



جامعة العربي التبسي – تبسة-



كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:...../2022

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة-

إشراف الأستاذ:

- د. مليكة مدفوني

من إعداد:

- نائلة زرفاوي

- مروى صوالحية

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د. ياسمينه عامرة	أستاذ تعليم عالي	رئيسا
د. مليكة مدفوني	أستاذ محاضر أ-	مشرفا ومقرا
د. حنان حفيظ	أستاذ محاضر أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر و عرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أهدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فأدعوا له)

وعلا بهذا الحديث وإعترافا بالجميل، نحمد الله عز وجل ونشكره على أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع

يارب لك الحمد كما كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، تباركت يا رب وتعاليت " سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم "

والصلاة والسلام على خير نبي أرسل للعالمين سيدنا محمد عليه أزكى الصلاة وأفضل التسليم وعلى آله وصحبه الطاهرين.

نتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذتنا الفاضلة "مليكة مدفوني" على كل ماقدمته لنا من دعم وتوجيه وإرشاد لإتمام هذا العمل، الأستاذة التي عملت معنا بكل ضمير وإنسانية ومنحتنا كل وقتها وجهدها، ونرجو من الله ان يرزقها الصحة والعافية لإكمال مسيرتها المهنية بهذه الوتيرة.

كما نشكر أعضاء لجنة المناقشة الكرام على قبولهم مناقشة هذه المذكرة.

كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير الى عمال مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة - وعلى رأسهم السيد "عبد النور شنيخر" الذي قدم لنا كل ما نحتاجه من معلومات.

نشكر كل أستاذ وأستاذة افادنا بعلمه من أولى المراحل الدراسية الى هذه اللحظة وفي الأخير لا ننسى ان نتقدم بشكر الجزيل لكل من ساعدنا بمعلومة، نصيحة، توجيه او بكلمة طيبة الى كل من مد لنا يد العون من قريب او بعيد.

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات

إهداء

إلى الروح الزاكية والطاهرة التي رعنتني وأحسننت تربيّتي، روح جدتي مريم
رحمها الله

إلى روح جدي الطاهرة أحمد رحمة الله عليه
يارحمان يارحيم نسألك بإسْمِكَ الأعْظَم أن ترحمهما برحمتك الواسعة، واسكنهما
فسيح جنّتك

إلى أعز وأغلى إنسانة في حياتي، التي أنارت دربي بنصائحها، إلى من منحتني
القوة والعزيمة لمواصلة الدرب، إلى من علمتني الصبر والإجتهاد، إلى الغالية
على قلبي "أمي"

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى الذي سهر على تعليمي، إلى
مدرستي الأولى في الحياة، إلى تاج فخر طالما حملته على رأسي، "أبي العزيز".
إلى إخواني وزوجاتهم وإلى أختي العزيزة وزوجها وأبناءهم.

إلى حبيب قلبي الذي أمضى معي مسيرتي الدراسية أخي "بوبو".
إلى أعمامي وعماتي وعلى رأسهم عمي "علي".

إلى خالتي المحبوبة وأبناءها خاصة صديقة عمري "بيوشة".
إلى من كانت السبب في إبتسامتي صديقتي ذات الوجه البريء، رفيقة دربي
وحبيبة قلبي "مروى".

إلى صديقتي ورفيقات دربي: "نعيمة، فاطمة، اية، هديل".

إلى صديقات طفولتي: "خولة، تقوى، ياسمين، شيماء".

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي وإلى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي.

نائلة زرفاوي



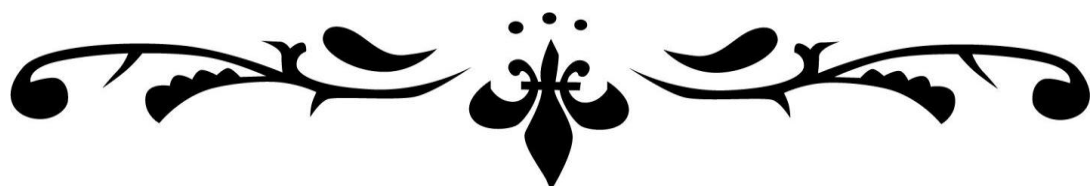
الإهداء

إلى روح "عمي" الطاهرة ألف رحمة ونور عليك
إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها، إلى من سهرت الليالي تنير دربي، إلى نبع العطف
والحنان، إلى نبض قلبي وسر سعادتي، إلى أروع امرأة في الوجود: "أمي الغالية".
إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى الذي لم يبخل علي بأي شيء،
إلى من سعى لأجل راحتني ونجاحي، إلى أعظم رجل في الكون: "أبي العزيز".
إلى الذين ظفرت بهم هدية من القدر إخوتي الأعزاء: أميرة، مريم، محمود، ضحى أدامكم
الله نعمة في حياتي
إلى بركة العائلة جدتي العزيزة "يما" والغالية "بيوزة" أطال الله عمركما.
إلى كل أفراد عائلتي الصغيرة والكبيرة خاصة "إلهامي" حبيبة قلبي.
إلى عالم صداقتي ورفيقة دربي "نائلة" أدام الله مشوارنا بكل محبة وصفاء وأدامك أعز
أخت.
إلى صديقتي ورفيقات الدرب: "نعيمة، آية، فطوم، سهيلة، سوسن".
وإلى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي.

صوالحية مروى



قائمة المحتويات



الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وتقدير
VII	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة المختصرات
أ-ل	مقدمة
	الفصل الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ونظام الرقابة الداخلية: إطار نظري
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والخارجي
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي والخارجي
3	أولاً: ماهية التدقيق الداخلي
8	ثانياً: ماهية التدقيق الخارجي
12	المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي والخارجي
12	أولاً: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي
14	ثانياً: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي
15	المطلب الثالث: مقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي
15	أولاً: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
16	ثانياً: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي
18	المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
19	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
19	أولاً: التعريف والتطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية
20	ثانياً: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية
22	ثالثاً: أنواع نظم الرقابة الداخلية
23	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية وخطوات تقييمه

23	أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية
25	ثانياً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
26	المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.
27	المطلب الأول: تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على نظام الرقابة الداخلية؛
27	أولاً: تأثير التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية
28	ثانياً: تأثير التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي: مفهومها ومجالاتها
30	أولاً: مفهوم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي
32	ثانياً: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في ظل المعيار الدولي رقم 600
33	ثالثاً: صور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
38	المطلب الثالث: تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على نظام الرقابة الداخلية.
42	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
45	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -
45	أولاً: تعريف مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
46	ثانياً: مراحل تطور مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
46	ثالثاً: الشكل القانوني لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
47	رابعاً: الأهداف العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -
47	المطلب الثاني: مهام ومبادئ مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -
47	أولاً: مهام مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -
48	ثانياً: مبادئ مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -
48	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

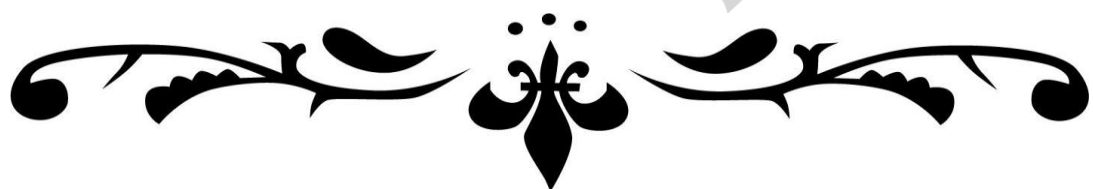
53	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
53	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
53	المطلب الثاني: أداة جمع البيانات
53	أولاً: محتوى الإستبيان (أداة جمع البيانات)
55	ثانياً: صدق وثبات الإستبيان
56	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية
57	المبحث الثالث: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات
57	المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات
57	أولاً: عرض وتحليل بيانات المحور الأول (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناءً على التعاون والتنسيق والإتصال
59	ثانياً: عرض وتحليل بيانات المحور الثاني (مدى إعتقاد المدقق الداخلي على الخارجي والخارجي على الداخلي)
63	ثالثاً: عرض وتحليل بيانات المحور الثالث (نظام رقابة داخلية فعال)
64	المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي
65	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
65	أولاً: إختبار الفرضية الأولى
70	ثانياً: إختبار الفرضية الثانية
71	ثالثاً: إختبار الفرضية الثالثة
74	خلاصة الفصل الثاني
76	خاتمة
-	قائمة المراجع
-	قائمة الملاحق
-	الملخص

الصفحة	العنوان	الرقم
16	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	01
53	مقياس الاستبيان	02
54	مجالات القياس	03
54	قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ	04
56	نتائج تحليل بيانات المحور الأول	05
59	نتائج تحليل بيانات المحور الثاني	06
62	نتائج تحليل بيانات المحور الثالث	07
64	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	08
65	نتائج اختبار t test one sample المتعلقة بالفرضية الأولى	09
68	نتائج تفصيلية لبعدي المحور الثاني	10
69	اختبار t -test one sample المتعلقة بالفرضية الثانية	11
71	نتائج الانحدار الخطي البسيط المتعلقة بالفرضية الثالثة	12
71	مصفوفة الارتباط بين بعدي المحور الثاني والثالث	13

الصفحة	العنوان	الرقم
51	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-	01

المعنى باللغة العربية	المعنى باللغة الأجنبية	الاختصار
معهد المدققين الداخليين الأمريكي	The institute of internal auditors	IIA
المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين	Institut français des auditeurs et controleurs internes	IFACI
جمعية المحاسبة الأمريكية	American accounting association	AAA
مجلس الخبراء المحاسبي الفرنسي	Compagnie française des experts construction	CFEC
المعايير المحاسبية المقبولة عموماً	Generally accepted accounting principles	GAAP
معايير التقارير المالية الدولية	International financial reporting standars	IFRS
المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة	Institute français de l'audit et du controle interne	IFACI
الفدرالية الدولية للمحاسبة	International of federation of accountants	IFAC
لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي	Committee of sponsoring organization of the treadway commission	COSO
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	The American institute of certified public accountants	AICPA
الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية	Statistical package for social sciences	SPSS

حَقِّقْ حَقِّقْ



مع زيادة التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال، وتوسع نشاط المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وانفصال الملكية عن الإدارة، ومع ظهور أزمات مالية في القرن العشرين بسبب الاختلاس والغش والسرقة، أدى هذا الى خلق عدة وظائف كانت ثانوية إلا انها أصبحت ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها، فبعد ما كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وإزهارها، أصبح همها إيجاد حلول تسمح لها بالحفاظ على بقائها، ومن هنا ظهرت الحاجة الى اعمال التدقيق بنوعيه، سواء كان التدقيق من داخل المؤسسة باعتباره أداة رقابية مستمرة او من خارجها باعتباره نشاطا مستقلا عن الإدارة.

ومن خلال ما سبق يتبين مدى أهمية وضرورة وجود كل من التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسة نظرا لحاجتها لخدماتها معا، ولذلك لا بد من تضافر جهودهما وتعزيز التعاون والتنسيق بينهما اثناء تنفيذهما لمهامهما لما لذلك من دور كبير في حماية أصول المؤسسة، وكذا تفعيل نظام رقابتها الداخلية.

ويشير هذا الطرح الى ان العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي هي علاقة تكاملية، تبرز من خلال صور عديدة، منها التعاون والتنسيق والاتصال الفعال والتواصل المنتظم بينهما، واعتماد المدققين على بعضهم البعض، في ظل الثقة المهنية المتبادلة بينهما واستقلاليتهما، بما يسمح بتفعيل عمليتهما وانعكاسه على مختلف أنظمة المؤسسة التي يتعاملان معها أهمها نظام الرقابة الداخلية.

1. إشكالية الدراسة

ومن خلال ما سبق ومن اجل الالمام بموضوع الدراسة، تم صياغة الإشكالية الرئيسية الآتية:

ما هو واقع العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة؟ وما مدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بها؟

للإجابة على إشكالية الدراسة لا بد من تجزئتها الى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة؟
- ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة؟
- هل توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية الفعال بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة؟

2. فرضيات الدراسة

لتوضيح الموضوع أكثر والإجابة على الأسئلة الفرعية تم الاعتماد على ثلاث فرضيات بالشكل الآتي:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة؛
- الفرضية الثانية: نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة فعال وبمستوى عالي (مرتفع)؛
- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية الفعال بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -.

3. أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي التي برزت على الساحة المهنية ونادت بها بعض المنظمات والهيئات الرسمية مثل لجنة ممارسة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين لمالها من دور وانعكاسات إيجابية على عمل كل من المدققين وتمتد الى مصالح المؤسسة وعلى رأسها تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحقيق جودة القوائم المالية.

4. أهداف الدراسة

تتمثل اهم الأهداف التي تسعى هذه الدراسة لتحقيقها في:

- توضيح العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، بناء على تحديد أوجهها وصورها بشكل نظري وميداني؛
- التحقق من الطروحات النظرية فيما إذا كانت موجودة على ارض الواقع من خلال:
- توضيح مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي واعتماد المدقق الخارجي على الداخلي بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-؛
- التعرف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة وكذا ارتباط ذلك بالعلاقة التكاملية بين التدققين.

5. أسباب اختيار الموضوع

ان اختيار هذا الموضوع لم يكن من قبيل الصدفة، وانما يعود لأسباب عديدة منها:

- رغبة الباحثين في تناول هذا الموضوع والالمام قدر المستطاع بجوانبه؛
- أهمية الموضوع وفائدته في مجال التخصص العلمي للباحثين؛
- الأهمية الكبيرة لموضوع التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

6. حدود الدراسة

يمكن تحديد إطار الدراسة من خلال بعدين أساسيين هما:

- **البعد الزمني:** كانت الدراسة الميدانية في أوائل مارس الى غاية أواخر افريل 2022، أي مدة شهرين؛
- **البعد المكاني:** تمت الدراسة بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.

7. المنهج المستخدم في الدراسة

تم اتباع المنهج التاريخي للتعرف على مختلف مراحل تطور مهنة التدقيق بنوعيه بالإضافة إلى المنهج الوصفي وهذا بالنسبة للجانب النظري، ووظفا أيضا في الجانب التطبيقي وذلك من خلال الكشف عن التطور التاريخي الذي شهدته المؤسسة محل الدراسة وتوصيف مهامها وأهدافها ونشاطها بالإضافة الى توصيف المنهجية المعتمدة لاجراء الدراسة الميدانية وكذا البيانات المجمعدة مع اعتماد أسلوب التحليل من اجل التوصل الى نتائج حقيقة والاجابة على التساؤلات المطروحة.

8. هيكل الدراسة

للإحاطة بالإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة الى فصلين؛ الفصل الأول نظري تم دراسة الجانب النظري لمتغيرات البحث بشكل عام، حيث قسم إلى ثلاث مباحث خصص المبحث الأول للتعرف على التدقيق الداخلي والخارجي ومراحل تطورها وكذا اهم أهداف وأنواع كل منهما بالإضافة الى مسؤوليات وصلاحيات ممارسي هذه المهن والمقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي من خلال أوجه الاختلاف والتشابه بينهما، بينما تم تخصيص المبحث الثاني للتعرف اكثر على نظام الرقابة الداخلية وكذا التوسع في اهم مكوناته وخطوات تقييمه بالإضافة الى أسسه ومقوماته، اما المبحث الثالث طرح بعنوان تفعيل

نظام الرقابة الداخلية في ظل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي حيث تناول مفهوم وصور هذه العلاقة بالإضافة الى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني يتمثل في الدراسة الميدانية، حيث تم اسقاط الجانب النظري على مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- وتم تقسيمه الى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول الى التقديم العام للمؤسسة من حيث مراحل تطورها وتعريفها و أهدافها ومهامها وهيكلها التنظيمي، اما بالنسبة الى المبحث الثاني الذي جاء بعنوان الإطار المنهجي للدراسة والذي تضمن مجتمع وعينة الدراسة وكذا اداة جمع البيانات وأساليب المعالجة الاحصائية، وفيما يخص المبحث الثالث فتمثل في عرض وتحليل بيانات الدراسة، اختبار التوزيع الطبيعي، واختبار فرضيات الدراسة.

9. الدراسات السابقة

تم رصد العديد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع ومن خلال البحث ضمنها تبين انها تناولت الموضوع بنفس متغيرات الدراسة الحالية بصفة مباشرة وأخرى تم ربطها بمتغيرات مختلفة، ولهذا السبب سيتم تقسيم هذا العنصر الى ثلاث مجموعات، حيث يمكن إعادة تقييم الدراسات السابقة المطع عليها الى:

- المجموعة الأولى: دراسات سابقة بنفس عنوان المذكرة؛
- المجموعة الثانية: دراسات سابقة تشمل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي دون ربطها بمتغير اخر؛
- المجموعة الثالثة: الدراسات السابقة تم ربطها بمتغيرات أخرى خلافا لنظام الرقابة الداخلية.

اولا: الدراسات السابقة بنفس عنوان المذكرة

1. دراسة بن لدغم محمد (2018) بعنوان تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على

تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،¹ حيث هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل الرقابة الداخلية من

¹ - بن لدغم محمد، "تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، ادارة المنظمات، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017.

وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين في المؤسسات الاقتصادية، حيث شملت عينة عشوائية من مزاوولي مهنة التدقيق الداخلي ومزاوولي مهنة التدقيق الخارجي عبر كافة أنحاء القطر الجزائري (الغرب، الوسط، الجنوب، الشرق)، بلغ حجمها 270 استبانة وزعت عليهم، وكان عدد الاستبانات الصالحة منها للتليل 160 فط وتم التوصل الى جملة من النتائج:

- افراد عينة الدراسة ككل يوافقون بشدة على ان أداء التدقيق الداخلي يؤدي الى تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية إذا تقيد المدقق الداخلي بالتزاماته؛
- افراد عينة الدراسة ككل يوافقون على أن وجود التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يقوي الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- توجد علاقة ارتباط طردية قوية بين تكامل التدقيقين والرقابة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.808$) أي 80.8%.

2. دراسة رعدة إبراهيم المدهون (2014) بعنوان العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي،¹ هدفت هذه الدراسة الى التعرف عن العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين على المصارف العاملة في غزة، ولتحقيق الدراسة أهدافها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيع (55) استبانة على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق على المصارف، وعلى المدققين الداخليين العاملين في المصارف العاملة في قطاع غزة، وقد تم الحصول على (50) استبانة بنسبة استرداد 90 %، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التليل الإحصائي الوصفي لوصف وتليل متغيرات الدراسة، حيث أظهرت نتائج الدراسة:

¹ - رعدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

- أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الفعالية من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المدقق الخارجي،
- توصلت الدراسة إلى أن هناك أربعة عوامل تؤثر على العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وتساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي وتتمثل في:
 - قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي؛
 - واعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛
 - التزام الطرفين بالتنسيق المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة؛
 - ووجود تواصل وتشاور فعال ومنتظم بين الطرفين؛
- يساعد اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، حيث ان ثقة المدقق الخارجي بأعمال المدقق الداخلي واعتماده عليه يعزز من العلاقة التكاملية بينهما، باعتبار عمل المدقق الداخلي مكملًا لعمل المدقق الخارجي.

ثانيا: الدراسات السابقة تشمل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي دون ربطها بمتغير اخر

1. دراسة بلعربي سارة، (2016) بعنوان التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي¹، تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ومدى أهميتها لعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي بالنسبة لمؤسسة dahra vip - حجاج وهي مؤسسة لتربية الدواجن للغرب بتحديد ببلدية حجاج دائرة سيدي لخضر بولاية مستغانم، وتم من خلال هذه الدراسة معالجة وتحليل جوانب الموضوع من الجانب النظري ومن خلال هذه الدراسة توصلنا للنتائج الآتية:

- إن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي، واعتماد كل طرف على نتائج عمل الآخر يساعد في الاستغناء عن أعمال التدقيق الزائدة عن حاجتهما وتفاذي الازدواجية في العمل، وتسخير ذلك الجهد والوقت لتغطية أنشطة أخرى في المؤسسة؛

¹ - بلعربي سارة، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، شعبة علوم تجارية وتخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016/2017.

- إن النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي هي ما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي أثناء تأديته لمهامه؛
- يتحدد مستوى التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما؛

2. دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، (2009) بعنوان **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**¹، وكانت دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، هدفت هذه الدراسة الى توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والخارجية لصالح المؤسسة، ومدى استفادة كل منهما في عمل الاخر، حيث كانت دراسة عبارة عن مقارنة بين خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية في شركة KPMG وخطوات تنفيذ المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار من اجل الوصول الى أوجه التكامل بين مراجعي الشركة الخارجيين والمراجعين الداخليين للبنك وتم الحصول على النتائج الآتية:

- عدم وجود تشريع محلي يلزم الطرفين بضرورة التعاون والتكامل فيما بينهما، ومع ذلك الا انه وبشكل عام يمكن اعتبار مستوى التكامل المتحقق بين المراجعين جيد ومرضي؛
- تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالبنك باستقلالية مناسبة، كونها تتبع مباشرة مجلس إدارة البنك، حيث يتولى المجلس سلطة تعيين وعزل المراجعين الداخليين للبنك، كما أن تقارير المراجعة الداخلية ترفع مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة، إضافة إلى عدم وجود أي تأثير على استقلالية المراجعين الداخليين للبنك أثناء تأديتهم لمهامهم من قبل إدارات البنك الخاضعة للمراجعة.

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009

ثالثًا: الدراسات السابقة تم ربطها بمتغيرات أخرى دون نظام الرقابة الداخلية

1. دراسة اميرة بوياطة، (2018) بعنوان اثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

في تحسين جودة المعلومات المحاسبية،¹ تهدف الى معرفة الأثر الذي يحققه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تمت هذه الدراسة بتحديد في ولاية جيجل، باتنة والبلدية، يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المدققين الداخليين ومختلف موظفي مديرية المالية والمحاسبة المتواجدين في المؤسسات الاقتصادية، ومجموعة من المدققين الخارجيين وتم توزيع استبانتين على عينة عشوائية بسيطة من مؤسسات الاقتصادية ومكاتب التدقيق الخاصة بمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم توزيع 56 استبانة، وتم التوصل الى النتائج التالية:

- توجد علاقة تكاملية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في العينة محل الدراسة؛
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة المعلومات المحاسبية؛
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في آراء أفراد العينة حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمتغيرات الديمغرافية، من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

2. دراسة العيد بوجلخة، (2017) بعنوان التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

في ظل حوكمة الشركات،² تهدف هذه الدراسة الى معرفة التكامل بين المراجعة الداخلية

¹ - اميرة بوياطة، اثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحي، بجاية، الجزائر، 2018/2019.

² - العيد بوجلخة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016/2017.

والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات ومعرفة العلاقة الترابطية بين عمل المراجع الداخلي والخارجي ومدى اعتماد كل منهما على الاخر، أجريت هذه الدراسة بالجزائر، تم توزيع استبيان على المراجعين الداخليين والخارجيين وأكاديميين، حيث بلغ حجمها 68 فردا، وتم استرجاع 52 استبيان كعينة صالحة لتحليل وذلك بنسبة 76.47% تشير نتائج الاستبيان الى:

- توجد علاقة طردية بين عمل كم من المراجع الداخلي والخارجي كونهما يعملان في نطاق واحد ويستخدم كل منهما نفس التقنيات، ولا يمكن نسبيا على الأقل ان يستغني الواحد منهما على الاخر؛
- ان المرجعة الداخلية والخارجية من بين اهم الدعائم الأساسية التي تعمل على تحقيق أهداف الحوكمة كتحسين مصداقية البيانات والمعلومات؛
- ان مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والخارجية في ظل الحوكمة عديدة تتمثل في مدى اعتماد المراجع الخارجي على الداخلي، ومدى تعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة والتي تؤدي الى زيادة كفاءة عملية المراجعة وتقليل تكاليفهما.

3. دراسة خولة مرزوقان، (2016) بعنوان **التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**¹، وكانت الدراسة الميدانية لمجموعة من المؤسسات ومكاتب محافظي الحسابات في الجزائر، هدفت هذه الدراسة الى ابراز الدور الذي يؤديه التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وكانت الدراسي في مجموعة من الولايات تمثلت في: أم بواقي، قسنطينة، عنابة، سطيف، باتنة، سكيكدة، جيجل، سوق أهراس، ميلة، الطارف، تبسة، قالمة، الجزائر، العاصمة وبرج بوعريبيج، حيث تتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة المدققين خارجيين وقد تم اعتماد طريقة التسليم المباشر لبعض من افراد عينة الدراسة اما البعض الاخر فقد تم التواصل معهم عبر البريد الالكتروني حيث تم توزيع 90 استبيانا وكانت عدد الاستبيانات المسترجعة القابلة

¹ - خولة مرزوقان، **التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شعبة العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، ام بواقي، الجزائر، 2016/2015.

للتحليل تمثل تقريبا 93.33% من مجتمع الدراسة وتم الوصول الى مجموعة من النتائج الاتية:

- أظهرت الدراسة الميدانية ان معظم المدققين حاصلين على شهادات مهنية تؤهلهم للعمل مدققين؛
- يقوم المدقق الداخلي بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، اما المدقق الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط. فالمدقق الداخلي بحكم تواجده اليومي في المؤسسة فإنه يقوم وفي وقت مبكر بالتقييم المستمر لجميع الأنظمة واللوائح الداخلية للمؤسسة، أما المدقق الخارجي فإن عدد مرات نزوله إلى المؤسسة لتنفيذ مهمة تدقيقه محدودة وعادة ما تكون بعد تنفيذ الأعمال، وهذا ما يستدعي ضرورة التكامل بين الطرفين، لما له من دور في تحقيق الجودة والفعالية من أعمال التدقيق أولا ومن ثم نجاح المؤسسة ثانيا؛
- يتمثل الهدف الرئيسي لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في التأكد من فعالية نظام الرقابة وهذا من خلال دراسته وتقييمه لنقاط القوة والضعف، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة.

التعليق على الدراسات السابقة

سيتم الاعتماد في هذه الجزئية على المجموعة الأولى فقط دون التطرق الى المجموعة الثالثة وذلك لاختلاف المتغير التابع عن موضوع الدراسة الحالية، اما عن المجموعة الثانية فقد تم الاستعانة بها في اخذ نظرة على كيفية طرح العلاقة مبدائيا وذلك من خلال:

المجموعة الأولى: دراسات سابقة بنفس عنوان المذكرة

من خلال إستعراض الدراسات السابقة للمجموعة الأولى يتبين أنها ركزت على صور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي بنفس درجة الأهمية التي منحتها الدراسة الحالية إلى هذا العنصر، حيث تناولت دراسة -بن لدغم محمد- أهمية التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي والعوامل الداعمة لتطبيق هذا التكامل وتم تقسيم صور التكامل فيها الى التعاون و التنسيق بين المدققين الذي شمل بدوره تأثير هذا التعاون و التنسيق على تدقيق العملاء وتأثيره على الغش والإحتيال، وتأثيره على تكاليف

التدقيق الخارجي بالإضافة الى طرحها من زاوية إعتقاد المدقق الخارجي على الداخلي فقط، كما تم التطرق الى مساعدة المدقق الداخلي على الخارجي من خلال الاتصال والتواصل الذي يجري بينهما. إن الإختلاف بين الدراستين كان في طريقة تقسيم هذه الصور بالإضافة الى النتائج المتحصل عليها حيث تم التوصل الى مجموعة من النتائج في دراسة السابقة أبرزها (توجد علاقة إرتباط طردية قوية بمعامل إرتباط 80.8 % بين تكامل التدقيقين وفعالية نظام الرقابة الداخلية عكس الدراسة الحالية التي توصلت الى وجود علاقة إرتباط ضعيفة بنسبة 27,3 %

إما بالنسبة للدراسة الثانية -لرغد إبراهيم المدهون- التي قسمت صور التكامل الى إلتزام لجنة التدقيق بتعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، وإعتقاد المدقق الخارجي على الداخلي الذي شمل (موضوعية المدقق الداخلي، وكفاءته، وطبيعة وجودة عمله) وأيضا التزم كل من المدقق الداخلي و الخارجي بالتطور المهني، والتشاور والتواصل الفعال والمنتظم بين المدققين، وهذا غير التقسيم الذي إعتادته الدراسة الحالية والمتمثل في التعاون والتنسيق بين المدققين الذي شمل في فروعها (إعتقاد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، إعتقاد المدقق الخارجي على الداخلي، والإتصال و التواصل بين المدققين)،

كما وبينت هذه الدراسات بصفة عامة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في تحقيق اهداف المؤسسة، عكس دراستنا التي ركزت بشكل أدق على تأثير المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية وكذا المدقق الخارجي، ثم توسعت في أثر العلاقة بينهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، كما أن هناك بعض الدراسات التي أضافت متغيرات أخرى كدراسة رغبة إبراهيم المدهون بعنوان العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، التي لم تهتم فقط بمدى تأثير هذه العلاقة على تعزيز نظام الرقابة الداخلية بل توسعت أكثر الى ضرورة هذه الأخيرة في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي.

المجموعة الثانية: دراسات سابقة تشمل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي دون ربطها بمتغير آخر

من خلال استعراض الدراسات السابقة في هذه المجموعة يتبين أنها ألفت الضوء على أوجه التشابه والإختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي وعلى أوجه التكامل بينهما دون ربط هذه العلاقة بمتغيرات أخرى قد تتأثر بها، وهذا عكس دراستنا التي إهتمت بربط العلاقة بمدى تأثيرها على نظام

الرقابة الداخلية، كما تختلف هذه الدراسات في جانب التطبيق حيث أنها لم تعتمد على الاستبيان، فقد درست الموضوع عن طريق تحليل إجراءات العمل بين المدققين الخارجيين او الداخليين او عن طريق دراسة المقارنة وغيرها.

جاءت هذه الدراسة لتقدم تحليلا متعمقا لجميع الجوانب المتعلقة بالعلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، ودور نجاح هذه العلاقة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، حيث تناولت التنسيق والتعاون بين الطرفين وتأثير اعتماد كل منهما على الأخر في تفعيل العلاقة بينهما، كما بينت أهمية وجود ثقة مهنية متبادلة وتواصل منتظم بين المدقق الداخلي والخارجي في تفعيل التعاون والتكامل بينهما.

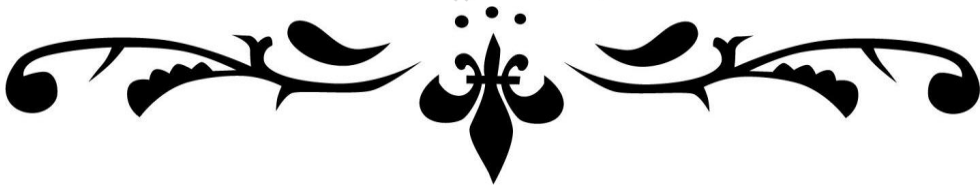
الفصل الأول:

العلاقة التكاملية بين التدقيق

الداخلي والخارجي ونظام الرقابة الداخلية:

إطار نظري

الداخلية: إطار نظري



تمهيد:

إن التطور المستمر والتوسع الكبير الذي شهدته المؤسسات الزم المؤسسة كونها تؤثر وتتأثر بالمحيط الذي تعيش فيه، بتبني التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي الذي بدوره يساعد على حل مشاكل عديدة كالتخلص نوعا ما من الإفلاس والتلاعب والغش داخل المؤسسة، فنتيجة الى الازمات المالية ظهر التدقيق الداخلي الذي يعتبر حاليا ضرورة حتمية لا بد منها ولا يمكن الاستغناء عنها، ولكن لا يكتمل التدقيق الداخلي الا بتوفر طرف اخر مستقل والمتمثل أساسا في التدقيق الخارجي حيث ان ظهور وتطور هذا الأخير جاء كنتيجة حتمية للتطور الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وخصوصا بعد اهم مرحلة شهدها التاريخ وهي مرحلة الثورة الصناعية، ومن هنا يمكن القول انه لا بد من توجدهم الوظيفيتين في المؤسسة فهي بأمرس الحاجة لخدماتهما معا، وليس هذا فحسب بل لا بد من ضرورة التظافر والتنسيق بين الجهود والتكامل بينهما اثناء تنفيذهما لمهامهما، لما لذلك من تحقيق الأهداف بجودة عالية، وتعزيز الرقابة الداخلية في المؤسسة.

ومن اجل التوسع في هذا الموضوع تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والخارجي؛
- المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية؛
- المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والخارجي

إن كبر حجم المؤسسات وتشعب أنشطتها وانفصال الملكية عن التسيير فيها أدى إلى ظهور التدقيق بنوعيه (الداخلي والخارجي)، وقد تزايد الاهتمام بهم لما لهم من أهمية تكمن في إعطاء صورة صادقة حول القوائم المالية ومصداقيتها من جهة، ومن جهة أخرى زيادة الثقة في هذه القوائم، وبالتالي مساعدتهم في اتخاذ القرارات.

الذي سيتم تقسيمه بالشكل الآتي:

- المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي والخارجي؛
- المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي والخارجي؛
- المطلب الثالث: مقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي والخارجي

نظرا لأهمية التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي أصبح من الضروري على المؤسسة تبني هذه الوظائف في هيكلها، وسيتم في هذا المطلب التطرق لماهية التدقيق الداخلي وكذا التعرف على التدقيق الخارجي وهذا من حيث التعريف، التطور التاريخي، الأهمية والأهداف، والمقارنة بينهم.

أولاً: ماهية التدقيق الداخلي

نظرا للالتزامات المالية التي جعلت من المؤسسة تتحمل اعباء مالية ضخمة، وخاصة بعد ازمة الكساد العظيم 1929، أصبحت مهنة التدقيق الداخلي تلعب أهمية بالغة في المؤسسة وسيتم في هذا العنصر التعرف أكثر على التدقيق الداخلي.

1. تعريف التدقيق الداخلي

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق الداخلي وأبرزها تعاريف الهيئات الرسمية فقد

عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) على انه "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف اضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق اهداف

المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".¹

كما عرفه المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI) على أنه " فحص دوري للوسائل الموضوع تحت تصرف المديرية، قصد مراقبة وتسيير المؤسسة لهذا النشاط الذي تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، وتتمثل الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري للتدقيق فيما إذا كانت الاجراءات المعمول بها، تتضمن الضمانات الكافية اي ان المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة ".²

من خلال التعريفين السابقين، يمكن القول ان التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم بها شخص فني محايد، تساعد هذه الوظيفة في تقييم وتفعيل عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة من اجل خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

2. التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

لابد من معرفة التطور التاريخي للتدقيق الداخلي قبل التوسع في المفاهيم النظرية الأخرى وسيتم ذلك من خلال ما يلي:³

ترجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 كخطوة أساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين، وعام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي الأخيرة.

¹ - Alain Mikol, *Formes d'Audit dans l'encyclopédie de comptabilité: contrôle de gestion et audit*, Édition Dunod, Paris, 2000, P:740.

² - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، الطبعة الثالثة، ص: 15.

³ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، الطبعة الأولى، ص ص: 30-33.

في 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المؤسسات المختلفة، وقد تميز وخاصة في المؤسسة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978.

في عام 1996 تم إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين، كما تم عام 1999 صياغة دليل جديد للتعريف بالتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه " نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة، مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى ".

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة، التوجيه.

3. أهمية التدقيق الداخلي

أصبح من الضروري في أي مؤسسة أن يكون هناك وظيفة تدقيق داخلي وذلك لما لها من أهمية في ادارتها، وسيتم ذكر هذه الأخيرة في النقاط التالية:¹

- ضمان السير الحسن للعمل والتأكد من سلامة الاصول وحفظها من الاختلاس؛ زيادة الكفاءة الانتاجية في جميع المجالات؛
- مساعدة ادارة المؤسسة للوصول الى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛
- العمل على حماية وصيانة الاموال من السرقة والغش.

ويمكن إعادة توضيح هذه الأهمية من خلال الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي والمتمثلة في:²

- **خدمات وقائية:** حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.
- **خدمات تقويمية:** حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها في المشروع، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.
- **خدمات إنشائية (بناءة):** حيث تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المشروع، وتضمن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.

4. أهداف التدقيق الداخلي

إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات والتحليلات بالإضافة إلى كونه يهدف إلى:³

¹ - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، الطبعة الأولى، ص:128.

² - عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2004، ص: 65.

³ - صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، دار الرماح للنشر، عمان، 2016، الطبعة الأولى، ص: 44.

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها؛
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها؛
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقييم الأعمال؛
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة؛
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية؛
- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها؛
- رفع الكفاية عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

5. أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع، وفيما يلي سيتم ذكر نوعين أساسيين متمثلين في التدقيق الداخلي المالي والتدقيق الداخلي التشغيلي، وفيما يلي شرح مفصل لهذه الأنواع:¹

1.5. التدقيق التشغيلي

يعرف التدقيق التشغيلي بأنه فحص وتقييم شامل لعمليات المؤسسة لإعطاء معلومات لإدارة، كما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية التي تتعلق مباشرة بأهداف الإدارة ويشمل تقييم كافة استخدامات الموارد المادية والبشرية وتقويم الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل واقتراح طرق كفيلة بزيادة الكفاءة والربحية.

ويعتبر التدقيق التشغيلي أداة فعالة من أدوات الرقابة الإدارية حيث يهدف إلى ما يلي:

- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة؛
- الحصول على المعلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية؛

¹ - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، 2014، الطبعة الأولى، ص: 235.

-حسن يوسف القاضي، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة، دمشق، 2008، ص: 111.

- إعادة التأكد من أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل؛
- الحصول على المعلومات المناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية وخصوصا فيما يتعلق بيور الفساد ومصادر التبديد والتلف.

2.5 التدقيق المالي

يقصد بالتدقيق الداخلي المالي الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ولأن تركيز التدقيق الداخلي المالي ينصب على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية من خلال المستندات والقوائم والسجلات المتعلقة بها، فأحيانا يطلق عليه اسم تدقيق العمليات حتى يهدف الى التأكد من سلامة إتمام العمليات المختلفة، عن طريق التحقق من الالتزام القائمين على أداء تلك العمليات بالسياسات الإدارية والمالية والمحاسبية ولهذا يتم أيضا تسمية التدقيق المالي أحيانا بتدقيق الأمانة.

ثانيا: ماهية التدقيق الخارجي

ان التدقيق الخارجي الزامي حيث يتم من خلاله فحص وتقييم من قبل هيئة مستقلة للحسابات السنوية لأبداء الراي فني محايد، وسيتم في هذا العنصر التعرف أكثر على مهنة التدقيق الخارجي.

1. تعريف التدقيق الخارجي

لقد تناولت العديد من الهيئات المختصة مصطلح التدقيق الخارجي، وفيما يلي سيتم التعرض الى بعض التعاريف:

فعرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) على انه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقه موضوعيه لغرض التأكيد من درجه مساييره هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج ذلك الى الأطراف المعنية".¹

كما عرفه مجلس الخبراء المحاسبي الفرنسي بانه: "عملية دراسية يقوم بها شخص محترف ومستقل من اجل ابداء رايه بانتظام على صدق نتائج سجلات المحاسبة ومعلومات المؤسسة".¹

¹ - عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة: الرقابة المالية والتدقيق الخارجي، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2004، الطبعة الثالثة، ص: 11.

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن القول ان التدقيق الخارجي هو نشاط تقوم به جهة خارجية مستقلة عن المؤسسة وتتميز بالكفاءة وتهدف الى فحص القوائم المالية وابداء رأي فني محايد حول مصداقية هذه القوائم.

2. التطور التاريخي لتدقيق الخارجي

مر التدقيق الخارجي بعدة مراحل قبل أن يصبح بالشكل الذي هو عليه في الوقت الحالي

وتتمثل هذه المراحل في الفترات الآتية:²

1.2. فترة ما قبل سنة 1500 م: في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات

الحكومية والمشروعات العائلية، وخصوصا العائلات المالكة، وكان التدقيق غير معروف بل كان الاهتمام به منصبا على المخزون السلعي، حيث يجرى عدة مرات في الفترة الواحدة، وقد عرفت عملية التدقيق في نهاية هذه الفترة عدم وجود أو معرفة بنظم الرقابة الداخلية حيث كان المدقق يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توكي الدقة ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

2.2. فترة ما بين 1500 م إلى 1850 م: في هذه الفترة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة

على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى كانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة إلى المدققين وكذلك تبني فكرة النظام المحاسبي خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

3.2. فترة ما بين 1850 م إلى 1905 م: شهدت هذه الفترة نمو اقتصادي كبير، وذلك بعد

ظهور الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة، وانفصال الملكية عن الإدارة، مما زاد من حاجة المساهمين الملحة للمدققين من أجل المحافظة على أموالهم، وهذا كله هياً الجو للتدقيق حتى يبرز للوجود كمهنة، أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فتمثلت

¹ - محمد التهامي طواهر - مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، الطبعة الثالثة، ص: 9.

² - إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة-معايير وإجراءات-، جامعة قاريونس، ليبيا، 2008، الطبعة الخامسة، ص: 20-17.

في اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر، واكتشاف الأخطاء الفنية بالإضافة إلى ذلك اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4.2. فترة من 1905 م إلى يومنا هذا: تميزت هذه الفترة بظهور الشركات الكبرى، وكذا تبني

أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المدقق الخارجي يعتمد عليها اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، واستعمال أسلوب العينات الإحصائية، فيما يخص الهدف من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسات، أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية التدقيق.

3. أهمية التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة نظرا للفوائد التي يقدمها لجميع الأطراف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، وتتمثل هذه الأهمية فيما يلي:¹

1.3. بالنسبة لأصحاب المؤسسة

- اكتشاف الأخطاء والغش في وقت مبكر بسبب الأثر النفسي الذي تتركه زيارات المدقق لدى موظفي المؤسسة وبالتالي لا تتم أي محاولة في المستقبل لارتكابها أو التورط فيها؛
- اكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات في نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة؛
- زيادة اطمئنان أصحاب المؤسسة والتأكد من سلامة أموالهم المستثمرة.

1.3. بالنسبة للأطراف الخارجية

- تسهيل مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة على نتيجة أعمال المؤسسة حيث يعتمد موظفو مصلحة الضرائب على القوائم المعتمدة من مدقق الحسابات في ربط الضريبة؛
- يفيد التدقيق الأجهزة الحكومية وأجهزة الدولة المتخصصة في التخطيط والرقابة وأجهزة تحديد الأسعار والإشراف على نشاط المشروعات.

¹ - كمال عبد السلام علي - خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، جامعة المنصورة، 2003، ص: 36.

كما يفيد التدقيق الخارجي فئات متعددة من الجمهور والمؤسسات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات والقوائم المنشورة لشركات المساهمة ومن بين هؤلاء:

- **المستثمرون:** في اتخاذ قرار بشأن استثمار أموالهم في الشركات المعنية أم لا بناء على دقة القوائم المالية والمركز المالي للوحدة الاقتصادية والحكم على معدلات الربحية واحتمال تحققها مستقبلاً؛
- **الدائنون:** يهتمهم الاطمئنان إلى متانة المركز المالي والربحية الحالية والربحية المحتملة للوحدات الاقتصادية مستقبلاً وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان والتعامل معها مستقبلاً؛
- **البنوك وشركات التأمين:** يهتمها الاطمئنان إلى سلامة المركز المالي للوحدات الاقتصادية، ومقدار رأس المال الثابت والعامل وذلك تمهيداً لمنحها قروصاً أو تسهيلات ائتمانية؛
- **العاملون:** يهتمهم الاطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالي وذلك من أجل الاطمئنان إلى نصيبهم في الأرباح.

1. أهداف التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي العديد من الأهداف تتمثل في:¹

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه؛
- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

¹ - أحمد قائد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، الطبعة الأولى، ص: 11.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.

3. أنواع التدقيق الخارجي

يمكن التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي تتمثل في:¹

- **التدقيق القانوني:** هو التدقيق الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات؛
- **التدقيق التعاقدية (الاختياري):** هو التدقيق الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا؛
- **الخبرة القضائية:** هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، الهدف منها اعلام الإدارة وارشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية وتقديم مؤشرات بالأرقام، وهي ظرفية تحدد مدتها من طرف القاضي

المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي والخارجي

أولا: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي

كون المدقق الداخلي هو موظف في المؤسسة، يقوم بتدقيق الحسابات بهدف التحسين والرفع من الأداء فله مجموعة من المسؤوليات والصلاحيات سيتم تلخيصها فيما يلي:

1. مسؤوليات المدقق الداخلي

تتمثل مسؤوليات المدقق الداخلي في:¹

¹ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 27.

- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق؛
- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة؛
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها؛
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة؛
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة؛
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.

2. صلاحيات المدقق الداخلي

بما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة، لا بد أن يكون مدير ومدققي إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها:²

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة؛
- تحديد نطاق عمل التدقيق بما فيه اختيار الأنشطة، وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة؛
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل؛
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

¹ - خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سابق، ص: 268.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 28.

من خلال ما سبق يمكن القول ان التدقيق الداخلي وظيفة مهمة فهي تقوم في إطار منظم، حيث تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة لضمان السير الحسن من خلال اتباع أسلوب منهجي مننظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

ثانيا: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي

كون المدقق الخارجي هو شخص مختص محترف محايد مستقل، فلهو مجموعة من الصلاحيات والمسؤوليات التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. مسؤوليات المدقق الخارجي

تتمثل المسؤوليات الواقعة على عاتق المدقق الخارجي في:¹

- التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها؛
- التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعت وتم تطبيقها بشكل سليم؛
- تدقيق ومراجعته المعلومات المالية الخاصة بالشركات وتقديم التغذية الراجعة بناء عليه التحقق من خلو البيانات المالية من اي اخطاء او اي عمليات السرقة او نصب او احتيال تقديم التقارير والنتائج والاقتراحات؛
- فحص ومعاينة العمليات الداخلية التي تجري داخل المؤسسة؛
- تقييم الاساليب والخطوات والقرارات التي اتبعتها الشركة من اجل إدارة المخاطر؛
- اجراء عمليه التدقيق لمختلف الاقسام حسب الحاجة؛
- التحقق من تسجيل القيود المحاسبية لطريقة صحيحة وفقا لما يتناسب مع المعايير المحاسبية المقبولة عموما GAAP ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS.

2. صلاحيات المدقق الخارجي

¹ - Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, **audit et commissariat aux comptes**, galion éditeur, Eja, , paris, 2007, P:7. (modifié)

حتى يستطيع المدقق الخارجي القيام بمهمته على أكمل وجه لا بد من تمتعه بمجموعة من الصلاحيات والتي تتمثل في:¹

- حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة؛
- حق طلب أي دفاتر أو سجلات للاطلاع عليها؛
- مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من التزاماتها؛
- دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة.

المطلب الثالث: مقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي

على الرغم من وجود تشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي، فإن هذا لا ينفي ان هناك اختلاف بينهما، حيث سيتم التطرق في هذا المطلب إلى معرفة أوجه التشابه بين المدقق الداخلي والخارجي وكذلك الاختلاف في مهنتيهما.

أولاً: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يتشابه المدققون الداخليون والخارجيون في كثير من الخصائص تتمثل في:²

- أن كل منهما لديه تأهيل علمي وعملي؛
- أن كل منهما يجب أن يكون مؤهلاً وذو كفاءة وأن يتمتع بالموضوعية في أداء التدقيق؛
- أن كل منهما يتبع نفس المنهجية في أداء التدقيق من تخطيط وأداء اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية.

كما يتشابه المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي فيما يلي:³

- أن كلاهما يجب أن تتوفر لديه الاستقلالية في العمل؛

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 216.

² - رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تقرير نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص: 52.

³ - بشير عيشي - عمار عيشي، مدى التزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية - الواقع العملي وآفاق التطوير تجارب الدول -، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 3-4 ديسمبر 2012، ص: 4.

- أن كلاهما مطلوب منه أن يبذل العناية اللازمة أثناء تأديته لعمله؛
 - أن كلاهما يلتزم بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني؛
 - أن كلاهما يتبع الإجراءات المتعارف عليها في التدقيق؛
 - أن كلاهما يقوم بإعداد تقرير بعد الانتهاء من أداء المهمة المكلف بها.
- بالإضافة إلى ذلك يتشابه المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي في ان:¹
- كل منهما يهدف لوجود نظام محاسبي فعال من خلال توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في التقارير المالية؛
 - كل منهما يهدف لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش داخل المؤسسة.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

على الرغم من أن التدقيق الداخلي والخارجي يتشابهان في الكثير من الأمور، إلا أن هذا لا يمنع وجود اختلاف بينهما، ويمكن توضيحه من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	معيار الاختلاف
يتمتع باستقلال الكامل، أي أنه محايد وليس له أي علاقة بالإدارة العليا وبأقسام وإدارات المؤسسة التعيين.	مستقل جزئياً فهو من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة، ويتبع الإدارة العليا للمؤسسة من ناحية أخرى.	الاستقلالية
يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه.	يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا للمؤسسة من خلال تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل التدقيق الداخلي نطاق العمل.	التعيين
يحدد نطاق عمله من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه أو بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة حتى يقوم بوضع برنامج تدقيق خاص	- يحدد نطاق عمله عن طريق إدارة المؤسسة المسؤولة عن تعيينه والذي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل التدقيق.	نطاق العمل

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 17.

<p>يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.</p>		
<p>يكون مسؤولاً أمام الجمعية العامة للمساهمة في مؤسسات المساهمة، وأمام الملاك في باقي المؤسسات مع تقديم تقارير إليهم.</p>	<p>يكون مسؤولاً أمام الإدارة العليا في المؤسسة مع تقديم تقريره إليها.</p>	<p>المسؤولية والتقرير</p>
<p>- إبداء رأي موضوعي محايد في شكل تقرير شامل لنتائج عملية التدقيق؛ - وجود نظام محاسبي فعال وامتثال خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة؛ - وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده.</p>	<p>- خدمة المراجع الخارجي؛ - انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية؛ - وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة؛ - وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب.</p>	<p>الهدف</p>
<p>يقوم المدقق الخارجي بإتباع أسلوب تدقيق ملائم لظروفه وذلك بالاتفاق مع إدارة المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار عدد مساعديه، شكل وحجم وطبيعة برنامج التدقيق الذي وضعه المدقق، الوقت المتاح، حجم معاملات المؤسسة وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما يغلب على عمله الطابع العالجي لأن معظم المدققين يختارون عينة معينة وتدقيقها عادة في نهاية السنة المالية ويوصي بالحلول لأي مشاكل قد تظهر.</p>	<p>فيما يخص المدقق الداخلي فيحدد عمله بطريقة مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولاً بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية، كما يتبع أسلوب التدقيق المستمر فنياً ومحاسبياً ومستندياً للتحقق من صحة العمليات المختلفة وتصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها أولاً بأول، ويغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات والأخطاء.</p>	<p>طريقة وأسلوب العمل</p>
<p>الفحص الانتقادي المنتظم بالتركيز على صحة وتسجيل البيانات المالية والخروج برأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع المالي للمنشأة وان البيانات المالية قد أعدت وفقاً لإطار تقارير مالية محدد.</p>	<p>التركيز على الكفاءة والفعالية للأحداث التاريخية وتقييمها وتقويمها والتنبؤ بالأداء المستقبلي مع تقييم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة في الشركات وبالتالي فهي تشمل جميع الجوانب المالية والتشغيلية والبيئية.</p>	<p>مجال وغرض التدقيق</p>

المصدر: من انجاز الطالبتين بالإعتماد على:

- فتحي رزق السوافيري، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 48؛
- لخضر أوصيف، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوالضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2017، ص: 29.

من خلال ما سبق تبين ان التدقيق الداخلي هو مهنة ضرورية يقوم بها شخص موظف بالمؤسسة، اما التدقيق الخارجي فهو مهنة منتظمة يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة، كلاهما يتمتع بمجموعة من الصلاحيات والمسؤوليات لا بد من الالتزام بها من أجل القيام بمهمتهما على أكمل وجه، وذلك للتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية لتحقيق أهداف المؤسسة، فبالرغم من وجود اوجه اختلاف بينهما الا ان وجودهما معا امر ضروريا.

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة حجر الاساس في كل المؤسسة، فاستمرارية نشاط هذه الأخيرة مرهونة بمدى فعاليته وذلك لأنه يلعب دورا هاما في كشف ومنع الغش، وحماية موارد المؤسسة سواء المادية او المعنوية.

ولدراسة نظام الرقابة الداخلية بشكل اوسع، سيتم تقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب:

- **المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية؛**
- **المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية وخطوات تقييمه؛**
- **المطلب الثالث: اسس ومقاومات النظام الرقابة الداخلية.**

المطلب الاول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

ان وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية وكذلك يهدف الى خلق قيمة في المؤسسة الاقتصادية ومن خلال هذا المطلب سيتم التعرف أكثر على هذا النظام من خلال عرض تعريفه، تطوره التاريخي، أهدافه وأنواعه.

أولاً: التعريف والتطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية

لا يمكن التطرق الى معرفة الجذور التاريخية لنظام الرقابة الداخلية قبل معرفة تعريفه، وسيتم ذلك من خلال هذا العنصر.

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

اهتمت العديد من المنظمات والهيئات المختصة في المحاسبة والتدقيق بتعريف الرقابة الداخلية حيث عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة (IFACI): على انها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والاجراءات والاعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة كما انه يساهم في السيطرة على انشطتها بفعاليتها ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الاخذ في الحسبان وبطريقه مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى ".¹

كما عرفت الفدرالية الدولية للمحاسبة (IFAC) نظام الرقابة الداخلية على أنه " نظام مكون من مجمل السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق تسيير محكم وناجح لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني احترام سياسات التسيير، حماية الأصول، الوقاية من حالات الغش والأخطاء واكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، مع استخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها ".²

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول ان نظام الرقابة الداخلية هو نظام يضمن تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة متمثلة أساسا في حماية أصول المؤسسة من الغش والاختلاس والتلاعب، وذلك من خلال اتباع مجموعة من الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة بطريقة منتظمة.

¹ - le site de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne-78-htm. Sur internet consulté le 01/01/2022، 11:30.

² - خمقاني محمد حسان- صديقي مسعود، إختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بإستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية، العدد 05، ص: 142.

2. التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية

يمكن حصر مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية في ثلاثة مراحل هي:¹

1.2. المرحلة الأولى قبل سنة 1500 م: كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين

بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما، وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس، فكأن الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المؤسسة.

2.2. المرحلة الثانية: من سنة 1500 إلى 1850 م: اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط

الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعنى اكتشاف الاختلاسات والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل الأحداث المالية. إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تحقق في خلال هذه المرحلة حيث كان هنالك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس.

3.2. المرحلة الثالثة: الفترة ما بعد 1850 م: كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى

ظهور المشروع كبير الحجم وبروز مؤسسات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على سلامة المحافظة على رأس المال....

ثانيا: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة كما يسعى لتحقيق عدة اهداف سيتم التطرق اليها من خلال

هذا العنصر.

1. أهمية الرقابة الداخلية

إن للرقابة الداخلية أهمية كبيرة بالنسبة للإدارة وبالنسبة للمراجع:²

¹ - محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2013، الطبعة الثانية، ص: 114.

² - الفين ارينز - جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002، ص: 279.

1.1. أهمية الرقابة الداخلية للإدارة: تملك الإدارة عادة ثلاثة اهتمامات تتمثل فيما يلي:

- التمكن من إعداد القوائم المالية وتوفير القدرة على الاعتماد على المعلومات الواردة فيها؛
- تحقيق كفاءة وفعالية التشغيل؛
- التمكن من الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية.

2.1. أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع: تعد دراسة الرقابة الداخلية وما نتج عنها من تقدير

لخطر الرقابة أمرا هاما للمراجعين في ضوء ما ورد في معايير المراجعة أو التدقيق المتعارف عليها فتعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب أن يستمر مراجع الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه الإلمام بالأساليب التي تستخدمها المنشأة والى الحد الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام وأيضا:

- تحديد مدى الاعتماد على التقرير المالي، حيث يحتمل ألا تعكس القوائم المالية بعدالة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانية الاعتماد على هذه العناصر غير ملائمة؛
- التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية، إذ يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي في مراقبة فئات العمليات وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات، ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات) تعتمد أساسا على دقة المدخلات (العمليات المالية).

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية

يكن أهم هدف لنظام الرقابة الداخلية في مساعدة الإدارة في تنفيذ استراتيجيتها ورفع الأداء، كما يهدف إلى ما يلي:¹

- تحقيق موثوقية القوائم المالية؛
- زيادة فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المطبقة في المؤسسة؛
- تحقيق المتابعة والإشراف على تقدم تنفيذ العمليات؛
- تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ؛
- حماية أصول المؤسسة وزيادة الكفاءة الإنتاجية؛
- توضيح الصلاحيات والمسؤوليات والفصل بين الوظائف؛
- تقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتحديد طرق الاستجابة لها.

ثالثاً: أنواع نظم الرقابة الداخلية

تتمثل أنواع نظم الرقابة الداخلية في: نظام الرقابة الإدارية، نظام الرقابة المحاسبية، وفيما يلي شرح موجز لهما:²

1. نظام الرقابة الإدارية

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهتم أساساً بتحقيق أكبر كفاية ممكنة عن طرق ضمان الالتزام بالسياسيات الإدارية.

وتتحقق الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، سيتم ذكر أهمها في يلي:

- الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية؛
- التحليل الإحصائي؛
- دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة)؛
- الرقابة على الجودة؛

¹ - خمقاني محمد حسان - صديقي مسعود، مرجع سابق، ص: 147.

² - محمد عبد الفتاح ياغي، مرجع سابق، ص: 20.

- تقارير الأداء والكفاءة؛
 - استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.
- والجدير بالذكر أن هذه الوسائل والإجراءات متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.

2. نظام الرقابة المحاسبية

الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية الأصول، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية والمالية لتحديد درجة الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول.

المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية وخطوات تقييمه

يحتوي نظام الرقابة الداخلية وفقا لتقرير لجنة COSO على مجموعة من المكونات التي تمثل النظام المتكامل للرقابة الداخلية، وكذا تقوم على مجموعة من الخطوات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة سيتم من خلال هذا العنصر التعرف على مكوناته وخطوات تقييمه.

أولا: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تم وضع خمسة عناصر رئيسية تكون إطارا متكامل لهذا النظام من قبل لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

- البيئة الرقابية؛
- تقييم المخاطر؛
- الأنشطة الرقابية؛
- التحكم في النظم المعلوماتية والاتصال؛
- القيادة والمتابعة.

وفيما يلي شرح لها:¹

1. البيئة الرقابية

تعتبر البيئة الرقابية أساس نظام الرقابة الداخلية وعدم وجود هذا العنصر الهام سبب في عدم فاعلية هذا النظام وتتكون هذه البيئة من عدة عوامل منها خاصة مرتبط بمدى نزاهة العاملين بمختلف المستويات الإدارية والقيم الأخلاقية السائدة لديهم وحسن السلوك وكيفية استعمالها لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي.

2. تقييم المخاطر

المخاطر هي كل الاحداث التي من الممكن ان تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها وتقييم المخاطر يندرج في إطار نشاط متكامل يسمى إدارة المخاطر ويتضمن أنشطة فرعية لتحديد المخاطر وتقييمها ومعالجتها.

3. الأنشطة الرقابية

هي السياسات والإجراءات التي تخص ما يلي:

- مراجعة الأداء؛
- معالجة المعلومات؛
- الحماية والاستغلال الأمثل للممتلكات؛
- فصل الواجبات.

4. التحكم في النظم المعلوماتية والاتصال

ويتم التحكم في النظم المعلوماتية والاتصال من خلال ما يلي:

- تحقيق جودة المعلومات وتوفيرها في الأجل؛
- ضبط قواعد وطرق الاتصال بين مختلف المصالح.

¹ - عبد الوهاب نصر علي- شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 16.

5. القيادة والمتابعة

هي عملية تقييمية تتم على أساس:

- المتابعة المستمرة؛
- التقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:¹

1. فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية ليستطيع المدقق الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدقيق وغيرها.

2. تحديد مخاطر الرقابة

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بتحديد مخاطر الرقابة عن طريق نقاط الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق.

3. اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة لاختبارات التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2005، الطبعة الأولى، ص: 214-215.

إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكونوا على علم تام بمسؤولياتهم وما هو المطلوب منهم.

بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يجب على مدقق الحسابات التحقق من بداية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات، يمكن لمدقق الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي:¹

- أن يتم تحديد أهداف التدقيق؛
- أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة؛
- أن يتم تحديد حجم العينة؛
- أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها؛
- أن يتم فحص إجراءات تقييم أدلة الإثبات.

من خلال ما سبق، يمكن القول ان نظام الرقابة الداخلية الفعال يسعى إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها، كما أن فعالية الرقابة مرتبطة بإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة المناسبة وذلك لإدراك الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

ان وجود اختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي لا يمنع ان كل نوع يكمل الآخر، وبالرغم من ان هذا التكامل الوظيفي ليس الزامي بينهما، الا انه يمكن اعتباره امرا ضروريا نوعا ما، ووجوده يلعب دورا في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وللتوضيح تم تقسيم المبحث الى:

- المطلب الأول: تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على نظام الرقابة الداخلية؛
- المطلب الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي: مفهومها ومجالاتها؛

¹ - غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص ص: 220-221.

- المطلب الثالث: تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الاول: تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على نظام الرقابة الداخلية

قد يؤثر كل من التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، فكل نوع من هذه الأنواع يؤثر في هذه الأخيرة حسب طبيعة المهنة، وفي هذا المطلب سيتم التطرق الى تأثير التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية، وكذا تأثير التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية

أولاً: تأثير التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي الجزء المهم في عناصر نظام الرقابة الداخلية والذي يقع على قمته، تضعه إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمساهمة في إضافة قيمة لأدائها عن طريق الخدمات الاستشارية وخدمات 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 والعمليات وأنظمة المعلومات والتي تندرج فيما يلي:¹

- تحقيق الأهداف والاستراتيجية؛
- مصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
- فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات المسطرة.

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 ومستقل 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 وأداء أعمال التدقيق يؤثر بشكل كبير على

¹ محمد عبدالله مجاهد، استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات: دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، مصر، العدد الثاني، ص:203.

جانبي المعلومات والاتصالات من نظام الرقابة الداخلية، في حين أن أداء أعمال التدقيق والكفاءة المهنية والموضوعية تؤثر بشكل كبير على الجانب البيئي لنظام الرقابة الداخلية.¹

تعتبر وحدة التدقيق الداخلي بمثابة الوصي الأساسي على نظام الرقابة الداخلية، ولتحقيق العلاقة الإيجابية بين فعالية التدقيق الداخلي وفعالية الرقابة الداخلية، يجب أن تتحقق سمات أساسية ينبغي توفرها في هذه الوحدة وعلى رأسها استقلالية هذه الوظيفة عن باقي الوظائف الأخرى، والعدد الملائم والكافي من الموظفين الذين يشتغلون في هذه الوحدة، وبالأخص في المؤسسات الكبرى التي تتبع لها عدة ملحقات هذا من جهة، ومن وجهة أخرى فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، يجب التأكد من وضع إدارة المؤسسة لمكونات نظام الرقابة الداخلية بالشكل الصحيح خاصة في مجال الترخيص والموافقة والإشراف، والفصل بين الواجبات ومراقبة الموظفين، إذ ينبغي لإدارة المؤسسة أن تضمن للجميع إنشاء مكونات نظام الرقابة الداخلية وأنها تعمل بفعالية.²

يعتبر تقرير التدقيق الداخلي حوصلة العمل الذي قام به المدقق الداخلي، حيث يتضمن نقاط القوة وأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، لذلك لا بد من إعطاء الاهتمام الفوري لتقارير نتائج التدقيق الداخلي من قبل الإدارة وكذلك الأشخاص الذين يتأثرون بهذه النتائج والعمل بتوصياته، ومن أهمها العمل بجد لضمان مراقبة مستمرة للرقابة الداخلية، للتأكد من أن الضوابط الرقابية هي موجودة حقا وتعمل بشكل صحيح.³

ثانياً: تأثير التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية

تكتسي مهمة التدقيق الخارجي أهمية بالغة وحيوية ليس لكونها متطلبا قانونيا فحسب، بل لاعتبارها ضرورة تتعلق بالأمانة والاستقلالية والنزاهة والعمل المتخصص، الأمر الذي يتوجب من خلاله بقاء جهات الاختصاص والقوانين وحتى مجالس إدارة المؤسسات وذوي العلاقة على فعل ما بوسعهم

¹ - أمين السيد لطفي، مسؤولية وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، الطبعة الأولى، ص: 105-140.

² - 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.

³ - يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص: 155.

لتوفير الجو الملائم والمساحة الكافية لممارسة هذه المهنة لتكفل له العمل بكل استقلالية وحرية تامة، بغرض افساح الطريق الواسع لكي تتجلى أهميته ونزاهته وحياديته.¹

فإجماع الخبراء الاقتصاديين والباحثين الأكاديميين والمهنيين المختصين الذين اتفقوا على أن عملية التدقيق الخارجي، تعني مجموعة اجراءات وعملية فحص شامل يقوم بها شخص مهني ومستقل للسجلات أو الحسابات، لإبداء رأي فني محايد يستهدف ما إذا كانت النفقات التي صرفت والايرادات المتحصل عليه مقيدة بالدفاتر المحاسبية، فتأكيدا لهذه الاجراءات يعتبر التدقيق الخارجي الوسيلة الهامة في الحكم على مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.²

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة، وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أنه يوفر الحماية لإنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليمة، وبعد بمثابة الركن الأول الذي يوليه المدقق اهتمامه لدى فحص وتدقيق القوائم المالية والحسابات الختامية، كما أن الرقابة الداخلية تعتبر كمؤشر على سلامة وصحة البيانات من بين المؤشرات الهامة بالنسبة للمدقق التي يعتمد عليها في اعداد برنامج التدقيق، حيث أن نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة تؤثر على طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة، ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الاجراءات والطرق الموضوعية، والتأكد من أنها تستخدم وتنفذ كما تم التخطيط لها مسبقا في المرحلة الأولى الخاصة بتخطيط وأداء عملية تدقيق الرقابة الداخلية للمؤسسة.³

إن توفر السمات الأساسية في المدقق الخارجي والمتمثلة في الاستقلالية، الكفاءة والخبرة المهنية، ترتبط ارتباطا وثيقا بالرقابة الداخلية، فبالنسبة للاستقلالية يمكن اعتبار بعض المؤسسات ذات رقابة داخلية ضعيفة إذا كان المدققون الخارجيون أقل استقلالية، والعكس صحيح يمكن اعتبار المؤسسات ذات رقابة داخلية محكمة إذا كان المدققون الخارجيون يتمتعون بالاستقلالية التامة، وعليه نجد ان هذا العنصر

¹ - سامح عبد الرازق الحداد، تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص: 86.

² - علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، الأردن، 2010، الطبعة الأولى، ص: 155.

³ - أمين السيد لظفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ص: 351.

الهام المتمثل في الاستقلالية من بين المؤشرات الهامة الواجب توفرها في المدقق الخارجي، والتي من شأنها ان تؤثر على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة.¹

اما بخصوص الكفاءة والخبرة المهنية الناتجة عن ممارسة المدقق الخارجي لمهام متشعبة، وفي مؤسسات مختلفة ومتنوعة، فيما يخص قيامه بدراسة وفهم نشاط المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، بالرغم من أن الرقابة الداخلية الفعالة لا تقلل من وقت وتكلفة التدقيق الخارجي، لكنها تعزز في جودة التدقيق بمساهمتها في زيادة الكشف عن مواطن الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلى أنها تزيد من مصداقية البيانات المالية وشفافية المعلومات أيضا.²

المطلب الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي: مفهومها ومجالاتها

ان العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي قد تلعب دورا مهما، فالمؤسسة بحاجة لوجودهما معا، حيث سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وكذلك التكامل في ظل المعيار 600، بالإضافة الى صور التكامل.

أولا: مفهوم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، أهدافه وأهميته.

1. تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

ان التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي هو التنسيق والتعاون بينهما اثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام يعود بالفائدة على المؤسسة.³

3. اهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

¹ - علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سابق، ص:157.

² - كريمة على الجور، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية الإدارية، القاهرة، 2012، ص: 32.

³ - حمد شقير، العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، مجلة المدقق، العدد، 42-41 آذار، 2000، ص: 10.

يوجد العديد من الأهداف لتكامل التدقيق الداخلي والخارجي أهمها:¹

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

4. أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي فيما يلي:²

- سرعة المدقق الخارجي في فهم الأنظمة المتعددة والمستخدم من قبل المؤسسة نظرا لمحدودية وقته؛
- تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق أكبر قدر من الرضا للعميل؛
- اطمئنان المراجع الخارجي على دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- التقييم الشامل لمخاطر التدقيق ومن ثم اتخاذ القرارات؛
- تحقيق المنفعة الاقتصادية من جهة وجودة وكفاءة عملية التدقيق من جهة أخرى من خلال إتباع منهجية عمل موحدة بين المدقق الداخلي والخارجي دون المساس بجودة أدائهم واستقلاليتهم؛
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها؛
- تخفيض الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي.

ثانيا: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في ظل المعيار الدولي رقم 600

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص: 96.

² - جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، مصر، جامعة القاهرة، 2001، ص: 45.

1. معيار التدقيق الدولي رقم 600

تم اصدار معيار التدقيق الدولي رقم 600 من طرف لجنة ممارسة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير سنة 1988 والذي يهدف إلى بيان الإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بهدف الاستفادة منه، وتمثل هدف هذا المعيار في تحديد ما إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية وذلك من خلال التواصل بوضوح مع مراجعي المؤسسة بشأن نطاق وتوقيت أعمالهم على المعلومات المالية التي يتوصلون إليها.¹

المتطلبات الرئيسية للمعيار

ولتطبيق هذا المعيار لابد من:²

- يتم تحديد دور المدقق الداخلي عن طريق إدارة المؤسسة، ويختلف هدفه عن هدف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لإصدار تقرير عن تدقيقه للقوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل مستقل ومحاييد، ولهذا فإن عمل المدقق الداخلي قد يكون مفيداً للمدقق الخارجي؛
- غالباً ما يساعد وجود تدقيق داخلي سليم وفعال على تقليل حجم الاختيارات التي يقوم بها المدقق الخارجي؛
- يختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي من مؤسسة إلى أخرى بحسب هيكل وحجم المؤسسة ومتطلبات الإدارة ومع ذلك تمارس أنشطة التدقيق الداخلي في المجالات الآتية:
- فحص مدى الالتزام بالتشريعات والقوانين والسياسات والمتطلبات الداخلية والخارجية
- اختبار مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية وقد يتضمن هذا الأمر فحص الطرق المستخدمة في تحديد وقيا وتبويب وإعداد التقارير عن تلك العمليات؛
- فحص النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية.

ثالثاً: صور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

¹- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2020، ص: 510.

²- طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 78-76.

ان صور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كثيرة وواسعة وسيتم من خلال هذا العنصر التطرق الى التعاون والتنسيق بين المدققين (الداخلي والخارجي)، في حدود اعتماد المدققين على بعضهما البعض، بالإضافة الى التواصل والاتصال الذي يجري بينهما.

1. التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي

إن نظام التدقيق الداخلي الذي تمارسه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب ضرورة التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي، بهدف إيجاد وتحقيق صورة من صور التكامل المطلوب بين الطرفين، يعد التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين أمراً جاداً وحاسماً وعنصراً مهماً في جودة التدقيق، بسبب التسارع المتزايد في التقدم التكنولوجي، وبذلك فإنه يصعب على المدقق الخارجي فهم الأنشطة المتعددة المستخدمة من قبل المؤسسة لمحدودية وقته؛ إذ أن مزاولة المدقق الخارجي لعمله بدون تقديم أي مساعدة من طرف المدقق الداخلي سيكون مكلفاً للغاية خاصة بالنسبة للمؤسسة، مما يستدعي ضرورة اعتماد المدقق الخارجي على نتائج المدقق الداخلي وتقييماته، وذلك بقيامه بتقييم أنظمة الضبط بالمؤسسة وتقديم التقارير للمدقق الخارجي، مما يحفظ من وقته ويقلل من ساعات عمله.¹

بخصوص التفاعلات والتعاون في مجال العمل بين المدققين، تشير لنا دراسة في ألمانيا بأنه إذا كان المدققون الداخليون يعملون جنباً إلى جنب مع المدققين الخارجيين، فإن نتائجهما تزيد في جودة وفعالية أنظمة المؤسسة أنشطتها، وإذا عمل المدققون الخارجيون جنباً إلى جنب مع المدققين الداخليين، سوف يؤدي ذلك إلى انخفاض في حجم الاختبارات التي يقومون بها، ونتيجة لذلك ينجر عنه تخفيض لتكاليف المدققين الخارجيين.²

بالرغم من أن مسألة التعاون والتنسيق الفعالين بين المدققين الداخليين والخارجيين يؤديان إلى خلق عدة فوائد بالنسبة لهم كتبادل للخبرات والمعارف، وتطوير للأساليب وتبادل للمنافع، وكذلك الأطراف الخارجية التي يخدمونها، بالإضافة إلى تحقيق غرض رئيسي وهو زيادة فعالية وكفاءة التدقيق، وتخفيض تكاليفه وبالرغم من أنها حظيت بعناية واهتمام بالغ الأهمية من طرف بعض المنظمات المهنية والمعايير

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.

الدولية، إلا أن هذه المسألة لم يتم دراستها على نطاق واسع بعد، وتحتاج إلى مزيد من البحوث خاصة في البلدان النامية.¹

1.1. اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي

هناك تعاون وتنسيق وبين المدقق الداخلي والخارجي فكل الطرفين يعتبر مستفيدا ويساعد الآخر في عمله، ومن أهم المجالات والجوانب التي يعتمد فيها المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي ما يلي:²

- يعتمد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي لمساعدته في حل أي مشكلة قد تواجهه أثناء تأدية مهامه خاصة إذا كان المدقق الخارجي أكثر خبرة وتأهيلا في مجال التدقيق؛
- في حالة حصول خلاف بين المدقق الداخلي والإدارة المالية في المؤسسة بشأن مدى تطبيق الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة، ففي هذه الحالة يلجأ الطرفين إلى المدقق الخارجي للفصل في هذا الخلاف؛ يستفيد المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي، وكذلك معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وأي إصدارات أو تعديلات فيها؛
- ينبغي على المدقق الداخلي أن يتبنى أسلوب الاتصال بالمدقق الخارجي وهذا في حالة ما إذا طلب مجلس الإدارة من المدقق الداخلي تقييم أداء المدقق الخارجي، وهنا لن يكون المدقق الداخلي قادرا على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المدقق الخارجي، أو بهدف مناقشة أمور أخرى مثل:

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي؛
- الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي؛
- اهم التعديلات الناتجة عن اعمال التدقيق؛
- المخالفات والأخطاء.

¹ - 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. -148.

² - يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 129.

- اضعاف الثقة والصفة القانونية في القوائم المالية في القوائم المالية حيث لا يكفي تدقيقها والمصادقة عليها من طرف المدقق الداخلي في المؤسسة لإكسابها هذه الصفة إلا إذا قام بتدقيقها والمصادقة عليها من طرف مدقق خارجي مستقل؛
- تمتع المدقق الخارجي بالاستقلال الكامل يجعل منه مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة، حيث أن قيام المدقق الخارجي بإجراء تدقيقه بصفة مستقلة يمكنه من ابداء رأيه بوضوح حول مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي، والسياسات والإجراءات المتبعة، وبالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في الجوانب التي لم يستطع ابداء رأيه فيها أو أغفل عنها؛
- عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ مهمته وتقييم وظيفة التدقيق الداخلي لاكتشاف مدى سلامتها وكفاءتها أو وجود أي تقصير فيها، فإنه يعتبر مفيدا بالنسبة للمدقق الداخلي لتطوير وتحسين عمله بصفة مستمرة؛
- يعتبر المدقق الداخلي مستفيد من خبرة المدقق الخارجي كونه يعتبر أكثر تأهيلا وخبرة وذو كفاءة وهذا نتيجة ل:¹

- استخدامه لنظم معلومات متطورة؛
- لديه خبرة واسعة في مهنة التدقيق الداخلي؛
- يكتسب مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم؛
- أن العاملين لدى المدقق الخارجي ذوي درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية.

بالإضافة إلى أنه:²

- يمكن للمدقق الداخلي الاستفادة من المعلومات والأساليب المتبعة من طرف المدقق الخارجي بهدف رفع مستوى خبرته وكفاءته في مجال التدقيق الداخلي؛
- إن التنسيق بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي يساهم في تحقيق أعلى درجة من الفعالية، وضمان تغطية شاملة لأنشطة المؤسسة، وتفاذي وجود الازدواجية بينهما.

2.1. اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

¹- منصور ياسين الأديمي، دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكيد لأنشطة التدقيق الداخلي، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 2، جامعة طانطا، 2007، ص: 151.

²- حمد شقير، العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، مجلة المدقق، العدد 42-41، آذار، 2000، ص: 12.

- يهدف المدقق الخارجي من خلال تقييمه لعمل المدقق الداخلي إلى تحديد مدى امكانية الاعتماد عليه في تنفيذ مهمته، ومن أهم جوانب اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي ما يلي:¹
- الحصول على فهم واضح لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق الخارجي بفهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال القيام بمجموعة من الإجراءات وذلك لتحقيق الأهداف التالية:
 - مراعاة العوامل التي تؤثر على مخاطر حدوث التحريفات؛
 - تصميم اختبارات التحقق؛
 - تحديد أنواع الأخطاء والتحريفات الممكنة.
- ومما يزيد من دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي في جانب الحصول على فهم واضح لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:²

- إن وجود ادارة تدقيق داخلي مستقلة للمؤسسة يدعم نظام الرقابة الداخلية كما يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي وتقليص نطاق اختباراته وذلك اعتمادا على عمل المدقق الداخلي؛
- تقوم ادارة التدقيق الداخلي بتقديم الإيضاحات للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق، وذلك نظرا لما لها من خبرة ودراية بكافة عمليات المؤسسة والإجراءات المتبعة في تنفيذها؛
- يستفيد المدقق الخارجي من التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة سواء كانت مالية أو انتقادية أو تصحيحية وذلك لتكوين فكرة سليمة حول قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته؛
- إن اكتساب المؤسسة لنظام رقابة داخلي سليم وقوي يزيد من ثقة المدقق الخارجي في درجة متانة، وبالتالي الاعتماد عليه في تحديد حجم العينة من جهة وتقليص الإجراءات التي سيقوم بتنفيذها من جهة أخرى.

3.1. الاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والخارجي:

يعد الاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والخارجي من أهم مجالات التكامل بينهما وفيما يلي شرح له:¹

¹ - ابراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، مصر، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999، ص: 293.

² - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سابق، ص: 284.

إن عنصرَي الاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يعتبران من أهم العوامل الرئيسية المؤثرة على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وأهم الأوجه التي تسعى إلى تحقيق التكامل بين المدققين، التي تتجسد عن طريق خلق حوار مفتوح حر وصريح ومنتظم مع كل أولئك المشاركين في العمل.

وفي الواقع أن المحاسبة المالية وعملية إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية التي هي الهدف النهائي للعملية كلها، لا يمكن أن تنتج إلا من عامل مهم ألا وهو عامل الاتصالات الفعالة بين المدقق الداخلي والخارجي، لكن لكي يتحقق هذا العامل ويستمر لابد من وجود شرط مهم يتداول بين الطرفين ألا وهو شرط الثقة، إذ أن انعدامه لا يحقق لا اتصال ولا تشاور.

إن أهمية وجود آلية التواصل الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، تساعد على نجاح العلاقة بينهما في اتفاق كل منهما على تنسيق الجهود كما أنها تزيد من اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، وتحديد أهدافهما معاً، والتأكد من تغطية التدقيق لأعمال المؤسسة، كما يتوجب هنا أن يكون المدقق الداخلي سابقاً في تحقيق التواصل الفعال مع المدقق الخارجي وأن يكون على أساس منتظم، وأن يشمل الاجتماعات الرسمية والغير الرسمية وإرسال الرسائل والمكالمات الهاتفية، وغيرها من أشكال الاتصال والتواصل، كما ينبغي أن يكون هناك اتفاق مشترك بين الطرفين بشأن طبيعة وتوقيت التواصل، وأن يكون التواصل موثقاً وبناءً على موافقة لجنة التدقيق عليه.

إن توثيق الاتصال بين المدقق الخارجي والداخلي يكون باستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي في عملية التخطيط، حيث يحتاج المدقق الخارجي إلى دراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة ومناقشتها في بداية عملية التدقيق، وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة مدى وتوقيت إجراءات المدقق الخارجي، فمن الأفضل أن يتم الاتفاق مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختبار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وإعداد التقارير. تزداد فعالية التنسيق هنا مع التدقيق الداخلي، إذا عفدت اجتماعات دورية في مراحل مختلفة، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات

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.

- Sofia Oikonomidi, Nicklas Paulsson, «**External Auditors Trust in Internal Auditors**», Karlstad Business School, 2016, P 4.

العلاقة ووضعها تحت تصرفه وتمكينه الوصول إلى أوراق عمل المدقق الداخلي، وإبلاغ كل المدققين لبعضهما البعض بأي أمر قد يلفت انتباه المدقق الآخر والذي قد يؤثر على عمله.

يعتبر التواصل الفعال أحد العوامل الرئيسية المؤثرة على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، بالرغم من أن هناك العديد من العوائق أو الحواجز التي تمنع الاتصال والتواصل بين الطرفين، التي من الممكن أن تؤثر على هذه العلاقة بصفة مباشرة على نجاح عملية التدقيق، والتي تسمح بخلق وضع يتخلله التوتر والصراع ونذكر منها على سبيل المثال، إذ رأى المدقق الخارجي أن المدققون الداخليون يفتقرون إلى المصداقية فإن حظوظ الاعتماد عليهم من طرف المدقق الخارجي متخفض بشكل كبير، إضافة إلى أن إغفال المعلومات والتي يعتبر من الأنواع الشائعة لقيام الحواجز التي تحول دون تحقيق الاتصال والتواصل بين الطرفين.

إن تحسين الاتصال والتواصل بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين يرفع من مستوى التعاون والتنسيق بينهما، إذ أن العمل كفريق واحد يجمعهما، بدلا من مجموعتين مستقلتين لا يمكن إلا أن يحسن من كفاءة وفعالية عملية التدقيق، ولتحسين التواصل بين المدققين الداخليين والخارجيين، يجب محاولة التعرف ومواجهة الحواجز والعوائق التي قد تسبب مشاكل في عمليات التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، والتي يمكن أن يكون لها تأثير مباشر على نجاح أو فشل عملية التدقيق.

المطلب الثالث: تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على نظام الرقابة الداخلية.

إن كبر حجم المؤسسات الذي أفرز تشعب وتعقد الوظائف التي تقوم بها، أرغم عليها الحاجة إلى طلب الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي بصفته إحدى وسائل الرقابة الداخلية في المؤسسة، والمدقق الخارجي الذي يعد إحدى ركائز الرقابة الخارجية على المؤسسة أيضا، مما تطلب ضرورة تحقيق التكامل بتضافر الجهود بينهما بشكل واسع، وتبادل الثقة والمعرفة الكاملة والامكانيات التي يتمتع بها كل منهما، التي يتم استنتاجها من خلال تقييم كل منهما لعمل الآخر، باعتبار أن أحدهما يعد مكملا للآخر وليس منافسا له، مما لا شك فيه أن هذا التكامل يؤدي بالضرورة إلى تحقيق أهداف كل منهما بكفاءة وفاعلية والذي يعود بالفائدة على المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.¹

¹ - جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الدار المعاصرة، الإسكندرية، مصر، 2003/2002، ص: 390.

يسعى كل من المدقق الداخلي والخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، وخلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط القوة والضعف، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال يمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة، فاهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها، يجعل من اهتمام المدقق الخارجي بحاجة إليها لتحديد نطاق فحصه وتدقيقه.¹

وعليه نجد ان أوجه التكامل تتخلص في العناصر الآتية:²

- عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي: حيث ان المدقق الداخلي يتمتع باستقلالية محدودة عن بعض الإدارات مثل إدارة المالية وإدارة التكاليف وإدارة الإنتاج، ولا يتمتع بتلك الاستقلالية مع الإدارة التنفيذية للمؤسسة؛
- بحكم ان المدقق الداخلي موظف من موظفي المؤسسة فيقع عليه العبء الأكبر في تدقيق العمليات التي تتم خلال السنة أيا كانت طبيعتها، يوفر له فرصة القيام بإجراء الفحوصات التحليلية والتفصيلية، في حين ان المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق المحول من التدقيق الشامل الى 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 او معلومات او دفاتر او حسابات قد يحتاجها هذا المدقق كونه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي؛
- ما من شك أن المدقق الداخلي له دور في مساعدة المدقق الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية وكذلك تأسيس نظام رقابة كفاء وفعال، وهذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية (COSO) في تقريرها حيث حفزت المدققين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الادارة والمدققين الخارجيين في الأمور التالية³:

¹ - سمير كامل عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مصر، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، 2008، ص: 21.

² - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سابق، ص: 285.

³ - خالد الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الأردن، 2010، الطبعة الأولى، ص: 153.

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛
- تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

يتوجب على المدقق الخارجي إبداء رأيه حول التقرير المعد من طرف المدقق الداخلي حول ما إذا كان هذا التقرير يتفق مع معايير التقييم المقبولة عموماً للرقابة الداخلية على التقارير المالية، وأنه يقدم صورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية لنتائج تقييم الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وأنه يتفق مع المبادئ المتعارف عليها في إعداد هذه التقارير.¹

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 حولت للمدقق الخارجي الحق في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المدققين الداخليين.²

يعتمد المدقق الخارجي عند بدء عمله على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة بهدف تكوين رأي فني محايد عن مدى كفاءة النظام، ومعرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق التدقيق والاختبارات اللازمة، وبما أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بأعمال تعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يتطلب من المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة العمل في دائرة التدقيق الداخلي، فإذا اتضح للمدقق الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار

¹ - نفس المرجع، ص: 155.

² - أحمد نور، مراجعة الحسابات: من الناحية النظرية والعملية، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، ص: 167.

جزء كبير من برنامج التدقيق المستندي، والعكس صحيح فإذا تبين له عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه سيكون مضطراً لتوسيع نطاق الفحص المستندي حتى يستطيع إبداء رأيه في القوائم المالية.¹

وفي الأخير تم استنتاج ان وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي هما وظيفتين متكاملتين وصور التكامل بينهما واسعة وكثيرة ولها دور كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال الاستفادة من التنسيق المناسب بين الطرفين الذي يجنب تكرار العمل، حيث لا بد من التظافر بين الجهود لتحقيق اهداف المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية.

خلاصة الفصل الأول

¹ - خالد الخطيب، مرجع سابق، ص: 154.

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، يتبين ان التدقيق الداخلي عبارة عن حلقة مهمة اذ انه يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة وذلك من خلال ما يتوفر عليه من إمكانيات، كما انه يعمل على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة.

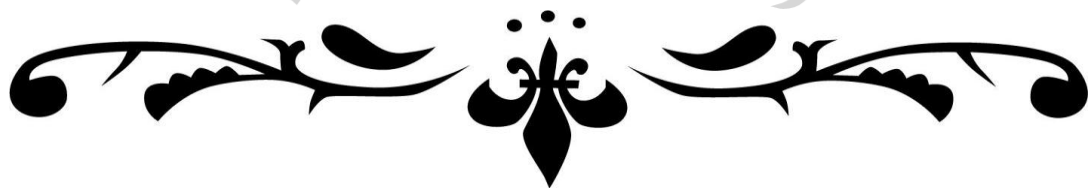
كما تبيّن ان التدقيق الخارجي عبارة عن عملية فحص القوائم المالية عن طريق شخص خارجي ومستقل عن المؤسسة من اجل تقديم رأي فني محايد حول صدق وصحة وسلامة نشاط المؤسسة.

ومن هنا يمكن القول ان التدقيق الداخلي والخارجي وظيفتان متكاملتان، قد يؤثر التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية وكذا قد يؤثر التدقيق الخارجي أيضا على نظام الرقابة الداخلية، الا ان العلاقة التكاملية بينهما قد تكون لها تأثير أكبر على هذه الأخيرة، فوجود اتصال وتواصل يؤدي الى تفهم العمل أكثر واعتماد الطرفين على بعضهم البعض يؤدي الى تخفيض التكاليف وانهاء العمل في اقل وقت ممكن، بالإضافة الى تفادي التكرار الذي قد يحصل اذ لم يتم هذا الاعتماد.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية بمناجم

فوسفات - تيسة -



تمهيد

بعد أن تناولنا في الفصل السابق المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي والخارجي ونظام الرقابة الداخلية، والتي سيتم التقييد بها في الجانب التطبيقي، حيث خصص هذا الفصل لإسقاط المفاهيم النظرية على إحدى المؤسسات الاقتصادية بهدف معرفة دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، من خلال التركيز أكثر على صور التكامل الوظيفي بينهما، وقد تم اختيار مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - لإجراء الدراسة الميدانية، لكونها من المؤسسات الوطنية البارزة في قطاع المناجم وتمتلك إمكانيات عالية. وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالاتي:

- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -؛
- المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
- المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

لتجسيد الموضوع محل الدراسة تطبيقياً، تم اختيار كيان اقتصادي يتوفر فيه محور الدراسة، وهو مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - لإسقاط المعطيات النظرية على نشاطها، وبناءً على ذلك سيتم التطرق إلى: (*)

- المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -؛
- المطلب الثاني: مهام ومبادئ مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -؛
- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

تتخرز الجزائر بثروات طبيعية ومعدنية وفيرة، كالحديد والفوسفات، الأمر الذي جعلها تباشر في انجاز قاعدة صناعية لاستغلال هذه الثروات، ومن بين المؤسسات التي تباشر هذا الاستغلال مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -.

أولاً: تعريف مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

- شركة مناجم الفوسفات - تبسة - بدأت ممارسة نشاطها بشكل مستقل عن (FERPHOS) بتاريخ: 2005/01/01، يبلغ رأس مالها 1.600.000.000، وحداتها هي:
- المركب المنجمي جبل العنق (CMDO): يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر تبسة؛
- المنشأة المينائية بعنابة (IPA): وهي وحدة مهمتها حمل و شحن منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير؛
- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية (CERAD): مهمته العمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة؛
- مقر الإدارة العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات (DUS) : وهي مركز للمراقبة والتسيير لوحدات؛

* المعلومات الواردة في هذا المبحث مصدرها قسم المالية والمحاسبة بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

- وحدة النقل البري (UTR): وهي وحدة مهمتها نقل منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير من بئر العائر إلى عنابة.

ثانيا: مراحل تطور مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

بما أن SOMIPHOS هي مؤسسة فرعية من المؤسسة الأم FERPHOS فإن نشأتها جاءت نتيجة للتطورات والتغيرات الهيكلية الحاصلة في البنية التنظيمية لـ FERPHOS، لذلك سيتم التطرق إلى مختلف هذه التغيرات وصولاً إلى ظهور SOMIPHOS:

بدأت المؤسسة نشاطها سنة 1962 تحت إشراف "المكتب الجزائري للاستغلال والبحوث المنجمية" BAREM حتى تاريخ 06 ماي 1966، أين تم تأمين الموارد الوطنية ونشأت مؤسسة تحت اسم SONAREM، لتتأس بعدها المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS كحصيلة للتغيرات الهيكلية لـ SONAREM، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 73-441 الصادر بتاريخ 16 جويلية 1983 وحولت على إثره FERPHOS إلى مؤسسة مساهمة - مؤسسة عمومية اقتصادية - بتاريخ 22 ماي 1990 برأسمال مبدئي يقدر بـ 5000000 دج ثم زاد إلى 30000000 دج ثم 1000000000 دج نهاية إلى 2241000000 دج وفي 08 أكتوبر 2001 وبعد الانفتاح الرأسمالي الذي شهده الاقتصاد الوطني أبرمت المؤسسة عقد شراكة مع متعامل هندي، وأصبح مساهم في منجمي الحديد ونزة وبوخضرة FERPHOS بنسبة 70% وبنسبة 30% في رأس مال الكيان الجديد الناتج عن الشراكة والذي أطلق عليه اسم ISPAT TEBESSA، ليتم بعد ذلك إعادة تنظيم FERPHOS سنة 2004 وأصبحت تتكون من سبعة مؤسسات فرعية تابعة، توجه وتقاد من طرف الإدارة العامة للمجموعة FERPHOS.

ثالثا: الشكل القانوني لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

مؤسسة مناجم الفوسفات حاليا تعتبر مؤسسة ذات أسهم، وهي فرع من فروع مجموعة FERPHOS برأس مال اجتماعي يقدر بـ 1 600 000 000.00 دج يشرف عليها مجلس إدارة مشكل من طرف المساهمين في إطار إجراءات تنظيم القطاع الاقتصادي العام التابع للدولة تحت وصاية مؤسسة تسيير مساهمات الدولة (SOMI NES SGP). ويتواجد المقر الاجتماعي للمؤسسة "المديرية العامة" بولاية تبسة المدينة، التي تحوي الثروات الأساسية التي هي مركز نشاطات المؤسسة، ونشير أن المهام الأساسية التي وجدت من أجلها مؤسسة مناجم الفوسفات هي النشاطات المنجمية التي هي أساس

العمل والإنتاج، وتتلخص في الاستغلال بالدرجة الأولى وهي استخراج الثروات المعدنية الفوسفات ومعالجتها وتسويقها للسوق الخارجية.

رابعاً: الأهداف العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

- تسعى المؤسسة بصفة عامة الى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:
- البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛
 - العمل على رفع إمكانيات الشركة حتى تتمكن من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛
 - تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛
 - المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛
 - الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛
 - تطوير الاستثمارات والاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية.

المطلب الثاني: مهام ومبادئ المؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - من أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الوطن، حيث وصلت إلى مكانة وطنية وعالمية من شأنها أن تسهم في تطوير الاقتصاد الوطني.

أولاً: مهام مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

لا يقتصر نشاط مؤسسة مناجم الفوسفات على الأنشطة الإنتاجية وإنما يتعدى ليشمل الأنشطة التجارية الخدمية والتطويرية، وهذا من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، وتتمثل نشاطات المؤسسة في الأنشطة الإنتاجية، الخدمية، التطويرية والتجارية.

تتمحور الأنشطة الإنتاجية أساساً في استخراج الفوسفات من جبل العنق الذي يعد أهم منجم لدى المؤسسة، إذ انه يحتوي على ثروة معدنية ضخمة، ويقع على مسافة 5 كلم جنوب غرب بئر العاتر و 90 كلم عن تبسة و 340 كلم عن ميناء عنابة، وتسمح هذه المعطيات للمركب المنجمي بجبل العنق بنقل وتوزيع مادة الفوسفات المنتج، هذا بعد تنظيف هذه المادة للحصول على أنواع مختلفة من الفوسفات، وبإمكان المؤسسة إنتاج أربعة أنواع تلائم الطلب الخارجي تتمثل في:

- النوع الأول: 63/65% bp1
- النوع الثاني: 68% bp166
- النوع الثالث: 72% bp1 69
- النوع الرابع: 77% bp173

تعد الأنواع الأربعة مصنفة تصنيف عالمي تجاري، واهم المجالات التي يستعمل فيها الفوسفات هي: الصناعة الغذائية الزراعية، الصناعة الثقيلة، الصناعة الكيماوية، الصناعة الصيدلانية، الصناعة الغذائية الحيوانية، صناعة المنظفات، صناعة الكبريت، أما فيما يخص الأنشطة الخدمية فتتمثل في أعمال الصيانة، والتصدير للخارج، ونقل الفوسفات، وتنتم الأنشطة التطويرية من خلال تقديم منتج عالي الجودة، والدراسات المنجمية المختلفة وغيرها، أما إبرام الصفقات والتكفل بالمنتج الذي يشحن في وسائل النقل، ومتابعة التخزين في الميناء والشحن على مستوى السفن، والتسعير فتدخل ضمن الأنشطة التجارية.

ثانيا: مبادئ مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة

تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة عند القيام بأنشطتها على جملة من المبادئ يمكن حوصلتها

فيما يلي:

- تقديم سلع وخدمات ذات نوعية جيدة لإرضاء وجلب العملاء؛
- العمل على تطوير قدرات المستخدمين واحترامهم؛
- السعي من اجل الانخراط في منظمات اجتماعية مهتمة بالصحة، الأمن، المحيط والتنمية؛
- العمل على تحقيق النمو والتسيير الحسن للمؤسسة، وذلك بالاعتماد على مبادئ وسلوك أخلاقية في قيادة الأعمال.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة

يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديرات والأقسام التالية:

أولاً: الرئيس المدير العام

هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ضبط ضمان توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج؛
- الأمانة: يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.

ثانيا: المساعد التقني

يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (مركب المنجمي جبل العنق)؛

ثالثا: مساعد تسيير الجودة

يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل؛

رابعا: مديرية التدقيق الداخلي في مناجم الفوسفات تبسة

تم انشاء هذه المديرية سنة 2017 ومقرها في مدينة عنابة تتكون من 18 موظف تقوم بمهمة التدقيق لجميع وحدات المؤسسة بما فيها المديرية العامة وتمس عملية التدقيق جميع الوظائف المالية، التسويق، الموارد البشرية، التقنية.

1. مهام ومسؤوليات مديرية التدقيق الداخلي:

- تقييم نظام التدقيق الداخلي والحسابي وذلك بهدف التأكد من أن النظام المحاسبي ونظام التدقيق الداخلي سليم؛
- التأكد من أن هذا النظام هو الأنسب للمؤسسة؛
- اقتراح التحسينات لهذه النظام أولاً بأول؛
- تقييم الخطط والإجراءات؛

- مراعاة التزام الموظفين للسياسات والإجراءات المرسومة؛
- المحافظة على اصول المؤسسة من الاختلاس والتلاعب؛
- التحقق من أن جميع العمليات المالية والادارية والفنية تتم بطريقة صحيحة ووفقا للأنظمة والقوانين المعمول بها؛
- الفحص والتحقق والتقييم لكافة أوجه النشاط المتعلقة بسلامة وصحة المعاملات والتصرفات المالية او إجراءات العمل او عناصر الانتاج البشرية والمادية؛
- التحقق والتأكد من أن الموارد قد تم تحصيلها في مواعيدها وتوثيقها بالسجلات حسب الاصول واستخدامها في الاوجه المخطط لها؛
- التحقق من الالتزام بالخطط ومستويات الاداء والاهداف المرسومة؛
- التحقق من أن الاصول والممتلكات وعناصر الانتاج المختلطة قد تم امتلاكها او شراؤها او انشاؤها او توظيفها او استخدامها او الانتفاع بها وفق المواصفات والمعايير والخطط الموضوعة والمعتمدة لها؛
- التأكد من ان استخدام عناصر الانتاج وإجراءات العمل قد تمت وفق التشريعات المعمول بها؛
- التحقق والتأكد من صحة واصولية السجلات والمستندات والوثائق والملفات؛
- تقييم الأداء في كافة مجالات العمل؛
- الحصول على البيانات والمعلومات وذلك في نطاق المهام المناطة بالوحدة؛
- التوصية بإلغاء او تعديل كل ما يعيق او يحول دون الأداء الفعال والرقابة الفعالة؛
- تقييم القرارات الادارية للتأكد من انسجامها مع التشريعات المعمول بها؛
- الإشراف على تدريب وتأهيل كافة الموظفين في المؤسسة ونشر المعلومات والمعرفة الضرورية لهم والمتعلقة بطبيعة العمل بما يضمن استمراريته وجودته؛
- أي مهمات وواجبات أخرى تتعلق بالمؤسسة ويحددها المدير العام.

2. مساعد التدقيق والاستشارة

عملية التدقيق تحتل حيزا في إستراتيجية المؤسسة التسييرية، فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام؛

خامسا: مساعد الاتصال والتخليص

من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام؛

سادسا: مدير مركز الدراسات

وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بانجاز الدراسات لصالح الشركة؛

سابعا: مديرية الموارد

تتكفل هذه المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية؛
- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛
- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم؛
- إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.

ثامنا: مديرية التسويق

تتولى هذه المديرية ما يلي:

- القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
- البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتج الشركة؛
- دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛
- استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

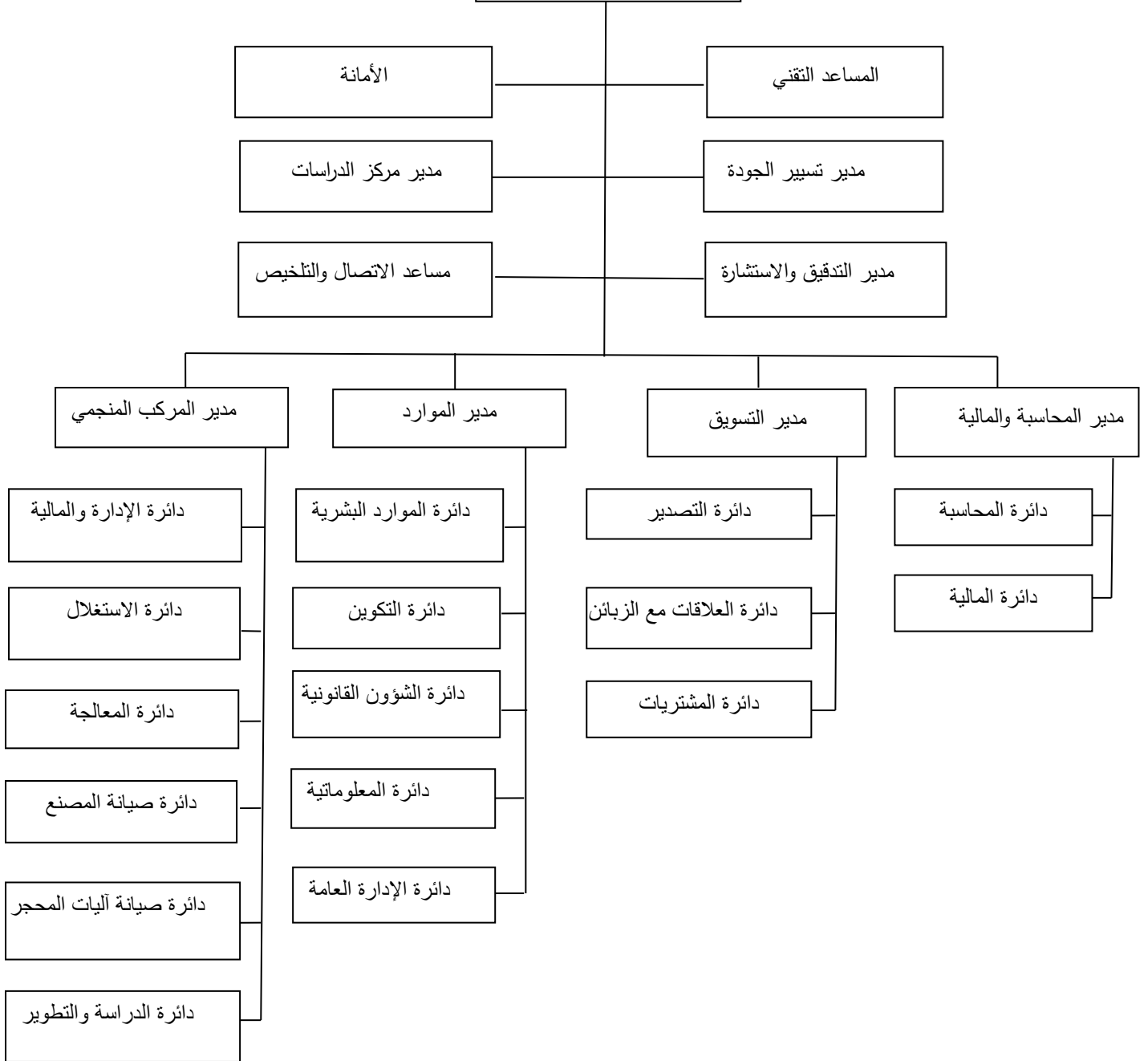
تاسعا: مديرية المحاسبة والمالية

وتتكفل بما يلي:

- القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛
- إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛

- إعداد الميزانية السنوية؛
 - القيام بالتسيير المالي ومتابعة على مستوى البنوك؛
 - إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية
- ويمكن إعطاء نظرة تلخيصية لما سبق ضمن الشكل الآتي:

الشكل رقم (1): الرئيس المدير العام باجم الفوسفات - تبسة -



المصدر: مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

يحاول هذا المبحث توضيح مختلف الأدوات والأساليب المستخدمة لإنجاز الدراسة الميدانية الحالية، حيث سيقسم إلى ثلاثة مطالب بالشكل الموالي:

- المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة؛
- المطلب الثاني: أداة جمع البيانات؛
- المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة الحالية في الأفراد العاملين بكل من مديرية التدقيق الداخلي المتواجد مقرها بوحدة ميناء عنابة بالإضافة إلى المسؤولين عن جميع مديريات وحدات المؤسسة كمسؤولين عن الرقابة الداخلية بها، أما بالنسبة للعينة فقد بلغ حجمها 30 فردا فقط بحكم تحديدها من طرف المؤسسة، منهم 11 موظفا بمديرية التدقيق الداخلي، وكذا 19 مراقب.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات

لجمع بيانات الدراسة تم تصميم استبيان حول العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.

أولا. محتوى الاستبيان (أداة جمع البيانات)

تم إعداد إستبيان يتناول كل من العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل، عبر عنه بشكلين من حيث التعاون والتنسيق والاتصال بشكل عام (المحور الأول) ومن حيث مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي وعلى الداخلي (المحور الثاني) بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية الفعال كمتغير تابع وقد بلغ عدد عباراته 25 عبارة قسمت بالشكل الآتي:

1. المحور الأول (المتغير المستقل): تمثل في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناء على التعاون والتنسيق والاتصال بشكل عام، وضم 7 عبارات.

2. المحور الثاني (المتغير المستقل): تمثل في مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي والمدقق

الخارجي على الداخلي، وضم 12 عبارة (من 8 الى 19)، وتم تقسيمه إلى بعدين:

- البعد الأول: يتمثل في اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي، وضم 5 عبارات

(من 8 الى 12).

- البعد الثاني: يتمثل في اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي وضم 7 عبارات

(من 13 الى 19).

3. المحور الثالث (المتغير التابع): يتمثل في نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة، وضم 6 عبارات

من (20 الى 25).

كما تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس الإجابات وفق الأوزان الموالية:

الجدول رقم (02): مقياس الاستبيان

الدرجة	الرأي
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام spss، دار خوارزم العلمية، جدة، السعودية، الطبعة الأولى، ص539.

كما تم تقسيم السلم إلى خمسة مجالات تسمح بقياس مستوى كل من نظام المعلومات المحاسبية

والتدقيق الداخلي بالشركة بالشكل الآتي:

الجدول رقم (03): مجالات القياس

[5-4,20]	[4,19-3,40]	[3,39-2,60]	[1,80-2,59]	[1,79-1]	المتوسط المرجح
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	اتجاه الإجابة
مرتفع جدا	مرتفع	متوسط	منخفض	منخفض جدا	المستوى

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، مرجع سابق، ص: 539. بتصرف.

ثانيا: صدق وثبات الاستبيان

1. الصدق الظاهري: تم عرض الاستبيان المعد على بعض أساتذة قسم علوم المالية والمحاسبة بالكلية بغرض تحكيمه، حيث تم إحداث تصحيحات عليه ليكون مفهوما وواضحا وصالحا لجمع البيانات اللازمة للدراسة.*

2. ثبات الأداة: للتأكد من مدى ثبات الاستبيان لاستخدامه مرة أخرى في ظل نفس الشروط والحصول على نفس النتائج، تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ الموضحة قيمه في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04): قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ

رقم المحور	المحور	عدد العبارات	رقم العبارة	قيمة ألفا كرونباخ
01	المتغير المستقل: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناء على التنسيق والتعاون والاتصال	7	7-1	0,894
02	المتغير المستقل: مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي والمدقق الخارجي على الداخلي	12	19-8	0,904
03	المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية الفعال	6	25-20	0,900
	الاستبيان ككل	25	25-01	0,904

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (SPSS(v:20).

من خلال نتائج الجدول أعلاه بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل 0,904، ومحاورة: 0,8 أي أن النسب فاقت النسبة المقبولة إحصائيا والمقدرة بـ 60% (0,6) بمعنى أن الأداة المستخدمة تمتاز بالثبات ويمكن الاستعانة ببياناتها لإجراء الدراسة.

* أنظر إلى الملحق رقم (03)

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية

سيتم معالجة بيانات الدراسة إحصائياً بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS (v:20) وذلك بتوظيف كل من:

- **معامل ألفا كرونباخ:** وظفت قيم هذا المعامل للتأكد من مدى ثبات الأداة المستخدمة لجمع البيانات (الاستبيان)¹.
- **الوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Déviation Standard):** سيتم استخدام الوسط الحسابي لمعرفة مستوى العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ونظام الرقابة الداخلية الفعال وتحليل البيانات المتعلقة بإجابات أفراد العينة بخصوصها ومدى انحراف استجاباتهم عن تلك المتوسطات من خلال الانحراف المعياري.
- **اختبار التوزيع الطبيعي:** لمعرفة طبيعة التوزيع الذي تتبعه بيانات الدراسة طبيعي أم لا سيتم استخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف أو ما يعرف بـ (Test de Kolmogorov) (Sample K-S) (Smirnov) ومن ثمة تحديد نوع الاختبارات المعتمدة في اختبار كل من الفرضيتين الأولى والثانية فيما إذا كانت معلمية أو غير معلمية.
- **اختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test):** يستخدم لإختبار كل من الفرضية الأولى والثانية للدراسة والمتعلقة بمدى وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بالمؤسسة محل الدراسة وفعالية نظام رقابتها الداخلية.
- **معامل ارتباط بيرسون (R):** لمعرفة نوع وحجم علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة، نظام رقابة داخلية فعال كمتغير تابع للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي (متغير مستقل).
- **معامل التفسير (التحديد) (R²):** لتحديد القوة التفسيرية للمتغير المستقل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ببعديه على تفسير التغير الحاصل في نظام الرقابة الداخلية الفعال للمؤسسة.

¹ - ألفا كرونباخ: "هو اختبار لفحص مدى انسجام أسئلة المحور فيما بينها وكذا مدى انسجام محاور الدراسة مجتمعة وعليه فهو يحدد مدى اعتمادية استمارة الاستبيان للدراسة وقدرتها على إعطاء بيانات وقياسات مستقرة نوعاً ما وغير متباينة، فكلما كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ " أعلى تكون أداة القياس (استمارة) أفضل وتتراوح قيمة المعامل بين 0 و 1 ويعتبر الحد الأدنى المقبول لهذا المعامل هو 60% (أنظر محمود مهدي العتبي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار حامد، الأردن، 2005، ص: 49).

- اختبار فيشر (F): لاختبار مدى معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط المصاغ (المعنوية الكلية) الذي يربط المحور الثالث بالثاني.

وتجدر الإشارة إلى أن إجراء هذه الاختبارات الإحصائية سيتم عند مستوى دلالة 5% أي بمستوى ثقة 95%.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما تم التوصل إليه بعد تحليل بيانات الدراسة وإجراء اختبارات عليها، وسيتم تقسيمه إلى المطالب الآتية:

- المطالب الأول: عرض وتحليل البيانات؛
- المطالب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي؛
- المطالب الثالث: اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات

في هذا الجزء سيتم تحليل استجابات الأفراد للعبارة الواردة في الاستبيان، والمتعلقة بمحاورة الثلاثة بالاعتماد على كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

أولاً: عرض وتحليل بيانات المحور الأول (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناءً على التعاون والتنسيق والاتصال)

يوضح الجدول الآتي اتجاه أفراد العينة محل الدراسة نحو عبارات المحور الأول المتعلقة بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بشكل عام، أي مدى التعاون والتنسيق والاتصال بينهما.

الجدول رقم (05): نتائج تحليل بيانات المحور الأول

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
01	يطلع كل من المدقق الداخلي والخارجي على أوراق عمل الآخر	3,52	0,996	1	موافق
02	يقوم المدقق الداخلي والخارجي بعقد اجتماعات دورية بينهما لمناقشة خطة عملهما	3,32	0,871	5	محايد
03	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بإبلاغ	3,26	1,094	6	محايد

				الآخر بأي أمور نكتشف ولها تأثير على سير عمل كل منهما	
محايد	4	0,989	3,39	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بتبادل التقارير ورسائل الإدارة	04
موافق	3	0,961	3,45	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بتبادل المعارف والخبرات والتقنيات	05
موافق	2	0,925	3,45	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بمناقشة المشكلات المتعلقة بالعمل	06
محايد	7	1,087	3,23	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بالتشاور بشأن ترتيبات المشاركة في أوراق العمل	07
محايد	-	1,114	3,3742	المحور الأول	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يوضح اتجاه المستجوبين نحو عبارات المحور الأول الذي يتعلق بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناءً على التعاون والتنسيق والاتصال، أن اجابتهم بشكل عام تتجه نحو المحايدة، حيث انحصرت قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل ضمن المجال [2,60 - 3,39] بقيمة بلغت 3,37.

كما نجد أن أعلى متوسط حسابي بلغ 3,52 وهي قيمة تخص العبارة رقم واحد التي أخذت الرتبة الأولى من بين العبارات الأخرى، وقد قدر الانحراف المعياري فيها ب 0,996 أي أن المبحوثين يوافقون على عبارة "يطلع كل من المدقق الداخلي والخارجي على أوراق عمل الآخر"، وذلك للتأكد وتصحيح الأخطاء والمراجعة بدقة لأي ورقة من شأنها التأثير على عملية التدقيق وإضفاء الدقة على القوائم المالية.

وتأتي العبارة رقم 06 في الرتبة الثانية، وقد قدر المتوسط الحسابي فيها ب 3,45 والانحراف المعياري 0,925، وهذا يدل على أن المبحوثين منفقون على وجود تعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين على حل المشكلات من الداخل والخارج وتفادي حصول أزمات من شأنها المساس بمصداقية عملية التدقيق للقوائم والحسابات المالية.

بينما العبارة رقم 05 التي جاءت في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 3,45 وانحراف معياري 0,961، حيث أن المبحوثين يوافقون على أن المدققون سواء على المستوى الداخلي والخارجي يتم بينهم تبادل المعارف والخبرات لكي تتم عملية التدقيق على أحسن وجه ودون أخطاء.

العبارة رقم 04 جاءت في الترتيب الرابع، قدر متوسطها الحسابي ب 3,39 وانحرافها المعياري ب 0,989، ويدل ذلك على أن المستجوبين محايدون على أن كل من المدقق الداخلي والخارجي يقومان بتبادل التقارير ووسائل الإدارة بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - ويشير ذلك إلى التبادل والتحلي بروح التعاون والتكافل فيما يخص وسائل الإدارة من أجل تسهيل عملية التدقيق وريح الوقت.

وجاءت في الترتيب الخامس الفقرة أو العبارة رقم 02، قدرت قيمة المتوسط الحسابي في هذه العبارة ب 3,32 وانحراف معياري 0,871 ودل هذا على أن المستجوبين في مؤسسة مناجم الفوسفات يحايدون على أنه يتم عقد اجتماعات دورية بينهم وبين المدققين الخارجيين لمناقشة خطة عمل وتنسيق عملهم لمنع إهدار الوقت وازدواجية العمل بين المدققين بدرجة عالية.

بينما العبارة رقم 03 جاءت في الرتبة رقم 06، متوسطها الحسابي قدر ب 3,26 وانحرافها المعياري 1,094، وبالتالي فإن أغلبية المبحوثين محل الدراسة يحايدون على أن القيام بعملية الإبلاغ عن أمور خارجية من شأنها التأثير على حسن سير عملية التدقيق بين المدقق الداخلي والخارجي.

جاءت العبارة رقم 07 في الترتيب الأخير وقد بلغ متوسطها الحسابي قيمة 3,23 وانحرافها المعياري 1,087 وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة في مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة محايدون على أن المدققين تتم بينهم عملية التشاور بشأن ترتيبات المشاركة في أوراق العمل وبالتالي ظهور ما يسمى بالاستقلالية في عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي.

ومنه نستنتج أن عبارات المحور الأول المتضمن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بشكل عام تتجه إجابات المبحوثين عليها نحو المحايدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل قيمة 3,371 والانحراف المعياري 1,114.

ثانيا: عرض وتحليل بيانات المحور الثاني (مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي والداخلي)

يوضح الجدول الآتي اتجاه أفراد العينة محل الدراسة نحو عبارات المحور الثاني المتعلقة بمدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي والعكس.

الجدول رقم (06): نتائج تحليل بيانات المحور الثاني

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
البعد الأول					
08	يستفيد المدقق الداخلي من عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي ويعتمد عليها في تطوير وتحسين عمله	3,52	0,996	2	موافق
09	يعتمد المدقق الداخلي على رأي المدقق الخارجي عن مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية على خلفية استقلاليتها التامة (المدقق الخارجي)	3,32	1,107	4	محايد
10	يستعين المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي في فهم وحل المشكلات المتعلقة بالجانب المحاسبي	3,19	1,108	5	محايد
11	يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي في عمله	3,58	0,992	1	موافق
12	يستفيد المدقق الداخلي من شروحات المدقق الخارجي بخصوص التطورات في مجال عمله	3,35	1,199	3	محايد
	إجمالي البعد الأول	3,39	0,915		محايد
البعد الثاني					
13	يستعين المدقق الخارجي بتقارير وأوراق عمل المدققين الداخليين	3,81	0,873	1	موافق
14	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية	3,71	0,864	2	موافق
15	يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تقييم وكفاءة نظام الرقابة الداخلية	3,55	0,925	6	موافق
16	يعتمد المدقق الخارجي على تقييم المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية	3,61	0,844	5	موافق
17	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة	3,71	0,938	3	موافق
18	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في تنفيذ مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج	3,68	1,013	4	موافق
19	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في إعداد جداول وكشوفات وتحليل يحتاجها	3,35	1,112	7	محايد
	إجمالي البعد الثاني	3,63	0,726		موافق
	المحور الثاني ككل	3,53	0,678		موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه نتائج تحليل إجابات أفراد العينة في مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة على عبارات المحور الثاني المتضمن العلاقة التكاملية من خلال مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي والخارجي على الداخلي، حيث نجد أن هناك تباين في إجابات المستجوبين بين الموافقة والمحايدة، وذلك في العبارات رقم 09، 10، 12، والعبارة رقم 19 ذات الإتجاه المحايد وقد انحصرت قيم المتوسط الحسابي لهما في المجال [2,60 - 3,39]، بينما بقية العبارات جاءت بإتجاه الموافقة أي في المجال [3,40 - 4,19].

كما نلاحظ أن أعلى متوسط حسابي بلغ 3,81 يخص العبارة رقم 13 في الترتيب الأول والتي تضمنت "يستعين المدقق الخارجي بتقارير وأوراق عمل المدققين الداخليين" وهي عبارة ضمن البعد الثاني من المحور الثاني، كما بلغ الانحراف المعياري فيها القيمة 0,873.

أما بالنسبة لأقل متوسط حسابي 3,19 فقد خص العبارة رقم 10 ذات الإتجاه المحايد وقد جاءت في الترتيب الأخير ضمن البعد الثاني (المحور الثاني)، والتي مفادها أن "المدقق الداخلي يستعين بالمدقق الخارجي في فهم وحل المشكلات المتعلقة بالجانب المحاسبي" وقد قدر انحرافها المعياري بـ 1,108.

كانت هذه نظرة عامة لإتجاه أفراد العينة نحو عبارات المحور الثاني ككل وبالعودة إلى التفصيل في عبارات كل بعد منه على حدى نجد أن العبارة رقم 11 التي تنص على أن "المدقق الداخلي يستفيد من خبرة المدقق الخارجي في عمله" جاءت في الترتيب الأول، بمتوسط حسابي 3,58 وانحراف معياري 0,992 أي إتفاق المستجوبين على تبادل الخبرات بين المدقق الداخلي والخارجي.

تليها العبارة رقم 08 في الترتيب الثاني، بمتوسط حسابي 3,52 وانحراف معياري 0,996، وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة محل الدراسة بمؤسسة مناجم الفوسفات تتجه نحو الموافقة على أن المدقق الداخلي يستفيد من عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي ويعتمد عليها في تطوير وتحسين عمله وذلك من خلال مراجعة العمليات التدقيقية على المستوى الداخلي لتفادي الأخطاء وكشفها من أجل تصحيحها.

بينما جاءت في الرتبة الثالثة العبارة رقم 12 والتي جاء مضمونها "يستفيد المدقق الداخلي من شروحات المدقق الخارجي بخصوص التطورات في مجال عمله" بمتوسط حسابي 3,35 وانحراف معياري 1,119 بإتجاه محايد وهذا يدل على أن هناك تباين في إجابات أفراد العينة على هذا الأمر.

في الرتبة الرابعة والخامسة تأتي العبارتين رقم 09 و 10 على الترتيب بمتوسط حسابي 3,32 و 3,19، كما بلغ انحرافهما المعياري 1,107، 1,108 وهي نتيجتان متقاربتان ومنه نستنتج أن هناك تباين في إجابات المبحوثين بمؤسسة مناجم الفوسفات على أن "المدقق الداخلي يعتمد على رأي المدقق الخارجي عن مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية على خلفية إستقلاليته التامة (المدقق الخارجي)" وأيضا "يستعين المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي في فهم وحل المشكلات المتعلقة بالجانب المحاسبي".

أما عن نتائج تحليلنا للبعد الثاني من المحور الثاني، نجد أن كل العبارات ذات إتجاه موافق ما عدا العبارة رقم 19 بإتجاه محايد حيث نجد أن أعلى متوسط حسابي بلغ 3,81 في الرتبة الأولى للعبارة رقم 13 وإنحراف معياري 0,873 وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة يوافقون على أن المدقق الخارجي يستعين بتقارير وأوراق عمل المدققين الداخليين.

بعدها تأتي العبارتان رقم 14 و 17 بنفس القيمة للمتوسط الحسابي البالغ 3,71 وإنحراف معياري 0,864 و 0,938 بإتجاه موافق وبالتالي هناك موافقة على أن المدقق الداخلي يساعد المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وأيضا يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة بالمؤسسة.

تأتي في الترتيب الرابع العبارة رقم 18 بمتوسط حسابي بلغ 3,68 وإنحراف معياري 1,013 ومنه فإن أفراد العينة متفقون حول أن المدقق الداخلي يساعد المدقق الخارجي في تنفيذ مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج وذلك لإضفاء الثقة والمصداقية عليها وبالتالي الحكم على جودتها.

تأتي العبارة رقم 16 في الترتيب الخامس بمتوسط حسابي 3,61 وإنحراف معياري 0,844، في إشارة إلى أن المستجوبين بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - يوافقون على أن المدقق الخارجي يعتمد على تقييم المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية.

بينما العبارة رقم 15 التي تنص على "يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تقييم وكفاءة نظام الرقابة الداخلية" ذات الرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3,55 وإنحراف معياري 0,925، فيتفق أفراد العينة بشأنها.

وأخيرا جاءت العبارة رقم 19 في الترتيب الأخير بأقل قيمة بمتوسط حسابي مقدر ب 3,35 وإنحراف معياري 1,112 بمستوى متوسط وهذا ما يؤكد أن إجابات أفراد العينة متباينة ومتذبذبة

(محايدين) فيما يتعلق بأن المدقق الداخلي يساعد المدقق الخارجي في إعداد جداول وكشوفات وتحاليل يحتاجها.

ومن خلال قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل والذي بلغ 3,53 وبانحراف 0,678، يتضح أن أفراد عينة الدراسة كذلك يتفوقون بشأن وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي من حيث اعتماد الأول على الثاني والعكس، حيث أبرزت النتائج التفصيلية لبعدي هذا المحور والمتمثلة في متوسط حسابي يعادل 3,39، 3,63 على الترتيب، أن الأفراد محايدون بشأن اعتماد التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي في حين يتفوقون على أن التدقيق الخارجي يعتمد على المدقق الداخلي فيما يتعلق بالعبارات رقم 15، 16 والعبارة رقم 17..

ثالثاً: عرض وتحليل بيانات المحور الثالث (نظام رقابة داخلية فعال)

يوضح الجدول الآتي اتجاه أفراد العينة محل الدراسة نحو عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الجدول رقم (07): نتائج تحليل بيانات المحور الثالث

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
20	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على حماية أصولها وممتلكاتها	4,03	0,875	1	موافق
21	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على مراقبة مدى تنفيذ التعليمات الموضوعة	4,00	0,730	2	موافق
22	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على زيادة كفاءتها الإنتاجية	3,74	1,032	6	موافق
23	يقوم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة بتقييم المخاطر التي تتعرض لها	3,84	0,934	4	موافق
24	يعمل نظام الرقابة الداخلية على التطبيق السليم للمبادئ والسياسات المحاسبية	3,84	0,820	5	موافق
25	يقوم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على توفير بيانات محاسبية دقيقة وموثوقة	3,94	0,814	3	موافق
	المحور الثالث	3,89	0,847	-	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن إجابات المستجوبين تتجه نحو الموافقة، كون قيم المتوسط الحسابي انحصرت ضمن المجال [3,40 – 4,19].

حيث أن أعلى متوسط حسابي بلغ 4,03 ويخص العبارة رقم 20 ذات الانحراف المعياري 0,857 ويدل هذا على أن المستجوبين يوافقون على أن نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مناجم الفوسفات يعمل على حماية ممتلكاتها وأصولها.

ثم تأتي في المرتبة الثانية العبارة رقم 21 بمتوسط حسابي يبلغ 4,00 وانحراف معياري 0,730 وبالتالي فإن المستجوبين في مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة يؤكدون على فعالية نظام الرقابة الداخلية في تنفيذ مختلف التعليمات المسطرة ضمن أهدافها والحرص على احترامها.

العبارة رقم 25 جاءت في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر ب 3,94 وانحراف معياري 0,814 أي أن المبحوثين يوافقون على أن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يقوم على توفير بيانات محاسبية دقيقة وموثوقة.

في الترتيب الرابع تأتي العبارة رقم 23 بمتوسط حسابي يبلغ 3,84 وانحراف معياري 0,934 وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة محل الدراسة تتجه نحو الموافقة على أن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يقوم بتقييم المخاطر التي تتعرض لها.

تأتي العبارة رقم 24 في الترتيب الخامس بمتوسط حسابي قدر ب 3,84 وانحراف معياري 0,820 بما يدل على أن المبحوثين يتفقون على أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مناجم الفوسفات يعمل على التطبيق السليم للمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.

وأخيرا جاءت العبارة رقم 22 في الترتيب الأخير بمتوسط حسابي بلغ 3,74 وانحراف معياري 1,032 ومنه فإن إجابات الأفراد تتجه نحو الموافقة على أن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة مناجم الفوسفات بولاية تبسة محل الدراسة يساهم في زيادة الكفاءة الإنتاجية.

ومنه يتضح أن المستجوبين يتفقون على أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة فعال على خلفية أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور بلغ 3,89 بإنحراف معياري 0,847.

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي

تم إجراء اختبار كولمجروف-سمرنوف للتعرف على نوع التوزيع الذي تتبعه بيانات محاور الدراسة كإجراء أولي وحتمي لتحديد نوع الإختبارات التي يتم الإعتماد عليها فيما إذا كانت معلمية أم لا بشأن الفرضية الأولى والثانية، والجدول الآتي يوضح هذا الإختبار

جدول رقم (08): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة الاختبار	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.917	0.369
المحور الثاني	0.101	0.177
	1.350	0.052
	1.245	0.090
المحور الثالث	1.323	0.060

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (08) أن مستوى الدلالة لمحاور الدراسة أكبر من 5% حيث بلغ 0,369 للمحور الأول و 0,177 للمحور الثاني الذي كانت بياناته تتوزع توزيعاً طبيعياً، والمحور الثالث أيضاً كانت بياناته تتوزع توزيعاً طبيعياً كون مستوى دلالتها فاق 5% (0,06).

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

- سيتم في هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة الثلاث عند مستوى دلالة 5%، والمتمثلة في:
- الفرضية الأولى: توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -؛
 - الفرضية الثانية: نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة - فعال بمستوى عالي (مرتفع)؛
 - الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية الفعال بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

لاختبار الفرضية الأولى التي تنص على أنه: " توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - ."

وذلك عن طريق تحليل نتائج المتوسطات الحسابية لكل من المحورين الأول والثاني في ظل نتائج اختبار t لعينة واحدة، على خلفية اتباع بيانات المحورين للتوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (09): نتائج اختبار t sample t test المتعلقة بالفرضية الأولى

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى معنوية T	الدرجة
المحور الأول				
01	يطلع كل من المدقق الداخلي والخارجي على أوراق عمل الآخر	3,52	0,007	مرتفع
02	يقوم المدقق الداخلي والخارجي بعقد اجتماعات دورية بينهما لمناقشة خطة عملهما	3,32	0,048	متوسط
03	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بإبلاغ الآخر بأي أمور تكتشف ولها تأثير على سير عمل كل منهما	3,26	0,199	متوسط
04	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بتبادل التقارير ووسائل الإدارة	3,39	0,037	متوسط
05	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بتبادل المعارف والخبرات والتقنيات	3,45	0,014	مرتفع
06	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بمناقشة المشكلات المتعلقة بالعمل	3,45	0,011	مرتفع
07	يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بالتشاور بشأن ترتيبات المشاركة في أوراق العمل	3,23	0,256	متوسط
متوسط	المحور الأول	3,37	0,000	متوسط
المحور الثاني				
البعد الأول				
08	يستفيد المدقق الداخلي من عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي ويعتمد عليها في تطوير وتحسين عمله	3,52	0,007	مرتفع
09	يعتمد المدقق الداخلي على رأي المدقق الخارجي عن مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية على خلفية استقلاليته التامة (المدقق الخارجي)	3,32	0,115	متوسط
10	يستعين المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي في فهم وحل المشكلات المتعلقة بالجانب المحاسبي	3,19	0,339	متوسط
11	يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي في عمله	3,58	0,003	مرتفع
12	يستفيد المدقق الداخلي من شروحات المدقق الخارجي بخصوص التطورات في مجال عمله	3,35	0,110	متوسط
متوسط	إجمالي البعد الأول	3,39	0,000	متوسط
البعد الثاني				

مرتفع	0,000	3,81	يستعين المدقق الخارجي بتقارير وأوراق عمل المدققين الداخليين	13
مرتفع	0,000	3,71	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية	14
مرتفع	0,002	3,55	يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تقييم وكفاءة نظام الرقابة الداخلية	15
مرتفع	0,000	3,61	يعتمد المدقق الخارجي على تقييم المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية	16
مرتفع	0,000	3,71	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة	17
مرتفع	0,001	3,68	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في تنفيذ مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج	18
متوسط	0,086	3,35	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في إعداد جداول وكشوفات وتحليل يحتاجها	19
مرتفع	0,000	3,63	إجمالي البعد الثاني	
مرتفع	0,000	3,53	المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه نتائج اختبار الفرضية الأولى وهي تجمع بين المحورين الأول والثاني من خلال المتوسطات الحسابية ومستوى المعنوية لاختبار T في ظل مستوى الدلالة 5%، حيث نجد في المحور الأول العبارات رقم 01، 05، و06، متوسط حسابها مرتفعا بالمؤسسة محل الدراسة وتقع قيمتها في المجال [3,40 - 4,19]، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية لاختبار T الذي يخصها كان أقل من 0.05 (5%)، ويدل ذلك على أنها دالة احصائيا، اما العبارات المتبقية والمتمثلة أساسا في العبارات رقم 02،03،04،07، فكان متوسط حسابها بمستوى متوسط وتقع ضمن المجال [2,60-3,39]، ولكن فقط العبارتين رقم 02،04 كانتا دالتين احصائيا، وتشير هذه النتائج الى انه يوجد تنسيق وتعاون واتصال (بين المدقق الداخلي والخارجي) بشكل مرتفع فيما يخص:

- إطلاع كل من المدقق الداخلي والخارجي على أوراق عمل الآخر؛
- قيام كل منهما بتبادل المعارف والخبرات والتقنيات؛
- وقيامهما بمناقشة المشكلات المتعلقة بالعمل.

كما يوجد تنسيق وتعاون واتصال بين المدقق الداخلي والخارجي بمستوى متوسط فيما يخص:

- عقد اجتماعات دورية بينهما لمناقشة خطة عملهما؛
- تبادل التقارير ووسائل الإدارة بينهما.

كما تشير عدم دلالة العبارتين رقم 03 و 07 إلى أن:

- كل من المدقق الداخلي والخارجي لا يقوم بإبلاغ الآخر بأي أمور تكتشف ولها تأثير على سير عمل كل منهما؛

- كل من المدقق الداخلي والخارجي لا يقوم بالتشاور بشأن ترتيبات المشاركة في أوراق العمل. وبشكل عام فالمتوسط الحسابي للمحور الأول ككل البالغ قيمته 3,37 والدال احصائيا كونه عادل الصفر التام، يدل على ان هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمستوى متوسط، حيث انه من المستحسن ان يقوم المدققين بإبلاغ بعضهما البعض بأي امر قد يؤثر على سير عملهما، الا انه ليس اجباريا عليهما القيام بذلك، وقد يرجع عدم قيام المدققين بالابلاغ على مثل هذه الأمور الى أن عمل كل واحد منهما مستقل ومنفصل عن الآخر كما أن كل منهما يتحمل مسؤولية مهمته لوحده، وقد تكون كفاءة وخبرة كل منهما كافية لعدم الوقوع في أي أمور تؤثر سلبا على سير العمل، كما انهما لايتشاوران بشأن ترتيبات المشاركة في أوراق العمل وهذا معقول لان ذلك ليس ضروريا.

اما بالنسبة للمحور الثاني الذي يعتبر أكثر تدقيقا وتفصيلا وتوغلا في العلاقة التكاملية من حيث مدى اعتماد المدققين على بعضهم، فيشير المتوسط الحسابي للمحور ككل البالغ 3,53 والواقع في المجال [3,40-4,19]، والدالة قيمته احصائيا الى ان مستوى العلاقة من هذا المنظور مرتفع بالمؤسسة محل الدراسة.

وبخصوص نتائج التفصيلية المتعلقة ببعديه، فالمتوسط الحسابي للبعد الأول بلغ 3,39 أي ان مستوى اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي كان متوسطا كونه يقع في المجال [2,60-3,39] ودال احصائيا، حيث ان العبارتين 8، 11 كان متوسطها الحسابي مرتفعا ودال احصائيا وهذا ما يؤكد أن:

- المدقق الداخلي يستفيد من عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي ويعتمد عليها في تطوير وتحسين عمله؛

- كما يستفيد من خبرة المدقق الخارجي في عمله.

في حين كان المتوسط الحسابي للعبارات المتبقية والمتمثلة في 12,10,09، متوسطا كونه يقع

في المجال [2,60-3,39]، ولكن غير دال احصائيا كون مستوى معنوية الاختبار t فاقت 5% ويشير

ذلك الى ان المدقق الداخلي:

- لا يعتمد على رأي المدقق الخارجي عن مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية على خلفية استقلاليته التامة (المدقق الخارجي)؛
 - لا يستعين بالمدقق الخارجي في فهم وحل المشكلات المتعلقة بالجانب المحاسبي؛
 - لا يستفيد من شروحات المدقق الخارجي بخصوص التطورات في مجال عمله.
- وتوضح هذه النتائج أن المدقق الداخلي لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - يتمتع بالكفاءة في مجالي المحاسبة والتدقيق ولا يحتاج لأي شروحات يقدمها المدقق الخارجي بخصوص أي تطورات تمس مجال عملهما وفي ذلك تأكيد على بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق الداخلي ولا يلجأ إليه إلا في الحالات التي تتطلب الخبرة التي يفنقدها إليها ويرى أن المدقق الخارجي يتمتع بها.
- كما أن المدقق الداخلي لا يعتمد على رأي المدقق الخارجي بخصوص سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وبعد هذا الأمر منطقياً كونه (المدقق الداخلي) موظفاً في المؤسسة وعلى دراية كافية به ومسؤولاً عن تفعيله، حيث تشير عبارات البعد الثاني والمتعلقة بهذه الجزئية إلى ذلك.
- فبالنسبة لنتائج اختبار t للبعد الثاني من المحور الثاني فقد كانت جميع قيم متوسطاتها الحسابية دالة احصائياً كونها لم تتجاوز 5%، حيث كانت مرتفعة باستثناء العبارة 19 التي كانت متوسطة وغير دالة، وهذا ما يعني أن المدقق الخارجي:
- لا يستعين بالمدقق الداخلي في إعداد جداول وكشوفات وتحاليل يحتاجها.
- في حين أنه:
- يستعين بتقارير وأوراق عمل المدققين الداخليين؛
 - يلجأ لمساعدة المدقق الداخلي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
 - يعتمد على أعمال المدقق الداخلي في تقييم وكفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
 - يعتمد على تقييم المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية؛
 - يعتمد على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة؛
 - يستعين بالمدقق الداخلي المدقق الخارجي في تنفيذ مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- ولإعادة تلخيص النتائج السابقة المتعلقة بالمحور الثاني يتم عرض الجدول الآتي:

الجدول رقم (10): نتائج تفصيلية لبعدي المحور الثاني

الدرجة	الترتيب	مستوى معنوية اختبار t	المتوسط الحسابي	المحور الثاني
متوسط	2	0.000	3.39	البعد الأول (إعتماد المدقق الداخلي على الخارجي)
مرتفع	1	0.000	3.63	البعد الثاني (إعتماد المدقق الخارجي على الداخلي)
مرتفع	-	0.000	3.53	المحور ككل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من هذا الجدول ان مستوى العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناء على مدى اعتماد المدققين على بعضهم كان مرتفعا، حيث نجد ان المدقق الخارجي يعتمد على الداخلي اكثر من اعتماد هذا الأخير على الأول، ويرجع ذلك الى ان المدقق الداخلي يتمتع بالكفاءة اللازمة فيما يتعلق بالأمور المحاسبية والتدقيق، ما يجعل المدقق الخارجي يستعين به في إجراء مراجعة تفصيلية لبعض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، كما أنه يلعب دوره اللازم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باعتبار أنه موظف بها وعلى علم بكل ما يجري داخلها، ومنه فالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي موجودة بمستوى بين المتوسط والمرتفع.

أي إثبات الفرضية الأولى والتي مفادها: "توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -"

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

لاختبار الفرضية الثانية التي تنص على أن: " نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة - فعال بمستوى عالي (مرتفع)"

وذلك عن طريق تحليل نتائج المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الثالث في ظل نتائج اختبار t لعينة واحدة، لأن بيانات هذا المحور تتبع التوزيع الطبيعي، والموضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): نتائج اختبار one sample t-test المتعلقة الفرضية الثانية

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية T	الدرجة
20	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على حماية أصولها وممتلكاتها	4.03	0.000	مرتفع
21	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على مراقبة مدى تنفيذ التعليمات الموضوعة	4.00	0.000	مرتفع
22	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على زيادة كفاءتها الإنتاجية	3.74	0.000	مرتفع

مرتفع	0.000	3.84	يقوم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة بتقييم المخاطر التي تتعرض لها	23
مرتفع	0.000	3.84	يعمل نظام الرقابة الداخلية على التطبيق السليم للمبادئ والسياسات المحاسبية	24
مرتفع	0.000	3.94	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على توفير بيانات محاسبية دقيقة وموثوقة	25
مرتفع	0.000	3.89	إجمالي المحور الثالث	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

توضح نتائج الجدول أعلاه الذي يبين المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الثالث المتعلقة بنظام رقابة داخلية فعال بمؤسسة مناجم الفوسفات في ظل نتائج معنوية اختبار t ، أنها تقع جميعها في المجال [4,20 – 3,40] أي بمستوى مرتفع، وبالنظر إلى مستوى معنوية t فهي دالة لكل العبارات كونها جاءت بقيم أقل من 5%.

ويشير ذلك إلى أن نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات فعال وبشكل مرتفع، حيث يقوم بـ:

- حماية أصولها وممتلكاتها؛
- مراقبة مدى تنفيذ التعليمات الموضوعة؛
- زيادة كفاءتها الإنتاجية؛
- تقييم المخاطر التي تتعرض لها؛
- العمل على التطبيق السليم للمبادئ والسياسات المحاسبية؛
- العمل على توفير بيانات محاسبية دقيقة وموثوقة.

وانطلاقاً مما سبق يتم تأكيد الفرضية الثانية التي مفادها: " نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- فعال بمستوى عالي (مرتفع)"

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

سيتم اختبار الفرضية الثالثة التي كان نصها: " توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية الفعال بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -"، باعتماد الانحدار الخطي البسيط للمحور الثاني على الثالث وكذا مصفوفة الارتباط كما هو موضح في الجدولين الآتيين:

الجدول رقم (12): نتائج الانحدار الخطي البسيط المتعلقة بالفرضية الثالثة

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى معنوية F	القرار
العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي	نظام رقابة داخلية فعال	0,523	0,273	0,003	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن الارتباط متوسط وموجب بنسبة 52.3%، ونجد أن معامل التحديد قد بلغ نسبة 27.3% من التغيرات التي تحدث في نظام الرقابة الداخلية الفعال (المحور الثالث) سببها التغيرات الحاصلة في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي (المتغير المستقل المحور الثاني)، أما باقي النسبة أي ما يقارب 72.7% فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات أخرى لم تدخل في النموذج. وفيما يخص معنوية نموذج الانحدار (معنوية كلية) فبلغت 0.003 وهي أقل من 0,05، ومنه النموذج معنوي او دال احصائيا.

وبالتالي فإن ارتباط المحور الثالث أي نظام رقابة داخلية فعال بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- بالمحور الثاني أي العلاقة التكاملية بين التدقيقين الداخلي والخارجي من حيث مدى اعتمادهما على بعضهما البعض كان ارتباطا طرديا موجبا ومتوسطا، ولزيادة التوضيحات اكثر يمكن الاستعانة بنتائج مصفوفة الارتباط بين بعدي المحور الثاني والمحور الثالث الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (13): مصفوفة الارتباط بين بعدي المحور الثاني والثالث

المتغير المستقل	المتغير التابع	R%	مستوى الدلالة
البعد الأول: مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي	نظام الرقابة الداخلية	59,4%	0,000
البعد الثاني: مدى اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي	الفعال	30,2%	0,099

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول ان مستوى ارتباط نظام الرقابة الداخلية الفعال بالمؤسسة محل الدراسة بالبعد الأول بلغ 59,4% و 30,2% بالبعد الثاني ولكن الارتباط الثاني كان غير دال احصائيا كون مستوى الدلالة به بلغ 9,9% أي انه أكبر من 5%.

ويشير ذلك الى ان نظام الرقابة الداخلية الفعال لمؤسسة مناجم الفوسفات مرتبط فقط بمدى اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي، وتعد هذه النتيجة منطقية كون الأول هو من يساهم فعلا في تفعيل هذا النظام بحكم درايته به كونه موظفا بالمؤسسة ويقدم بشكل مستمر تدقيقا لهذا النظام وتوصيات بشأن تفعيله على خلاف المدقق الخارجي الذي تبين من خلال النتائج السابقة انه يعتمد بشكل اكبر على المدقق الداخلي في مسائل كثيرة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة اوضحتها عبارات الاستبيان، كما ان توصيات هذا المدقق بشأن هذا النظام قد لا تأخذ بها المؤسسة على خلاف توصيات المدقق الداخلي الذي اثبتت النتائج كفاءته وقدراته المهنية، وعليه يتم قبول وإثبات الفرضية الثالثة التي مفادها: " توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية الفعال بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - .

خلاصة الفصل الثاني

لقد كانت دراستنا الميدانية بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -، حيث حاولنا التعرف من خلالها على مدى وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وإرتباط نظام الرقابة الداخلية الفعال بها، حيث تم التعرف على المؤسسة وعلى تطورها التاريخي وأهم أهدافها ومبادئها وهيكلها التنظيمي، وكذا تحديد الاطار المنهجي للدراسة، المتضمن عينة و مجتمع الدراسة بالإضافة الى أداة جمع البيانات، وبعد استطلاع رأي افراد عينة الدراسة وتحليل هذه الآراء تم التوصل الى جملة من النتائج سيتم عرضها في الخاتمة.

خاتمة

A decorative flourish consisting of a central floral motif with four petals, flanked by symmetrical, flowing scrollwork that ends in circular curls.

خاتمة:

من خلال ما تم تناوله في هذه الدراسة يمكن القول أن كلا من التدقيق الداخلي والخارجي مهنة ضرورية منتظمة الأولى يقوم بها شخص موظف بالمؤسسة، والثانية يقوم بها شخص مستقل عن هذه الأخيرة، كلاهما يتمتع بصلاحيات ومسؤوليات لا بد من الإلتزام بها من أجل القيام بمهمتهما على أكمل وجه، وذلك للتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية لتحقيق أهداف المؤسسة ، فبالرغم من وجود أوجه إختلاف بينهما إلا أن وجودهما معا أمرا ضروريا لتفعيل نظام الرقابة الداخلية لما لها من دور في إكتشاف الأخطاء والإنحرافات وتصحيحها لحماية أصول المؤسسة، أي أن وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي هما وظيفتان متكاملتان وصور التكامل بينهما واسعة وكثيرة ولها دور كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال الاستفادة من التنسيق الذي يتم بين الطرفين ويجنب تكرار العمل، وبفعله من مصلحة المؤسسة وجود تعاون وتظافر للجهود بينهما لتحقيق أهدافها بأقصى كفاءة، وقد جاءت الدراسة الحالية للإجابة على الإشكالية الآتية:

- "ما هو واقع العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة؟ وما مدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بها؟"

اختبار فرضيات الدراسة

بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد تأكدت وتبينت فرضياتها الثلاث التي تعلق ب:

الفرضية الأولى: التي كان نصها: "توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة". التي شملت المحورين الأول والثاني، فقد تم إثباتها لان نتائج المحور الاول تشير الى ان هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناء على التنسيق والتعاون والاتصال بمستوى متوسط بلغ قيمته 3,37 لوقوعه في المجال [2,60-3,39]، واما فيما يخص المحور الثاني المتمثل في اعتماد المدققين على بعضهما فنتائج المحور ككل تشير الى ان هناك اعتماد بينهما بمستوى مرتفع كون قيمة المتوسط الحسابي تقع في المجال [3,40 - 4,19] بلغت 3,53 مع دلالتها احصائيا.

الفرضية الثانية: التي كان نصها: "نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - فعال وبمستوى عالي(مرتفع)"، تم إثباتها أيضا بناءً على نتائج المحور ككل التي تشير الى ان نظام الرقابة

الداخلية بالمؤسسة فعال في وبمستوى مرتفع أين بلغ المتوسط الحسابي قيمة 3,89 دال احصائيا كون مستوى معنوية T اقل من 5%.

الفرضية الثالثة: التي كان نصها: " توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية الفعال بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -"، وتشير نتيجة الإنحدار الخطي البسيط الى وجود ارتباط إيجابي متوسط بين المحور الثاني والمحور الثالث أي بين العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وفعالية نظام الرقابة الداخلية حيث بلغ معامل الارتباط (R) 52.3%، ودال إحصائي لان معنوية إختبار $t=(0,003)$ كانت أقل من 5%، وبتفصيل اكثر اتضح ان نظام الرقابة الداخلية الفعال لمؤسسة مناجم الفوسفات مرتبط فقط بمدى اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي لان معامل الارتباط بهذا البعد بلغ 59.4 % ودال احصائيا، عكس البعد الثاني الذي لا يشير الى ان هناك ارتباط بين نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي كون معامل الارتباط فيه بلغ 30,4 وغير دال احصائيا لان مستوى الدلالة به بلغ 0.99% أي انها أكبر من 5%.

نتائج الدراسة

ومن خلال ما سبق تم ابراز حجم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة ومدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بها، حيث تم الوصول الى النتائج الآتية:

- يوجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي قائم على التنسيق والتعاون والاتصال في مؤسسة محل الدراسة بمستوى متوسط بقيمة بلغت 3,37؛
- يعتمد المدققين على بعضهم البعض في مؤسسة محل الدراسة بقيمة اجمالية بلغت 3,53، الا ان اعتمد المدقق الخارجي على الداخلي كان اكبر من اعتماد هذا الأخير على الأول، وذلك بالقيم الاتية على الترتيب 3,39 ، 3,63.
- يوجد نظام رقابة داخلية فعال بمؤسسة محل الدراسة بمستوى مرتفع حيث بلغت قيمة متوسطه الحسابي 3,89؛
- نظام الرقابة الداخلية الفعال لمؤسسة مناجم الفوسفات مرتبط فقط بمدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي، وذلك لانه دال احصائيا عند الصفر التام حيث بلغ معامل الارتباط 59,4 %

كما ان ارتباط فعالية نظام الرقابة الداخلية بمدى اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي غير دالة احصائيا لانها بلغت 9,9% أي انها اقل من 5%

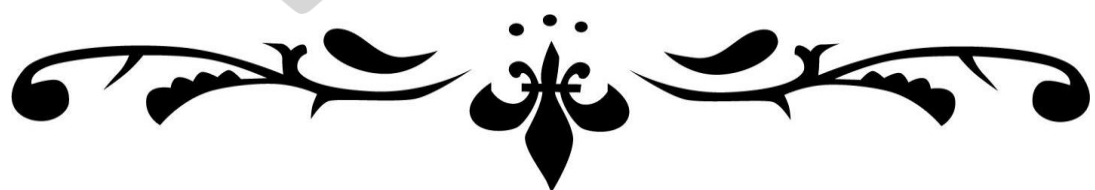
التوصيات والاقتراحات:

بناء على ماتقدم من نتائج، يمكن اقتراح جملة من التوصيات تتمثل في:

- من مصلحة كل من المدقق الداخلي والخارجي بإبلاغ الآخر بأي أمور تكتشف ولها تأثير على سير عمل كل منهما؛

قائمة المصادر

والمراجع



قائمة المصادر والمراجع:

أولا - الكتب:

1. ابراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، مصر، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999.
2. أحمد قائد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، الطبعة الأولى.
3. إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة-معايير وإجراءات-، جامعة قاريونس، ليبيا، 2008، الطبعة الخامسة.
4. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الدار المعاصرة، الإسكندرية، مصر، 2003/2002.
5. حسن يوسف القاضي، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، 2008.
6. خالد الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الأردن، 2010، الطبعة الأولى.
7. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، الطبعة الأولى.
8. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، 2014، الطبعة الأولى.
9. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، الأردن، 2010، الطبعة الأولى.
10. صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، دار الرماح للنشر، عمان، 2016، الطبعة الأولى.
11. طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
12. عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة: الرقابة المالية والتدقيق الخارجي، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2004، الطبعة الثالثة.
13. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2004.
14. عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004.

15. عبد الوهاب نصر علي- شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
16. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2005، الطبعة الأولى.
17. الفين ارينز - جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002.
18. كريمة على الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية الإدارية، القاهرة، 2012.
19. كمال عبد السلام علي- خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، جامعة المنصورة، 2003.
20. أمين السيد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى.
21. أمين السيد لطفي، مسؤولية وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، الطبعة الأولى.
22. محمد التهامي طواهر- مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، الطبعة الثالثة.
23. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
24. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، الطبعة الثالثة.
25. محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2013، الطبعة الثانية.
26. أحمد نور، مراجعة الحسابات: من الناحية النظرية والعملية، مطبعة الانتصار، الإسكندرية.
27. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، الطبعة الأولى.

ثانيا - المذكرات والرسائل الجامعية:

1. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.
2. اميرة بوباظة، اثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

- التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحي، بجاية، الجزائر، 2019/2018.
3. بلعربي سارة، **التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي والخارجي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، شعبة علوم تجارية وتخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017/2016.
4. بن لدغم محمد، "تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017.
5. جيهان عبد المعز علي، **تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، مصر، جامعة القاهرة، 2001.
6. سامح عبد الرازق الحداد، **تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
7. خولة مرزوقان، **التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شعبة العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، ام بواقي، الجزائر، 2016/2015.
8. رعدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018.
9. رعدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تقرير نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
10. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
11. العيد بوجلخة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة

- علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017/2016.
12. محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

ثالثا - المجالات:

1. حمد شقير، العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، مجلة المدقق، العدد، 42-41 آذار، 2000.
2. حمد شقير، العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي، مجلة المدقق، العدد 42-41، آذار، 2000.
3. خمقاني محمد حسان، صديقي مسعود، إختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية، العدد 05.
4. سمير كامل عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مصر، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، 2008.
5. محمد عبدالله مجاهد، استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات: دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، مصر، العدد الثاني، ص: 203.
6. منصور ياسين الأديمي، دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكيد لأنشطة التدقيق الداخلي، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 2، جامعة طانطا، 2007.

رابعا - الملتقى:

1. بشير عيشي، عمار عيشي، مدى التزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية -الواقع العملي وآفاق التطوير تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 3-4 ديسمبر 2012.

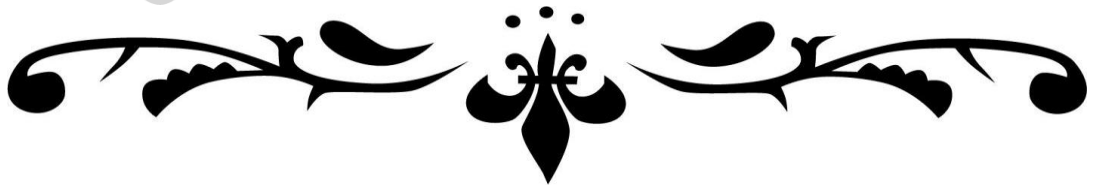
خامسا - المواقع الإلكترونية:

1. le site d'IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne-78-htm

سادسا - المراجع الأجنبية:

1. Alain Mikol, **Formes d'Audit dans l'encyclopédie de comptabilité: contrôle de gestion et audit**, Édition Dunod, Paris, 2000.
2. Diana Dumitrescu, Nicolae Bobitan, « **Cooperation and Coordination between Internal and External Auditing** », Academica Brancuss Publisher, Economy Series, Issue (1), 2016.
3. Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, **audit et commissariat aux comptes**, galion éditeur, Eja, (بتصرف)paris, 2007.
4. 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. -148.
5. 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.
6. 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.
7. Sofia Oikonomidi, Nicklas Paulsson, «**External Auditors Trust in Internal Auditors**», Karlstad Business School, 2016.
8. 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.

الغلا حقا





الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة -تبسة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان:



تحياتنا الطيبة، واحتراماتنا الخاصة.... اما بعد

في إطار التحضير لإعداد مذكرة تخرج ماستر على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسة بجامعة العربي التبسي - تبسة، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى معرفة آرائكم حول موضوع

العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة -مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية تبسة-

لذا نرجو من سيادتكم تقديم المساعدة في إتمام هذه الدراسة من خلال الإجابة على العبارات بوضع أمام العبارة المناسبة. (X) علامة

وللأمانة العلمية فان إجاباتكم ستعامل بشكل سري ولغايات البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الشكر، الاحترام والتقدير على تعاونكم

تحت اشراف الأستاذة

من اعداد الطلبة:

- د/ مليكة مدفوني.

- صوالحية مروى.

- زرفاوي نائلة.

المحور الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بناءً على التعاون والتنسيق والاتصال.

الدرجة					العبارة	رقم العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
					يطلع كل من المدقق الداخلي والخارجي على أوراق عمل الآخر.	1
					يقوم المدقق الداخلي والخارجي بعقد اجتماعات دورية بينهما لمناقشة خطة عملهما.	2
					يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بإبلاغ الآخر بأي أمور تكتشف ولها تأثير على سير عمل كل منهما.	3
					يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بتبادل التقارير ورسائل الإدارة.	4
					يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بتبادل المعارف والخبرات والتقنيات.	5
					يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بمناقشة المشكلات المتعلقة بالعمل.	6
					يقوم كل من المدقق الداخلي والخارجي بالتشاور بشأن ترتيبات المشاركة في أوراق العمل.	7

المحور الثاني: مدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي والخارجي على الداخلي

الدرجة					العبارة	رقم العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
أولاً: اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي						
					يستفيد المدقق الداخلي من عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي ويعتمد عليها في تطوير وتحسين عمله	8
					يعتمد المدقق الداخلي على رأي المدقق الخارجي عن مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية على خلفية استقلاليته التامة (المدقق الخارجي).	9
					يستعين المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي في فهم وحل المشكلات المتعلقة بالجانب المحاسبي.	10
					يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي في عمله.	11
					يستفيد المدقق الداخلي من شروحات المدقق الخارجي بخصوص التطورات في مجال عمله.	12
ثانياً: اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي						
					يستعين المدقق الخارجي بتقارير وأوراق عمل المدققين الداخليين.	13
					يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة	14

					الداخلية.
					15 يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية
					16 يعتمد المدقق الخارجي على تقييم المدقق الداخلي في أداء إختبارات الرقابة الداخلية.
					17 يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة.
					18 يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في تنفيذ مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج.
					19 يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في إعداد جداول وكشوفات و تحاليل يحتاجها.

المحور الثالث: نظام رقابة داخلية فعال

الدرجة	رقم
--------	-----

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
					يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على حماية أصولها وممتلكاتها.	20
					يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على مراقبة مدى تنفيذ التعليمات الموضوعية.	21
					يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على زيادة كفاءتها الإنتاجية .	22
					يقوم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة بتقييم المخاطر التي تتعرض لها .	23
					يعمل نظام الرقابة الداخلية على التطبيق السليم للمبادئ والسياسات المحاسبية.	24
					يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على توفير بيانات محاسبية دقيقة وموثوقة.	25

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين

قائمة المحكمين للإستبيان

الإمضاء	الرتبة	الإسم وللقب
	محاضر "أ"	حبيبة الهامدي
	محاضر "ب"	رامين عمار
	محاضر "أ"	سليم جايو
	محاضر "ب"	حبيبة زهير
	مساعد A	حبيبة حماد
	أستاذ التعليم العالي	عزت التليبي

الملحق رقم (03): مخرجات SPSS

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات والمحاور

Statistics

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7
المتوسط الحسابي	3,52	3,32	3,26	3,39	3,45	3,45	3,23
الانحراف المعياري	,996	,871	1,094	,989	,961	,925	1,087

Statistics

	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14
المتوسط الحسابي	3,52	3,32	3,19	3,58	3,35	3,81	3,71
الانحراف المعياري	,996	1,107	1,108	,992	1,199	,873	,864

Statistics

	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	S20	S21
المتوسط الحسابي	3,55	3,61	3,71	3,68	3,35	4,03	4,00
الانحراف المعياري	,925	,844	,938	1,013	1,112	,875	,730

Statistics

	S22	S23	S24	S25	المحور الاول	اولا	ثانيا
المتوسط الحسابي	3,74	3,84	3,84	3,94	23,6129	16,9677	25,4194
الانحراف المعياري	1,032	,934	,820	,814	5,07725	4,57882	5,08445

Statistics

	المحور الثاني	المحور الثالث
المتوسط الحسابي	42,3871	23,3871
الانحراف المعياري	8,14321	4,20854

معامل ألفا كرونباخ:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	31	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	31	100,0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,904	30

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
المحور الاول	197,5484	1130,856	,803	,894
اولا	204,1935	1161,895	,794	,894
ثانيا	195,7419	1147,598	,747	,896
المحور الثاني	178,7742	898,314	,955	,904
المحور الثالث	197,7742	1241,314	,579	,900

مصفوفة الارتباط:

Correlations

		المحور الاول	اولا	ثانيا	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الاول	Pearson Correlation	1	,642**	,673**	,781**	,336
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,064
	N	31	31	31	31	31
اولا	Pearson Correlation	,642**	1	,419*	,824**	,594**
	Sig. (2-tailed)	,000		,019	,000	,000
	N	31	31	31	31	31
ثانيا	Pearson Correlation	,673**	,419*	1	,860**	,302
	Sig. (2-tailed)	,000	,019		,000	,099
	N	31	31	31	31	31
المحور الثاني	Pearson Correlation	,781**	,824**	,860**	1	,523**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,003
	N	31	31	31	31	31
المحور الثالث	Pearson Correlation	,336	,594**	,302	,523**	1
	Sig. (2-tailed)	,064	,000	,099	,003	
	N	31	31	31	31	31

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

اختبار التوزيع الطبيعي:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	المحور الاول	اولا	ثانيا	المحور الثاني	المحور الثالث
Kolmogorov-Smirnov Z	,917	1,101	1,350	1,245	1,323
Asymp. Sig. (2-tailed)	,369	,177	,052	,090	,060

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

اختبار T:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	31	3,52	,996	,179
Q2	31	3,32	,871	,156
Q3	31	3,26	1,094	,197
Q4	31	3,39	,989	,178
Q5	31	3,45	,961	,173
Q6	31	3,45	,925	,166
Q7	31	3,23	1,087	,195
L8	31	3,52	,996	,179
L9	31	3,32	1,107	,199
L10	31	3,19	1,108	,199
L11	31	3,58	,992	,178
L12	31	3,35	1,199	,215
Z13	31	3,81	,873	,157
Z14	31	3,71	,864	,155
Z15	31	3,55	,925	,166
Z16	31	3,61	,844	,152
Z17	31	3,71	,938	,168

Z18	31	3,68	1,013	,182
Z19	31	3,35	1,112	,200
S20	31	4,03	,875	,157
S21	31	4,00	,730	,131
S22	31	3,74	1,032	,185
S23	31	3,84	,934	,168
S24	31	3,84	,820	,147
S25	31	3,94	,814	,146
المحور الاول	31	23,6129	5,07725	,91190
اولا	31	16,9677	4,57882	,82238
ثانيا	31	25,4194	5,08445	,91319
المحور الثاني	31	42,3871	8,14321	1,46256
المحور الثالث	31	23,3871	4,20854	,75588

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	2,886	30	,007	,516	,15	,88
Q2	2,061	30	,048	,323	,00	,64
Q3	1,313	30	,199	,258	-,14	,66
Q4	2,179	30	,037	,387	,02	,75
Q5	2,618	30	,014	,452	,10	,80
Q6	2,718	30	,011	,452	,11	,79
Q7	1,157	30	,256	,226	-,17	,62
L8	2,886	30	,007	,516	,15	,88

L9	1,622	30	,115	,323	-,08	,73
L10	,972	30	,339	,194	-,21	,60
L11	3,258	30	,003	,581	,22	,94
L12	1,648	30	,110	,355	-,08	,79
Z13	5,146	30	,000	,806	,49	1,13
Z14	4,574	30	,000	,710	,39	1,03
Z15	3,300	30	,002	,548	,21	,89
Z16	4,045	30	,000	,613	,30	,92
Z17	4,213	30	,000	,710	,37	1,05
Z18	3,724	30	,001	,677	,31	1,05
Z19	1,777	30	,086	,355	-,05	,76
S20	6,569	30	,000	1,032	,71	1,35
S21	7,624	30	,000	1,000	,73	1,27
S22	4,004	30	,000	,742	,36	1,12
S23	4,998	30	,000	,839	,50	1,18
S24	5,692	30	,000	,839	,54	1,14
S25	6,400	30	,000	,935	,64	1,23
المحور الاول	22,604	30	,000	20,61290	18,7506	22,4753
اولا	16,985	30	,000	13,96774	12,2882	15,6473
ثانيا	24,550	30	,000	22,41935	20,5544	24,2843
المحور الثاني	26,930	30	,000	39,38710	36,4001	42,3740
المحور الثالث	26,971	30	,000	20,38710	18,8434	21,9308

الإنداد الخطي البسيط:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,523 ^a	,273	,248	3,64931

a. Predictors: (Constant), المحور الثاني

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	145,148	1	145,148	10,899	,003 ^b
	Residual	386,207	29	13,317		
	Total	531,355	30			

a. Dependent Variable: المحور الثالث

b. Predictors: (Constant), المحور الثاني

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	11,938	3,529		3,382	,002
	المحور الثاني	,270	,082	,523	3,301	,003

a. Dependent Variable: المحور الثالث

وكأي عمل إنساني فإن دراستنا هذه لا تخلو من النقائص
فالخطأ طبع الإنسان

و الكمال لله تعالى وحده

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- خلال شهر مارس وأفريل 2022، حيث تم تقسيم الدراسة الى فصلين تناول الفصل الاول الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي ودور العلاقة التكاملية بينهما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، اما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية على مستوى قسم المالية والمحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة. ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع 30 استبيان على عينة من المدققين الداخليين والخارجيين والمسؤولين الاوليين على الرقابة بالمؤسسة، واسترجعت بالكامل وتم معالجة بيانات الدراسة إحصائيا بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية SPSS(V:20) .

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها بشكل عام وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بالمؤسسة محل الدراسة بمستوى متوسط، وبشكل خاص فان هذه العلاقة قائمة على مدى الإعتماد بين المدققين، وقد تبين أيضا ان فعالية نظام الرقابة الداخلية مرتبطة بمدى اعتماد المدقق الداخلي على الخارجي فقط.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، نظام الرقابة الداخلية الفعال، العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

Abstract :

This study aimed to know the role of the integrative relationship between internal and external auditing in activating the internal control system in the Phosphate Mines Corporation - Tebessa - during the months of March and April 2022, where the study was divided into two chapters.

The first chapter dealt with the theoretical aspects related to auditing, both internal and external, and the role of the complementary relationship between them in activating the internal control system.

The study concluded with a set of results, the most notable in general is the existence of an complementary relationship between internal and external auditing in the institution place the study at an average level, and in particular, this relationship is based on the extent of accreditation between auditors, and It was also found that the effectiveness of the internal control system is related to the extent to which the internal auditor depends on the external only.