

مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
-دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان-

**Assist the internal audit of external audit in order to improve the internal control of the
Algerian economic enterprise**

**Study of a questionnaire directed at a sample of external auditors (Commissioner of
in Tlemcen Accounts)**

ط.د. محمد أمين لعريجي

طالب دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان
laridjiaminmohammed@gmail.com

د. محمد بن لدغم

أستاذ محاضر، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان
m_benladghem@yahoo.fr

تاريخ القبول للنشر: 2018/06/18

تاريخ الاستقبال: 2018/05/22

الملخص: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المساعدات التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان. و لتحقيق الدراسة أهدافها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية و الثانوية حيث صمم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة و أهدافها و تم توزيع (40) استبيان على محافظي الحسابات الذين يمارسون أعمال التدقيق في مختلف المؤسسات، وقد تم الحصول على (32) استبيان بنسبة استرداد (80%)، و قد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الاحصائي الوصفي لوصف و تحليل متغيرات الدراسة. أظهرت نتائج الدراسة على أن التدقيق الداخلي يقدم بعض المساعدات للتدقيق الخارجي لتسهيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يساهم في تحسينها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات، الرقابة الداخلية.

التصنيف JEL: M49،M42.

Abstract:

This study aimed to identify the help that can be provided by the external audit of internal audit to improve the internal control of the Algerian economic enterprise, from the point of view of the external auditors in Tlemcen.

To achieve the objectives of the study, preliminary and secondary data were used to design a questionnaire related to the study subject and its objectives, and a questionnaire (40) was distributed to accounts that practice audit work in the different companies, we obtained (32) questionnaire with a rate of (80%). The study was based on the descriptive statistical analysis method to describe and analyze the variables of the study. The results of the study showed that the internal audit provides support to the external audit to facilitate the process of evaluating the internal control system, which contributes to the improvement.

Key words: Internal Audit, External Audit, Commissioner of Accounts, Internal Control.

JEL Classification: M42, M49.

المقدمة:

إن ظهور وتطور التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي ما هو إلا نتيجة للتطور المستمر في الحياة البشرية الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها، فالبدائية كانت بظهور التدقيق الخارجي قبل التدقيق الداخلي بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع للتدقيق الخارجي قبل حاجته للتدقيق الداخلي، فلكل منهما أهداف، مسؤوليات، صلاحيات، والاجراءات التنفيذية الخاصة به والمستندة للقواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمه.

يقوم المدقق الداخلي بدور مهم في مساعدة المدقق الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية، وكذلك في تعزيز وجود نظام رقابة كفاء وفعال، وهذا ما أكدته مختلف تقارير المنظمات المهنية، و المعايير الدولية والتي حفزت المدققين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع المدققين الخارجيين، كما ألزمت بعض المعايير على ضرورة مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، وعلى هذا الأخير الاستعانة بتقارير المدققين الداخليين.

فوجود علاقة وطيدة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في اتباع منهجية تمر بمرحلة هامة ألا و هي مرحلة تقييم الرقابة الداخلية، قمنا من خلال هذه الدراسة بالربط بين المتغيرات الثلاث، محاولين بذلك إبراز الدور الذي يلعبه كل من التدقيقين في تحسين الرقابة الداخلية.

انطلاقاً مما سبق تعالج هذه الدراسة الاشكالية التالية: ماهي أهم المساعدات التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي للعمل على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

قصد الاجابة على الاشكالية تم صياغة الفرضية التالية: يقوم التدقيق الداخلي بتقديم مساعدات للتدقيق الخارجي تتمثل أهمها في تقييم نظام الرقابة الداخلية و العمل على تحسينه و إحكامه.

هدف البحث: هو الوقوف على أهم المساعدات التي يمكن أن يقدمها المدقق الداخلي للمدقق الخارجي للعمل على تحسين الرقابة الداخلية.

منهج البحث: قسم البحث إلى جانبين، الجانب الأول و هو النظري و الذي يعتمد على المنهج الوصفي بالاعتماد على المصادر المتوفرة في الكتب، المقالات العلمية، فضلاً عن المصادر المتوفرة بالإنترنت، و الجانب الثاني هو الجانب التطبيقي و الذي يتعلق بدراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات).

أولاً: الجانب النظري

1- التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية و التدقيق الخارجي : فيما يخص هذه النقطة المحورية سنتطرق إلى بعض النقاط الأساسية و الهامة و التي تتلخص فيما يلي: أهم التعريفات، بعض الأهداف الهامة، و أهمية كل منهما.

1-1- التدقيق الداخلي:

1-1-1- تعريف التدقيق الداخلي:

يعد التدقيق الداخلي (Internal Audit) وظيفة من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسة، فنجد أن هذه الوظيفة مرت بعدة مراحل بمساهمة الكثير من العوامل التي أنتجت ظهور الحاجة الملحة لضرورة وجود قسم للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة، ومن هذه العوامل ما هو أكاديمي بمختلف آرائه و نظرياته، و ما هو مهني يختص بالتطبيق في ميدان العمل بصفة واقعية، من خلال هذا يتبين لنا أن التدقيق الداخلي يختص بعدة تعريفات أعطيت له عبر الزمن ارتأينا على أن نعطي تعريفين حديثين هما: التعريف الأول الذي تم صياغته

في 26 جوان 1999 من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA)* والذي جاء فيه على أنه (عبد الله، 2000، 181): "نشاط نوعي استشاري و موضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لتدقيق و تحسين إنجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط و الاجراءات الموضوعية و اقتراح التحسينات اللازمة وإدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الانتاجية القصوى".
التعريف الثاني و الأكثر حداثة و الذي يتسق مع دور التدقيق الداخلي هو التعريف الذي اعتمده معهد المدققين الداخليين و أقره مجلس إدارة معهد التدقيق الداخلي (IFACI)** في 21 مارس 2000، و تم تعريفه على أنه (Zwaan, 2011, 587): " نشاط مستقل و موضوعي، تأكيد و استشاري يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها، و يقدم لها النصائح و الارشادات التي تسمح بتحسينها، و هو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، و بالتالي يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم و بشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر و الرقابة و الحوكمة، و بذلك تقديم الاقتراحات التي تساعدها على التقوية و الرفع من فعاليتها".

يشير هذا التعريف الثاني على قيام وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمات على اختلاف أهدافها وأنشطتها، بتقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول نظم الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وغايتها في ذلك هو إضافة قيمة للمنظمة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

1-1-2- أهمية التدقيق الداخلي:

تكمن أهميته في كونه وظيفة تلتخص في مجموعة من الأنشطة والأعمال يقوم بها مدققين داخليين وفق قدر من الكفاءة، الفعالية و الموضوعية، تضمن سيرورة مهام المؤسسة و استدامة العمليات الداخلية فيها، كما تلعب هذه الوظيفة دورا أساسيا في علاقة المؤسسة مع كل من المساهمين و أصحاب المصالح، و العمل على تجنب هذه الأخيرة و مختلف دوائر نفوذها كما تعمل أيضا على تحسين الأداء لمختلف مستويات الإدارة و الإدارة الجيدة للممتلكات العامة (Dumitriscu, 2014, 19).

1-2-1- الرقابة الداخلية:

1-2-1- تعريف الرقابة الداخلية:

لقد تعددت تعاريف الرقابة الداخلية (Internal Control) نتيجة للتطور الذي عرفته من جهة، و اختلاف المعرفين لها من جهة أخرى، فمنظمة* AICPA معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين عرفتها على أنها (Baieley, 2003): "مكونة من مخططات التنظيم و من كل الطرق و الاجراءات الموجودة داخل المؤسسة من أجل حماية أصولها، مراقبة دقة المعلومات المعطاة من قبل فرع المحاسبة، تنمية المردودية و ضمان تطبيق تعليمات الادارة".

*معهد المدققين الداخليين (IIA : Institute of Internal Auditors) أنشئ سنة 1941، هو جمعية مهنية دولية رائدة في إصدار الشهادات، التدريب و البحوث و تقديم الخدمات الاستشارية، كما حدد مفهوم، أهداف و مجالات التدقيق الداخلي.

**الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC : International of Federation of Accountants)، هو منظمة دولية تضم في عضويتها هيئات المحاسبة و التدقيق تأسس عام 1977، يضم في عضويته 155 عضو و منظمة في 118 دولة.

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

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا** ICAE و أوضح أنها (Kagermann, 2008, 22): "لا تعني فقط الضبط الداخلي*** والتدقيق الداخلي، وإنما هي نظام شامل لكل المراقبات المالية وغيرها، و الموضوعة بواسطة الادارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم و فعال لضمان احترام سياسات التسيير بحماية أصول المؤسسة و ضمان قدر المستطاع دقة المعلومات الكاملة و المسجلة و إمكانية الاعتماد عليها".

1-2-2- أهمية الرقابة الداخلية:

إن للرقابة الداخلية أهمية كبرى بالنسبة للإدارة وبالنسبة للمدقق (أرينز، لوبك، 2009، 378-380):

الأهمية للإدارة: تملك الإدارة عادة (3) 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.

الأهمية للمدقق: تعد دراسة الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمرا هاما للمدققين في ضوء ما ورد في معايير التدقيق أو التدقيق المتعارف عليها؛ كما تعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي يعتمد عليها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب إن يستمر المدقق 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.

1-3-1- التدقيق الخارجي:

1-3-1- تعريف التدقيق الخارجي:

بالنسبة للتدقيق الخارجي نلاحظ أنه هو الآخر لم يستقر عند تحديد مفهوم شامل ومحدد له، بل تعدد حسب الباحثين الأكاديميين و الهيئات العلمية بمختلف آرائهم و نظرياتهم و حسب المنظمات المهنية أيضا، لذلك سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي أعطيت له فجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA)* عرفته على أنه (الشرع، 2003، 108): "عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".

وكما يعرف أيضا على أنه (عبد الله، 2000، 13): "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة في تلك الفترة".

يطلق على التدقيق الخارجي عدة ألقاب تختلف من دولة لأخرى منها، المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع الحسابات، مراقب الحسابات، محافظ الحسابات،...، فمثلا في مصر مراجع الحسابات، محاسب قانوني في ليبيا و الأردن، محافظ حسابات أو مندوب الحسابات في الجزائر كونه من أكثر عمليات التدقيق الخارجي شيوعا و المعروف بالتدقيق القانوني (الإلزامي).

من أجل هذا نجد أن التدقيق الخارجي في الجزائر ينقسم إلى ثلاثة أقسام هي (بوتين، 2003، 47):

**معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا. ICAE :Institute of Chartered Accountants in England.

***الضبط الداخلي: يقصد به ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية و المالية بهدف خدمة الادارة، يمثل أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية لمجموعة من الاجراءات و الترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع الأخطاء و اكتشافها من ناحية، و التطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى (المطارنة، 2006، 211).

*AAA : American Accounting Association.

➤ التدقيق القانوني (Audit Légal): أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية، والذي يقوم به محافظ الحسابات (Commissaire aux Comptes).

➤ التدقيق التعاقدى أو الاختياري (Audit Contractuel): يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) المتعاملة مع المؤسسة، و يمكن تجديده سنويا.

➤ الخبرة القضائية (Expertise Judiciaire): وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

1-3-2- أهمية التدقيق الخارجي: تكمن أهمية التدقيق الخارجي في أنه وسيلة تخدم فئات كثيرة متمثلة في أطراف داخلية و خارجية تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها المدقق الخارجي المستقلة، وذلك لتلبية لاحتياجاتها الواسعة و الغير المتجانسة من المعلومات و التي تختلف حسب اختلاف مصالحها و أهدافها، تتمثل هذه الأطراف في (Obert, 2002, 4) : المؤسسات التمويلية و الاستثمارية، إدارة المؤسسة، المساهمون، اتحادات و نقابات العمال، المستثمرون المحتملون، الجهات الحكومية، العملاء... الخ.

2- دور التدقيق الداخلي و الخارجي في تقييمهما للرقابة الداخلية في المؤسسة :

يتبع كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي منهجية علمية منظمة تحكمها معايير و قواعد لا بد من مراعاتها، اترامها و تطبيقها، إلا أن المسار أو المنهجية المتبعة تختلف بالنسبة للممارس لها حسب طبيعة المكلف بها، ف نجد الاختلاف قد يكون في المراحل أو المعايير، الوسائل أو الأدوات، لكن مع كل هذا نجد أن كلا التدقيقين يشترك و ملزم بالقيام بمرحلة أساسية و مهمة، تختلف درجة ترتيبها من نوع لآخر (التدقيق الداخلي و الخارجي) ألا و هي مرحلة تقييم الرقابة الداخلية.

2-1- دور التدقيق الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية:

يعتبر التدقيق الداخلي أهم عناصر أو مكونات الرقابة الداخلية، و التي تشتمل أساسا على الرقابة الداخلية الادارية، الرقابة الداخلية المحاسبية و الضبط الداخلي، كما أن إدارة خلية التدقيق الداخلي تعتبر بؤر النظام الرقابي، فوجود نظام للرقابة الداخلية بنوعها (الرقابة الادارية و الرقابة المحاسبية) بدون إدارة تدقيق داخلي ليس كافيا، فإذا كان النظام المحاسبي هو قلب نظام الرقابة الداخلية، فإن إدارة التدقيق الداخلي هي " بمثابة الطبيب المعالج للنظام" (الواردات، 29، 2014).

يعد التدقيق الداخلي عنصر و مكون هام يهدف إلى تقويم الأنظمة المعنية لحماية المؤسسة و تأمين ممتلكاتها، حيث أن هذا الأخير تربطه علاقة وطيدة و قائمة بشكل منسجم مع الرقابة الداخلية، و التي تعتبر هي أيضا نقطة الانطلاق التي يركز عليها التدقيق الداخلي باعتبارها على قمة هذا النظام عندما يقوم التدقيق الداخلي بإعداد برنامجه و تحديد الاختبارات التي سيقوم بها، حيث أن ضعف أو قوة النظام هو الذي يحدد العمق المطلوب في عملية الفحص و يوضح الاجراءات التي يجب التركيز عليها.

يعمل التدقيق الداخلي على تطوير و تقويم وزيادة فعالية و كفاءة الرقابة الداخلية، و المساهمة في إضافة قيمة لها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ألزمت وجود تدقيق داخلي مستقل يقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط الضعف فيها بناء على تقارير معدة من طرف المدقق حول فعالية هذا النظام، وكذا متابعة تشغيله و تقييمه و ضرورة لإيصال نتائجه إلى الادارة و هذا من خلال معيار من معايير الأداء (سلسلة الألفين) و الذي يحمل رقم 2130 و هو معيار الرقابة و الذي ينص على ما يلي (IIA, 2012, 18) : " يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها و كفاءتها، و الدفع لتحسينه المستمر".

فهدف التدقيق الداخلي هو التأكد من مدى تطبيق و تنفيذ مهمات نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الادارة بشكل سليم، فالعملية التي يقوم بها التدقيق الداخلي ماهي إلا رقابة لمهمة الادارة من أجل قياس و تقييم فعالية الرقابة الداخلية " فالتدقيق هو مراقبة الرقابة ، حيث يصادق على صحة و مصداقية المعلومات المستخدمة في المؤسسة، ويسعى إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية لضمان حسن الأداء لها.

2-2- دور التدقيق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية: إن تحول عملية التدقيق من تدقيق كامل و تفصيلي إلى تدقيق اختياري يقوم على أسلوب العينات الاحصائية و الاختبارات، زاد من اعتبار دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية على أنه من أهم الخطوات المتبعة لإجراء عملية التدقيق، فكمية الاختبارات و حجم العينات متوقف أساسا على درجة متانة الرقابة الداخلية المعتمد، و هذا ما نص عليه المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على وجوب حصول المدقق الخارجي على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل تقرير طبيعة و توقيت نطاق اختبارات التدقيق الواجب إجراؤها، حيث أن هذه الاجراءات تعد بمثابة مجموعة من الضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة، كما أن هذه الاجراءات تفرز عملية تعتبر القلب النابض و أساس كل مهمة تدقيق.

فيما يخص تقييم المدقق الخارجي للرقابة الداخلية لا بد له أن يلتزم بجملة من الخطوات في إطار مهمته في سبيل دراسة و تقييم هذا النظام والتي تتمثل فيما يلي:

أ- التوثيق: تعتبر أول مرحلة في تقييم الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بتحقيقها عن طريق المحادثات و التي تعتبر كوسيط مع المسؤولين و العاملين في مختلف الخدمات التي تقوم بها المؤسسة (Khelessi, 2013, 314).

إن فهم النظام و التأكد من فعالية و التزام العاملين بتنفيذه هو مدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة و موثوقة تتطلب استخدام المدقق لأساليب متعددة لتوثيق هذا النظام، و من بين الأساليب الأكثر شيوعا نجد (أرينز، لوبك، 2009، 398): (الوصف النظري، خرائط التدفق، و قوائم استقصاء الرقابة الداخلية).

ب- اختبارات الفهم و الإدراك: تسمى بمرحلة التأكد، إذ أن الاجراءات المحددة للرقابة الداخلية على الورق لا تكفي بمجرد الاطلاع عليها، بل يجب تدعيمها باختبارات التأكد من أن الاجراءات التي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو محدد له.

ج- التقييم الأولي للرقابة الداخلية: يقوم بها المدقق بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية والتي اتضحت من خلال الإدراك والفهم للأنظمة، تهدف هذه العملية إلى تحديد نقاط القوة أو الضعف أو القصور في النظام.

د- اختبارات الاستمرارية: يمنح هذا النوع زيادة في درجة اليقين للمدقق الخارجي أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي مطبقة في الواقع وفعالة، تتسم بالاستمرارية والثبات لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية.

و- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يتم هذا الإجراء انطلاقا من معلومات توصل إليها المدقق بناء على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى اختبارات نتائج الاستمرارية، يقف من ورائها على ضعف النظام عند اكتشافه لسوء تطبيق أو عدم تطبيق و فعالية نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عن مرحلة التقييم الأولي لذلك النظام.

وعموما يعد التدقيق الخارجي عامل ثقة مهم في تقييم الرقابة الداخلية بصفته مستقل تمام الاستقلالية عن المؤسسة في اكتشافه لبعض نقاط الضعف التي كانت في النظام، و التي تحفظ عليها أصلا المدقق الداخلي لعدة اعتبارات كونه موظف بالمؤسسة و مستقل نسبيا إلى درجة ما، و منحاز نوعا ما لمدير المؤسسة، مما يجعل المدقق الداخلي أن يوفر و يترك المجال للمدقق الخارجي كونه شخص مهني مستقل تمام الاستقلالية عن المؤسسة لاكتشاف هذه الانحرافات و الأخطاء لوحده.

يمكننا القول أن منهج الرقابة الداخلية بالنسبة للتدقيق الداخلي يتعلق بجميع الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، في حين أن منهج الرقابة الداخلية بالنسبة للتدقيق الخارجي يتعلق ببعض جوانب الرقابة الداخلية الذي له تأثير جوهري و مادي على النتائج المالية (Pop, 2008).

إذن في الأخير فيما يخص فحص الرقابة الداخلية من كلا التديقين نجد أن المدقق الداخلي يقوم بدراسة هذا النظام و تقويمه بهدف العمل على تحسينه وإحكامه، أما المدقق الخارجي يقوم بفحص هذا النظام بهدف التأكد من كفاءته بغرض تحديد نطاق عملية التدقيق و حجم العينات و كمية الاختبارات اللازمة (شيماء، 2013، 135).

2-3- اسهامات معايير التدقيق في مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي :

بما أن أهداف كلا التدقيقين (الداخلي و الخارجي) تتقارب في إنتاج بيانات محاسبية و حقيقية و وجود رقابة داخلية محكمة، ألزم ضرورة التعاون بينهما مما ينتج عنه تدفق للمنافع لكلا الطرفين و للمؤسسة أيضا، حيث أن المدقق الخارجي قد يستفيد من المدقق الداخلي بشكل رئيسي عند فهمه و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتحديد حجم و توقيت الاجراءات الواجب عليه اتخاذها، كما يستفيد أيضا بطبيعة الحال المدقق الداخلي بشكل رئيسي في الاحتكاك بالمدقق الخارجي و بالتالي زيادة خبرته و معرفته و تطوير أساليب التدقيق الداخلي.

فالواقع العملي في ممارسة أعمال التدقيق يثبت أن نسبة كبيرة من عملية التكامل بين التدقيقين تتمثل فيما يقدمه المدقق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي، لما للأول من مزايا تتمثل في أنه يعمل على قياس و تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، فضلا على أنه متواجد و يقضي معظم أو كل وقته في العمل في نفس المؤسسة، و نتيجة لذلك يتكون لديه فهم أفضل و إلمام كبير لثقافة، أنظمة و نشاطات المؤسسة، بحكم أن التدقيق الداخلي مستمر على مدار العام و شامل لكافة العمليات، و هذا ما يسمح له برؤية بعض الأمور التي لا يستطيع المدقق الخارجي رؤيتها أو فهمها خلال زيارته للمؤسسة، و التي تكون غالبا على فترات قصيرة لا تسمح له باكتشافها. وتأكيدا لأهمية ما يقدمه التدقيق الداخلي من مساعدة للتدقيق الخارجي في تنفيذ مهامه، فقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق عدة معايير تهتم بمساعدة وإرشاد المدققين الخارجيين في كيفية استفادتهم من أعمال التدقيق الداخلي في تنفيذهم لمهام تدقيقهم الخارجي، وسوف نقوم من خلال هذه النقطة بتناول الدليل الخاص بمحور هام من دراستنا وهو دليل التدقيق في الرقابة الداخلية بالإضافة إلى دراسة بعض المعايير الهامة التي تحكم هذا الجانب.

دليل التدقيق رقم (4): أقر مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في العراق بتاريخ 2000/07/15 دليل التدقيق رقم (4) المتعلق بدراسة و تقويم نظام الرقابة الداخلية، والذي يهدف إلى تبيان الارشادات الواجب اعتمادها للتأكد من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به من قبل المنشأة، و قسم دليل التدقيق رقم (4) قطاع الرقابة الداخلية إلى (الرقابة المحاسبية، الرقابة الادارية، نظام الضبط الداخلي، جهاز التدقيق الداخلي)، و بين الدليل أن جهاز التدقيق الداخلي جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة، و يعد إحدى وسائل الرقابة الداخلية الفعالة (جاسم، 2014، 13).

2-3-1 المعايير التي تحكم مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي :

أ- معيار التدقيق الدولي رقم (610): تم إصدار هذا المعيار من طرف لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير 1988م بعنوان " استخدام عمل التدقيق الداخلي"، ينص هذا المعيار على وجوب التزام المدقق الخارجي بفحص أعمال التدقيق الداخلي، و يهدف إلى بيان الاجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها في عين الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بغرض الاستفادة منه، و للحصول على التفهم و التقييم المبدئي لوظيفة التدقيق الداخلي، فإن المدقق الخارجي ينبغي عليه أخذ و تقويم الأمور التالية (المدهون، 2014، 8): الوضع التنظيمي و نطاق التدقيق الداخلي، الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين.

ب- معيار التدقيق المصري رقم (610): (Egyptian Audit Standard) يحمل هذا المعيار عنوان " اعتبارات الاستعانة بعمل المدقق الداخلي" (Abbass, 2013, 67) ، حيث نص على العديد من خصائص التدقيق الداخلي التي تحدد درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي مما يؤدي إلى التقليل من جهود المدقق الخارجي و بالتالي التقليل من أعبائه.

ج- معيار التدقيق الخارجي رقم (02): يخول هذا المعيار للمدقق الخارجي الحق في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المدققين الداخليين (شيماء، 2013، 138) ، ومثال على ذلك قد يطلب المدقق الخارجي من المدقق الداخلي استكمال بعض المهام التي تدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

د- لجنة المنظمات المهنية تريدوي (Treadway Commission) تصدر هذه اللجنة المعروفة باسم (COSO)* تقارير من بينها تقرير أكدت فيه على ضرورة: تحفيز المدققين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الإدارة و المدققين الخارجيين في الأمور التالية: تحديد مفهوم الرقابة الداخلية و الأهداف المرتبطة بها؛ تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛ تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وقد ساهم هذا التقرير في تعزيز دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي و لا سيما في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، و تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في هذا النظام و العمل على تعزيزه، كما وجه التقرير انتباه المدققين الخارجيين نحو الاستعانة بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين، للحصول على فهم كامل عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

و- معيار التدقيق الأمريكي رقم (65): صدر هذا المعيار من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أبريل سنة 1991م بعنوان " استخدام عمل المدقق الداخلي"، يوفر هذا المعيار ايضاح المعلومات و الاستفسارات اللازمة للمدققين الداخليين لمساعدتهم في التفهم المطلوب منهم فيما يتعلق بأعمال التدقيق الداخلي، و يمكن تلخيص أهم هذه المعلومات في إمكانية استخدام المدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي من خلال عمل اختبارات تحقق أو اختبارات رقابية، إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي في المؤسسة في مستوى جيد و تؤثر في إجراءات الرقابة فإن ذلك يؤدي إلى التأثير على تقدير المدقق الخارجي لمخاطر الرقابة و بالتالي على نطاق تدقيقه.

2-3-2- بعض المساعدات التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي:

إن المساعدات التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي تعتمد بالدرجة الأولى على مدى كفاءة جهاز التدقيق الداخلي و قدرته على تقديم العون للمدقق الخارجي وأبرز هذه المساعدات هي: قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي بإنجاز بعض الاجراءات المتعارف عليها كالقيام بإرسال التأييدات إلى المعنيين؛ يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد على نتائج فحص المدقق الداخلي بإجراءات الرقابة الداخلية؛ قد يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في جمع الأدلة اللازمة، كما أنه يساهم في تقويم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

إن من أبرز العوامل التي تفسر اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة: استقلالية المدقق الداخلي ضمن المؤسسة و التي تمنح له القدرة على العمل بكل موضوعية، المؤهلات العلمية التي يحملها، تمتعه بالكفاءة و التدريب الفني الكافي، تمتعه بالصلاحيات الملائمة للرقابة، فضلا على عدد سنوات الخبرة المكتسبة في مجال التدقيق، اختصار الكثير من اجراءات التدقيق التي يتضمنها برنامج المدقق الخارجي عند فحصه لبرامج المدقق الداخلي في حالة قناعته بكفاءتها.

ثانيا: الجانب التطبيقي، استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات)

لتحقق الدراسة أهدافها قمنا بإعداد استبيان وقمنا بإرساله إلى الفئة المستهدفة و التي تتكون من مجموعة من المحترفين المهنيين المتمثلين في محافظي الحسابات لولاية تلمسان و لمعالجة هذه الحالة قمنا بتحليل وصفي باستخدام برنامج (SPSS الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية) إصدار 20، لتسهيل عملية عرض البيانات الميدانية.

بالنسبة للعينة المستهدفة كانت عشوائية تتكون من 40 محافظ حسابات، تم استرداد مجموعة من الاستبيانات والتي تعتبر صالحة تقدر ب 32 محافظ حسابات وهذا ما يمثل نسبة 80%، إذن تعتبر هذه العينة تمثيلية، توضح لنا دراسة الاستبيان ما يلي:

1- الجنس:

* لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريدوي (Committee Of Sponsoring Organization of the Treadway Commission)، مقرها في ألتامونت Altamonte في فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، موجود في العنوان التالي: www.CoSo.org.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide M	32	100,0	100,0	100,0

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

100% من محافظي الحسابات هم ذكور، الإناث لا يرغب كثيرا مزاوله هذه المهنة، لاعتبارات أهمها صعوبة التنقل إلى المؤسسات البعيدة، ضيق الوقت نتيجة لممارسة مهام أخرى

2- السن:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	25ANS-35ANS	4	12,0	12,0
	35ANS-45ANS	5	16,0	28,0
	45ANS ET PLUS	23	72,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

72% من محافظي الحسابات تزيد أعمارهم عن 45 سنة، 16% تتراوح أعمارهم بين 35 سنة إلى 45 سنة، 12% تتراوح أعمارهم بين 25 سنة إلى 35 سنة.

3- المؤهلات العلمية:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	LICENCE	21	65,0	65,0
	MAGISTER	4	12,0	77,0
	DOCTORAT	1	4,0	81,0
	AUTRE	6	19,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS .

65% من محافظي الحسابات لهم شهادة ليسانس يعني أغلبهم ، 12% متحصلين على شهادة ماجستير، 01% دكتوراه، 19% لهم شهادات مختلفة.

4- شكل تنفيذ مهمة محافظة الحسابات:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En Association	8	25,0	25,0
	En Individuel	24	75,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

75% من محافظي الحسابات ينفذون مهامهم بشكل فردي، 25% يمارسون مهامهم على شكل جمعيات.

5- الأقدمية:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

Valide	Moins de 5 ans	2	6,0	6,0	6,0
	Entre 5 ans et 10 ans	16	50,0	50,0	52,0
	Entre 10ans et 20 ans	10	32,0	32,0	88,0
	Plus de 20 ans	4	12,0	12,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

- 50% من محافظي الحسابات لهم أقدمية في المهنة ما بين 5 إلى 10 سنوات، 32% تتراوح أقدمتهم ما بين 10 إلى 20 سنة، 12% أقدمتهم تفوق 20 سنة، 6% أقدمتهم تقل عن 5 سنوات.

6- تمارسون مهام الخبير المحاسبي كوظيفة أخرى:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	7	22,0	22,0	22,0
	Non	25	78,0	78,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

78% من محافظي الحسابات ليسوا بخبراء محاسبين، 22% فقط القادرون على موازنة مهنة الخبرة المحاسبية كوظيفة أخرى.

7- وجود خلية التدقيق الداخلي في المؤسسات التي تمارسون فيها مهامكم:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	18	56,0	56,0	56,0
	Non	14	44,0	44,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

56% من المؤسسات المدققة من طرف محافظي الحسابات توجد بها خلية التدقيق الداخلي وأغلبها مؤسسات SPA، و44% من

المؤسسات لا تولي أهمية كبيرة لوجود التدقيق الداخلي كمؤسسات EURL-SARL.

8- فعالية التدقيق الداخلي:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	18	56,0	56,0	56,0
	Non	14	44,0	44,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

يعتبر التدقيق الداخلي كتدقيق فعال في 56% من المؤسسات المدققة.

9- كيف؟

يساهم المدقق الداخلي في تحسين نظم وإجراءات المؤسسة ويعمل على تعزيز موثوقية التقارير المالية، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي

هي مهمة التقييم التي تكون تحت تصرف موظف بالمؤسسة من أجل عملية الفحص والسهر على السير الحسن، والتي تعمل أيضا

على إقامة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية. كما أنها تعتبر مستودع لتنفيذ إجراءات العمل والاختبار.

10- قيمة تقارير التدقيق الداخلي في مهمة محافظي الحسابات:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

	Oui	25	78,0	78,0	78,0
Valide	Non	7	22,0	22,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

78% من محافظي الحسابات يستعينون بتقارير المدقق الداخلي ويأخذونها بعين الاعتبار، هذا يدل على أن تقارير التدقيق الداخلي مهمة بالنسبة لهم أثناء تنفيذ مهامهم.

11-وضع الرقابة الداخلية:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Fiable	16	53,0	53,0	53,0
	Non-fiable	6	16,0	16,0	69,0
	Risques	10	31,0	31,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

الرقابة الداخلية الموثوق بها في المؤسسات المدققة من طرف محافظ الحسابات في حدود 53% والتي تشمل المخاطر بنسبة 31%، أما الرقابة الداخلية الغير موثوق بها فهي لا تتعدى نسبة 16%.

12-تحسين الرقابة الداخلية من قبل التدقيق الداخلي في المؤسسة المدققة:

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	25	78,0	78,0	78,0
	Non	7	22,0	22,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.

يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات المدققة بنسبة 78%، مما يعني أنه يقدم مساعدات كثيرة لمحافظي الحسابات فيما يخص تقييم الرقابة الداخلية.

13-المعايير الواجبة للمدقق الداخلي أن يلتزم بها لتقديم المساعدات لمحافظي الحسابات:

حسب أغلبية محافظي الحسابات أنه لا يتم انتظار أو قبول مساعدات من طرف المدقق الداخلي إلا بعد التأكد من التزامه بمعايير أساسية تبلورت أهمها: الاستقلالية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، تمتعه بالمؤهلات العلمية الكافية، والكفاءة المهنية.

14-المساعدات التي يقدمها التدقيق الداخلي لمحافظي الحسابات:

يعد التدقيق الداخلي قاعدة معطيات بالنسبة لمحافظ الحسابات، كون المدقق الداخلي موظف بالمؤسسة على مدار السنة، وعلى دراية تامة بمختلف النشاطات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة. يعمل المدقق الداخلي على تقديم بعض المساعدات التي تدخل في نطاق عمله، وبالتالي تنجر على هذه المساعدات بالنسبة لمحافظ الحسابات في تقليل الجهد وتوفير الوقت.

يتم جمع الأدلة بمساعدة التدقيق الداخلي، قد يعتمد محافظ الحسابات على نتائج أعمال التدقيق الداخلي بعد التأكد منها، كما أنه يستعين بتقارير و أوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية، كما أن تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية قد يكون بمساعدة التدقيق الداخلي.

الخاتمة

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة من أهم الوظائف الحديثة و الحيوية وأساس كل العمليات و النشاطات التي تمارس بالمؤسسة، كما تعتبر أيضا وظيفة التدقيق الخارجي إحدى ركائز الرقابة الخارجية و المستقلة في هذه الأخيرة، لذلك تتجسد بين هاتين الوظائفيتين أوجه مساعدة و تنسيق، تتمثل في اعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي والمهام الموكلة للمكلف بها مرتكزا هاما لسيرورة التدقيق الخارجي، وذلك سواء باعتقاد هاته الأخيرة على أعمال أدتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقا، أو على أعمال تطلبها منها مباشرة، كأن يطلب منها تقييم نظام الرقابة الداخلية. و هذا بالطبع تطبيقا لما جاء في المعايير الدولية للتدقيق (المذكورة سابقا). تقوم دائرة التدقيق الداخلي بأعمال تعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية، فدرجة اعتماد التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي عند بدء عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة بهدف تكوين رأي فني محايد عن مدى كفاءة النظام، تتحدد بتحديد نطاق التدقيق والاختبارات اللازمة، لذلك يتوجب على المتكفل بالتدقيق الخارجي أن يفهم طبيعة العمل في دائرة التدقيق الداخلي، فإذا اتضح له أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برامج التدقيق المستندي. كما أن تعزيز المساعدات التي يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي تتم عن دراسة القائم بها لاعتبارات لا بد من توافرها في المكلف بالتدقيق الداخلي والمتمثلة في استقلالية المدقق الداخلي، نطاق التدقيق، المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية. تبين مما سبق أهمية المساعدات التي يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية من أجل تقييمه واكتشاف نقاط الضعف فيه والسعي لتحسينه واقتراح التوصيات لتلافي ثغراته وتقويمه لتحقيق الأهداف المرجوة منه، نظرا للدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الداخلية في المؤسسات في التأكد من حسن ادائها، وكفاية المعلومات والثقة في المعلومات المالية، لذلك تسعى المؤسسات جاهدة لبناء نظام رقابة داخلية فعال، آخذة بعين الاعتبار المقومات الادارية و المحاسبية اللازمة؛ مكونات هذا النظام بتوفير البيئة الملائمة لإيجاده و استمراره في تحقيق أهدافه.

المراجع المستعملة:

- عبد الله خالد أمين. (2000). علم تدقيق الحسابات النظرية و العملية . الأردن. دار وائل للنشر.
- غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر. الأردن. دار المسيرة للنشر و التوزيع.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2010). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الأردن.
- ألفين أرينزو & جيمس لوبك. (2009). المراجعة - مدخل متكامل. ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي. مراجعة أحمد حامد حجاج. الجزء الأول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
- مجيد جاسم الشرع. (2003). المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية. الأردن.
- محمد بوتين. (2003). المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق. الجزائر.
- خلف عبد الله الواردات. (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA..
- شيماء محمد سمير ابراهيم. (2013) التكامل بين عمل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي للحد من الفساد المالي. كلية الحداباء. مركز الدراسات المستقبلية. بحوث مستقبلية. العدد 41. العراق.
- فائز عبد الحسن جاسم. (2014). دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي و الإداري. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية. كلية الادارة و الاقتصاد. جامعة واسط. العدد 16. العراق.
- رغدة ابراهيم المدهون. (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف و أثرها في تعزيز الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي. الجامعة الاسلامية - غزة.
- De Zwaan, L., Stewart, J., & Subramaniam, N. (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial auditing journal*, 26(7), 586-604.
- DUMITRESCU-PECULEA, A., & Calota, G. (2014). The importance of internal audit in optimizing management processes. *Internal Auditing & Risk Management*.

- Bailey, A. D., Gramling, A. A., & Ramamoorti, S. (Eds.). (2003). Research opportunities in internal auditing. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Obert, R. (2002). Synthèse droit et comptabilité: DESCF épreuve no 1: manuel et applications. Opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes. Dunod.
- L’IIA (The Institute of Internal Auditors). (2012). Standards and Guidance, Florida 32701-4201, USA.
- KHELASSI, R. (2013). Le Contrôle Interne des Organisations. Editions Houma. Algérie. Alger.
- Pop, A., Bota-Avram, C., & Bota-Avram, F. (2008). The relationship between internal and external audit. Series Oeconomica, 1(10), 1-18.
- Abbass, D. A., & Aleqab, M. M. (2013). Internal auditors’ characteristics and audit fees: Evidence from Egyptian Firms. International Business Research, 6(4), 67.

الملاحق

MINISTRE DE L’ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Abou Bekr Belkaid

Tlemcen

Faculté des Sciences Economiques, de
Gestion

et des Sciences Commerciales

Département des Sciences de gestion



جامعة أبو بكر بلقايد

تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير

والعلوم التجارية

قسم علوم التسيير

Dans le cadre de la réalisation d’une recherche sur l’audit, nous sollicitons votre aide et votre intérêt à la recherches scientifiques afin de répondre à ce questionnaire.

MERCI DE VOTRE COMPRÉHENSION.

1. Sexe : M F
2. Age : 25 ans – 35 ans 35 ans – 45 ans 45 ans et plus
3. Diplôme obtenu : Licence Magistère Doctorat Autre
4. Vous exercez la profession de commissaire aux comptes?
En Association En Individuel
5. Depuis quand exercez-vous la profession de commissaire aux comptes ?
Moins de 5 ans Entre 5 et 10 ans Entre 10 et 20 ans Plus de 20 ans
6. Pratiquez-vous la profession d'Expert- comptable en même temps ?
OUI Non
7. Est-ce que l'audit interne existe dans les entreprises pour les quelles vous êtes Commissaire aux comptes ? Oui Non
8. Si Oui, est-il efficace ? Oui Non
9. Si Oui, Comment ?
10. Est- ce que vous vous référer aux rapports de l'audit interne dans vos missions ?
Oui Non
11. Hors de rapport d'audit Interne est-ce que vous prenez en considérations les observations de l'audit Interne ? 10 % 20 % 40 % 60 % 80 % 100 %
12. Le Contrôle Interne de l'entreprise auditée par vos soins ?
Fiable Non Fiable Comprend des Risques
13. L'audit Interne de l'entreprise auditée améliore-t-il le Contrôle Interne ? Oui Non
14. Que peut apporter l'audit interne au commissariat aux comptes ?