



ورقة عمل بعنوان

"العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي"

د. نادر صلاحات

مدير عام التدقيق الداخلي

وزارة المالية

مقدمة لمؤتمر ديوان الرقابة المالية والإدارية الثالث المنعقد في رام الله

بتاريخ: 2017/4/26



د. نادر صلاحات

يعمل حالياً مدير عام التدقيق الداخلي في وزارة المالية منذ 8 سنوات, ومحاضر غير متفرغ في الجامعات الفلسطينية, يحمل الدكتوراه في الفلسفة في المحاسبة بامتياز, عمل في شركات تدقيق دولية كبرى مثل ديلويت توش وسابا وشركاهم في السعودية وفلسطين برتبة مدقق رئيسي لمدة 12 سنة, وله العديد من المشاركات في الندوات والمؤتمرات الدولية, يملك الخليل من الخبرات العلمية والعملية المتنوعة في كل من القطاع الخاص والعام عى حد سواء.



## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
3	ملخص ورقة العمل
	الاطار النظري
6	مقدمه
7	مفهوم التدقيق الداخلي والخارجي
7	اوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي
8	مدى التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.
9	الاطر التي تحكم العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي: - الاطر القانونية المنظمة للعلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي - الاطر المهنية المنظمة للعلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي
11	مجالات التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي
13	مراحل التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي
15	الفوائد والمخاطر المحتملة من التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي
16	الواقع الفعلي لعلاقة التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي
17	الاستنتاجات
18	التوصيات
20	المراجع



## ملخص ورقة العمل

تهدف ورقة العمل هذه وبشكل رئيسي الى وصف العلاقة بين دوائر التدقيق الداخلي المتواجدة في الوزارات والمؤسسات الحكومية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتدقيق الخارجي ممثلاً في ديوان الرقابة المالية والادارية بصفته الجهاز الأعلى للتدقيق والمسؤول عن تقديم خدمات التدقيق الخارجي لدولة فلسطين.

لقد قدمت ورقة العمل هذه بيان لاطار ومرجعية العلاقة التي تربط الأطراف المعنية والمتمثلة في الاطار القانوني الناظم خاصة ما تم النص عليه في قانون ديوان الرقابة المالية والادارية في المادة (33) فيه، والاطار المهني خاصة ما ورد في ارشادات ومعايير الانتوساي ومعايير التدقيق الداخلي الدولية ذات العلاقة.

ولقد تم التوصل بأن طبيعة هذه العلاقة هي علاقة تعاون وتنسيق وتكامل ويجب ان تقوم على اساس الرغبة والالتزام بين الطرفين بتطوير خدمات رقابية منسقة وفعالة، والاتصال والتواصل المفتوح والثقة المتبادلة، وكما ان تزايد التوجه العالمي نحو تحقيق الفعالية والكفاءة والاقتصادية في أعمال الرقابة والتدقيق جعل من التعاون بين الأجهزة الرقابية في الدولة الواحدة أن يكون باتجاه اجباري واحد للحد من احتمالية الازدواجية في تنفيذ أعمال التدقيق، واريك وتعطيل في أعمال الدائرة الحكومية، وتحسين ورفع مستوى تغطية أعمال التدقيق، وزيادة الفرص للدائرة الحكومية في الاستفادة من مهارات أوسع وأكثر مرونة في الجوانب الفنية كتدقيق الأداء وتدقيق تكنولوجيا المعلومات، وكما أن حاجة كل طرف الى الطرف الآخر يكمن بسبب استقلالية التدقيق الخارجي الكاملة وغير المتوفرة نسبياً في التدقيق الداخلي، وكما ان اعتماد المدقق الخارجي على ملاحظات وتوصيات التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلي المعمول به يمكنه من تحديد حجم ونطاق الفحص الذي سينفذه، بالاضافة الى الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في تقييم المخاطر الذي يوفر الوقت الكثير والتكلفة على التدقيق الخارجي في ظل حجم الأعمال المنوطة به خاصة اذا كان هناك نقص في اعداد المدققين الخارجيين المؤهلين، مما يدل بدون أدنى شك الى تكاملية العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي والخارجي.



ولقد تطرقت ورقة العمل الى استعراض الواقع الفعلي لعلاقة التعاون والتكامل ا بين الطرفين، حيث تم الاشارة الى الجهود المبذولة لتعزيز وتطوير التعاون من خلال لقاءات وورشات عمل واتصالات رسمية وغير رسمية والتي توجت مؤخراً بتاريخ 2017/1/24 في صدور قرار من مجلس الوزراء لتكليف وحدات الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بتزويد ديوان الرقابة المالية والادارية بتقرير دوري عن نتائج أعمالها حسب الاصول، الا أن الواقع الفعلي يعكس أن حجم هذا التعاون يتفاوت من مؤسسة حكومية الى أخرى، فهناك مؤسسات حكومية تقوم بتزويد ديوان الرقابة المالية والادارية في التقارير الدورية عن نتائج أعمال التدقيق الداخلي، وهناك من يمتنع او يماطل بسبب عدم فهم الأدوار المتبادلة بين الطرفين أو عدم التفسير الصحيح للنصوص القانونية ذات العلاقة والتي هي أساس وحجر الزاوية للتعاون والتنسيق، او بسبب الاعتقاد الخاطئ لدى الجهة الخاضعه لرقابة الديوان بان ما تم تشخيصه من ملاحظات في تقارير التدقيق الداخلي سوف يتم نشره من قبل ديوان الرقابة المالية والادارية، الامر الذي يثير قلق الجهة الخاضعة بسبب:

- تشويه للسرية والموضوعية وايجاد ارضية نوعا ما لتضارب المصالح.
- التدخل والضغط التي يتم ممارسته لدى المتابعه من قبل ديوان الرقابة المالية والادارية عن وضع الملاحظة مما يشكل اعاقا للتصويب خاصة ان بعض الملاحظات تحتاج الى وقت لتصويبها
- عدم الاشارة لدى نشر الملاحظه في تقرير ديوان الرقابة المالية والادارية بما يفيد ان الملاحظه المذكورة تم تشخيصها من دائرة التدقيق الداخلي في الجهه الخاضعه لرقابة الديوان.

وأخيراً خرجت ورقة العمل هذه في توصيات محددة، نامل أن يتم أخذها بعين الاعتبار من قبل صناع القرار وذلك على النحو التالي:

- زيادة التنسيق والتعاون بين دوائر التدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية والادارية على اساس ارشاد الانتوساي للحوكمة الجيدة رقم 9150 بخصوص التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام، ومعيار الانتوساي 1610 بخصوص استخدام عمل المدققين الداخليين واعتبارها مرجعاً لديوان الرقابة المالية والادارية لعلاقة التعاون والتنسيق، وعند استخدام عمل المدققين الداخليين.



- العمل على تعزيز استقلالية الخدمات المقدمة من دوائر التدقيق الداخلي من الناحية الوظيفية والتنظيمية قدر الامكان لأن الاستقلالية هي جوهرية لعمل ديوان الرقابة المالية والادارية وللمدققين الداخليين وذلك عند النظر في امكانية التنسيق والتعاون والمدى الذي يمكن من خلاله استخدام عمل المدققين الداخليين.

- وضع خطة عمل تهدف الى هياكل دائمة للتعاون, وتفاهم رسمي ودائم بين الديوان والجهات الادارية التي تتبع لها دوائر ووحدات التدقيق الداخلي بما يساعد على تبادل المعرفة وممارسات المساءلة وتعزيز كفاءة وفعالية الرقابة, ومنع ازدواجية اعمال التدقيق ومد جسور الثقة المهنية فيما بينهما.

- تبني ادارة الدائرة الحكومية قيامها بتسهيل وتطوير سبل التعاون بين التدقيق الخارجي والداخلي ويجاد آلية بعد التنسيق مع ديوان الرقابة المالية والادارية لتطبيق قرار مجلس الوزراء بخصوص تزويد دوائر الرقابة والتدقيق للتقارير الدورية حول اعمالها.

- تعديل نظام التدقيق الداخلي ليتسنى اضافة بند بمهام مدير عام التدقيق الداخلي في الوزارات مسؤولية ايجاد تعاون فعال مع ديوان الرقابة المالية الادارية.

- قيام ديوان الرقابة المالية والادارية بعمل ورشات عمل او التواصل مع الجهات الخاضعة لرقابته من اجل تظمينها بان الملاحظات التي يتم الاستفاده منها لم يتم نشرها في تقرير ديوان الرقابة الادارية والمالية الا بعد التنسيق مع الدائرة الحكومية, وفي حالة نشرها سوف يتم الاشارة بأنه تم اقتباسها بمعنى أنه تم تشخيصهما من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق مسبقا, وكما أن ديوان الرقابة المالية والادارية سوف يكون أيضاً مساعداً لتطبيق التوصيات من أجل تصويب الملاحظات وليست عائقا ولا مربكا للجهة الخاضعة للرقابة.

- ضرورة مراعاة ديوان الرقابة المالية والادارية للمخاطر الملازمة لعملية التعاون المتمثلة في السرية والموضوعية وتضارب المصالح خاصة اذا تم استخدام الملاحظات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي.



## الاطار النظري

### مقدمة:

ان الفهم المشترك لدور التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كلاعبين اساسيين بحوكمة القطاع العام، وادراك الاطار القانوني لكل منهما يعتبر المتطلب الاساسي لوجود علاقة تعاون وتكامل بينهما. ومن خلال النظرة المتعمقة لطبيعة عملهما وفهم أهداف وأساليب كل منهما يمكن الكشف عن أوجه التشابه في الأهداف والأساليب على الرغم من وجود بعض الاختلافات بينهم، ويعتبر هذا التشابه الى جانب تزايد التوجه نحو تحقيق الفعالية والكفاءة والاقتصادية في التدقيق حافزا قويا لتشكيل مسوغات عملية ومنطقية لوجود التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ولكن يبقى المدقق الخارجي مسؤولاً عن ابداء الرأي الفني المحايد في الحساب الختامي، في حين يبقى المدقق الداخلي مسؤولاً عن تحسين اداء الوزارات والمؤسسات الحكومية من خلال الملاحظات والتوصيات التي تساهم في زيادة فعالية وكفاءة نظام الحوكمة وادارة المخاطر وعمليات الرقابة.

وفي هذه الورقة سيتم عرض بعض المحاور ذات العلاقة التي تعزز اهمية وفوائد التعاون وتكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، وبيان الاطر القانونية والمعايير المهنية التي تحدد شكل وحجم العلاقة، وكما تم تحديد مجالات ومراحل التعاون المفترضة حسب ارشادات الانتوساي للحوكمة الجيدة رقم 9150 والمعيار الدولي للاجهزة العليا (الانتوساي) رقم 1610، ارشادات الرقابة المالية - الاعتبار الخاصة - استخدام عمل المدققين الداخليين، او معايير التدقيق الدولي رقم 2050 جاهدين بذلك رسم اطار عام يوضح العلاقة المفترضة بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومقارنة ذلك مع الواقع الفعلي لحجم وشكل هذه العلاقة في المؤسسات الفلسطينية من اجل تعزيز وتطوير هذه العلاقة لما في ذلك مصلحة ومنفعة لكافة الاطراف ذات العلاقة، ومن ثم الخروج في التوصيات الضرورية والذي نامل جميعا الاخذ بها حتى يتم ترجمتها على ارض الواقع والارتقاء في وظيفة الرقابة والتدقيق لما في ذلك من انعكاس على الاستخدام الامثل للموارد العامة المتاحة.



## مفهوم التدقيق الداخلي والخارجي

عرف معهد المدققين الداخليين **التدقيق الداخلي** على أنه " نشاط تأكيدى استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج صارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات ادارة المخاطر , الرقابة, الحوكمة " المدلل، يوسف, (2007)

حيث تعد دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية هي التي تقوم في وظيفة التدقيق الداخلي استنادا الى معايير التدقيق الداخلي الدولي.

اما **التدقيق الخارجي** هو عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف اعطاء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزاماتها بمعايير المحاسبة عموماً أو معايير التقارير المالية الدولية. <https://ar.wikipedia.org>

حيث يعد ديوان الرقابة المالية والادارية (الديوان) هو الجهاز الاعلى للتدقيق والمسؤول عن تقديم خدمات التدقيق الخارجي لمؤسسات دولة فلسطين استنادا الى معايير الانتوساي.

## اوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

يشارك كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ايجاد نظام رقابي فعال يقوم بوظائفه بقصد الحد من حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب ، ويختلفا فيما بينهما من حيث:

وجه الاختلاف	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تحسين اداء المؤسسة	ابداء الراي المهني
نطاق العمل	الوزارات والمؤسسات العامة التي تمول من الموازنة العامة لدولة فلسطين	يتمتع ديوان الرقابة المالية الادارية بصلاحيات رقابية تتسم بالشمولية حيث تخضع لرقابته كافة المؤسسات العامة في دولة فلسطين
الاستقلالية	غير مستقل اداريا ولكن	يتمتع باستقلالية ادارية ووظيفية عن



الجهة الخاضعة للتدقيق	تتفاوت الاستقلالية الوظيفية من وحدة تدقيق داخلي الى اخرى	
تستند اعمال التدقيق على المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الانتوساي ISSAI	تستند اعمال التدقيق على معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية	المعايير المهنية
يتبع المجلس التشريعي	يتبع رئيس الدائرة الحكومية التي تعمل بها الوحدة	التبعيه الاداريه
اطراف متعددة	ادارة الدائرة الحكومية	الاطراف المستفيدة

#### مدى التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

تحتاج المؤسسة الحكومية إلى كل من المدقق الداخلي والخارجي، لذلك لا يعد احدهما منافسا للآخر. وتتجلى أوجه التكامل في العناصر التالية:

- عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي تجعل من المدقق الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف.
- المدقق الداخلي يهتم بالرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها وهذا ما يوفر للمدقق الخارجي القدرة على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه بسهولة وسرعة؛
- وجود المدقق الداخلي كأحد العاملين بالمؤسسة طوال الفترة الزمنية يمكنه من إجراء الفحوصات التحليلية والتفصيلية، في حين أن المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق





الاختباري وليس الشامل، لذا يمكنه الاعتماد على نتائج الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي على مدار السنة <https://khitasabdelkarim.wordpress.com>.

### الأطر التي تحكم العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي

#### الاطار القانوني

يوجد مجموعة من القوانين التي تنظم العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومن أبرزها:-

1. قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م :

أ- نصت المادة (33) من قانون الديوان على المدققين الماليين في المراكز المالية كافة ابلاغ الديوان بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية، وذلك خلال مدة اقصاها اسبوعان من تاريخ وقوعها.

ب- مواد اخرى متعددة في قانون ديوان المالية والإدارية المشار اليه اعلاه، نظمت العلاقة مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والذي يعتبر وحدات التدقيق الداخلي جزء من تلك الجهات.

2. قرار مجلس الوزراء بتاريخ 2017/1/24 في تكليف وحدات الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بتزويد ديوان الرقابة المالية والإدارية بتقرير دوري عن نتائج اعمالها حسب الاصول بتاريخ 2017/1/24 .

#### الاطار المهني:

يوجد مجموعة من المعايير والارشادات الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وجمعية المدققين الداخليين نظمت اوجه التعاون والتنسيق بين ديوان الرقابة المالية والإدارية والتدقيق الداخلي وادله ووثائق ، وذلك على النحو التالي:-

- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ( الانتوساي) رقم 1610، ارشادات الرقابة المالية - الاعتبارات الخاصة - استخدام عمل المدققين الداخليين ، .

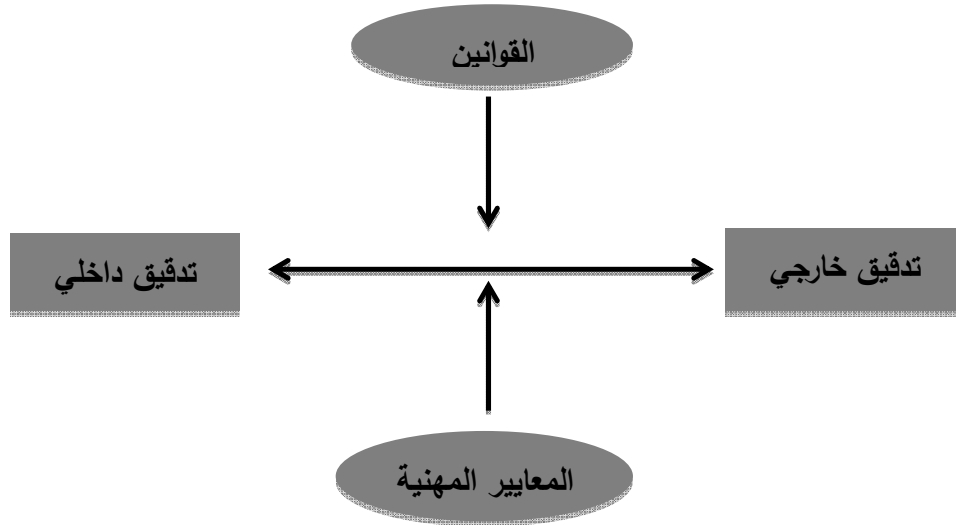


- ارشاد الانتوساي للحوكمة الجيدة رقم 9150، التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام.

- دليل الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين والتي تم اعداده من خلال مشروع المساعدة الفنية لتقوية ادارة المال العام والتدقيق الداخلي في السلطة الفلسطينية والممول من الاتحاد الوروبي وبتنفيذ من شركة ارنست ويونغ .

- معيار الأداء رقم 2050 - التنسيق - الصادر عن جمعية المدققين الداخليين الذي أكد على أهمية وجود هذا التنسيق خصوصا مع المدقق الخارجي.

والتالي رسم تخطيطي يبين العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، وذلك على النحو التالي:





## مجالات التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي

قد تتضمن مجالات التنسيق والتعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين مايلي :

### الرقابة الداخلية :

يقوم التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية في تقييم مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، في حين يقوم المدققين الخارجيين بعمل تقييم مبدئي لمدى كفاية النظام المحاسبي والبيئة الرقابية كجزء أساسي لتصميم اجراءات التدقيق، لذلك فإن المعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية يساعد التدقيق الخارجي في تحديد نطاق وحجم اجراءات التدقيق التي سينفذها .

### الحوكمة :

يجب على دائرة التدقيق الداخلي تقييم أنشطة الحوكمة في الدائرة الحكومية ، واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها ، بما يكفل تعزيز الاخلاقيات والقيم المناسبة في الدائرة الحكومية، وضمان فاعلية ادارة الاداء والمساءلة على مستوى الدائرة الحكومية ككل، لذا يجب على التدقيق الخارجي ان يأخذ بالاعتبار، عند مراجعة او تدقيق القوائم المالية ، تقييم عمليات الحوكمة في الدائرة الحكومية من قبل التدقيق الداخلي .

### اعداد التقارير والقوائم المالية :

يمكن ان يستفيد التدقيق الخارجي من أنشطة عمل التدقيق الداخلي عند تدقيق القوائم المالية وذلك من خلال الاستفادة من ملاحظات التدقيق الداخلي بشأن أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة باعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة للحكم على مدى موثوقية تلك التقارير والقوائم المالية.

### الامتثال للقوانين والانظمة :



يقوم التدقيق الداخلي بأبداء ملاحظاته حول مدى الامتثال للقوانين والانظمة في الدائرة الحكومية، وهذا ايضا يساعد التدقيق الخارجي على الحكم فيما لو تم تنفيذ الانشطة والعمل وفقا لاهداف وقوانين وانظمة الدائرة الحكومية.

#### تدقيق الاداء:

يقوم التدقيق الداخلي بالحصول على بيانات محددة تساعد في فهم اعمال الدائرة الحكومية، مثل تقارير الاداء المختلفة، ومؤشرات الاداء الرئيسية لتنفيذ تدقيق الاداء والذي لغرض الحكم على اداء الدائرة الحكومية ومساءلتها حول استخدامات الموارد المتاحة، والنتائج المتحققة مقارنة بالاهداف بما يساعد على تحديد المشاكل او جوانب القصور في الاداء ومواطن التحسينات الممكنة، وهذا يساعد التدقيق الخارجي بان يستفيد من توصيات التدقيق الداخلي للادارة لتحسين الاداء التشغيلي للدائرة الحكومية .

#### ادارة المخاطر :

- يقوم التدقيق الداخلي بتقييم عمليات ادارة المخاطر في الدوائر الحكومية ، ويساهم في تحسينها من خلال التاكيد بأنه تم تحديد المخاطر الهامة والاستجابات المناسبة لها، وان اهداف الدائرة الحكومية تدعم رسالتها وتتوافق معها . وهذا ايضا يمكن التدقيق الخارجي الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي لتقييم مدى كفاءة وفعالية عمليات ادارة المخاطر في الدوائر الحكومية بما يحقق اهدافها .

#### الاحتيال والفساد :

يوجد اهتمام مشترك بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين في اكتشاف الاحتيال ومنع حدوثه الا ان التدقيق الداخلي لديه الدور الاكبر في هذا الشأن مقارنة بالتدقيق الخارجي لقد تم تحديد دور التدقيق الداخلي فيما يخص اكتشاف الاحتيال ومنع حدوثه في المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية نتيجة اختصاصه ومعرفته بانشطة وعمليات الدائرة الحكومية فعلى المدقق الداخلي ان يبحث عن مؤشرات الاحتيال مثل ضعف في انظمة الرقابة الداخلية، عدم ملائمة عملية حفظ السجلات، معاملات غير اعتيادية... وغيرها ، وهذا يتطلب من التدقيق الخارجي الاخذ بالاعتبار عمل التدقيق الداخلي عند تقييم مخاطر وجود الاحتيال في سياق التدقيق على القوائم المالية .



### تطوير برامج الفحص :

ان التعاون في مجال اعداد برامج الفحص المطبقة والمستقبلية يساعد ايضا ان توجد بعض الفرص التي يمكن من خلالها تطبيق بعض برامج فحص تخدم اهداف التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على حد سواء، ومثال يتطلب فحص البرامج المحوسبة تكلفة عالية من حيث اعداد وتنفيذ برامج الفحص فحيثما وجد تداخل في خطط التدقيق يمكن من خلال التعاون والتنسيق ايجاد طرق بتكلفة منخفضة تساعد على تلبية احتياجات كلا الطرفين لذلك .

### توثيق العمليات والاجراءات الرقابية في الدوائر الحكومية :

يقوم المدققون الداخليون بتوثيق المعلومات اللازمة عن العمليات الاساسية والرئيسية والاجراءات الرقابية داخل العمليات في الدائرة الحكومية لتحقيق اهداف التدقيق الداخلي ، وهذا يساعد التدقيق الخارجي الاعتماد على فهم التدقيق الداخلي للعمليات والاجراءات الرقابية مما يقلل من الازدواجية غير الضرورية لاعمال التدقيق وتقليل العبء والارباك لدى الدائرة الحكومية دليل الممارسات الوطني, (2014).

### مراحل التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي

يمكن ان يتم التعاون في جميع مراحل عملية التدقيق الموضحة في منهجية التدقيق الداخلي ودليل سياسات واجراءات التدقيق الداخلي، كما يلي:

### تقييم المخاطر:

من الممكن التعاون بين التدقيق الخارجي والداخلي في الكثير من الخطوات المتعلقة بمرحلة تقييم المخاطر، مثل التعاون في تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية التي تتعرض لها الدائرة الحكومية بما يخدم اهداف كل طرف.



### التخطيط:

يتم التعاون في مجال المعلومات والخبرات بما يساهم في تحسين خطط التدقيق بين التدقيق الخارجي والداخلي من خلال التعاون في اعداد خطط التدقيق, وعندما يرغب الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة في استخدام عمل المدقق الداخلي, يجب على هذا الجهاز ان يقوم بتقييم مايلي:-

- استقلالية نشاط التدقيق الداخلي.

- الموضوعية والاهلية الفنية والمهنية للمدقق الداخلي.

- ما اذا كانت اعمال التدقيق قد نفذت بعناية مهنية اصولية (الاستنتاجات مبنية على اهداف التدقيق ونطاق عملية التدقيق ومنهجية تدقيق مقبولة ودليل تدقيقي كاف).

- تأثير أية معوقات او قيود مفروضة على وظيفة التدقيق الداخلي من قبل اي جهة او فرد.

### التنفيذ:

يساهم التعاون الفعال في تنفيذ عمليات تدقيق أكثر كفاءة وفاعلية تركز على فهم واضح لأدوار كل جهة وعلى اعتماد كل طرف من الأطراف لعمل الطرف الآخر.

لديون الرقابة المالية والادارية ان يقوم باجراءات اضافية لتقييم امكانية الاعتماد على عمل المدقق الداخلي من خلال الحصول على التاكيدات التالية:-

- ما اذا كان العمل قد نفذ من قبل أشخاص لديهم المهارات والخبرات المناسبة.

- ما اذا كان العمل قد تم الاشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل ملائم.

- ملائمة أساليب العمل المستخدمة من قبل المدقق الداخلي.

- ما اذا كان قد تم الحصول على ادلة كافية وملائمة لاستخلاص استنتاجات معقولة.

- ما اذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل اليها مناسبة وان أية تقارير تم اعدادها منسجمة مع

نتائج العمل المنجز.



- ما اذا كانت النتائج الواردة في تقرير التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب من قبل الدائرة الحكومية الخاضعة للتدقيق.

ومن الممكن، اذا ما كان مناسباً أن يقوم التدقيق الخارجي بتنفيذ تدقيق اضافي للحصول على هذا التأكيد لذلك يجب ان يتم توثيق تقييم قرار استخدام عمل المدققين الداخليين كدليل لدعم اجراءات التدقيق الخارجي واستنتاجات ونتائجه.

### النتائج والتقارير:

عندما يعزز عمل المدققين الداخليين النتائج التي تم الحصول عليها او الاستنتاجات التي تم الوصول اليها من قبل المدققين الخارجيين، عندها يجوز للمدقق الخارجي ان يستخدم العمل المنفذ من قبل التدقيق الداخلي، الا ان ذلك لا يعفي المدقق الخارجي من الحصول على دليل كاف ومناسب ولكن عندما يكون هناك اختلاف بين النتائج او الاستنتاجات الناشئة عن عملية التدقيق وتلك الواردة تقرير التدقيق الداخلي فعلى التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ، أن يقوموا بالآتي:

- التحقق في سبب الاختلاف.
- اعادة النظر وتحديد ما اذا كان تحليل وتفسير أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كان كافياً ومعقولاً.

### تدقيق المتابعة:

كجزء من عملية التدقيق التي ينفذها التدقيق الخارجي يجب القيام بمتابعة وتنفيذ وانجاز توصياته، لذلك يجوز أن يقوم المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ وانجاز هذه التوصيات كوسيلة للتعاون بينهما. بالإضافة الى ذلك، من الممكن أن يقوم التدقيق الخارجي بمتابعة تنفيذ وانجاز توصيات التدقيق الداخلي ذات الصلة بأعمال ونطاق التدقيق الخارجي، ويتم ذلك من خلال التعاون والتفاهم بينهما.

intosaigov9150

### الفوائد المحتملة من التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي

يحقق التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين فوائد عديدة منها على سبيل المثال:



- تبادل الافكار والمعرفة.

- نقاش علمي (مبني على المعلومات) حول المخاطر التي تواجه الدائرة الحكومية مما يساعد في تطبيق أنشطة تدقيق أكثر دقة وفعالية وبالتالي تقديم توصيات أفضل للإدارة.

- الحد من احتمالية الازدواجية في تنفيذ اعمال التدقيق.

- الحد من تعطيل أعمال الدائرة الحكومية الخاضعة للتدقيق.

- تحسين ورفع مستوى تغطية أعمال التدقيق .

- زيادة الفرص للدائرة الحكومية للاستفادة من مهارات اوسع واكثر مرونة في الجوانب الفنية كتدقيق الأداء وتدقيق تكنولوجيا المعلومات.

ولكن لا بد من الاشارة ان هناك مخاطر معينه تلازم عملية التعاون يجب ادارتها بفعالية، ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

- المساس بالسرية والاستقلالية والموضوعية.

- احتمالية وجود تضارب في المصالح.

- استخدام معايير مهنية مختلفة تتعلق بالاستقلالية او التدقيق.

- الاختلاف المحتمل في الاستنتاجات والآراء حول موضوع التدقيق. **intosaigov9150**

### الواقع الفعلي لأوجه التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

في اطار السعي الحثيث لكل من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والادارية، تم ترتيب لقاءات متعددة من اجل تعزيز التعاون والتنسيق بين ديوان الرقابة المالية والادارية منها لقاء اريحا عبر ورشة عمل بعنوان التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي التي نظمها بشكل مشترك ديوان الرقابة المالية والادارية ووزارة المالية بهدف ايجاد التعاون فيما بينهم، وتم عرض وثيقة دليل الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين المعدة من خلال مشروع المساعدة الفنية لتقوية ادارة المال العام والتدقيق الداخلي في السلطة الفلسطينية والتمول من الاتحاد الاوروبي وبتنفيذ من شركة ارنست





ويونغ، وكما ان التواصل الحاصل حالياً بين وحدة التنسيق المركزي التابعة لوزارة المالية وديوان الرقابة المالية والادارية بصفتها الجهة المشرفة مهنياً على دوائر التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية ساهمت ايضاً بشكل فعّال في زيادة حجم التعاون بين دوائر التدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية والادارية.

ولقد انعكست هذه الجهود على ارض الواقع في ازدياد حجم التعاون بين الطرفين، الا ان الامر ما زال يتفاوت من وزارة الى اخرى، وهناك بعض المؤسسات والوزارات تقوم بتسليم تقارير التدقيق الداخلي لديها لديوان الرقابة المالية والادارية وتقدم تعاون اوسع للديوان، ولكننا نجد البعض الآخر لا يقدم تقارير دورية عن اعمال التدقيق الداخلي لاسباب مهنية أو لعدم الادراك الصحيح للاطار القانوني والمعايير المهنية ذات العلاقة وعدم استيعاب الادوار المتبادلة والعلاقة التكاملية بين الطرفين.

وبناءً على ما تقدم، قام ديوان الرقابة المالية والادارية باستخراج قرار من مجلس الوزراء بتاريخ 2017/1/24 ، وبشكل لا ينفع به التاويل والتفسير بما يفيد تكليف وحدات الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بتزويد ديوان الرقابة المالية والادارية بتقرير دوري عن نتائج اعمالها حسب الاصول، الامر الذي يستوجب ايجاد اليه معينه لتطبيق القرار المذكور على ارض الواقع.

ولكن هذه القرارات واللقاءات والورشات والمشاورات الرسمية وغير الرسمية لا تعد كافيها لاجاد ارضيه صلبه للتعاون، الا اذا توفرت الشروط التالية:-

- توفر الرغبة والالتزام بين الطرفين بتطوير خدمات رقابة منسقة وفعّالة.
- الاتصال المنتظم والمفتوح والتوصل الى فهم مشترك لتوقيت وطبيعة مثل هذه الاتصالات.
- فهم كل طرف اهداف ونطاق عمل وطرق واساليب ومصطلحات عمل كل منهم للآخر لتسهيل اعتماد احدهم على عمل الاخر.
- توفر الثقة بان اية معلومات متبادلة تعامل بمهنية ونزاهة وضمن الارشادات السلوكية المهنية.

#### الاستنتاجات:

من خلال ما تم ذكره اعلاه، يمكن ان نتوصل الى ما يلي:-



- ان العلاقة التي تربط ديوان الرقابة المالية والادارية هي علاقة تعاون وتنسيق وعلاقة تكاملية بامتياز.
- ان النصوص القانونية ذات العلاقة وتحديداً المادة (33) وقانون ديوان الرقابة المالية والادارية هي اساس التعاون والتنسيق.
- ان المعايير المهنية المتمثلة في ارشادات ومعايير الانتوساي ومعايير التدقيق الداخلي الدولية هي الممارسات الفضلى الواجب العمل بها وتطبيقها.
- هناك عدم فهم صحيح للأدوار, ومخاوف من التعاون وجسور ثقة ايضا غير قوية.

#### التوصيات:

وبناء على ما تقدم ذكره, تم الخروج في التوصيات التالية:-

- زيادة التنسيق والتعاون بين دوائر التدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية والادارية على اساس ارشاد الانتوساي للحوكمة الجيدة رقم 9150 بخصوص التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام, ومعيار الانتوساي 1610 بخصوص استخدام عمل المدققين الداخليين واعتبارها مرجعاً لديوان الرقابة المالية والادارية لعلاقة التعاون والتنسيق, وعند استخدام عمل المدققين الداخليين.
- العمل على تعزيز استقلالية الخدمات المقدمة من دوائر التدقيق الداخلي من الناحية الوظيفية والتنظيمية قدر الامكان لأن الاستقلالية هي جوهرية لعمل ديوان الرقابة المالية والادارية وللمدققين الداخليين وذلك عند النظر في امكانية التنسيق والتعاون والمدى الذي يمكن من خلاله استخدام عمل المدققين الداخليين.
- وضع خطة عمل تهدف الى هياكل دائمة للتعاون, وتفاهم رسمي ودائم بين الديوان والجهات الادارية التي تتبع لها دوائر ووحدات التدقيق الداخلي بما يساعد على تبادل المعرفة وممارسات المساءلة وتعزيز كفاءة وفعالية الرقابة, ومنع ازدواجية اعمال التدقيق ومد جسور الثقة المهنية فيما بينهما.



- تبني ادارة الدائرة الحكومية قيامها بتسهيل وتطوير سبل التعاون بين التدقيق الخارجي والداخلي وايجاد آلية بعد التنسيق مع ديوان الرقابة المالية والادارية لتطبيق قرار مجلس الوزراء بخصوص تزويد دوائر الرقابة والتدقيق للتقارير الدورية حول اعمالها.
- تعديل نظام التدقيق الداخلي ليتسنى اضافة بند بمهام مدير عام التدقيق الداخلي في الوزارات مسؤولية ايجاد تعاون فعّال مع ديوان الرقابة المالية الادارية.
- قيام ديوان الرقابة المالية والادارية بعمل ورشات عمل او التواصل مع الجهات الخاضعة لرقابته من اجل تظمينها بان الملاحظات التي يتم الاستفاده منها لم يتم نشرها في تقرير ديوان الرقابة الادارية والمالية الا بعد التنسيق مع الدائرة الحكومية، وفي حالة نشرها سوف يتم الاشارة بأنه تم اقتباسها بمعنى أنه تم تشخيصها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق مسبقاً، وكما أن ديوان الرقابة المالية والادارية سوف يكون ايضاً مساعداً لتطبيق التوصيات من أجل تصويب الملاحظات وليست عائقاً ولا مبركاً للجهة الخاضعة للرقابة.
- ضرورة مراعاة ديوان الرقابة المالية والادارية للمخاطر الملازمة لعملية التعاون المتمثلة في السرية والموضوعية وتضارب المصالح خاصة اذا تم استخدام الملاحظات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي.



## المصادر و المراجع

- المدلل، يوسف، (2007)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري) دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة
- دليل الممارسات الفضلى، (2014) وحدة التنسيق المركزي، مشروع المساعدة الفنية لتقوية ادارة المال العام والتدقيق الداخلي في السلطة الفلسطينية - رام الله - فلسطين
- جمعية المدققين الداخليين 2010 المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي

### مواقع نت

<https://ar.wikipedia.org/wiki> التدقيق المالي

<https://khitasabdelkarim.wordpress.com> العلاقة بين التدقيق الخارجي والداخلي

<http://www.issai.org> معايير الانتوساي