr			
14	0539	BOUCHAIB	NOUREDDINE	895, BLOC 38 CITE 1272 LO-GTS - BATNA	033 85 46 74	033 85 46 74	bouchaibcac@yahoo.fr			

Tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes - Année 2016

15	1101	BOUDJENIBA	ABDELAZIZ	CITE DES FONCTIONNAIRES Bt C N102° - BATNA	033 80 34 24	033 80 34 24	/
16	0285	BOUGROURA	ABDELHAMID	126, ROUTE DE BISKRA - BATNA	033 81 78 45	033 81 78 45	/
17	0988	BOURAOUI	SAAD	CITE CHAABANI MOHAMED, BARIKA - BATNA	/	/	saad.bourououi@yahoo.fr
18	0107	CHIRANE	ABDELMALEK	52, CITE DES 100 LGTS HASSIBA BEN BOULAID - BATNA	033 85 41 31	033 85 41 31	abd.chirane@gmail.com
19	0903	DEMAGH	SALAH EDDINE SEDDIK	SECTEUR 05, BOUZOURANE RUE "Z" N°A14 - BATNA	033 80 24 46	033 80 24 46	demagh_s@yahoo.fr
20	0884	DOUAK	ABDELKADER	CITE 742 LOGTS EL MOUDJAHIDINE N2° - BATNA	033 86 83 31	/	douakabdeka@gamil.com
21	1504	FEZZANI	ABDELMALEK	CITE FRERES MEBARKI N13° RUE GF/ BP MESALI N40° - BATNA	033 92 79 42	033 92 79 42	fezzani73@gmail.com
22	0797	GUECHI	RACHID	03, RUE BENAGGOUNE MAAMER, CITE ANNASSER - BATNA	033 86 79 17	033 86 79 17	guechi-rad@yahoo.fr
23	1797	HARBOUCHE	SEBTI	10, RUE MOSTAPHA MESSAIA, CITÉ EL-BOUSTANE - BATNA	033 25 04 89	033 25 04 89	s-harbouche@yahoo.fr
24	0482	HIMA	MOHAMED SALAH	RUE GHANEM MOHAMED SALAH, BARIKA - BATNA	/	0 33 89 06 78	/
25	0865	KITOUNI	KAMEL	ROUTE DU 1er NOVEMBRE, BARIKA - BATNA	/	/	/
26	0851	LAALMI	CHERIF	LOTISSEMENT ABDESSEMED, ROUTE DE BISKRA - BATNA	033 36 32 15	/	/
27	1011	LATTAR	BOUZID	RUE LICHANI RABAH, BARIKA - BATNA	033 89 19 51	/	bouزيد_lattar@yahoo.fr
28	1640	MEBARKIA	ABDELMADJID	CITE NOUR TAZOULT - BATNA	/	033 82 10 53	/

29	1298	MECHOUMA	AHMED	22, RUE "AA" BOUAKAL 03 - BATNA	037 81 48 20	/	/
30	1024	MESSAMAH	ABDELKADER	43, RUE ABDELMADJID ABDESSAMED LAVERDURE - BATNA	033 80 69 73	033 80 69 73	/
31	0470	MEZIANE	HAMLAOUI	10, RUE ECITE CHIKHI - BATNA	033 86 22 67	033 86 22 67	/
32	0181	MILOUDI	MENAD	31, RUE LARBI BEN M'HIDI BARIKA, BPN69° - BATNA	033 89 17 24	033 89 17 24	miloudi_menad@yahoo. com
33	1839	RAHMANI	MALEK	21, RUE DES JASMINES CITÉ STAND - BATNA	033 85 72 02	033 85 72 02	faridcompta1180@gmail. com
34	0695	REDDAH	SAID	CITE 168 LOGTS Bt 15, TERRAIN MARREF - BATNA	033 86 08 99	033 86 08 99	reddahcac@gmail.com
35	1917	SACI	CHERIF	13, RUE DES FRERES BOUABSA - BATNA	/	033 80 57 08	sassiacherif@gmail.com
36	1253	SARAOUI	AHMED	AVENUE DU 1er NOVEMBRE , BARIKA - BATNA	0 33 89 14 19	0 33 89 14 19	ahmedcompt@yahoo.fr
37	0919	SELLAMI	ABDELMALIK	44, RUE CHOUDER EL-KHIR TAZOULT - BATNA	/	/	asellami2000@yahoo.fr
38	1062	SELLAOUI	ABDERRAZAK	CITE ENNASR, Bd SEKKAK EL SSACI, BARIKA - BATNA	033 89 12 48	033 89 12 48	selabd25@yahoo.com
39	0232	TIAR	NASREDDINE	CITE 410 LOGTS BLOC34, APPT 331 - BATNA	033 80 46 87	033 80 46 87	/
40	1653	TOUMI	ABLA	N52° TAMCHITE 04 - BATNA	033 86 08 99	033 86 08 99	toumicac@gmail.com
41	0510	YOUKANA	SALAH	9, RUE OUKHENOUIFA ABDELLAH, CITE NOUVELLE AIN TOUTA - BATNA	033 83 44 72	/	s.youkane@yahoo.fr

BECHAR									
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail		
1	1710	ABBAR	MOHAMED	HAY BADL LOCAL N° 40 - BECHAR	049 21 11 55	049 21 11 55	abbar_mohamed@yahoo.fr		
2	1180	AHMIEDI	ABDELKADER	66, AVENUE DU SAHARA BP 359 - BECHAR	049 81 97 46	049 81 67 58	aekahmiedi12@yahoo.fr		
3	0765	BOUADI	BRAHIM	LOT 481, HAI EL BADR - BACHAR	049 21 93 96	049 21 93 96	/		
4	0769	BOUSMAHA	MOHAMED	LOT N°2 EXT B , BABA HACEN, ENFACE BNA - BECHAR	049 81 49 76	/	bousmaha@yahoo.fr		
5	0347	EL-HABIB DAHO	BENAOUDA SALAH EDDINE	66, AVENUE DU 1er NOVEMBRE 1954, BP 359 - BECHAR	049 21 97 46 049 21 67 58	049 21 97 47	hdbso8@yahoo.fr		
6	1182	MERINE	FATIHA	58 LOGTS HAI EL BADR N°07 - BECHAR	049 21 71 48	049 21 71 48	/		
7	1838	RAHAOUI	MAHIEDDINE	CITE 470 LOGTS N° 68-78 - BECHAR	049 81 14 66	049 81 14 66	mrmahi@gmail.com		
8	1239	SEDDIKI	HOURIA	CITE DJIHANI N°183, 220 LOGTS - BECHAR	049 81 28 35	049 81 28 35	cacshaseddiki@yahoo.fr		

BEJAIA										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	1473	ABBANE	MAKHOLOUF	VILLAGE BIRMATOU COMMUNE DE TINEBDAR - BEJAIA	034 25 12 67	034 25 12 67	makhlouf2012abbane@ hotmail.fr			
2	1066	ABDELADIM	YAZID	AVENUE DU 1ER NOVEMBRE AKBOU 06001 - BEJAIA	030 41 30 34	034 35 93 09	abdelad2000@yahoo.fr			
3	1718	ADEL	ALI	TASKRIOUT - BEJAIA	034 11 30 52	034 39 62 58	cabinet_adel@yahoo.fr			
4	0990	ADLI	YACINE	CITE DES HAMMADITES BAT 4 N°411 - BEJAIA	034 21 03 46	034 21 67 65	adlyacine@yahoo.fr			
5	1083	ADRAR	AZDINE	RESIDENCE LA GRANDE BAIE TOBA - BEJAIA	034 10 91 00	034 10 91 00	adrarcompta@yahoo. com			
6	1147	ALIANE	ALI	216 LOGTS BT N06 OPGI SIDI AICH - BEJAIA	034 29 14 64	034 28 14 64	/			
7	1731	AMEUR	HAFIR	COMMUNE KHARATA - BEJAIA	/	/	/			
8	1511	AMRANE	SAMIR	28, RUE DU 1er NOVEMBRE 1954 KHERRATA - BEJAIA	034 24 69 49	/	amranesamir@yahoo.fr			
9	0820	AMRI	ABDELLAH	AVENUE DU 1ER NOVEMBRE AKBOU - BEJAIA	034 35 81 86	034 35 82 35	amriabdellah@yahoo.fr			
10	1736	ARAB	ZOUBIR	CITÉ ZERARA ANCINNE AMRIOU - BEJAIA	/	/	arab_zoubir@yahoo.fr			
11	1867	ATMANI	BRAHIM	CITE 24 LOGS EPLF, TASKRIOUT - BEJAIA	034 38 65 21	034 38 65 21	brahim.atmani@yahoo fr			
12	0294	BABA-AISSA	MAHFOUD	Bd KRIM BELKACEM , PROMOTION SOMACOB - BEJAIA	034 20 57 96	034 20 61 29	babaaisacac@yahoo.fr			
13	1309	BABA-AISSA	SALIM	PROMO IMOB , EPBTP BLOC A - BEJAIA	034 20 30 40	034 20 30 40	salim.baba.aissa@gmail. com			

BOUMERDES										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	0589	AIT ABDELKADER	NOURREDINE	TOUR MULTI FONCTIONNELLE N°3 ROUTE DE LA GARE - BOUMERDES	024 81 35 44	024 81 35 44	aitabdelkader_exp@yahoo.fr			
2	0850	AIT HOCINE	HAMID	RESIDENCE EL HANA VILLA 21 - BOUMERDES	024 84 62 74	/	hamid_aitho@yahoo.fr			
3	1151	BAGHZOUZ	LYACINE	Bt 08, CITE 11 DECEMBRE 1960, Bp 49H F.F - BOUMERDES	024 91 31 70	024 91 31 70	baghzouzcac@gmail.com			
4	0705	BAKHELAL	MOHAMED	RUE AIBDA SAID BAGHLIA - BOUMERDES	024 89 01 94	/	burombak@yahoo.fr			
5	1148	BEKOUR	BACHIR	VILLA N°12 CHATEAU D'EAU - BOUMERDES	/	/	/			
6	1692	BELAOUICHE	FAROUK	CITE 20 AOUT, BOUDOUAOU - BOUMERDES	/	/	belouchefarouk@hotmail.fr			
7	0103	BELKADI	MUSTAPHA	CITE 850 LOG BT 42 N° 18 BOUDOUAOU - BOUMERDES	024 84 05 30	024 84 05 30	belkadi@yahoo.fr			
8	0959	BENADJAL	KAMEL	RUE DES FRERES BEROUAKEN, BOUDOUAOU - BOUMERDES	024 84 57 35	024 84 57 35	/			
9	0339	BENOUADAH	DJILLALI	CITE DES FRERES AOUDIA, BOUDOUAOU - BOUMERDES	024 84 42 62	/	/			
10	0986	BENTERKIA	MUSTAPHA	RUE FRERES ZOURGANI, BOUDOUAOU - BOUMERDES	024 40 31 90	024 40 33 94	benmust2004@yahoo.fr			
11	0048	BENYAHIA	KACI	Bt 29A N°06 CITE DES 1406 LOGTS AVENUE DU 1er NOVEMBRE - BOUMERDES	024 81 33 11	/	/			
12	1880	BOUKHETALA	MOULOUD	PROJET 412 LOGTS LSP BT N 13 RCD LOT 201 ET 202 BENRAHMOUNE CORSO - BOUMERDES	024 95 82 42	024 95 82 42	boukhetalamouloud@gmail.com			

CONSTANTINE										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	1395	ABBOUDI	MOHAMMED	RUE BOUMELITTA TAYEB DIDOUCHE MOURAD - CONSTANTINE	031 90 88 12	031 90 88 12	tbakel@gmail.com			
2	1712	ABDELKRIM	FAROUK	CITÉ FILALI BT D BLOC 1 N° 02 - CONSTANTINE	031 92 13 75	021 92 13 75	burcomptaop@hotmail.fr			
3	0326	AKEBOUDJ	MESSAOUD	CITE DU 20 AOUT 1955 BAT D2 BLOC N°03 - CONSTANTINE	031 66 53 28	031 66 53 28	cam_m@yahoo.fr			
4	0037	AMRANI	AHCENE	105, CHALET DES PINS BP N°231 DAKSI ABDESLAM - CONSTANTINE	031 91 84 16	/	/			
5	0906	AMRANI epse SAADAOU	DJAMILA	CITE OUCHTATI MRAH TOUR R+14/RDC N°5 EL KHROUB - CONSTANTINE	031 80 28 93	031 80 28 93	/			
6	0264	AZZOUZ	BENAZOUZ	CITE 20 AOUT 55 BT B1 N°180 - CONSTANTINE	031 65 59 28	031 66 59 28	/			
7	0675	BAHITA	LAKHDAR	Bt C3 N°21, AIN SMARA - CONSTANTINE	031 97 34 40	031 97 34 40				
8	0453	BAKA	MOHAMED RACHID EDDINE ABDELALI	CITE SAQIET SIDI YUCEF (BUM) BT 28 N°18 - CONSTANTINE	/	031 63 03 89				
9	0676	BECHLEM	MAHFOUD	CITE 450 LOGTS BT 21 EL KHROUB - CONSTANTINE	031 80 41 58	031 80 41 58				
10	0475	BEDALLA	SAID	CITE 1013 LOG BT 14 N°1004, EL KHROUB - CONSTANTINE	031 96 29 87	031 96 29 87				
11	1666	BENCHARIF	MOHAMED MUSTAPHA	20, RUE KERROUCHE ABDELHAMID - CONSTANTINE	031 93 66 57	031 93 66 57				

MOSTAGANEM									
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail		
1	1035	ABDELOUAHAB	ESSADEK	12, RUE BENKADA TAYEB - MOSTAGANEM	045 21 71 01	045 21 21 20	asamed.af@gmail.com		
2	0732	BELBACHIR	ABDELKADER	08, RUE BELKHEIR BOUBEKEUR - MOSTAGHANEM	045 21 46 74	045 21 25 45	/		
3	1569	BELBACHIR	BELKACEM ADEL	CITE LAKHDAR BENKHOLOUF Bt K19 BP08, SALAMANDRE - MOSTAGHANEM	045 21 46 74	045 21 25 45	belilet_abdelhafid@yahoo.fr		
4	0061	BENDJEBBOUR	ABDELKADER	CITE 64 LOGT LSP F/6 SIDI ALI - MOSTAGHANEM	045 24 19 12	045 24 19 12	b.medcherif@hotmail.fr		
5	0046	BENGRIT	OUKACHA	F67, RESIDENCE 72 LOGTS D'ORAN, 27000 - MOSTAGHANEM	045 30 86 06	045 30 86 06	/		
6	0463	HADRI	GHERICI	CITE AKID LOTFI N°72 ZAGHLOUL - MOSTAGHANEM	045 21 90 02	045 21 90 02	benseddikchouhib@yahoo.fr		
7	1416	HASSAINE	MUSTAPHA	CITE 19 MARS 1962 Bt I N°62 - MOSTAGHANEM	045 21 31 40	045 21 31 40	/		
8	1380	MEKHATRIA	MOHAMED	GARE ROUTIERE 1 ^{er} ETAGE - MOSTAGHANEM	045 30 83 73	045 30 83 73	rabah_bouhallouf@yahoo.fr		
9	0895	MERHOUM	MOHAMED EL HABIB	08, RUE DE LA POSTE MAZAGRAN - MOSTAGHANEM	045 23 61 69	045 23 66 66	hbouhechicha@yahoo.fr		
10	1563	MERHOUM	MOHAMED ALA EDDINE	14, RUE BEN KADA TAYEB - MOSTAGHANEM	/	/	kboulahbel@yahoo.com		
11	0899	MOSTEFA SBA	ABDELKADER	BLOC 51 N°10 CITE 5 JUILLET - MOSTAGHANEM	045 40 72 68	/	gamadjid@yahoo.com		
12	1545	SIFODIL	OMAR	CITE DES 400 LOGTS Bt A16 N°15 - MOSTAGHANEM	045 21 72 24	/	/		
13	1587	SOLTANE	OMAR	08, RUE BELKHEIR BOUBEKEUR - MOSTAGHANEM	045 22 22 34	045 22 22 34	/		
14	1510	TAKARLI	MOHAMED	RUE BENKADA TAIEB Ex Av REYNAL - MOSTAGHANEM	045 21 44 25	/	/		

ORAN									
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail		
1	0322	ABDOUSSI	MOSTAPHA	05 PASSAGE CLAUZEL - ORAN	041 29 25 05	041 29 25 05	asamed.af@gmail.com		
2	0660	ABOUDA	AHMED	25, RUE AROUMIA LARBI - ORAN	041 34 02 07	041 34 02 07	/		
3	0659	AFIF	MOHAMMED MUSTAPHA	05, RUE JASSERON - ORAN	/	041 39 27 00	belilet_abdelhafid@yahoo.fr		
4	1139	AIT RAMDANE	AHMED	07, RUE FERROUKHI MUSTAPHA CENTRE VILLE - ORAN	041 29 31 12	041 40 08 06	b.medcherif@hotmail.fr		
5	0580	AIT SAADI	YOUCEF	65, RUE DE MOSTAGHANEM - ORAN	/	/	/		
6	1732	AMMOUR	ABDELHAKIM	27, RUE DEMOSTAGANEM - ORAN	041 33 10 46	/	benseddikchouhib@yahoo.fr		
7	1733	AMMOUR	LAHOUARI	14, RUE BRANCION - ORAN	041 33 10 45	041 33 71 98	/		
8	0497	AOUFI	ABDELKADER	CITE 530 LOGTS BT N°01 BIR EL DJIR - ORAN	/	/	rabah_bouhallouf@yahoo.fr		
9	0038	ARADJ	SAFIR BEN MOHAMMED	09, RUE BENBASSAL MAHMOUD - ORAN	041 35 13 31	/	hbouhechicha@yahoo.fr		
10	0452	ARIBI	ABDELKADER	202, CITE AKID LOTFI BIR EL DJIR - ORAN	/	/	kboulahbel@yahoo.com		
11	0618	ARRACHE	MOHAMMED	103, RUE ABOUDARHAM EL MEKARI - ORAN	041 46 96 92	041 46 96 92	gamadjid@yahoo.com		
12	0360	BECHERI	BOUABDELLAH	CITE 1500 LOGTS BLOC 504 E16 USTO, BIR ELDJIR - ORAN	041 42 53 10	/	/		
13	0476	BECHIKH CHOUAIKHIA	DJIRA	Bt 44 CITE YAGHMORACEN, ORAN	041 32 26 36	041 32 26 36	/		
14	1119	BELARBI	KAI-ERRABI	05, RUE PAUL CLOZEL - ORAN	/	/	/		

SETIF										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	1507	ABDELAZIZ	FOUAD	CITE EL HIDAB Bd SIDI HAYDAR 150 LOGTS LSP, Bt C3 N°113 - SETIF	036 63 21 54	036 63 21 54	samirloff274@yahoo.fr			
2	0809	ABDESSELEM	FARIDA	38, AVENUE DU 1er NOVEMBRE 54 - SETIF	/	/	/			
3	0312	AHMADI	ALI	CITE 250 LOG EL EULMA - SETIF	/	/	slim1201@hotmail.fr			
4	0375	AICHOOR	NASSER	23, RUE KOLLI BOUGUERA CITE HACHEMI - SETIF	036 91 25 70	036 52 70 57	kamelben20@hotmail.fr			
5	1079	AICHOOR	ABDELHAKIM	CITE 180 LOGTS BT C 03 N°28 19000 - SETIF	036 66 51 51	036 66 51 51	moloudbenchabane@ yahoo.fr			
6	1173	ATROUZ	SALIMA	CITE GOUTALI EL EULMA - SETIF	/	/	bourauisalah@yahoo.fr			
7	0057	BARKI	MOHAMED	02, RUE FREHA KOUIDER - SETIF	036 84 40 89	036 84 19 70	cac379_92@yahoo.fr			
8	0961	BEGHAL	MOUSSA	CITE DES 1006 LOGTS Bt A1 N°2 - SETIF	036 52 40 73	036 52 40 73	harizismail@yahoo.fr			
9	0849	BELAA	DJAOUIDA	02, RUE COLONEL ALHAWAS - SETIF	/	/				
10	1106	BELFEGROUN	ABDERRAZAK	CITE 100 LOGTS BLOC A10 N99 LES FOURS - SETIF	036 66 52 28	036 66 52 28				
11	1452	BELHADJ	FARES	CITE NACHADI SAID 384 LOG BT B1 N°06 - SETIF	/	/				
12	1084	BELLAL	BAKIR	CITE 19 JUIN Bt B2 N°29, EL EULMA - SETIF	036 86 33 36	036 86 35 78				
13	1652	BELLAL	ABDELHALIM	32, LOT 08 MAI 45, CITE BIZAR - SETIF	036 84 46 68	036 84 46 68				

TIZI OUZOU									
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail		
1	0296	AHMED-ZAID	RABAH	CITE 200 VILLAS N°09 -TIZI OUZOU	026 20 37 38	/	rabah.ahmed-zaid@laposte.net		
2	1721	AILAM	SAMIA	CITÉ DES ORANGERS TADMAIT - TIZI OUZOU	/	/	/		
3	1514	AIT ALI YAHIA	NORA	64, RUE KHODJA KHALED - TIZI OUZOU	026 20 09 00	026 20 09 00	cac.noratalbi@yahoo.fr		
4	0474	AMMARI	ZAHEIR	55, RUE COLONEL AMIROUCHE - TIZI OUZOU	/	026 20 20 54	ammazah@yahoo.fr		
5	1737	ATTAF	MOHMMED	03, BD KRIM BELKACEM - TIZI OUZOU	026 20 53 86	/	mohammedattaf@hotmail.fr		
6	0859	BELLAL	AREZKI	CITE 36 LOGTS, RUE ABANE RAMDANE, LARABAA NATH IRATHEN - TIZI OUZOU	026 26 14 70	/	/		
7	0833	BELMILOUD	AMAR	CITE 54 LOGTS Bt5 N°6, DRAA BEN KHEDDA - TIZI OUZOU	026 27 14 22	/	amarbel@hotmail.fr		
8	0075	BENAKLI	SAID	CITE 128 LOGTS Bt E , BOGHNI - TIZI OUZOU	026 28 39 02	/	benaklisaid@gmail.com		
9	1705	BENBELKACEM	AMAR	08, Boulevard KRIM BELKACEM - TIZI OUZOU	026 20 58 03	026 20 58 03	/		
10	1759	BENMESBAH	LEYLA	CITÉ TALA ALLEM N°106 - TIZI OUZOU	/	/	/		
11	1602	BENNADJI	SALIHA	BD AHMED ZAIDAT 15300, AZAZGA - TIZI OUZOU	026 34 25 29	026 34 25 29	/		
12	0049	BERKAINE	AHMED	RUE MOHAMED KHEMISTI IMMEUBLE 65 LOGTS CAGE D N°06 - TIZI OUZOU	026 22 10 04	026 22 10 04	/		
13	0767	BOUJAZIZ	MALIKA	ZHUN SUD QUARTIER B LOT 6 N°10 - TIZI OUZOU	/	026 20 24 13	/		

TELEMCCEN										
N° D'ORDRE	N° D'INSCRIPTION	NOM	PRENOM	ADRESSE PROFESSIONNELLE	TEL	FAX	Adresse E-mail			
1	1618	AITEMRAR	AHMED	CITE ECVO EX SNIC (BP 815 AZZOUNI) MAGHNIA - TLEMCCEN	043 39 72 16	/	aitahmeda@hotmail.fr			
2	1550	AYACHI	CHOUKRI	06, RUE CDT DJABER - TLEMCCEN	043 27 50 26	043 27 50 11	choukriayachi@yahoo.fr			
3	0733	BELHADJI	MOHAMMED	BLOC B1, CAGE 3, N°24, AVENUE SAYAH, MISSOUM GHAZAOUET - TLEMCCEN	043 32 65 22	043 32 65 22	bureaubelhadji@hotmail.fr			
4	0252	BELLAHRECHE	NOURINE	FG PASTER Bt H, N°03 - TLEMCCEN	/	/	nourine_1316@yahoo.fr			
5	0925	BENACHENHOU	NASR-EDDINE	07, RUE HADJERI SID AHMED - TLEMCCEN	043 26 39 69	043 26 39 69	/			
6	0076	BENALLAL	AHMED	Bt O, RESIDENCE EL BAHDJIA, IMAMA - TLEMCCEN	/	/	www.yahoo@benallal_1951.fr			
7	0661	BENAMMAR	ABDELKADER	ROUTE SIDI BELABES OULD MIMOUR - TLEMCCEN	043 36 25 13	/	/			
8	0077	BENAZIZA	MOHAMED	N 10 CITE LES MURIERS ABOUTACHFINE - TLEMCCEN	/	/	/			
9	0404	BENAZOUZ	ABDELAZIZ	82 PLACE D'AFRIQUE MAGHNIA - TLEMCCEN	043 30 54 54	/	/			
10	0514	BENDELLA	MOURAD	CITE LES LAURIERS ABOUTECHFINE - TLEMCCEN	043 38 03 11	043 38 03 11	mbendela@yahoo.fr			
11	1178	BENDIMERAD	MOURAD	17, RUE DE LA PAIE - TLEMCCEN	043 26 33 27	/	/			
12	0830	BENHABIB	ABDESSAMAD	15, BOULVARD DES 05 MARTYRS - TLEMCCEN	043 27 55 69	043 27 55 69	samad-benhabib@hotmail.com			
13	1649	BENHABIB	FETHI	554 LOT KIFFANE - TLEMCCEN	043 20 20 92	043 20 20 92	f-benhabib554@hotmail.fr			



URGENT ET TRES IMPORTANT

Communiqué n° 11/2017

**Délocalisation des 6^{èmes} Assises du commissariat aux comptes
de Mostaganem à Tlemcen**

Le wali de la wilaya de Mostaganem a informé le Conseil par fax hier 9 mai, que les lieux dument réservés depuis longtemps par le Conseil, en vue de la tenue des 6^{èmes} assises du commissariat aux comptes prévues pour les 13 et 14 mai 2017 dans cette ville, sont réquisitionnés par ses soins pour d'autres évènements.

Cette information est parvenue 72 heures avant les dates sus visées, alors que tout était finalisé à cette fin.

En conséquence le Conseil national a décidé de délocaliser l'évènement vers l'hôtel RENAISSANCE de la ville de Tlemcen, avec maintien des mêmes dates et du même programme de travail.

En ce qui concerne l'hébergement, le Conseil national a convenu avec l'hôtel RENAISSANCE de tarifs promotionnels à cette occasion.

De ce fait, les participants pourront réserver leurs chambres en prenant directement attache avec l'hôtel sus nommé ou des autres nombreux hôtels de Tlemcen, leurs coordonnées étant sur le Web.

Pour les professionnels ayant procédé au règlement des frais d'hébergement à l'HYPROC, Mostaganem, le Conseil procédera ultérieurement à la restitution des chèques reçus et des montants encaissés.

Venez très nombreux pour assurer la réussite de la grande manifestation annuelle coutumière de notre profession.

Le conseil national s'excuse vivement de cette situation indépendante totalement de sa volonté.

Le Conseil National.

الملحق رقم (05): قائمة المحكمين

الرقم	الاسم و اللقب	الدرجة العلمية	التخصص	الجامعة
1	بوغرارة بومدين	أستاذ مساعد - أ -	محاسبة و تدقيق	جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -
2	جناس مصطفى	أستاذ التعليم العالي	إدارة المنظمات	جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -
3	قدي عبد المجيد	أستاذ التعليم العالي	مالية و نقود	جامعة الجزائر 3
4	مناصرية رشيد	أستاذ محاضر - أ -	إدارة الأعمال	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
5	جعفري عمر	أستاذ محاضر - ب -	محاسبة و جباية	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب - عين تموشنت -
6	زياني عبد الحق	أستاذ محاضر - ب -	تدقيق و مراقبة التسيير	جامعة ابن خلدون - تيارت -
7	فقيه نسيمة	أستاذة محاضرة - ب -	تدقيق و مراقبة التسيير	جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -
8	سالمي جمال	أستاذ محاضر - أ -	إدارة أعمال	جامعة باجي مختار - عنابة -
9	جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	محاسبة و تدقيق	جامعة باجي مختار - عنابة -
10	يحي بروفقات عبد الكريم	أستاذ التعليم العالي	إدارة أعمال	جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -

الملحق رقم (06): الاستبيان

(1) الاستبيان باللغة العربية:

<p>LABORATOIRE DE RECHERCHE</p> <p>Recherche en Management</p> <p>LARMHO Laboratoire</p> <p>des Hommes et des Organisations</p>	 <p>تلمسان الجزائر</p>	<p>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة التعليم العالي، و البحث العلمي جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير <u>الميدان:</u> إدارة المنظمات <u>التخصص:</u> تدقيق و مراقبة التسيير</p>
--	---	---

استبيان موجه للمدققين الداخليين

تحياتنا الطيبة، واحتراماتنا الخالصة أما بعد :

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي هي جزء من مشروع إعداد أطروحة دكتوراه تحت عنوان "تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، و التي سنوضح من خلالها كيف يمكن أن يؤثر تكاملهما على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة، وقد تم اختياركم كمجموعة من المحترفين للإجابة على هذا الاستبيان، إيماننا بأهمية وجهات نظركم حول موضوع هذه الدراسة.

ملاحظة: - يوجد استبيان آخر بأسئلة أخرى موجه إلى محافظي الحسابات؛

- الرجاء الإجابة على جميع الأسئلة الواردة في الاستمارة دون استثناء؛
- أن تكون الإجابة على أساس الواقع الموجود و ليس على أساس ما ترونه مناسباً و صحيحاً.

benladghemm1976@gmail.com

الباحث : بن لدغم محمد

معلومات حول المستجوب (ة)

شكراً لوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

1. اسم المؤسسة (اختياري):
2. الولاية:

3. الجنس :

ذكر		أنثى	
-----	--	------	--

4. السن :

	51 سنة فأكثر		[50-41]		[40-31]		[30-21]
--	--------------	--	---------	--	---------	--	---------

5. الوظيفة الحالية :

	رئيس المدققين الداخليين		مساعد مدقق داخلي
--	-------------------------	--	------------------

6. المستوى الأكاديمي/ المهني :

	المؤهلات المهنية		شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية		ليسانس
	ماستير		شهادة مهنية للمدقق الداخلي		

7. التخصص العلمي

محاسبة/تدقيق	علوم مالية	غير ذلك	يرجى التحديد:
--------------	------------	---------	---------------------

شكرا لوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

المحور الأول: أداء التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

رقم الفقرة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	الامام التام بكافة جوانب المؤسسة و القطاع الذي تعمل فيه.					
2	الاطلاع المستمر ومواكبة آخر المستجدات الخاصة بالتدقيق.					
3	مهارات فن التعامل و التواصل مع مختلف الأقسام.					
4	الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات الادارية.					
5	تحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري في المؤسسة.					
6	فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية.					
7	طلب الاستشارات في حالة عدم التأكد عند القيام بعملية التدقيق.					
8	عدم تدخل الادارة في وضع برنامج التدقيق و إجراءاته.					

					9	حرية الوصول إلى السجلات و الممتلكات و الموظفين.
					10	التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية التدقيق.
					11	خلو التقرير من الأخطاء و التحريفات.
					12	تميز التقرير بسهولة الفهم و الوضوح وعدم احتوائه على مصطلحات معقدة.
					13	احتواء التقرير على الملاحظات الهامة و التوصيات و إصداره في الوقت المناسب.
					14	مناقشة النتائج و التوصيات مع المستويات الادارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي.
					15	احتواء التقرير على اقتراحات و حلول بديلة من أجل زيادة فعالية النظام الرقابي.
					16	القدرة على تمييز مؤشرات العث و التلاعبات في السجلات و القوائم المالية.
					17	متابعة التقارير للتأكد من اتخاذ الاجراءات المناسبة لنتائج أعمالهم.
					18	التأكد من التزام الجهة الخاضعة للتدقيق و قيامه بالعمليات التصحيحية.
المحور الثاني : وجود تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.						
					19	استقلالية و موضوعية المدقق الداخلي تحدد درجة اعتماد محافظ الحسابات على عمله.
					20	إن تأدية قسم التدقيق الداخلي لعمله بالعناية المهنية المطلوبة تكون محل تقييم من طرف محافظ الحسابات.
					21	عند تحليل و تقييم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة يستعين محافظ الحسابات بموظفي قسم التدقيق الداخلي.
					22	إن العمل المنجز من قبل قسم التدقيق الداخلي، يأخذ بعين الاعتبار من طرف محافظ الحسابات، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.
					23	إن أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية يساهم في الاعتماد عليه من طرف محافظ الحسابات.
					24	إن التأكد من نتائج أعمال التدقيق الداخلي يساهم في الاعتماد عليها من طرف محافظ الحسابات.
					25	إن اعتماد محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي يقلص من برنامج تدقيقه.
					26	يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من فعالية اختبارات الرقابة التي يصممها المدقق الداخلي
					27	إن وجود قسم تدقيق داخلي فعال يساهم في تخفيض محافظ الحسابات لتقييماته المتعلقة بالمخاطر المرتبطة بالرقابة.
					28	وجود اتصال ثنائي و مباشر بين المدقق الداخلي و محافظ الحسابات لبحث التطورات و حل المشكلات المختلفة للمؤسسة.
					29	مناقشة خطة التدقيق بين المدقق الداخلي و محافظ الحسابات مع مراعاة التنسيق و توزيع الجهود بينهما.
					30	يزود المدقق الداخلي محافظ الحسابات بنتائج قياسه و تقييمه لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

					يساعد المدقق الداخلي محافظ الحسابات في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.	31
					يعمل المدقق الداخلي على تقديم المعلومات الكافية و الملائمة لمحافظ الحسابات بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الاجراءات الرقابية عليها.	32
					يتعاون المدقق الداخلي مع محافظ الحسابات في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية و العمل على تعزيزه.	33
					يعمل وجود محافظ الحسابات على تفعيل الرقابة الداخلية و تخفيض خطر الرقابة.	34
					يعتبر محافظ الحسابات مكمل للتدقيق الداخلي و ليس منافسا له.	35

<p>LABORATOIRE DE RECHERCHE</p> <p>Recherche en Management</p> <p>LARMHO Laboratoire</p> <p>des Hommes et des Organisations</p>	 <p>تلمسان الجزائر</p>	<p>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة التعليم العالي و البحث العلمي جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير <u>الميدان: إدارة المنظمات</u> <u>التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير</u></p>
--	---	--

استبيان موجه لمحافظي الحسابات

تحياتنا الطيبة، واحتراماتنا الخالصة أما بعد :

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي هي جزء من مشروع إعداد أطروحة دكتوراه تحت عنوان " تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية "، و التي سنوضح من خلالها كيف يمكن أن يؤثر تكاملهما على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة، وقد تم اختياركم كمجموعة من المخترفين للإجابة على هذا الاستبيان، إيماننا منا بأهمية وجهات نظركم حول موضوع هذه الدراسة.

ملاحظة : - يوجد استبيان آخر بأسئلة أخرى موجه إلى المدققين الداخليين؛

- الرجاء الإجابة على جميع الأسئلة الواردة في الاستمارة دون استثناء؛
- أن تكون الإجابة على أساس الواقع الموجود و ليس على أساس ما ترونه مناسباً و صحيحاً.

benladghemm1976@gmail.com

الباحث : بن لدغم محمد

معلومات حول المستجوب (ة)

شكرا لوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

1. الولاية:

2. الجنس :

ذكر		أنثى	
-----	--	------	--

3. السن :

	51 سنة فأكثر		[50-41]		[40-31]		[30-21]
--	--------------	--	---------	--	---------	--	---------

4. الوظيفة الحالية:

	مخبر محاسبي / محافظ حسابات		محافظ حسابات
--	----------------------------	--	--------------

5. المستوى الأكاديمي / المهني :

	ماجستير		ماستير		ليسانس
			شهادة مهنية		دكتوراه

6. التخصص العلمي:

محاسبة / تدقيق	علوم مالية	غير ذلك	يرجى التحديد:
----------------	------------	---------	---------------------

7. الخبرة المهنية:

	[5-1]	[10-6]	[15-11]	[20-16]	21 سنة فأكثر
--	-------	--------	---------	---------	--------------

شكرا لوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

المحور الأول: أداء التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

رقم الفقرة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	وجود المؤهلات العلمية والعملية والكفاءات الفنية والمهنية.					
2	توفر الخبرة المهنية الكافية في نوع القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق.					
3	القدر الكافي من اكتساب المهارات والخبرات في المجالات الحساسة الأخرى مثل الاعلام الآلي والاحصاء.					

4	الاطلاع المستمر و مواكبة آخر المستجدات الخاصة بالتدقيق.				
5	المشاركة في مختلف التبرعات لتطوير الخبرات المهنية، خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعبات المحاسبية.				
6	جمع المعلومات الأولية الخاصة بنشاط المؤسسة، طبيعتها القانونية و القطاع الذي تنشط فيه.				
7	الفحص الشامل هيكل رأس المال، قائمة المساهمين و الإداريين بالمؤسسة قبل مهمة التدقيق.				
8	مقابلة إدارة المؤسسة و القيام بزيارات استطلاعية لأماكن العمل التابعة لها قبل قبول مهمة التدقيق.				
9	الحرية التامة عند إعداد برنامج التدقيق.				
10	التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية التدقيق.				
11	عدم وجود أي تدخل من طرف الادارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.				
12	الفهم الكافي لبيئة الرقابة في المؤسسة، طرق التسيير، نظام الانتاج و نظام معالجة المعلومات المحاسبية.				
13	القدرة على تحديد المخاطر الملازمة للمؤسسة و القطاع الذي تنشط فيه.				
14	القدرة على تمييز مؤشرات الغش و التلاعبات و التحريف في السجلات.				
15	دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة.				
16	التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق التقييم.				
17	التأكد من تويب و إفصاح بنود القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.				
18	جمع أدلة الاثبات الكافية و الملازمة و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء الرأي الفني المحايد.				
19	إبداء رأي متحفظ أو سلمي في حالة ما إذا تبين اتباع المؤسسة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو وقوعها في مخالفة لهذه المبادئ.				
المحور الثاني: وجود تكامل التدقيق الخارجي مع التدقيق الداخلي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					
20	القيام بفحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية المدقق الداخلي.				
21	مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة و فحص التقارير الصادرة عنه و عن المدققين السابقين.				
22	الاعتماد على خطط فحص نظام الرقابة الداخلية التي يجريها قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة.				
23	الأخذ بعين الاعتبار العمل المنجز من طرف قسم التدقيق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.				
24	الاستفادة من أداء اختيارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها قسم التدقيق الداخلي.				
25	يتم جمع الأدلة اللازمة بمساعدة التدقيق الداخلي.				
26	الاعتماد على نتائج أعمال التدقيق الداخلي بعد التأكد منها.				
27	الاستعانة بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية.				
28	تخفيض تكلفة محافظ الحسابات من طرف المؤسسة مرهون بوجود قسم تدقيق داخلي يتصف				

					بالجودة.
					وجود اتصال ثنائي و مباشر مع التدقيق الداخلي لبحث التطورات وحل المشكلات المختلفة للمؤسسة.
					يطلع محافظ الحسابات على خطة التدقيق مع المدقق الداخلي لكن مع مراعاة التنسيق و توزيع الجهود بينهما.
					تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية قد يكون بمساعدة المدقق الداخلي.
					يتلقى محافظ الحسابات المعلومات الكافية و الملائمة بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة و الاجراءات الرقابية عليها من طرف قسم التدقيق الداخلي.
					يتعاون محافظ الحسابات مع المدقق الداخلي في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية و العمل على تعزيزه.
					وجود التدقيق الداخلي يعمل على تفعيل الرقابة الداخلية و تخفيض الأخطار.
					يرى المدقق الداخلي أن محافظ الحسابات مكمل له و ليس منافسا له.

(2) الاستبيانين باللغة الفرنسية:

<p>Universite ABOU BEKR BELKAID - TLEMCEN- Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion. DOMAINE : Management des Organisations SPECIALITE : Audit et Contrôle de Gestion</p>		<p>Recherche en Management</p> 
---	---	--

Questionnaire Adressé aux Auditeurs Internes

Avec mes salutations distinguées et ma profonde considération,

J'ai le plaisir de vous soumettre ce questionnaire dont les réponses contribueront à la réalisation d'une thèse de doctorat intitulée « **impact de la complémentarité de l'audit interne et externe sur l'amélioration du contrôle interne au sein de l'entreprise économique algérienne** » et à travers laquelle nous expliciterons comment cette complémentarité peut influencer sur l'amélioration du contrôle interne dans l'entreprise ; en toute conscience , nous vous avons choisi en tant que professionnels en vue d'y répondre de manière anonyme en donnant votre point de vue quant au thème de la présente étude.

NB : Un autre questionnaire a été destiné aux auditeurs externes.

Prière de répondre à toutes les questions posées.

Les réponses doivent être basées sur la réalité existante et non sur ce que vous estimez.

Le doctorant : BENLADGHEM Mohammed

Email : benladghemm1976@gmail.com

Information sur l'enquêté(e)

Merci de cocher la case correspondante [x]

1. **NOM DE LA SOCIETE (Facultatif) :**

2. **WILAYA :**

3. **GENRE :**

Féminin	<input type="checkbox"/>	Masculin	<input type="checkbox"/>
---------	--------------------------	----------	--------------------------

4. **AGE :**

[21-30]	<input type="checkbox"/>	[31-40]	<input type="checkbox"/>	[41-50]	<input type="checkbox"/>	[51 et plus]	<input type="checkbox"/>
---------	--------------------------	---------	--------------------------	---------	--------------------------	--------------	--------------------------

5. **PROFESSION ACTUELLE :**

Directeur des Auditeurs Interne	<input type="checkbox"/>	Assistant d'Auditeur Interne	<input type="checkbox"/>
---------------------------------	--------------------------	------------------------------	--------------------------

6. **PROFIL ACADEMIQUE / PROSESSIONNEL :**

Compétence Professionnelle	<input type="checkbox"/>	DEUA	<input type="checkbox"/>	Licence	<input type="checkbox"/>	DPAI	<input type="checkbox"/>
Master	<input type="checkbox"/>						

7. **SPECIALITE (SPECIALISATION SCIENTIFIQUE) :**

Comptabilité/Audit	<input type="checkbox"/>	Science Financière	<input type="checkbox"/>	Autre	<input type="checkbox"/>	Prière de Préciser.....
--------------------	--------------------------	--------------------	--------------------------	-------	--------------------------	-------------------------

Merci de cocher la case correspondante [x]

Axe N°1: La performance de l'audit interne conduit à améliorer le contrôle interne dans les entreprises économiques algériennes.

N° du paragraphe	Paragraphes	Très favorable	favorable	Sans avis	défavorable	Très défavorable
1	Prendre entièrement connaissance de tous les aspects de l'entreprise et le secteur de son activité.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2	Suivre de façon continue et se tenir au courant des dernières évolutions de l'audit.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3	Les compétences de l'art du traitement et de communication avec les différentes sections.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4	L'examen critique des procédures et politiques administratives.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5	Détermination des risques relatifs au système en vigueur au sein de l'entreprise.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6	Examen de l'efficacité des systèmes du contrôle interne.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

7	Demande de conseils en cas d'incertitude lors de l'audit.					
8	La non-ingérence de l'administration dans l'élaboration du programme et la procédure de l'audit					
9	Le libre accès aux registres, aux biens de l'entreprise et communication avec les fonctionnaires.					
10	Ne pas avoir d'intérêts personnels au cours de l'audit.					
11	Le rapport ne doit en aucun cas contenir des erreurs ou des falsifications.					
12	La facilité de compréhension, la clarté et la non complexité des termes sont les critères d'un rapport.					
13	Le rapport doit contenir des observations importantes, des recommandations et sa présentation en temps opportun.					
14	Discuter des résultats et des recommandations avec les niveaux hiérarchiques de l'administration concernée avant de rendre le rapport final.					
15	Le rapport doit contenir des suggestions et des solutions de remplacement en vue de l'augmentation de l'efficacité du contrôle.					
16	La capacité de distinction entre les indicateurs de fraudes et les manœuvres frauduleuses dans les registres et les états financiers.					
17	Le suivi des rapports en vue de s'assurer que les mesures appropriées sont prises lors des résultats de leurs travaux					
18	S'assurer de l'engagement des audités et procéder aux mesures correctives.					
Axe N°2: L'existence de la complémentarité entre l'audit interne et externe renforce le contrôle interne dans les entreprises économiques algériennes.						
19	L'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne détermine le degré d'adoption de son travail par le commissaire aux comptes					
20	Le travail effectué par la section d'audit interne avec un soin professionnel requis fera l'objet d'une évaluation par le commissaire aux comptes.					
21	L'appel à l'assistance du personnel de la section de l'audit interne fait par le commissaire aux comptes lors de l'analyse et de l'évaluation des éléments de contrôle interne de l'entreprise.					
22	La prise en considération du travail effectué par la section de l'audit interne par le commissaire aux comptes contribue à la réduction du volume horaire de son travail.					
23	Le travail de l'auditeur interne dans l'évaluation de l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne contribue à la fiabilité des comptes par le commissaire aux comptes.					
24	Les travaux sur l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne par l'audit interne incitent le commissaire aux comptes à compter sur lui-même					
25	Le commissaire aux comptes diminue son programme d'audit en se basant sur le travail de l'audit interne.					
26	Le commissaire aux comptes recourt à l'usage des rapports et documents de travail de l'auditeur interne en vue d'une entière compréhension du système de contrôle interne de l'entreprise.					
27	L'existence d'une section d'audit interne efficace contribue à la réduction des évaluations du commissaire aux comptes relatives aux risques liés au contrôle.					
28	Existence d'un contact bilatéral direct entre l'auditeur interne et le commissaire aux comptes afin de rechercher les évolutions ainsi que la résolution des divers problèmes de l'entreprise.					
29	Discussion du plan de l'audit entre l'auditeur interne et le commissaire au compte en tenant compte de la coordination et la répartition des efforts entre eux.					
30	L'auditeur interne fournit au commissaire aux comptes les résultats de l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.					

31	L'auditeur interne aide le commissaire aux comptes à déceler les faiblesses du système de contrôle interne.					
32	L'auditeur interne fournit des renseignements suffisants et appropriés au commissaire aux comptes concernant les risques encourus par l'entreprise et les procédures de contrôle.					
33	L'auditeur interne collabore avec le commissaire aux comptes pour à la fois présenter des recommandations, améliorer le système de contrôle interne et veiller à sa consolidation.					
34	L'existence du commissaire aux comptes œuvre à activer le contrôle interne et diminuer le risque du contrôle.					
35	Le commissaire aux comptes est considéré comme complément de l'auditeur interne et non un adversaire.					

DPAI : Diplôme Professionnel de l'Audit Interne

Université ABOU BEKR BELKAID - TLEMCEM Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion. DOMAINE : <i>Management des Organisations</i> SPECIALITE : <i>Audit et Contrôle de Gestion</i>	 الجزائر تلمسان	Recherche en Management  des Hommes et des Organisations
--	---	---

Questionnaire Adressé aux Commissaires aux Comptes

Avec mes salutations distinguées et ma profonde considération,

J'ai le plaisir de vous soumettre ce questionnaire dont les réponses contribueront à la réalisation d'une thèse de doctorat intitulée « **impact de la complémentarité de l'audit interne et externe sur l'amélioration du contrôle interne au sein de l'entreprise économique algérienne** » et à travers laquelle nous expliciterons comment cette complémentarité peut influencer sur l'amélioration du contrôle interne dans l'entreprise ; en toute conscience, nous vous avons choisi en tant que professionnels en vue d'y répondre de manière anonyme en donnant votre point de vue quant au thème de la présente étude.

NB : Un autre questionnaire a été destiné aux auditeurs internes.

Prière de répondre à toutes les questions posées.

Les réponses doivent être basées sur la réalité existante et non sur ce que vous estimez.

Le doctorant : BENLADGHEM Mohammed

Email : benladghem1976@gmail.com

Information sur l'enquêté(e)

Merci de cocher la case correspondante [x]

1. **WILAYA** :

2. **GENRE** :

Féminin	<input type="checkbox"/>	Masculin	<input type="checkbox"/>
---------	--------------------------	----------	--------------------------

3. AGE :

[21-30]		[31-40]		[41-50]		[51 et plus]	
---------	--	---------	--	---------	--	--------------	--

4. PROFESSION ACTUELLE :

Commissaire aux Comptes		Expert-Comptable/ CAC	
-------------------------	--	-----------------------	--

5. PROFIL ACADEMIQUE / PROSESSIONNEL :

Licence		Master		Magister		Doctorat		Certificat Professionnel	
---------	--	--------	--	----------	--	----------	--	--------------------------	--

6. SPECIALITE (SPECIALISATION SCIENTIFIQUE) :

Comptabilité/Audit		Science Financière		Autres		Prière de Préciser.....
--------------------	--	--------------------	--	--------	--	-------------------------

7. L'EXPERIENCES PROFESIONNELLE :

[1-5]		[6-10]		[11-15]		[16-20]		[21 et plus]	
-------	--	--------	--	---------	--	---------	--	--------------	--

Merci de cocher la case correspondante [x]

Axe N°1: La performance de l'audit externe conduit à améliorer le contrôle interne dans les entreprises économiques algériennes.

N° du paragraphe	Paragraphes	Très favorable	favorable	Sans avis	défavorable	Très défavorable
1	Avoir des qualifications scientifiques et pratiques ainsi que des compétences techniques et professionnelles.					
2	Avoir une expérience professionnelle dans le secteur dont relève l'entreprise, objet de l'audit.					
3	acquérir des compétences et des expériences en quantité suffisante dans les autres domaines, tel que l'informatique et les statistiques.					
4	Rester informé et se tenir au courant des dernières évolutions de l'audit.					
5	Participer à différents stages pour un développement des expériences professionnelles ,notamment dans le domaine de la détection des erreurs et des manœuvres frauduleuses de la comptabilité.					
6	Recueillir des renseignements préliminaires relatives à l'activité de l'entreprise , sa nature juridique et le secteur d'activité.					
7	Etude globale de la structure du capital , la liste des actionnaires et des administrateurs de l'entreprise avant la mission de l'audit.					
8	Prendre contact avec l'entreprise et effectuer des visites sur les lieux de travail avant d'accepter la mission d'audit.					
9	L'entière liberté lors de l'élaboration du programme de l'audit.					
10	Ne pas avoir des intérêts personnels au cours de l'audit.					
11	La non-ingérence de la part de l'administration lors de la découverte de faits au cours de la vérification.					

12	Une compréhension suffisante de l'environnement du contrôle au sein de l'entreprise, les méthodes de gestion, le système de production ainsi que le système de traitement des données comptables.					
13	La capacité d'identifier les risques inhérents de l'entreprise et de son secteur d'activité.					
14	La capacité de distinction entre les indicateurs de fraudes et les manœuvres frauduleuses dans les registres.					
15	Etude et évaluation du système de contrôle interne en vigueur au sein de l'entreprise.					
16	Vérification de l'évaluation de l'entreprise, de ses faits comptables conformément aux méthodes comptables en vigueur telles que les méthodes d'amortissement					
17	S'assurer (vérification) de la classification et de la divulgation des éléments des états financiers conformément aux principes référentiels comptables applicables.					
18	Recueillir des éléments probants et appropriés représentant une base raisonnable en vue d'émettre un avis technique neutre..					
19	Donner un avis avec réserve ou défavorable dans le cas où l'entreprise appliquerait des politiques comptables inacceptables ou contrevient à ces principes.					
Axe N°2: L'existence de la complémentarité entre l'audit externe et interne renforce le contrôle interne dans les entreprises économiques algériennes.						
20	Effectuer une vérification de l'organigramme afin de s'assurer de l'indépendance de l'auditeur interne.					
21	S'entretenir avec l'auditeur interne de l'entreprise et examiner ses rapports ainsi que les rapports des précédents auditeurs.					
22	Se baser sur les plans de vérification des systèmes de contrôle interne effectué par la section de l'audit interne de l'entreprise.					
23	Prendre en considération le travail effectué par la section de l'audit interne, ce qui contribue à la réduction des heures de son travail.					
24	Bénéficier des choix des contrôles internes effectués par la section de l'audit interne.					
25	Le recueil des preuves nécessaires s'effectue avec l'aide de l'audit interne.					
26	vérification faite sur la base des résultats des travaux de l'audit interne.					
27	Le recours aux rapports et aux documents de travail des auditeurs internes en vue de l'entière compréhension du système de contrôle interne.					
28	La réduction du coût des services du commissaire aux comptes par l'entreprise dépend de l'existence d'une section de l'audit interne de qualité.					
29	Existence d'un contact bilatéral direct avec l'audit interne afin de rechercher les évolutions et la résolution des divers problèmes de l'entreprise.					
30	Le commissaire aux comptes prend connaissance du plan de l'audit avec l'auditeur interne en tenant compte de la coordination et la répartition des efforts entre eux.					
31	Détecter les faiblesses du système de contrôle interne avec l'aide éventuelle de l'auditeur interne.					
32	Le commissaire aux comptes reçoit les renseignements suffisants et appropriés concernant les risques encourus par l'entreprise et la procédure de contrôle y afférente.					
33	Le commissaire aux comptes collabore avec l'auditeur interne en vue de la présentation des recommandations afin d'améliorer le système de contrôle interne et veiller à sa consolidation.					
34	L'existence de l'audit interne œuvre à activer le contrôle interne et diminuer les risques.					
35	L'auditeur interne estime que le commissaire aux comptes soit son complémentaire et non un adversaire.					

الملحق رقم (07): مخرجات SPSS

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	60	100,0
	Exclu ^a	0	,0
	Total	60	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,897	35

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,890	18

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,897	17

Statistiques

		Genre	Age	ProAct	ProfAcad	Specialite
N	Valide	60	60	60	60	60
	Manquant	0	0	0	0	0

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	60	1,00	3,00	1,5833	,61868
Q2	60	1,00	5,00	1,7833	,73857
Q3	60	1,00	4,00	1,7167	,71525
Q4	60	1,00	5,00	2,0500	,87188
Q5	60	1,00	4,00	1,6833	,81286
Q6	60	1,00	4,00	1,7833	,92226
Q7	60	1,00	4,00	1,9500	,64899
Q8	60	1,00	5,00	2,1833	,92958
Q9	60	1,00	4,00	1,7667	,85105
Q10	60	1,00	4,00	1,5167	,79173
Q11	60	1,00	4,00	1,6667	,79547
Q12	60	1,00	4,00	1,8500	,73242
Q13	60	1,00	4,00	1,5667	,83090
Q14	60	1,00	5,00	1,7833	1,02662

Q15	60	1,00	4,00	1,5167	,77002
Q16	60	1,00	4,00	1,8667	,79119
Q17	60	1,00	4,00	1,7167	,80447
Q18	60	1,00	4,00	1,9500	,62232
Q19	60	1,00	4,00	1,9167	,92593
Q20	60	1,00	4,00	2,5667	,78905
Q21	60	1,00	5,00	2,7833	,92226
Q22	60	1,00	5,00	2,5833	,92593
Q23	60	1,00	5,00	2,2667	,79972
Q24	60	1,00	5,00	2,9167	,90744
Q25	60	1,00	5,00	2,5167	,98276
Q26	60	1,00	4,00	1,9833	,77002
Q27	60	1,00	5,00	2,1167	,78312
Q28	60	1,00	5,00	2,5167	1,01667
Q29	60	1,00	5,00	2,9000	1,10008
Q30	60	1,00	5,00	2,2167	,97584
Q31	60	1,00	5,00	2,2333	1,04746
Q32	60	1,00	5,00	2,3333	,95077
Q33	60	1,00	5,00	2,4833	1,08130
Q34	60	1,00	5,00	2,5500	,90993
Q35	60	1,00	5,00	2,0833	,86928
N valide (liste)	60				

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,894	35

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,903	19

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,860	16

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	100	1,00	5,00	1,5600	,84471
Q2	100	1,00	5,00	1,7600	,76700
Q3	100	1,00	5,00	1,7400	,76038
Q4	100	1,00	5,00	1,4300	,67052
Q5	100	1,00	5,00	1,6200	,76251
Q6	100	1,00	5,00	1,6000	,73855
Q7	100	1,00	5,00	1,7200	,87709
Q8	100	1,00	5,00	1,5800	,83097
Q9	100	1,00	5,00	1,7100	,86801
Q10	100	1,00	5,00	1,5100	,93738
Q11	100	1,00	5,00	1,7600	1,06477
Q12	100	1,00	5,00	1,6500	,74366
Q13	100	1,00	5,00	1,6600	,63913
Q14	100	1,00	5,00	1,8600	,87640
Q15	100	1,00	5,00	1,7400	,93873
Q16	100	1,00	5,00	1,5700	,81965
Q17	100	1,00	5,00	1,7200	,85375
Q18	100	1,00	5,00	1,6000	,72474
Q19	100	1,00	5,00	1,6100	,87496
Q20	100	1,00	5,00	1,9700	,90403
Q21	100	1,00	5,00	1,8700	,83672
Q22	100	1,00	5,00	2,4600	1,07703
Q23	100	1,00	5,00	2,5300	1,00960
Q24	100	1,00	5,00	2,6200	1,02277
Q25	100	1,00	5,00	2,6300	1,05078
Q26	100	1,00	5,00	2,7500	1,17529
Q27	100	1,00	5,00	2,2300	,90849
Q28	100	1,00	5,00	2,8900	1,11821
Q29	100	1,00	5,00	2,3000	,96922
Q30	100	1,00	5,00	2,4400	1,04756
Q31	100	1,00	5,00	2,3600	,94836
Q32	100	1,00	5,00	2,0700	,92392
Q33	100	1,00	5,00	2,2900	1,07586
Q34	100	1,00	5,00	1,8100	,80019
Q35	100	1,00	5,00	1,8500	,94682
N valide (liste)	100				

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,388 ^a	,151	,136	5,61878

a. Prédicteurs : (Constante), Performance de l'Audit Interne

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	324,631	1	324,631	10,283	,002 ^b
Résidus	1831,103	58	31,571		
Total	2155,733	59			

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

b. Prédicteurs : (Constante), Performance de l'Audit Interne

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Ecart standard	Bêta		
1 (Constante)	14,989	2,983		5,025	,000
pli	,324	,101	,388	3,207	,002

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,808 ^a	,653	,647	3,59111

a. Prédicteurs : (Constante), La Complémentarité entre l'Audit Interne et Externe

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	1407,761	1	1407,761	109,162	,000 ^b
Résidus	747,973	58	12,896		
Total	2155,733	59			

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

b. Prédicteurs : (Constante), La Complémentarité entre l'Audit Interne et Externe

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Ecart standard	Bêta		
1 (Constante)	3,177	2,071		1,534	,131
cliex	1,055	,101	,808	10,448	,000

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,257 ^a	,066	,056	4,23246

a. Prédicteurs : (Constante), Performance de l'Audit Externe

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	123,897	1	123,897	6,916	,010 ^b
Résidus	1755,543	98	17,914		
Total	1879,440	99			

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

b. Prédicteurs : (Constante), Performance de l'Audit Externe

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Ecart standard	Bêta		
1 (Constante)	12,103	1,483		8,163	,000
PEXD	,174	,066	,257	2,630	,010

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,799 ^a	,639	,635	2,63146

a. Prédicteurs : (Constante), La Complémentarité entre l'Audit Externe et Interne

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	1200,833	1	1200,833	173,417	,000 ^b
Résidus	678,607	98	6,925		
Total	1879,440	99			

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

b. Prédicteurs : (Constante), La Complémentarité entre l'Audit Externe et Interne

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Ecart standard	Bêta		
1 (Constante)	1,483	1,122		1,322	,189
CEXINRN	,676	,051	,799	13,169	,000

a. Variable dépendante : Contrôle Interne

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الاختصارات و الرموز
X	قائمة الملاحق
أ - ف	المقدمة
69 - 1	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي
1	تمهيد
2	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
2	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق
5	المطلب الثاني: بعض التعاريف للتدقيق
7	المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي
7	المطلب الأول: تطور مفاهيم التدقيق الداخلي و تعريفه
7	الفرع الأول: تطور مفاهيم التدقيق الداخلي
8	الفرع الثاني: تعريف التدقيق الداخلي
9	المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي
9	الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي
10	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي
12	المطلب الثالث: تنظيم وموقع خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة ، معايير وميثاقه

12	الفرع الأول: تنظيم التدقيق الداخلي في المؤسسة
15	الفرع الثاني: موقع قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة
18	الفرع الثالث: معايير و ميثاق التدقيق الداخلي
18	أولاً: معايير التدقيق الداخلي
20	ثانياً: ميثاق التدقيق الداخلي
21	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و الوظائف المرتبطة به
21	المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بمراقبة التسيير و الرقابة الداخلية
21	الفرع الأول: التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير
21	أولاً: تعريف مراقبة التسيير
22	ثانياً: علاقة التدقيق الداخلي بمراقبة التسيير
23	الفرع الثاني: التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية
23	أولاً: تعريف الرقابة الداخلية
26	ثانياً: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية
28	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بوظيفة التفتيش و إدارة المخاطر
28	الفرع الأول: التدقيق الداخلي و وظيفة التفتيش
28	أولاً: المقصود بمصطلح التفتيش
29	ثانياً: علاقة التدقيق الداخلي بوظيفة التفتيش
30	الفرع الثاني: التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر
30	أولاً: تعريف إدارة المخاطر و مهام التدقيق الداخلي فيها
30	1- تعريف إدارة المخاطر
31	2- مهام التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
31	ثانياً: دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر وعلاقته بها
31	1- دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر
31	2- علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر
32	المطلب الثالث: التدقيق الداخلي و علاقته بالاستشارة الخارجية و إدارة الجودة
32	الفرع الأول: التدقيق الداخلي والاستشارة الخارجية
33	الفرع الثاني: التدقيق الداخلي و إدارة الجودة
34	أولاً: مفاهيم تخص الجودة
35	ثانياً: علاقة التدقيق الداخلي بالجودة الشاملة و تأمين الجودة

36	المبحث الرابع: أشكال أو أنواع التدقيق الداخلي
37	المطلب الأول: تقسيم النشاط حسب طبيعة التدقيق او الهدف
37	الفرع الأول: تدقيق الانتظام و / أو تدقيق المطابقة ، وتدقيق الفعالية
37	أولاً: تدقيق الانتظام و / أو تدقيق المطابقة
37	ثانياً: تدقيق الفعالية
38	الفرع الثاني: تدقيق الادارة و التدقيق الاستراتيجي
38	أولاً: تدقيق الادارة
39	ثانياً: التدقيق الاستراتيجي
39	المطلب الثاني: تقسيم النشاط حسب مجال تدخل التدقيق
39	الفرع الأول: التدقيق المحاسبي و المالي
40	الفرع الثاني: التدقيق التشغيلي
42	المطلب الثالث: تقسيم النشاط حسب ميدان التدقيق
43	الفرع الأول: التدقيق الاجتماعي و تدقيق الجودة
43	أولاً: التدقيق الاجتماعي
44	ثانياً: تدقيق الجودة
45	الفرع الثاني: التدقيق التسويقي ، التدقيق الالكتروني و التدقيق الجبائي
45	أولاً: التدقيق التسويقي و التدقيق الالكتروني
45	1- التدقيق التسويقي
45	2- التدقيق الالكتروني
45	ثانياً: التدقيق الجبائي
46	المبحث الخامس: منهجية التدقيق الداخلي
48	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية
48	الفرع الأول: الأمر بالمهمة و خطة التقارب
48	أولاً: الأمر بالمهمة
49	ثانياً: خطة التقارب
50	الفرع الثاني: جدول الأخطار و التقرير التوجيهي
50	أولاً: جدول الأخطار
52	ثانياً: التقرير التوجيهي

52	المطلب الثاني: مرحلة التحقق
53	الفرع الأول: الاجتماع الافتتاحي و برنامج التحقق
53	أولاً: الاجتماع الافتتاحي
53	ثانياً: برنامج التحقق
54	الفرع الثاني: ورقة التغطية و ورقة إبراز و تحليل المشاكل
54	أولاً: ورقة التغطية
56	ثانياً: ورقة إبراز و تحليل المشاكل
57	المطلب الثالث: مرحلة الاستنتاج
57	الفرع الأول: هيكل التقرير و العرض النهائي
57	أولاً: هيكل التقرير
57	ثانياً: العرض النهائي
57	الفرع الثاني: تقرير التدقيق الداخلي و حالة أعمال التحسين
57	أولاً: تقرير التدقيق الداخلي
58	ثانياً: حالة أعمال التحسين
58	المبحث السادس: أدوات و تقنيات التدقيق الداخلي
59	المطلب الأول: أدوات التساؤل
59	الفرع الأول: تقنيات السبر و الحوار
59	أولاً: تقنيات السبر
61	ثانياً: الحوار
62	الفرع الثاني: أدوات تكنولوجيا المعلومات، التحقيقات و المقاربات المختلفة
62	أولاً: أدوات تكنولوجيا المعلومات
63	ثانياً: التحقيقات و المقاربات المختلفة
63	الفرع الثالث: استبيان التدقيق و استبيان الرقابة الداخلية
63	أولاً: استبيان التدقيق
64	ثانياً: استبيان الرقابة الداخلية
66	المطلب الثاني: أدوات الوصف
66	الفرع الأول: الملاحظة و الرواية
66	أولاً: الملاحظة
66	ثانياً: الرواية

67	الفرع الثاني: شبكة تحليل المهام و خرائط التدفق
67	أولاً: شبكة تحليل المهام
67	ثانياً: خرائط التدفق
69	خلاصة
131-70	الفصل الثاني: التأصيل العلمي للتدقيق الخارجي
70	تمهيد
71	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
71	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي و تعريفاته
71	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي
73	الفرع الثاني: تعريفات التدقيق الخارجي
76	المطلب الثاني: أهداف، أهمية التدقيق الخارجي و علاقته بالمحاسبة
76	الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي
78	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي
79	الفرع الثالث: علاقة التدقيق بالمحاسبة
81	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
83	الفرع الأول: عملية التدقيق من حيث النطاق و الوقت الذي تتم فيه
83	أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق
83	أ- التدقيق الكامل
83	ب- التدقيق الجزئي
83	ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق
84	أ- التدقيق النهائي
84	ب- التدقيق المستمر
84	الفرع الثاني: التدقيق من حيث درجة الشمول، مدى المسؤولية في التنفيذ و درجة الالتزام
84	أولاً: من حيث درجة الشمول و مدى المسؤولية في التنفيذ
84	أ- التدقيق العادي
85	ب- التدقيق لغرض معين
85	ثانياً: من حيث درجة الالتزام
85	أ- التدقيق الإلزامي

86	ب- التدقيق الاختياري
86	الفرع الثالث: التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق
86	أ- التدقيق الداخلي
86	ب- التدقيق الخارجي
87	المبحث الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها
89	المطلب الأول: المعايير العامة
89	الفرع الأول: التدريب و الكفاءة (التأهيل العلمي و العملي)
89	أولاً: التأهيل العلمي
89	ثانياً: التأهيل العملي
89	ثالثاً: التكوين المهني المستمر
90	الفرع الثاني: الاستقلالية
91	الفرع الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة
92	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني (معايير الأداء)
92	الفرع الأول: التخطيط و الاشراف المهنيين
93	الفرع الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
94	الفرع الثالث: جمع أدلة الاثبات الكافية
95	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير (النتائج)
95	الفرع الأول: مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
96	الفرع الثاني: مدى ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
96	الفرع الثالث: مدى كفاية الافصاح الاعلامي
97	الفرع الرابع: إبداء الرأي الاجمالي في القوائم المالية
99	المبحث الثالث: ممارسة مهنة التدقيق الخارجي
99	المطلب الأول: الجانب القانوني لمهنة التدقيق الخارجي
99	الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات، شروط ممارسة المهنة و صفاته
99	أولاً: بعض المفاهيم لمحافظ الحسابات
100	ثانياً: شروط ممارسة المهنة و صفاته
101	الفرع الثاني: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات
101	أولاً: تعيين محافظ الحسابات

101	ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات
103	المطلب الثاني: خدمات التأكيد المهني، حقوق و واجبات المدقق الخارجي
103	الفرع الأول: خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المدقق الخارجي
103	أولا: تعريف خدمات التأكيد
104	ثانيا: خدمات التأكيد
105	الفرع الثاني: حقوق (صلاحيات) المدقق الخارجي
106	الفرع الثالث: واجبات (التزامات) المدقق الخارجي
108	المبحث الرابع: المسؤوليات المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي
108	المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لمهمته
111	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية
113	المبحث الخامس: الاجراءات التنفيذية لعملية التدقيق الخارجي
113	المطلب الأول: مرحلة قبول المهمة و الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة
113	الفرع الأول: مرحلة قبول المهمة
113	الفرع الثاني: الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة
115	المطلب الثاني: تقييم الرقابة الداخلية
119	المطلب الثالث: أدلة الاثبات و الملف الجاري
119	الفرع الأول: أدلة الاثبات
121	الفرع الثاني: الملف الجاري
122	المطلب الرابع: إعداد التقرير
123	المبحث السادس: أساليب التدقيق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية
124	المطلب الأول: أسلوب الاستقصاء، الملخص التذكيري و التقرير الوصفي
124	الفرع الأول: أسلوب الاستقصاء
125	أولا: مزايا الاستبيان
126	ثانيا: عيوب الاستبيان
127	الفرع الثاني: أسلوب الملخص التذكيري و أسلوب التقرير الوصفي
127	أولا: أسلوب الملخص التذكيري
127	ثانيا: أسلوب التقرير الوصفي

128	المطلب الثاني: أسلوب الخرائط التنظيمية و أسلوب فحص النظام المحاسبي
128	الفرع الأول: أسلوب الخرائط التنظيمية
129	الفرع الثاني: أسلوب فحص النظام المحاسبي
131	خلاصة
132	الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على
193	تحسين الرقابة الداخلية
132	تمهيد
133	المبحث الأول: النظريات المتعلقة بالتدقيق الداخلي و الخارجي
133	المطلب الأول: نظرية الوكالة (Agency Theory)
135	المطلب الثاني: نظرية تكاليف المعاملات (The Transaction Costs)
136	المبحث الثاني: اسهامات أدلة و معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي
137	المطلب الأول: دليل التدقيق (4)، معيار التدقيق الدولي (600) و معيار التدقيق (610)
137	الفرع الأول: دليل التدقيق (4) و معيار التدقيق الدولي (600)
137	أولاً: دليل التدقيق (4)
138	ثانياً: معيار التدقيق الدولي (600)
138	الفرع الثاني: معيار التدقيق الدولي (610) و معيار التدقيق المصري (610)
138	أولاً: معيار التدقيق الدولي (610)
139	ثانياً: معيار التدقيق المصري (610)
140	المطلب الثاني: معيار التدقيق (2) و تقرير لجنة المنظمات المهنية تريديوي، معيار التدقيق الأمريكي (65) و معيار التدقيق (5)
140	الفرع الأول: معيار التدقيق (2) و تقرير لجنة المنظمات المهنية تريديوي
140	أولاً: معيار التدقيق الخارجي (2)
140	ثانياً: تقرير لجنة المنظمات المهنية تريديوي
141	الفرع الثاني: معيار التدقيق الأمريكي (65) و معيار التدقيق (5)
141	أولاً: معيار التدقيق الأمريكي (65)

141	ثانيا: معيار التدقيق (5)
142	المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي
142	المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي
142	الفرع الأول: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
143	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
144	المطلب الثاني: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
144	الفرع الأول: تعريف وأهداف التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي
144	أولا: تعريف التكامل
145	ثانيا: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي
145	الفرع الثاني: أهمية التكامل و العوامل الداعمة لتطبيق مبدأ التكامل بين التدقيقين
145	أولا: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
147	ثانيا: العوامل الداعمة لتطبيق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
147	المبحث الرابع: مجالات التكامل بين التدقيقين (الداخلي و الخارجي)
148	المطلب الأول: التعاون و التنسيق بين المدققين (الداخلي و الخارجي) و حدود اعتمادهما على بعضهما البعض
148	الفرع الأول: التعاون و التنسيق بين المدققين (الداخلي و الخارجي)
152	الفرع الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي
155	المطلب الثاني: مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، الاتصال و التواصل الذي يجري بينهما
155	الفرع الأول: مساعدة المدقق الداخلي و المدقق الخارجي
157	الفرع الثاني: الاتصال و التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي
159	المبحث الخامس: نظام الرقابة الداخلية و تأثير التكامل بين التدقيقين على تحسينه
161	المطلب الأول: تأثير التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية
161	الفرع الأول: تأثير التدقيق الداخلي على تحسين الرقابة الداخلية
163	الفرع الثاني: تأثير التدقيق الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية
166	المطلب الثاني: تأثير التكامل بين التدقيقين على تحسين الرقابة الداخلية

170	المبحث السادس: واقع التدقيق الداخلي و الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
170	المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
170	الفرع الأول: مراحل تطور التدقيق الداخلي و الهيئة المشرفة على تنظيمه
174	الفرع الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية
175	المطلب الثاني: واقع التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
175	الفرع الأول: مراحل تطور التدقيق الخارجي، الهيئات المشرفة عليه و المؤسسات المعنية بهذا التدقيق
175	أولاً: مراحل تطور التدقيق الخارجي
180	ثانياً: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر
183	ثالثاً: المؤسسات المعنية بالتدقيق الخارجي في الجزائر
184	الفرع الثاني: الاختلافات بين قانون 08-91 و قانون 01-10 و معايير التدقيق الجزائرية الصادرة حديثاً
184	أولاً: الاختلافات بين قانون 08-91 و قانون 01-10
186	ثانياً: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة حديثاً
193	خلاصة
194 241	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
194	تمهيد
195	المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
195	المطلب الأول: منهج و حدود الدراسة الميدانية
195	الفرع الأول: منهج الدراسة الميدانية
195	الفرع الثاني: حدود الدراسة الميدانية
196	المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة الميدانية
196	الفرع الأول: مجتمع و عينة المدققين الداخليين
197	الفرع الثاني: مجتمع و عينة المدققين الخارجيين
198	الفرع الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية و طرق جمع المعلومات

198	أولاً: أساليب المعالجة الإحصائية
198	ثانياً: طرق جمع المعلومات
198	المبحث الثاني: استمارة الدراسة الخاصة بالمدققين الداخليين
199	المطلب الأول: هيكل الاستمارة
200	الفرع الأول: صدق وثبات الاستمارة
200	أولاً: صدق الاستمارة الظاهري و الداخلي
202	ثانياً: ثبات الاستمارة
202	الفرع الثاني: عرض النتائج الخاصة بالاستمارة و تحليلها إحصائياً
202	أولاً: النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة
206	ثانياً: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول
208	ثالثاً: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني
211	المبحث الثالث: استمارة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين
211	المطلب الأول: هيكل الاستمارة
212	الفرع الأول: صدق وثبات الاستمارة
212	أولاً: صدق الاستمارة الظاهري و الداخلي
214	ثانياً: ثبات الاستمارة
214	الفرع الثاني: عرض النتائج الخاصة بالاستمارة و تحليلها إحصائياً
214	أولاً: النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة
218	ثانياً: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول
221	ثالثاً: النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني
223	المبحث الرابع: اختبار الفرضيات و استخلاص النتائج
224	المطلب الأول: اختبار الفرضيات الخاصة بالتدقيق الداخلي
225	الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى
225	أولاً: تحليل مؤشر الارتباط
226	ثانياً: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل)
227	ثالثاً: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)
228	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية
229	أولاً: تحليل مؤشر الارتباط
230	ثانياً: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل)

231	ثالثا: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)
232	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الخاصة بالتدقيق الخارجي
233	الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى
233	أولا: تحليل مؤشر الارتباط
234	ثانيا: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل)
235	ثالثا: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)
237	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية
237	أولا: تحليل مؤشر الارتباط
238	ثانيا: اختبار F-Test (مؤشر معنوية النموذج ككل)
239	ثالثا: اختبار T-Test (مؤشر معنوية المعلمات)
241	خلاصة
248-242	الخاتمة
265-249	المصادر و المراجع
303-266	الملاحق
266	الملحق الأول: مقرر
269	الملحق الثاني: قائمة المؤسسات و المدققين الداخليين
271	الملحق الثالث: جدول محافظي الحسابات
284	الملحق الرابع: المراسلة رقم 2017/11
285	الملحق الخامس: قائمة المحكمين
286	الملحق السادس: الاستبيانين باللغة العربية و الفرنسية
298	الملحق السابع: مخرجات SPSS
315 - 304	الفهرس

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

و لتتحقق الدراسة أهدافها فقد اعتمدت على البيانات الأولية و الثانوية، حيث صممت استمارتين تتناسبان مع موضوع الدراسة و أهدافها، و تم توزيعهما على المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، و على المدققين الخارجيين الذين يمارسون التدقيق على هذه المؤسسات، اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف و تحليل متغيراتها، حيث أظهرت نتائجها تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في تحقيق الفعالية للمؤسسة، كما توصلت إلى وجود مجالات و أوجه تكامل عديدة تؤثر و تسهم في تعزيز الرقابة الداخلية، تتمثل أهمها في التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، و وجود التواصل و التشاور الفعال و المنتظم بين الطرفين.

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

تصنيف JEL : M49 , M42

Résumé :

Cette étude vise l'identification de l'impact de la complémentarité entre l'audit interne et externe sur l'amélioration du contrôle interne du point de vue des auditeurs internes et des auditeurs externes sur les entreprises économiques algériennes.

Pour atteindre ces objectifs, l'étude s'est basée sur des données primaires et secondaires. A cet effet Deux modèles de questionnaire ont été élaborés en fonction du sujet de l'étude et de ses objectifs : les auditeurs internes des entreprises économiques et les auditeurs externes qui les auditent. La Méthode d'analyse statistique descriptive vise à décrire et analyser les variables d'étude.

Les résultats de l'étude ont montré l'impact du rôle intégré de l'audit interne et externe sur l'amélioration du contrôle interne, afin d'atteindre l'efficacité de l'entreprise. Comme l'étude a révélé de nombreux domaines d'intégration qui influencent et contribuent au renforcement du contrôle interne. Citons le plus important la coopération et la coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe, L'approbation de l'auditeur externe du travail de l'auditeur interne, et l'existence d'une communication et d'une consultation efficaces et régulières entre les parties.

Mots-Clés: Audit Interne, Audit Externe, Contrôle Interne, Complémentarité.

JEL Classification : M42, M49.

Abstract :

This study aims to identify the impact of the integration of internal and external auditing on the enhancement of the internal control according to the perspectives of both internal and external auditors on the Algerian economic enterprises.

For fulfilling the study objectives, the study is based on the collection of primary and secondary data, in which two questionnaires were designed to match the study's subject and objectives. These questionnaires were distributed to both internal and external auditors. This study relies on descriptive and statistical analysis method for describing and analyzing study variables.

The results of this study revealed the effect of integration of internal and external auditing on the improvement the internal control for the enterprises efficiency. These results refer to the existence of many areas and aspects of integration which contribute to the enhancement of internal control. The most important of these aspects include the cooperation and coordination between the internal auditor and the external auditor, the reliance of external auditor on the internal auditor's work, and the regular and constant communication between internal auditor and external auditor.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Internal Control, Integration.

JEL Classification : M42, M49.