

دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية.

مروة مويسي، طالبة دكتوراه، جامعة غرداية

marouaquine@gmail.com

عجيلة محمد، استاذ تعليم عالي، جامعة غرداية

adjila_78@yahoo.fr

الملخص:

تأتي هذه الدراسة للوقوف بشيء من التحليل على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية، والذي يساعد على تحقيق الأهداف والتفوق على الصعيد المحلي والإقليمي والعالمي. والدور الأساسي الذي تلعبه وظيفة التدقيق سواء داخلي أو خارجي في عملية تقييم الأداء ونظام الرقابة الداخلي من أجل اتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة والضرورية عن طريق إبداء رأي في محاييد حول صحة وصدق القوائم المالية مما يعطي الثقة لمستخدمي هذه القوائم وقد تم التعرف في هذه الدراسة على أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إضافة إلى ارتباطات التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، تم تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، التكامل، قيمة المؤسسة.

Résumé:

Cette étude vient de se lever avec une analyse sur l'impact de l'intégration entre l'audit interne et externe pour augmenter la valeur économique de l'institution, ce qui contribue à atteindre les objectifs et l'excellence aux niveaux local, régional et mondial. Le rôle principal de la fonction d'audit pire processus interne ou une évaluation externe dans l'exécution et le système de contrôle interne afin de prendre les décisions nécessaires et les procédures nécessaires en exprimant un avis technique neutre sur la validité et la sincérité des états financiers, ce qui donne confiance aux utilisateurs de ces listes Ont été identifiés dans cette étude sur les différences et les similitudes entre l'audit interne et l'audit externe, en plus de l'audit interne et des liens d'audit externe, l'audit interne et l'audit externe sur la levée de la valeur de l'entreprise économique de l'effet de l'intégration.

Mots-clés: audit, audit interne, audit externe, le comité d'audit, l'intégration, la valeur de l'entreprise.

أ. توطئة:

إن مهمة التدقيق مهنة كغيرها من المهن لها مكانة وأهمية كبيرة في المجتمعات سواء نامية أو متطورة، وقد تطورت مهنة التدقيق مع تطور الزمن فأصبحت المؤسسة بحاجة إلى وجود طرف ثالث

لتأكد من سلامة ودقة المركز الدالي أمراً حتمياً، فالتدقيق اجباري لو دور كبير في المؤسسات نظراً لما يقدمه من فوائد، إيجابيات، معلومات ومعارف إلى الأطراف ذوي العلاقة تبلورت فكرة الموضوع من وجود فجوة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نظراً لنقص التنسيق وضعف الاتصال بينهما، فوجود طرف ثالث أصبح ضروري وأكد في كل مؤسسة وهذا لضمان سلامة وصحة القوائم المالية والمركز المالي، فالتدقيق الداخلي يهتم باكتشاف الأخطاء والغش نظام الرقابة الداخلي .

التدقيق الداخلي وحده لا يكفي فهو بحاجة إلى التدقيق الخارجي والعكس، المدقق الخارجي قد لا يكتشف أخطاء أو غش نظام الرقابة الداخلي في الوقت المناسب لذا يلجأ إلى التدقيق الداخلي، إلا أن استقلالية وحيادة المدقق الخارجي تساعد في إبداء رايه بكل شفافية ومصداقية وموضوعية تساعد على أداء عمله بكل جدية وبدون حيازة. حيث تدور فكرة الموضوع حول القصور في الاتصال والتنسيق وهذا راجع للفجوة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

و مع ازدياد حجم المؤسسات وتوسعها في الأنشطة الاقتصادية في شتى المجالات جغرافياً وظهور شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة إضافة إلى فصل الملكية عن الإدارة مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق سواء كان داخلي أم خارجي في الرفع من قيمة المؤسسة وتحسين صورتها للمساهمين ومستخدمي القوائم المالية (الأطراف ذوي العلاقة) من خلال التقارير التي يقدمها المدققين داخلي وخارجي وإبداء رايه الفني والمحايد عن مدى ملائمة وصحة القوائم المالية لهذه المؤسسة الاقتصادية.

ب. الاشكالية:

في ضوء ما سبق تبلور الاشكالية الرئيسة في الحاجة إلى تقديم اطار متكامل لكل من التدقيق كيف يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة؟

ت. التساؤلات:

- 1 ماهي العوامل التي تساعد على التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي؟
- 2 كيف يساهم التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تحسين صورة المؤسسة؟
- 3 هل هناك شروط أو خطوات لتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي؟
- 4 ما هو واقع التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية؟

ث. الفرضيات:

- 1 التكامل والتنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساعد على تنفيذ المهام مما ينعكس على صورة المؤسسة الاقتصادية.
- 2 يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.
- 3 هناك عوامل تساعد على تحقيق التكامل بين عمل المدقق الداخلي و مدقق الخارجي.

4) وجود مدقق داخلي ومدقق خارجي يساعد المؤسسة الاقتصادية.

ج. الأهمية: تنبع أهمية الدراسة في كونها تلقى الضوء على التدقيق باعتباره أحد أهم الوسائل التي تعطي معلومات عن صحة وسلامة القوائم المالية إضافة إلى المركز المالي، كما تهدف إلى ما يلي:

✖ ربط الفجوة بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يجبر المدقق الخارجي العمل والتنسيق مع المدقق الداخلي.

✖ معرفة العوامل، المتطلبات والأسباب التي تساعد على تحقيق التكامل بين تقرير التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

✖ محاولة تحقيق تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي.

✖ التعرف على المعايير التي تحكم التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

✖ بيان أهمية التكامل بين تقرير التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

ح. الأهداف:

الهدف من دراسة هذا الموضوع هو:

■ التعرف على أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ودوره في

تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.

■ ابراز دور التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية.

■ معرفة كيفية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

■ بيان فوائد التكامل بين تقارير المدقق الداخلي و التدقيق الخارجي.

خ. منهج الدراسة:

الغاية من الموضوع هو اجراء تحليل علمي ومنهجي، فقصد الدراسة وللإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التاريخي، (وذلك في الجانب النظري)، من خلال مسح النظري والدراسات السابقة التي سيتم الاعتماد عليها في الدراسة وتتمثل في المذكرات والكتب ومواقع الانترنت التي تناولت موضوع مشابه.

د. التعريفات الاجرائية:

التكامل: Intégration تكامل، يتكامل، تكاملا، فهو مُتكامل، تكاملت الأشياء أي كَمَل بعضها بعضًا بحيث لم تحتج إلى ما يُكَمِّلها من خارجها، يعني جمع المكونات ليكمل بعضها بعضا.¹

التدقيق: Audit هي العملية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.²

¹: معجم المعاني الجامع والمعجم الوسيط، نقلا من الموقع: <http://www.almaany.com/ar/dict/ar-> بتاريخ: 2016/03/07،

h: 00:55m

²: منتدى المحاسب العربي نقلا من الموقع: <http://www.accdiscussion.com/t11095> بتاريخ 2016/03/08، 47: 15: h.

التدقيق الداخلي: Audit Interne هو وظيفة مستقلة تنشأ داخل المؤسسة، فهو نشاط موضوعي واستشاري، يعطي ضمان عن مدى صحة وسلامة مختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة،³ حيث يقوم بها و موظف تابع للمؤسسة (مستقل نسبياً)، ولقد تم ربط المدقق الداخلي تنظيمياً بلجنة التدقيق لكي يضمن نوع من الاستقلال عن الإدارة ويكون مسؤولاً تجاه لجنة التدقيق وليس المدير العام أو رئيس المؤسسة كما كان سابقاً. ويساعد على تحقيق الأهداف بواسطة أسلوب منظم ومنضبط لتقييم وتطوير فعالية الأنشطة وإدارة المخاطر والرقابة والتحكم المؤسسي والغرض منه التحسين.⁴

التدقيق الخارجي: Audit Externe هو عملية تتم بواسطة شخص خارج المؤسسة (مستقل كلياً) من أجل فحص البيانات و تقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي في محايد حول صحة وصدق الأحداث و انتظام الأعمال الاقتصادية لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى الأطراف الخارجية.⁵

لجان التدقيق: Audit committees هي تلك اللجنة المنبثقة من مجلس الإدارة، تتكون من أعضاء غير تنفيذيين عددهم ثلاثة، خمسة أو سبعة أعضاء من مجلس الإدارة من غير المديرين، تعمل كحلقة وصل بين الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ومسؤوليتها تتمثل في فحص التقارير المالية المرحلية والسنوية، بالإضافة إلى التأكد من مدى فاعلية إجراءات كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.⁶

معايير التدقيق الدولية: Normes D'internationales D'audit هي المبادئ والممارسات الأساسية الصادرة عن اللجنة الدولية للممارسة مهنة التدقيق المشكلة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والتي من المتوقع أن يتبعها أعضاء الجمعيات المهنية عند قيامهم بأعمال التدقيق.⁷

القيمة: the value يمكن أن نقول أن القيمة عبارة عن مبلغ يدفع مقابل أصل، أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من وراء استخدام ذلك الأصل، والقيمة تختلف عن السعر الذي يمثل المبلغ المدفوع للحصول على أصل ما، أي القيمة موجودة في جوهر ولب الشيء وبحوث عملية التبادل يتم تحويلها إلى سعر.⁸

مفهوم قيمة المؤسسة في الفكر المالي: ربط الفكر المالي القيمة بمفهوم المؤسسة من خلال محاولة التطرق إلى القيمة المتعلقة بالمؤسسة، وفي ظل وجود نظرية مالية أو فكر مالي باعتباره مجالا واسعا وأكاديميا منفصلا عن الاقتصاد، وبروز تطوره عبر مراحل عكس تطور البحث في هذا المجال، والذي لمس في بداية القرن العشرين (20)

³: définition de l'audit interne Sur le site : www.ifaci.com/...audit-interne/.../definition-de-l-audit-, le : 08/03/2016, h : 17 :24m.

⁴ : نقلا من الموقع: <https://ar.wikipedia.org/wiki> ، بتاريخ: 2016/03/10 ، 01 :31m .h

⁵: وليام توماس، أنر وسون هيكي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، أحمد حامد حجاج، كمال الدين ساعد، بدون طبعة، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية، 1997، ص 29 (بتصرف).

⁶: بسام سليمان قديح: أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2013، ص 38 39.

⁷: الجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المراجعة والتفتيش، 1992.

⁸: بلخير بكاري: أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لقطاع المحروقات في الجزائر دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)، أطروحة دكتوراه، 2010/2009، ص 13 (بتصرف).

على الخمسينات من هذه الفترة وبذلك تعتبر قيمة المؤسسة في المبلغ النقدي العادل الذي خلص إلى خبير متخصص، حيث يحظى ذلك المبلغ بالقبول العام لدى مختلف الأطراف المعنية بما عند كل مرحلة من طلب قياسها الذي يعكس القيمة العادلة لكافة موارد وإمكانيات المؤسسة المستغلة في تنظيمها القائمين وذلك في ظل مفهوم استمرارية النشاط.⁹

ذ. الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة¹⁰: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة)، وهي عبارة عن مذكرة تخرج ماجستير تطرق الباحث إلى دراسة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، باعتبارها من المؤسسات النموذجية والرائدة في مجال عملها في اليمن والمشهورتين على المستوى المحلي والخارجي، و كنموذجين مثاليين لتطبيق دراسة الحالة العملية عليهما حيث قام بدراسة وتحليل مستوى التكامل بين هاتين الجهتين أثناء تنفيذها لمهامها، كون شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم هي التي تتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك. فتعرض إلى تعريف الشركة والبنك، الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة، أوجه التكامل بين مراجعي الشركة الخارجيين والمراجعين الداخليين للبنك من خلال دراسة التقارير التي يقدمها المراجعين حيث وضع استفادة المراجعين الداخليين للبنك من عمل مراجعي الشركة الخارجيين. وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1/ تعتبر شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيون هي الشركة الأولى المتميزة في أعمال المراجعة الخارجية في اليمن، فهي تقدم خدماتها لنسبة كبيرة من المؤسسات العاملة في اليمن، ومنها بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار. حيث تم التعاقد مع الشركة لتتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك، حرصا من أصحاب البنك على استمرار البنك في نجاحه ومواجهته للمنافسة الصعبة مع البنوك الأخرى العاملة في مجال العمل المصرفي في اليمن. وذلك لما تتمتع به الشركة من تأهيل وخبرة عالية في مجال المراجعة، كونها فرع لشركة KPMG العالمية إحدى الشركات الأربع الماسكة لزماد المحاسبة والمراجعة في العالم.

2/ أما إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار، أحد البنوك الرئيسية الكبيرة والمتميزة في مجال العمل المصرفي في اليمن، بشكل عام تدارس مهامها بشكل يفوق درجة الجيد، لما تتمتع به من استقلالية وموضوعية مناسبتين أثناء تنفيذها لمهامها.

⁹: هوارى سويسى: تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 37.

¹⁰: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

3/ بالنسبة لمستوى التكامل والتنسيق المتحقق بين مراجعي الشركة الخارجيين والمراجعين الداخليين للبنك، ومدى اعتماد كل منهما على عمل الآخر أثناء تأدية مهام مراجعته للبنك، فإن ذلك متوفر في أوجه عديدة ولكن ليس بالشكل الذي يجب أن يكون عليه لعدة أسباب والتي أهمها:

* عدم وجود الثقة الكاملة المتبادلة بين الطرفين.

* عدم وجود تشريع محلي ملزم للمراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين (الإلزام أدبي) بضرورة التكامل والتعاون فيما بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما. مع ذلك إلا أنه يمكننا القول بأن مستوى التكامل المتحقق بين الطرفين جيد ومرضي ونأمل أن يزيد لما فيه فائدة وجودة نتائج أعمال الطرفين، وكذلك فائدة البنك بشكل عام.

الدراسة الثانية: عمر شريف: التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة، وهي عبارة عن مداخلة في ملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، من أهم المحاور التي تمت معالجتها هي: الإطار النظري للفساد المالي، التحديات التي تواجهها المؤسسات العمومية، أنواع ومعايير التدقيق المحاسبي لمعالجة الظاهرة، آليات حماية المال العام من الفساد المالي.

الدراسة الثالثة: علي عبد القادر ذنبيات، وباسل خالد شناق: ¹¹ تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (016): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، 2006، استهدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، كما هدفت إلى قياس الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانتين وزعت الأولى على عينة من المدققين الخارجيين، والثانية على عينة من المدققين الداخليين، وتم استخدام الإحصاء الوصفي والاختبارات الالامعلمية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610، حيث كانت آراء المدققين الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط، بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار أقل من المتوسط، وبينت الدراسة كذلك عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين، من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وكذلك عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق

¹¹: علي عبد القادر ذنبيات، وباسل 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 والداخليين في الأردن، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، الأردن، 2006.

الداخلي، وبينت النتائج أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم من بين الأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) لتقوم وظيفة التدقيق الداخلي. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: *ضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار الدولي ذي الرقم 610. * توضيح مفهوم العلاقة التي تربط بين كل من المدققين الداخليين ومجالات التعاون بينهم وضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي. ولمعالجة هذه الإشكالية قسمنا هذه المقالة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

المحور الثاني: ارتباطات التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

المحور الثالث: تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية.

المحور الأول: اوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

من بين الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد:¹²

✚ **من ناحية الهدف:** يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

✦ وجود نظام فعال للضبط الداخلي واجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب.

✦ وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في اعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة.

✦ انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية.

أما بالنسبة للتدقيق الخارجي فهدفه هو:

➤ ابدأ الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل ومفصل لنتائج عملية التدقيق.

➤ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده.

➤ وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.

✚ **من حيث التعيين:** بالنسبة للمدقق الداخلي فيتم تعيينه من قبل الإدارة العليا في المؤسسة عن طريق تخصيص

أحد المحاسبين من ذوي الخبرة والكفاءة لتولي عمل التدقيق الداخلي.

أما بالنسبة للمدقق الخارجي فيتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة

والكفاءة بالإضافة إلى النزاهة وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ

القرار بذلك.

✚ **من حيث المسؤولية واعداد التقرير:** بالنسبة للمدقق الداخلي:

☑ يكون مسئولاً أمام الإدارة العليا في المؤسسة حيث يقدم تقريره إلى الادارة العليا في المؤسسة.

☑ أما المدقق الخارجي فهو مسئولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في مؤسسات المساهمة، وأمام

الملاك في المؤسسة الأخرى، حيث يقوم بتقديم تقريره المفصل اليهم.

¹²: رغبة إبراهيم المدهون: العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2014، ص 53 (بصرف).

من حيث الاستقلالية: بالنسبة للمدقق الداخلي:

- فهو مستقل جزئياً عن المؤسسة والادارة، لأنه من حيث الاستقلالية فهو مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى فهو تابع للإدارة العليا في المؤسسة.
- أما بالنسبة للمدقق الخارجي فهو مستقل بشكل كامل وكلي عن المؤسسة والادارة، يعني أنه محايد وليس له علاقة بالإدارة العليا ولا بأقسام وادارت المؤسسة.

من حيث نطاق العمل: بالنسبة للمدقق الداخلي:

يتم تحديد نطاق حدود عمله من خلال إدارة المؤسسة التي قامت بتعيينه والذي عادة ما يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل التدقيق.

أما بالنسبة للمدقق الخارجي فيحدد نطاق عمله من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه، أو بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة، حيث يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج تدقيق خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق .

من حيث الطريقة وأسلوب العمل: بالنسبة للمدقق الداخلي:

فيتبع أسلوب التدقيق المستمر مستنداً وحسابياً وبنياً، للتحقق من مدى صحة مختلف العمليات وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولاً بأول، حيث يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات و الأخطاء.

أما المدقق الخارجي فإنه يتبع أسلوب التدقيق الملائم لظروفه بالاتفاق مع إدارة المؤسسة والأخذ في عين الاعتبار عامل الوقت المتاح، عدد المساعدين، شكل وحجم وطبيعة برنامج التدقيق، حجم معاملات المؤسسة ونتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويغلب على عمله الطابع العلاجي حيث يوصي بالحلول والمعالجة لأي مشكلات قد تظهر أثناء قيامه بعملية التدقيق .

يمكن إضافة أوجه الاختلاف السابقة وجهين آخرين هما¹³ :

المدقق الخارجي ينبغي أن تتوفر فيه ما يلي:

وعى كافى والامام في كل الميادين بالإضافة إلى الكفاءة، التأهيل العلمي، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة، بينما لا يوجد اتفاق عام نحو شروط ومتطلبات من يمارس مهنة التدقيق الداخلي.

التدقيق الداخلي المستفيد الأول منها هي الإدارة، بينما التدقيق الخارجي المستفيد الأساسي منها هم المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

بالرغم من أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما سبق ذكره فإن هناك أوجه للشبه بينهما من أهمها:¹⁴

¹³: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: مرجع سبق ذكره، ص 93 (بتصرف).

¹⁴: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: مرجع سبق ذكره، ص 94 (بتصرف).

✓ **دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يسعى كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للتأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.

✓ **التقنيات المستعملة:** كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يستعمل تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامها والتي منها (خرائك التدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي.....الخ)

✓ **التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:** لا يوجد شك أنه عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ أعمال التدقيق الخارجي للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي للمؤسسة، مما يساعد على عدم تكرار العمل ومنع الازدواجية وتكرار اعمال التدقيق والمراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها: مدى خبرة ومؤهلات المدقق الداخلي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم.

المحور الثاني: ارتباطات التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

تعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والخارجي أمر مهم جدا وضروريا للطرفين والمؤسسة لما لها من تأثير ايجابي وفائدة كبيرة لتحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززها هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وزاد الاعتماد المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي من خلال قيام المدقق الخارجي بتحسين معرفته عن أداء المدقق الداخلي وتعتبر الاعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي استكمالا للمهام الرقابية التي يقوم بها المدقق الداخلي وتمتضي متطلبات الحوكمة التعاون والتنسيق وتظافر الجهود بينهما في كافة مجالات العمل وهو ما اشار إليه المعيار الدولي للتدقيق ISA610 المعنون استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي حيث أوضح وجوب قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي من أجل مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير آليات فاعلة لإنجاز مهامه بكفاءة مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف المحيطة بأداء المدقق الداخلي وموقعه في التنظيم الإداري وطبيعة ومدى المهام المكلف بها ووجهة نظر الإدارة حول توصياته بالإضافة إلى الكفاءة المهنية، ولتعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لا بد من تنسيق جهودهما معا من أجل زيادة فعالية التدقيق وتقليل التكلفة بالنسبة للتدقيق الخارجي وذلك بالتقليل من ازدواجية وتكرار العمل ونظرا للدور التكاملي الفعال للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لهذا جاءت هذه الدراسة من أجل توضيح أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي وبيان أوجه التكامل بينهما بالإضافة إلى تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في تعزيز العلاقة وأثرها في تحقيق التكامل بينهما.

المحور الثالث: تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية.

هناك علاقة ارتباط قوية ووثيقة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين المستقلين عن المؤسسة وعليه فإن عمل المدقق الداخلي قد يكون متما ومكمل وليس بديل لعمل المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق القوائم المالية كما أن مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي تتمثل في التنسيق وتظافر الجهود بين عمل المدقق الداخلي والخارجي كما يستخدم التدقيق الداخلي كوسيلة رقابية داخلية هدفها قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى وهو الهدف الذي يختلف من هدف المدقق الخارجي والذي يتمثل في التحقق من عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للنتائج التي أنجزتها الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة بالإضافة إلى التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن التقارير المالية معدة على أساس ثابت ومتماثل كما هو معلوم فإن المدقق الخارجي عند أدائه لعمله يعتمد على فحص تقرير نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة بهدف تكوين رأي في محايد عن مدى كفاءة النظام ومعرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق التدقيق والاختبارات اللازمة وبما أن دائرة التدقيق الداخلي تقوم بأعمال تعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب من المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة العمل في دائرة التدقيق الداخلي. مما سبق يتبين لنا الدور الأساسي والمهم والمسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الداخلي والتي تبدأ بالتأكد من صحة سير العمل ومقارنة ما هو فعلي بما هو مخطط له وانتهاء بالمهام المستحدثة في عملية التدقيق الداخلي من حيث إدارة المخاطر والتأكد من مدى استمرارية المؤسسة مروراً بالقيام بواجباته في الحفاظ على مقدرات المؤسسة ومتابعة توفير الاسس اللازمة لأنشاء نظام رقابة داخلية.¹⁵

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تقليد قديم وفي بيئة العمل الحديثة قد أصبح دورها أكثر تكاملا مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما حيث أصدر معهد المدققين القانونيين الأمريكي قائمة معايير التدقيق رقم 65 والتي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق كما اصدر قائمة معايير التدقيق رقم 55 والتي تلزم وتجبر المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية ونظرا لأن التدقيق الداخلي يعتبر جزء من الرقابة الداخلية لذا فانه ينبغي على المدقق الخارجي فهم عمل المدقق الداخلي بحيث يكون عمله مكملا لعمل المدقق الخارجي وليس بديلا له وأول ما يهتم به المدقق الخارجي هو دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره واجبا عليه ويقوم بتقديم المقترحات والتوصيات الملائمة والمناسبة بشأن تحسينه كما ويضمن المدقق الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي مما يدفعه إلى تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض اتعاب عملية التدقيق وتحقيق أكبر قدر من الرضا للمؤسسة.

الخاتمة:

باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات التدقيق ونظرا لأهمية والدور الكبير الذي تلعبه مهنة التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسة حيث أن أهم ما يميز هذه المهنة هو تحملها لمسؤولية أمام كل من يستفيد من خدمات التدقيق وعليه فهو يعطي قيمة مضافة للمؤسسة، فكلما كانت عملية التدقيق تتم بأسلوب علمي

¹⁵ : ابراهيم رباح ابراهيم المدهون: دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير

في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص ص 18 19.

وحضاري تعززت الثقة وازداد التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مما يزيد من فعالية هذه المهنة، ولكي نتعرف على نواحي القصور والضعف ومدى قوى المؤسسة الاقتصادية لابد من القيام بعملية التدقيق من جميع النواحي وبحكم أن مهنة التدقيق تحتاج إلى وقت طويل وجهد كبير لذا يجبذ أن تشكل لجنة تسمى لجنة تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على غرار لجنة التدقيق أي تشكيل وحدة أو نشاط يسمى التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية على غرار وحدة أو شعبة التدقيق المالي حيث يعمل فيها مختصون أكفاء يهتمون بتحقيق التعاون بينهما نظرا لأهمية الكبيرة لهذه الوحدة حيث يتم من خلال هذه الوحدة خلق الانسجام في تنفيذ الممارسات المختلفة داخل المؤسسة الاقتصادية.

المراجع:

- 1: معجم المعاني الجامع والمعجم الوسيط، نقلا من الموقع: <http://www.almaany.com/ar/dict/ar>، بتاريخ: 2016/03/07، h: 00:55m.
- 2: منتدى المحاسب العربي نقلا من الموقع: <http://www.accdiscussion.com/t11095>، بتاريخ: 2016/03/08، h: 15:4.
- 3: définition de l'audit interne Sur le site: www.ifaci.com/...audit-interne/...definition-de-l-audit-، le : 08/03/2016، h : 17:24m .
- 4: نقلا من الموقع: <https://ar.wikipedia.org/wiki>، بتاريخ: 2016/03/10، h: 01:31m.
- 5: وليام توماس، أنر وسون هيكي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، أحمد حامد حجاج، كمال الدين ساعد، بدون طبعة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1997.
- 6: بسام سليمان قديح: أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2013.
- 7: الجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المراجعة والتفتيش، 1992.
- 8: بلخير بكاري: أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لقطاع المحروقات في الجزائر دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)، أطروحة دكتوراه، 2010/2009.
- 9: هوري سويس: تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007.
- 10: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
- 11: علي عبد القادر ذنيبات، وباسل 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 والداخلين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، الأردن، 2006.
- 12: ابراهيم رباح ابراهيم المدهون: دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.