متطلبات التكامل العلائقي بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وفقا للمعيار الدولي للتدقيق (ISA610)

– دراسة مقارنة لكيانين اقتصاديين–

Relational integration requirements between the external auditor and the internal auditor with reference to ISA 610 – Comparative study of two economic entities –

لامية حمايزية[1]*، نصرالدين عيساوي[2]

Lamia Hamaizia[1], Nasreddine Aissaoui [2]

[1] جامعة العربي بن مهيدي– أم البواقي (الجزائر)، hamaizia.lamia@univ-oeb.dz

[2] جامعة العربي بن مهيدي– أم البواقي (الجزائر)، aissaoui.nasreddine@univ-oeb.dz

تاريخ الاستلام: 30-03-2025 تاريخ القبول: 06-09-2025 تاريخ النشر: 30-09-2025

ملخص:

يهدف هذا العمل بشكل رئيسي إلى تسليط الضوء على اللجوء المحتمل للمدقق الخارجي لطلب خدمات مدقق داخلي، وذلك من خلال إبراز أهمية العلاقة المتبادلة بينهما وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق (ISA610). ولهذا قررنا تنظيم مقابلة مع محافظ حسابات بمقر ولاية أم البواقي لعرض حالتين: ردة فعله حيال توفر خلية للتدقيق الداخلي، أما الثانية فتمثل ردة فعله حيال غياب هذه الخلية في المنشأة. ومن بين نتائج هذا العمل البحثي: هناك حالات يكون فيها اللجوء إلى المدقق الداخلي أمرا ضروريا، خصوصا حين يتطلب ذلك وجودا مستمرا لطرف داخلي، فضلا عن معرفته الكافية بتصميم ووضع حيز التنفيذ الرقابة الداخلية.

كلمات مفتاحية: تدقيق خارجي، مدقق داخلي، رقابة داخلية، المعيار الدولي للتدقيق (ISA610).

تصنيفات JEL : *M42, M40*.

Abstract:

This work mainly aims to highlight the probable recourse of the external auditor to the work of the internal auditor, by emphasizing the importance of the reciprocal relationship between the two professionals, according to the diligences of the international audit standard ISA610. For this we opted for an interview with an external auditor in the capital of the state of Oum El Bouaghi, in order to expose two cases: the first concerns the reaction of the external auditor regarding the presence of an internal audit unit, the second exposes, for its part, the absence of this unit in an entity. Among the results of this research work: there are cases where the recourse to the internal auditor is essential, in which require an internal permanent presence, as well as his sufficient knowledge on the preparation and implementation of internal control.

Keywords: *external audit, internal auditor, internal control, ISA 610 standard.*

Jel Classification Codes: *M40, M42.*

* المؤلف المرسل

1. مقدمة:

يعد التدقيق الخارجي مهنة متكاملة في شكلها ومضمونها، سواء كانت مهاما قانونية إجبارية لشركات الأموال أو تعاقدية اختيارية لشركات الأشخاص. ويعمل المدقق الخارجي – تحت مسمى محافظ الحسابات في القانون التجاري الجزائري– على إبداء رأي مسؤول، مستقل ومحترف حول جودة القوائم المالية وما يكتنفها من معلومات متضمنة وأنظمة مسؤولة عن تولد تلك المعلومات. أما وظيفة التدقيق الداخلي فتعتبر بدورها من أهم وظائف المنشأة في يومنا هذا، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وكذا متابعة وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة. ولقد شهدت هذه الوظيفة تطورات متسارعة في العشرتين الأخيرتين، لاسيما مع صدور المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والمنبثقة من معهد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors/IIA)، لتأطير وظيفة التدقيق الداخلي في قالب موحد، منظم ومتعارف عليه، خصوصا بعد آخر تعديلات التي طرأت على الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي والخاصة بسنة 2017 (CIA-IPPF2017). كما تم قبل ذلك استحداث تنظيم دولي مسؤوليته الأساسية التفكير في وضع إطار فلسفي وعملي موحد، بغرض المساعدة على وضع وتشغيل رقابة داخلية في المنشأة، والمسمى "لجنة المنظمات الراعية" أو كوسو (The Committee Of Sponsoring Organisations/COSO). ولقد تفرع تنظيم كوسو عن لجنة تريدواي (Treadway Committee) سنة 1992، وانطلاقا من هذه السنة، صدر مرجع يؤطر الرقابة الداخلية كمسار داخلي لتحقيق أهداف الأطراف الداخلية، والذي سمي آنذاك بكوسو 1 (COSO1). وبتاريخ 14 ماي 2013 صدر مرجع محين للمرجع الأول سمي بكوسو2 (COSO2)، والذي تضمن بعض التغييرات والتعديلات المتعلقة بمكونات الرقابة الداخلية، التي تقرر أخذها بعين الاعتبار عند تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية. ومع التطور المتواتر لمهنة التدقيق الداخلي وتنظيمها من قبل اتحاد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors/IIA)، وبالموازاة مع ذلك عمدت التنظيمات الدولية والمحلية على وضع معايير لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي لمسايرة الأحداث، حيث أصبح لدى المدقق الخارجي إطارا تنظيميا ومنهجيا لممارسة مهامه سواء الدولي منها (Normes Internationales d'Audit/ISA) أو المحلي (Normes Algériennes d'Audit/NAA). ومن هذا المنطلق، سنحاول في بحثنا هذا الربط بين إمكانية التكامل والتعاون بين مهام التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي، وذلك وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق (ISA610) "استخدام عمل المدققين الداخليين".

1.1 إشكالية الدراسة:

وعلى هذا الأساس فإن الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها، يمكن طرحها على النحو التالي:
متى وكيف يلجأ المدقق الخارجي للاستفادة من عمل المدقق الداخلي؟

2.1 فرضيات الدراسة:

بغرض الإجابة على الإشكالية السابقة، تم صياغة الفرضيات التالية:

- يعتمد محافظ الحسابات بشكل كلي على عمل المدقق الداخلي؛
- مخرجات المدقق الداخلي موثوق فيها؛
- توجد علاقة تكامل بين مهمة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي.

3.1 أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على جانب من الجوانب المرتبطة بنجاح عملية التدقيق وتحقيق أهدافها، ألا وهي عملية التعاون والتخطيط والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي. وتبرز تلك الأهمية في إمكانية لجوء المدقق الخارجي إلى تقارير وأوراق عمل المدقق الداخلي، لاسيما منها ما يخص الرقابة الداخلية، للوقاية والحماية من وقوع الأخطار التي تكتنف هذا النظام؛ إبراز أهمية تأطير مهام التدقيق وفقا لما تمليه المعايير الدولية للتدقيق؛ ومدى التزام محافظ الحسابات الجزائري بالمعيار الدولي للتدقيق(ISA610).

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مواطن وتوقيت لجوء المدقق الخارجي لمخرجات وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك بهدف تسيير خطر الرقابة (le risque de contrôle) في الكيانات الاقتصادية، وإبراز نتائج غياب خلية تدقيق داخلي على المهام المسندة لمحافظ الحسابات.

5.1 منهجية الدراسة:

لقد قمنا بإتباع المنهج الوصفي بغرض التوطئة للعمل وخطوطه العريضة، كما اتبعنا أسلوب دراسة حالة لمقارنة تأثير وجود أو غياب خلية تدقيق داخلي على السير الحسن لمهمة تدقيق خارجي.

6.1 الدراسات السابقة:

يمكن عرض ثلة من الدراسات التي تتقاطع مع موضوع دراستنا كما يلي:

سارة طبشوش وحسناء مشري، "مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 –دراسة حالة مكتب تدقيق بسطيف–" مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد5 العدد1، جوان 2022. لقد تناولت هذه الدراسة الدور الايجابي للتعاون الذي يمكن أن تحققه العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. وتتقاطع دراستنا مع هذه الدراسة في إبراز شروط لجوء المدقق الخارجي إلى مخرجات عمل المدقق الداخلي. وتختلف دراستنا مع هذه الدراسة في مقارنة مهام محافظ حسابات في كيانين، أحدهما يزخر بخلية تدقيق داخلي والآخر محروم منها. وقد توصلت الدراسة إلى درجة التزام مقبولة من قبل المدقق الخارجي بالمعيار الجزائري للتدقيق (NAA610)، والذي لا يختلف عن المعيار الدولي للتدقيق (ISA610)، بالإضافة إلى أن شرط "الاستقلالية" هو المحدد لإمكانية لجوء المدقق الخارجي لمخرجات عمل خلية التدقيق الداخلي.

حنان واكر وحاج قويدر قورين، "اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق– دراسة استبيانيه موجهة لعينة من المدققين الخارجيين–" مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد25 العدد1، جوان 2022. لقد ركزت هذه الدراسة على مواطن التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي. وتتقاطع دراستنا مع هذه الدراسة في تحليل العلاقة التكاملية بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي. وتختلف دراستنا مع هذه الدراسة، وذلك في تطبيقنا لوسيلة المقابلة مع محافظ حسابات عوض تحليل نتائج استبيان. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن المدقق الخارجي قد يعتمد على مخرجات عمل المدقق الداخلي في مواطن محددة: في عملية التخطيط للمهمة المسندة إليه وفي عملية تقييم الرقابة الداخلية.

2. الإطار ألمفاهيمي والعملي للتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

حتى تؤتي عملية التدقيق ثمارها، يجب على المدقق إتباع منهجية عمل محددة مسبقا، والتي تنطلق دائما من إعداد خطة العمل إلى غاية الخروج بتقرير نهائي حول وضعية الشركة. ولا تختلف في ذلك أهداف وظيفة التدقيق الداخلي عن مهمة التدقيق الخارجي، والاختلاف الموجود بينهما يكمن في مجال التدقيق وتوقيته، وكذا الوسائل المستعملة والعناصر المقنعة المستخدمة في العملية.

1.2 أهمية، أهداف وأنواع التدقيق الخارجي:

تعددت الألقاب التي تطلق على المدققين الخارجيين، واختلفت من دولة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر"محافظ الحسابات" وفي بعض الدول يطلق عليه "مراقب الحسابات" أو "مندوب الحسابات" أو "المحاسب القانوني"، لكن هذه الألقاب لم تغير من الدور الأساسي له، حيث يقوم عموما:"باختبار نقدي (critique) يقوم به شخص محترف ومستقل وخارجي، بغرض إبداء رأي بدافع ما حول صدق الصورة التي تعكسها القوائم المالية للمؤسسة" (عيساوي، 2018، الصفحة 13).

1.1.2 أهمية التدقيق الخارجي:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة، هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها (الخطيب و الرفاعي، 2009، الصفحات 12–13). وتتمثل أهم هذه الجهات:

أ. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة:

يكتسي صدق المعلومة المالية أهمية بالغة في عمليات التخطيط عموما والتخطيط الاستراتيجي خصوصا، إن عملية اتخاذ القرار تعتمد اعتمادا كليا على جودة المعلومة المستخدمة، لذا تسعى إدارة المنشأة لتعيين محافظ حسابات تتوفر فيه شروط متفق عليها مسبقا، لتلافي وقوع أخطاء أو أخطار قد تقلل من جودة المعلومة المالية في المنشأة.(Aissaoui & Hamaizia, 2016, pages 5-22)

ب. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين:

إذا كان الهدف المعلن من تعيين المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات هو تقييم جودة المعلومة المالية، فالهدف الضمني هو ضمان تحقيق أهداف الشركة المزمع بلوغها من قبل مجلس الإدارة. إن محافظ الحسابات ما هو إلا ضامن لمجلس الإدارة، حول جودة تسيير الإدارة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة. (عيساوي، 2018، الصفحات 15-16)

ج. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب:

يمثل تقرير محافظ الحسابات ضمانا للإدارات العمومية ومنها مصلحة الضرائب، بأن القوائم المعدة من قبل إدارة المنشأة نظامية وصادقة. نظامية من ناحية أنها أنجزت وفقا للقوانين والتشريعات والمعايير والأنظمة المحلية والدولية، بالمقابل مصداقيتها تستمد من احتوائها على كل المعلومات التي قامت بها المنشأة، والتي نقلت في مجملها من دون زيادة أو نقصان إلى القوائم المالية. (عيساوي، 2018، الصفحة 15)

2.1.2 أهداف التدقيق الخارجي:

لقد ظهرت مؤخرا ثلة من الأهداف المرجوة من مهام التدقيق، نذكر أهمها فيما يلي: (التهامي وصديقي، 2005، الصفحات 15-17)

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ممكنة؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ التكليف الضريبي.

3.1.2 أنواع التدقيق الخارجي:

يمكن تقسيم الأنواع الرئيسية للتدقيق الخارجي من الزاوية العملية والقانونية في الجزائر إلى ثلاث أنواع، والتي تتمثل في ما يلي: (عيساوي، 2018، الصفحات 16-17)

أ. التدقيق القانوني (الإجباري):

يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات، والتي تغطي شركات الأموال في الجزائر.

ب. التدقيق التعاقدي (الاختياري):

يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المنشأة و بصفة اختيارية، والذي يغطي شركات الأشخاص في الجزائر.

ج. الخبرة القضائية:

يقوم بهذه المهمة محترف خارجي بطلب من قاضي المحكمة، الذي يقوم بتعيينه بقوة القانون.

وعلى الرغم من اختلاف الوسائل المطبقة والمنهجية المتبعة في الأنواع الثلاث، يبقى الهدف واحد ألا وهو الرفع من جودة المعلومة المالية لمستخدمها أو قارئها.

2.2 أهمية وأهداف وأنواع التدقيق الداخلي:

ظهر التدقيق الداخلي بعد ظهور التدقيق الخارجي بفترة طويلة، وعلى الرغم من ذلك فقد شهد تطورا سريعا، حيث لم يعد الهدف منه التأكد من سلامة العمليات المنجزة فقط، وإنما واصل التطور ليصل إلى إدارة المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية. إن تقييم نجاعة الرقابة الداخلية في المنشأة، ما هو إلا ضمان لفعالية مختلف وظائف المنشأة والتنسيق الجيد بينها. وتمثل التقارير الدورية التي تخرج بها خلية التدقيق الداخلي، مساهمة فعلية لمراقبة جودة تسيير المنشأة من أجل عملية اتخاذ القرار.

1.2.2 أهمية التدقيق الداخلي:

لا تقتصر وظيفة التدقيق الداخلي على قسم المحاسبة والمالية، بل هي أداة رقابة مستمر، شاملة وداخلية للتنسيق بين كل وظائف المنشأة، والتي تهدف إلى التحسين المستمر لأداء المنشأة. وتتمثل أهمية التدقيق الداخلي أساسا في: (Belaiboud, 2011, pages 12-14)

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجان التدقيق على القيام بمسؤولياتهم؛
- مساعدة الإدارة التنفيذية في تطبيق الحوكمة من خلال مراقبة الالتزام بالتشريعات والقوانين؛
- دعم الهيكل الرقابي للوحدة الاقتصادية؛
- رفع كفاءة التشغيل؛
- التحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والإدارية من جانب الإدارة التنفيذية؛
- الكشف عن المخاطر وتقديم توصيات وحلول.

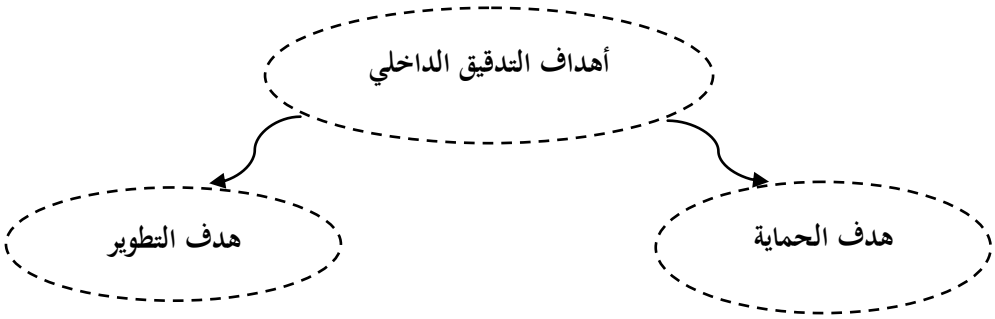
2.2.2 أهداف التدقيق الداخلي:

إن الهدف الرئيسي من وضع خلية للتدقيق الداخلي هو المساهمة في تغذية عملية اتخاذ القرار في المنشأة، وذلك سواء لأطراف داخلية كالإدارة ومجلس الإدارة أو لأطراف خارجية كمهام التدقيق الخارجي، إلخ. ويمكن القول أن التدقيق الداخلي هو أحد حلقات الرقابة الداخلية، للوقاية والحماية من وقوع الأخطاء والأخطار، ويهدف هذا النوع من أنظمة الرقابة إلى التقييم المستمر لجودة الرقابة الداخلية، هذه الأخيرة التي تعكس صورة شاملة على كل وظائف المنشأة المعنية وجودة التواصل فيما بينها. كما تهدف الرقابة الداخلية إلى تقييم فعالية الإمكانيات والموارد المالية المتوفرة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وذلك من خلال تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة والإدارة. وتتداخل الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي وللرقابة الداخلية في أي منشأة مهما كان استغلالها، والمتمثلة عموما فيما يلي:

- احترام اللوائح والقوانين العامة التي تنظم القطاع، وكذا احترام القوانين الداخلية للمؤسسة؛
- احترام التدابير والقرارات المتخذة من أعلى هرم السلطة، وتقييم مدى تطبيقها؛
- حماية حقوق كل المتعاملين الاقتصاديين مع المنشأة، سواء الداخليين منهم أو الخارجيين؛
- العمل على إنتاج وعرض معلومات تتسم بالصدق والمصداقية، وعرضها على مختلف مستعمليها.

ويمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين رئيسيين هما:

الشكل رقم (1): أهداف التدقيق الداخلي



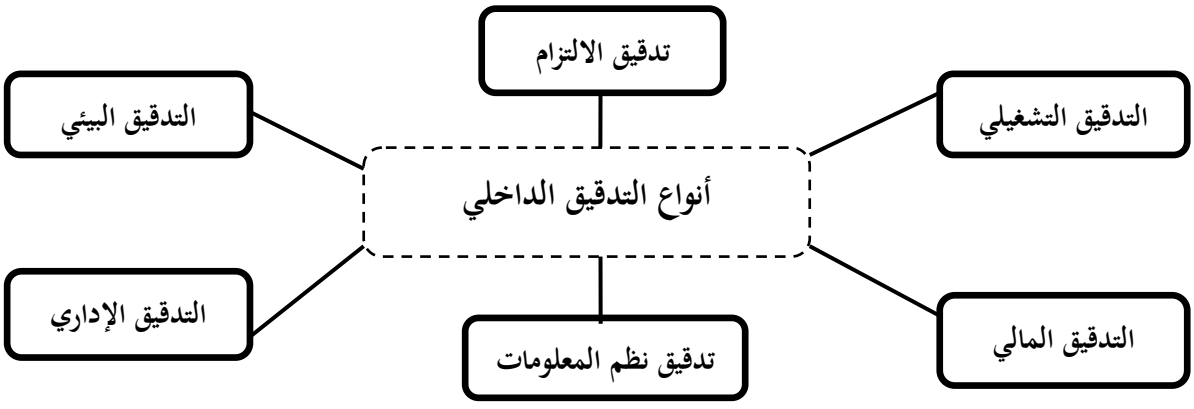
المصدر: (العزام، 2015، الصفحات 280-281)

ويشمل هدف الحماية المحافظة على سلامة مختلف أصول الشركة، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة، السجلات والمستندات ونظام الضبط الداخلي. أما بالنسبة إلى هدف التطوير، فهو يقوم بفحص وتدقيق وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية، ووضع الحلول لها وتقديم توصيات ومقترحات للإدارة، كما يقوم أيضا بتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل كل جوانب نشاط المشروع.

3.2.2 أنواع التدقيق الداخلي:

هناك العديد من أنواع التدقيق الداخلي، والتي يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحثين

ولقد ركزت الدراسات على نوعين رئيسيين من أنواع التدقيق الداخلي هما: التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي. إلا أنه هناك أنواع أخرى مساندة للنوعين الرئيسيين وهي: تدقيق نظم المعلومات، تدقيق الالتزام والتدقيق البيئي والتدقيق الإداري.

أ. تدقيق الالتزام

ويهدف هذا النوع من التدقيق الداخلي لمراقبة تطابق أنشطة المنشأة ووظائفها وإجراءاتها، وذلك مع ما توصي به أو تفرضه القوانين والتشريعات أو المعايير المنظمة سارية المفعول، وهو ما يسمى بنطاق تطبيق القوانين والتشريعات والمعايير، إلخ.

ب. التدقيق المالي

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت للتدقيق المالي، ربما أبرزها التعريف التالي: "يقتصر التدقيق المالي على الوظيفة المالية و المحاسبية، وهو يتقاطع كثيرا مع مراجعة الحسابات، ويمتد إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية. ويمكن أن يقوم به شخص داخلي أو خارجي" (عيساوي، 2018، الصفحة 16).

ج. التدقيق التشغيلي (العملياتي)

هناك من عرف التدقيق العملياتي على أنه عملية تدخل وفق مشروع معين من طرف مختصين ووفق تقنيات ووسائل خاصة بهدف: (عيساوي، 2018، الصفحة 19)

- تمكين الإدارة وفق حلول معينة من تحسين أداء الوظيفة أو المصلحة أو الشركة ككل، وذلك وفق خطة موضوعة مسبقا يجتمع حولها آراء جل المتدخلين (consensus)؛
- خلق ديناميكية تطورية داخل الشركة، من خلال مسارات تصحيحية موجهة.

إذن، يمكن القول أن الهدف وراء التدقيق العملياتي هو إيجاد حلول للصعوبات التي تعاني منها مختلف الوظائف والمصالح التي تحويها الشركة (إنتاج، تسويق، مالية، توزيع، إلخ).

د. التدقيق الإداري

يمكن القول أن هذا النوع من التدقيق ينطبق مع المفهوم العام والشامل للتدقيق الداخلي، الذي ينطلق من تقييم نجاعة الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل الإدارة، وصولا إلى تحديد وتحليل الانحرافات بين ما تم التخطيط له وما لم يتم بلوغه من أهداف معلنة. ويطبق هذا النوع من التدقيق بالموازاة مع انتقال المعلومة من أسفل إلى أعلى هرم السلطة، ثم انتقال القرار من أعلى هرم السلطة إلى أسفلها.

هـ. تدقيق نظم المعلومات

يعتبر نظام المعلومات جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية، فهو حلقة من حلقات هذا النظام، إن جودة المعلومة المتولدة من نظام المعلومات ما هي إلا مقياس للحكم على نجاعة الرقابة الداخلية ككل.

و. التدقيق البيئي

على الرغم من حداثة الهدف البيئي، إلا أنه تجلى وبرز إلى السطح كهدف محوري في العديد من الدول المتقدمة لاسيما في أوروبا وأمريكا الشمالية، نظرا للتهديدات التي تكتنف الفشل في الإدارة البيئية على المستوى الجزئي والكلي على السواء. وعلى الرغم من تنوع التهديدات التي يمكن أن تؤثر على البيئة: برية، مائية، هوائية، إلخ. إلا أن الهدف واحد من تبني التدقيق البيئي، ألا وهو الحيلولة دون وقوع الأخطار أو الأخطاء التي تهدد البيئة وبصور استباقية.

3.2 أوجه التشابه والاختلاف بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي:

يتشابه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الكثير من الخصائص، كما أنهما يختلفان في بعض منها. فعلى كلا الطرفين التخطيط لعملية التدقيق بعناية، وذلك قبل البدء في عملية الفحص والتقييم؛ كما أن الأدوات والأساليب التي يلجأ إليها المدقق الداخلي هي تقريبا نفس الأدوات التي يلجأ إليها المدقق الخارجي، وذلك للحصول على المعلومات اللازمة لإجراء عملية الفحص؛ إلا أن نوعية الأدلة والقرائن التي يسعى إليها كل منهما تختلف نظرا لتباين الأهداف ومجال البحث في كل منها. ونظرا لأن أوجه التشابه والاختلاف بينهما قد تعتبر أوجها للتكامل فسوف نبرز أهمها فيما يلي:

1.3.2 أوجه التشابه:

من أهم عناصر التشابه بين النوعين ما يلي: (الصحن، 2004، صفحة 51)

أ. التقنيات المستخدمة

يستعمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما مثل: خرائط المسارات، تدقيق الوثائق، الفحص المستندي، الاستبيان، إلخ.

ب. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يسعى كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، من خلال تقييم فعالية تصميم النظام ووضعه حيز التنفيذ. إن فعالية نظام الرقابة الداخلية قد تكون محددا لصحة وانتظام القوائم المالية، حيث تساهم هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرار.

ج. التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

قد يقوم المدقق الخارجي أثناء تنفيذ أعمال التدقيق التنسيق والتعاون مع المدقق الداخلي للمنشأة، وذلك اقتصادا للوقت والجهد والمال، ولاشك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها:

- أن يكون كل منهما مؤهلا وذو كفاءة، وأن يتحلى بالموضوعية في أداء مهامه أو وظيفته؛
- أن يهتم كل منهما بالمخاطر وعتبة الاختلالات المعتبرة، لتحديد مصدر وخطورة كل نوع؛

- أن يتمتع كل منهما بدرجة مقبولة من الاستقلالية؛
- أن يقيم كل منهما نجاعة نظام رقابة داخلية للحد من وقوع الأخطاء والتلاعب.

2.3.2 أوجه الاختلاف:

تتمثل أهم أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أوجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الأهداف	خدمة المراجع الخارجي؛ انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية؛ وجود نظام محاسبي مالي فعال يساعد في إعداد إعداد قوائم مالية منتظمة وصادقة؛ وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء والأخطار.	إبداء رأي موضوعي محايد في شكل تقرير شامل لنتائج عملية التدقيق؛ وجود نظام محاسبي مالي فعال ومتكامل، لاسيما في إعداد قوائم مالية منتظمة وصادقة؛ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على بناءه.
نطاق العمل	عن طريق القانون الداخلي للمنشاة وتوجيهاتها.	من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه أو من خلال نوع المهمة المنصوص عليها في عقد التكليف بالتدقيق.
الاستقلالية	مستقل جزئيا.	مستقل كليا.
التأهيل	أفراد ذوي تأهيل علمي وعملي في مختلف أنشطة المنشأة ككل.	تأهيل في مجال المالية والمحاسبة والتدقيق.
المنهجية	ضمان رقابة كل وظائف المنشأة بصفة مستمرة وشاملة والتنسيق فيما بينها.	تسيير المخاطر وتطبيق أدوات التشخيص والرقابة بصفة مؤقتة وجزئية، ووفقا لنوع الرقابة المتعاقد عليها.
التقارير	تقارير مفصلة شاملة موجهة لإدارة المنشأة.	تقارير موحدة موجزة عامة وخاصة موجهة لمجلس الإدارة.
المعايير	معايير معهد المراجعين الداخليين.	معايير التدقيق الدولية والمحلية.

المصدر: من إعداد الباحثين

سنحاول فيما يلي عرض الإطار التنظيمي والعملي للمعيار (ISA610)، والذي ينص على نوع التكامل والتعاون بين المدقق الخارجي والداخلي، وعرض مختلف مواطن تداخل المهمة مع الوظيفة.

3. مجال المعيار الدولي للتدقيق (ISA610) وأهمية التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

تمثل المعايير الدولية للتدقيق قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، والتي هي مصدر روح المعايير المحلية، هذه الأخيرة التي تمثل ترجمة المعايير الدولية وفقا لخصائص ومميزات المحيط الاقتصادي والمحاسبي المالي الوطني. حيث تمثل المعايير الدولية للتدقيق المبادئ الأساسية للتدقيق ذات القبول الدولي، والمنفذة من طرف المدققين في جميع أنحاء العالم.

1.3 محتوى المعيار الدولي للتدقيق (ISA610):

يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدام عمل المدققين الداخليين، ويتضمن ذلك استخدام مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك في الحصول على أدلة التدقيق والاستعانة بهم، لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي. ولا يغير قرار المدقق الخارجي اللجوء من عدمه لمخرجات خلية التدقيق الداخلي أي تعديل في طبيعة أو توقيت أو امتداد إجراءات مهام التدقيق. ولا تحتم المتطلبات الواردة في هذا المعيار – إذا لم يخطط المدقق الخارجي ذلك– الاستعانة بالمدققين الداخليين في تقديم المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي. (الهيئة السعودية، 2019، صفحة 713)

ويتناول المعيار الدولي للتدقيق (ISA610) مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدام عمل المدققين الداخليين، ويتضمن ذلك: (ESPACE OHADA, 2016, pages 115-117)

- استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على قرائن وعناصر مقنعة؛
- الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف المدقق الخارجي؛
- وإذا كانت المنشأة تزخر بوظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذا لا يحتم على المدقق الخارجي وبأي حال من الأحوال التواصل أو طلب مساعدة من المدقق الداخلي، إلا بمحض إرادته مثل ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق (ISA610).

2.3 أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

وتتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في النقاط التالية: (حمايزية وعيساوي، 2024، الصفحات 180–196).

- الفهم الجيد للمسارات والأنظمة والوظائف والعمليات التي تشكل المنشأة؛
- نجاعة الرقابة الداخلية قد يؤدي بالمدقق الخارجي إلى الاقتصاد في الجهد والوقت والمال، وتفرغه لمهامه الروتينية بغرض تحقيق أهداف المهمة المسندة إليه؛
- تنسيق العمل البناء بين خلية التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي وتجنب التعارض؛
- الاستفادة من تقارير خلية التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية حول مصادر الأخطار والاختلالات.

إن تحقيق التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي قد يعود بالمنفعة على أطراف كثيرة: الهيئة الرقابية للمنشأة، مواطن اتخاذ القرار من أعلى هرم السلطة وكذا المدقق الخارجي. إن توصل المدقق الخارجي إلى نجاعة الرقابة الداخلية من جهة، ومن جهة أخرى فعالية خلية التدقيق الداخلي كفيل بخلق نوع من الثقة بين مجلس الإدارة وإدارة المنشأة(Boukersoul & Aissaoui, 2023, pages 803-826). كما أن التقارير الإيجابية للمدقق الخارجي حيال جودة المعلومة الداخلية، ما هو إلا ضمان للشفافية في تسيير المنشأة وعنصر ضمان للمتعاملين معها. ويبقى المستفيد الآخر وليس الأخير من هذه

النتائج هو المدقق الخارجي نفسه، الذي سيتفرغ لمهامه الروتينية ويبتعد عن النزاعات، واحتمالية تعارض المصالح وكل ما قد يضر بالمنشأة.

3.3 العوامل الداعمة للتكامل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي:

هناك العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وما هذه الأوجه إلا سمات للعلاقة الطيبة بين الجهتين، وذلك لبلوغ أهدافهما المرحلية بغرض بلوغ أهداف المنشأة النهائية. إن التكامل والتنسيق الجيد بين مهمة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي، ما هو إلا وسيلة لتصحيح نمط تسيير المنشأة وبلوغ الأهداف المرجوة.

1.3.3 التواصل الدوري أو المستمر بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي:

قد يمثل عقد اجتماعات تشاورية بين الطرفين عن نهج ديمقراطي لتبادل الخبرات والتواصل الظرفي أو المستمر حول عدة مسائل: (حمايزية وعيساوي، 2024، الصفحات 180-196).

- التوافق حول تخطيط مهمة التدقيق مثل ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق (ISA300)؛
- الاستفسار حول الأخطار المحدقة بالمنشأة ومعنويتها؛
- الاستقصاء حول تقارير مدققين خارجيين سابقين؛
- الاستعلام حول الأخطاء والأخطار المنصوص عليها في تقارير سنوات سابقة، والتي لم تتخذ في شأنها تدابير تصحيحية.

2.3.3 تبادل برامج العمل والتخطيط:

على الرغم من أن تخطيط مهمة التدقيق هو مسؤولية المدقق الخارجي، يبقى وأن التوافق على الخطوط العريضة للرزنامة الزمنية لتنفيذها هو محل إجماع بين الجهتين، نظرا للمعلومات التي تمتلكها خلية التدقيق الداخلي وبسبب خصوصية نشاطها المستمر والدائم والشامل.

3.3.3 تبادل التقارير والمعرفة:

إن توصل المدقق الخارجي إلى فعالية خلية التدقيق الداخلي ونجاعة الرقابة الداخلية، قد يرسي نوعا من الثقة المتبادلة والتعاون المتجدد، وذلك في مسائل يمكن من خلالها بلوغ الأهداف المسطرة بأقل الجهود المبذولة. إن تبادل التقارير بين المحترفين في هذا المجال وتبادل المعلومات والخبرات، قد تكون في مصلحة المنشاة ومن ثم الرفع من أدائها.

4.3.3 تبادل الخبرات الداخلية والخارجية:

على الرغم من تماثل الوسائل المستخدمة من قبل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إلا أنه ما يخلق القيمة المضافة هو الاستقلالية التامة التي يتمتع بها المدقق الخارجي من جهة، ومن جهة أخرى

الخبرات المتراكمة للمدقق الخارجي في قطاع النشاط المعني والاقتصاد الوطني، ويضاف إلى ذلك حجم المعلومات التي يمكن أن توفرها خلية التدقيق الداخلي في المنشأة.

4. دراسة تحليلية للتكامل العلائقي بين المدقق الخارجي والداخلي: دراسة حالة كيانين اقتصاديين:

إن تقييم جودة عمل نظام التدقيق الداخلي خصوصا ونجاعة الرقابة الداخلية عموما، هما من أهداف مرحلية في مهام التدقيق الخارجي. الأمر الذي يتطلب تعاونا وتكاملا وتنسيقا بين الجهتين، بهدف بلوغ الأهداف المرجوة التي تتقاطع عندها المهمة والوظيفة. لقد عمدنا في دراسة الحالة التي بين أيدينا إلى إجراء مقارنة تحليلية بين شركة تزخر بخلية تدقيق داخلي وأخرى محرومة من هذه الخلية، وذلك من خلال تطبيق أداة المقابلة مع محافظ الحسابات مصطفى بوزيد، وهو محافظ حسابات في مقر الولاية بأم البواقي، من أجل أخذ فكرة واضحة حول ردة فعل المدقق الخارجي حيال الحالتين، وذلك للخروج بالتوصيات اللازمة... وقد تمحورت أسئلة المقابلة حول ثلاثة نقاط رئيسية نسردها فيما يلي:

- ما هي الشروط الواجب توفرها في خلية التدقيق الداخلي للاستعانة بمخرجاتها؟
- ما هي أهم المسائل التي تستدعي التنسيق والتعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي؟
- ما هي أهم نتائج ضعف أو غياب خلية تدقيق داخلي في المنشأة؟ وكيف يتم تجاوز هذه الصعوبة من قبل المدقق الخارجي؟

1.4 ردة فعل المدقق الخارجي حيال توفر خلية تدقيق داخلي في المنشأة:

من أجل استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي، عليه تقييم أداء إجراءات التدقيق الداخلي حول ذلك العمل، وتحديد ما إذا تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بصورة صحيحة وملائمة، وحصوله على أدلة التدقيق الكافية تمكنه من الوصول إلى الاستنتاجات، هذه الأخيرة التي تكون ملائمة للظروف والتقارير ومنسجمة مع العمل المنجز. ويلجأ المدقق الخارجي للاستفادة من عمل المدقق الداخلي في حالة توفر المنشأة على هذه المصلحة هذا من جهة، ومن جهة أخرى عند موافقة المدقق الخارجي للاستعانة بمخرجات هذه المصلحة. ولتفعيل التعاون بين الجهتين، على المدقق الخارجي – لاسيما حالة تدقيق أولي– القيام بالخطوات التالية: (عيساوي، 2018، الصفحات 136–137)

- فحص كل الشروط والأهداف المتفق بين المدقق والإدارة حول فحوى وأهداف مهمة التدقيق؛
- وضع قائمة من قبل فريق التدقيق الخارجي، يتم من خلالها تقديم طلب خطي للإدارة حول المعلومات المطلوبة منها واللازمة للإحاطة بخصائص المنشأة ومحيط نشاطها؛
- التواصل مع المدقق السابق، والاستفسار عن بعض المعلومات المرتبطة بالمنشأة؛
- التواصل مع أهم المسيرين في المنشاة، ومن ثم معرفة مراكز القرار، وذلك بغرض تقييم احتمال تأثير مراكز المسؤولية على جودة المعلومة المالية؛

- تفحص المستندات المعدة من طرف قسم المحاسبة والمالية، بغرض الوقوف وتحليل الجانب الاستغلالي، التسييري والمالي للمنشأة؛
- التواصل مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين مع المنشاة (زبائن، موردين، شركات تأمين، بنوك، الخ.)؛
- تفحص مختلف المنشورات الداخلية والخاصة بالمنشأة، مختلف تقارير المدققين الداخليين، الإطار القانوني والتنظيمي الخاص بالمنشأة، بالإضافة إلى تقارير عن المنافسة.

أما في حالة تدقيق متكرر لمؤسسة تم العمل معها سابقا، قد يستعين المدقق الخارجي بصفة آلية بمخرجات عمل المدقق الداخلي، بسبب توفر الشروط الأساسية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي، والمتمثلة عموما في الكفاءة، الاستقلالية، الحيادية، إلخ.

1.1.4 حالة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:

غالبا ما يعتمد المدقق الخارجي على مخرجات عمل المدقق الداخلي، وذلك في تقييم مصادر المعلومات الظاهرة في القوائم المالية، وإمكانية الحصول على تفسيرات مباشرة من طرف المدقق الداخلي: تقييم خسائر القيم، تغير طرق الاهتلاك، الجرد الفعلي للأصول المادية والنقدية، التقارير حول نشاط الفروع المتشعبة للمنشأة، تقارير جودة الرقابة الداخلية للمؤسسة، إلخ. يضاف إلى ذلك التنسيق في وضع برنامج التدقيق بين الطرفين، بحيث قد يستفيد المدقق الخارجي من أوراق عمل وتقارير روتينية مستمرة وشاملة طوال الدورة المالية، وذلك حول سلامة الأصول العينية، متابعة حركة المخزون دخولا وخروجا، رضا الزبائن، إلخ. فإذا اطمأن المدقق الخارجي إلى سلامة عمل خلية التدقيق الداخلي، فذلك يمثل ضمانا حول محدودية الأخطار وجسامتها، والتي ستوجه حتما تخطيط مهمة التدقيق الخارجي نحو النقاط المتعارف عليها دون تشتيت الجهود.

قد يطلب المدقق الخارجي – عند القيام بعملية التدقيق القانونية– مساعدة مباشرة من المدقق الداخلي، والتي تكمن في التحري والاستعلام حول مسائل روتينية في المنشأة، قد لا يتمكن المدقق الخارجي بأسلوبه المعتاد – اختبار العينات أو الاستبيان– التوصل إليها. إن هذه المساعدة لا يجب أن تثني المدقق الخارجي القيام بواجباته، ولا تنئ بالمسؤولية على عاتقه... لذا وجب على المدقق الخارجي تقييم درجة استقلالية المدقق الخارجي وكفاءته وموضوعيته ومدى جودة مخرجات عمله لاستخدامها كعناصر مقنعة في مهامه. على المدقق الخارجي الاجتماع بمسؤول خلية التدقيق الداخلي لوضع رزنامة عمل للتنسيق بينهما، وذلك للحصول على المعلومات المطلوبة في آجالها، بالإضافة إلى تسخير المورد البشري اللازم وتسخيره لتلبية طلبات المدقق الخارجي.

وعليه يمكن القول أنه قد يلجأ المدقق الخارجي إلى تقارير وأوراق عمل المدقق الداخلي بشرط توفر شروط محددة، هذا اللجوء المحتمل لا يقلل من مسؤولية المدقق الخارجي في النتائج المتوصل إليها. وتتمثل عموما أهم شروط استغلال تقارير وأوراق عمل المدقق الداخلي:

- مدى خبرة ومؤهلات رئيس وأعضاء فريق التدقيق الداخلي؛
- مدى نجاعة التدقيق الداخلي، من خلال تقييم جودة تقارير وأوراق العمل المدقق الداخلي؛
- تقييم استقلالية أو حجم الضغوط والقيود التي تمارسها الإدارة على المدقق الداخلي؛
- نجاعة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويستفيد عموما المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي نظرا لتوسع دائرة عمله الرقابي ليشمل جميع أقسام المنشاة وفروعها. وقد يتجلى هذا النوع من التعاون والتنسيق في شكل تقارير تعد من طرف المدقق الداخلي، والتي تحتوي على أهم البيانات والسجلات الخاصة بجميع أقسام المنشأة.

على المدقق الخارجي أن يقوم بدراسة وفهم نشاط المنشأة وبيئتها، وذلك للحد من الخطر الملازم وفقا لما يمليه المعيار الدولي للتدقيق "معرفة طبيعة المنشأة" (ISA310). كما يسعى المدقق الخارجي إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للحد من خطر الرقابة... وهو ما سيمكن المدقق الخارجي من وضع خريطة تتضمن مواطن مختلف الأخطار المحدقة بالمنشأة ودرجة خطورتها، وفقا لما يمليه المعيار الدولي للتدقيق "تقدير الأخطار و الرقابة الداخلية" (ISA400). وقد تساعد هذه الخريطة على وضع خطة تدقيق متكاملة، وفقا لما يمليه المعيار الدولي للتدقيق "التخطيط" (ISA300)، التي تتضمن الإستراتيجية والسياسة اللازمة لبلوغ الأهداف المسطرة، من خلال توجيه الجهود، تقسيم المهام على فريق التدقيق الخارجي، والمساهمة في وضع رزنامة زمنية لتنفيذ تلك الأهداف، ومن ثم تحديد مواطن الأخطار والعمل على معالجتها، وفقا لما يمليه المعيار الدولي للتدقيق "الاحتيال والخطأ" (ISA240).

ومن خلال المراحل الوسيطة لتسيير الخطر الملازم وخطر الرقابة، يسعى المدقق الخارجي جمع القدر الأكبر من المعلومات حول خصائص ومميزات المنشأة ومحيط نشاطها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تقييم الرقابة الداخلية. وستساهم هذه المعلومات المجمعة من مصادر داخلية أو خارجية في وضع خطط التدقيق وتحديد الأولويات. وستسمح عموما المراحل الوسيطة في وضع الاستراتيجيات وتحديد الوسائل المرصودة لتحقيق الأهداف المرجوة. وتلي المراحل الوسيطة مراحل تطبيقية تتمثل في انجاز المراقبات الأساسية لجمع العناصر المقنعة، وذلك وفقا للمعيار الدولي للتدقيق " أدلة الإثبات– اعتبارات إضافية لبنود محددة"(ISA501)، هذه الأخيرة سيتم التأسيس عليها لبناء رأي المدقق في المرحلة الأخيرة، والمتمثلة في تحرير التقرير النهائي وفقا للمعيار الدولي للتدقيق " تقرير المدقق حول البيانات المالية "(ISA700).

2.1.4 الحالات التي لا يلجأ فيها مدقق خارجي لعمل المدقق الداخلي:

توجد حالتين رئيسيتين لا يلجأ فيها المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي:

أ. الحالة الأولى

في هذه الحالة، قد يكون للمنشأة مدقق داخلي ولكن لا يتم اللجوء إليه، وقد يرجع ذلك إلى ضعف تكوينه أو/و قلة خبرته أو/و نقص تأهيله، إلخ. وقد ينتج عن ذلك عدم اتساق المعلومات التي يقدمها، وعدم احترامه للقوانين والأنظمة والمعايير المعمول بها. وقد يعود السبب إلى تقادم معارفه، بسبب عدم الاستفادة من دورات تكوينية في التخصص، التي قد تساعده في انجاز عمله بالشكل المتعارف عليه. إن اتخاذ المدقق الخارجي لمثل هذا القرار، ما هو إلا إعلان واضح عن توفر أخطار، قد تحول دون وصوله إلى النتائج المرجوة اعتمادا على مخرجات المدقق الداخلي، هذا الأخير الذي قد يصبح مصدر شك وتواطأ... في هذه الحالة، قد يضطر المدقق الخارجي لبناء نظام رقابة داخلي قادر على إنتاج معلومة تتسم بالموثوقية، قبل الانطلاق في مهامه الروتينية. إن اتخاذ قرار تحييد المدقق الداخلي، له عواقب وعبء كبير على الجهود المبذولة لسد الثغرات والحصول على المعلومة السليمة.

ب.الحالة الثانية

في هذه الحالة، قد يستغني المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي نظرا لغياب خلية تدقيق داخلي في المنشأة، ويرجع ذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- صغر حجم المنشأة؛
- بسبب قرار مسير المنشأة بعدم جدوى تعيين مدقق داخلي، وأن المحاسب أو المدير المالي قد يفي بالغرض، ونجد هذه الحالة في المؤسسات العائلية؛
- بسبب الرؤية الضيقة لمهام المدقق الداخلي، وتركيز المالك أو المسير على الحد من ارتفاع التكاليف التي قد تضر بمردودية المنشأة؛
- احتمال وجود حالات تعارض المصالح، قد تكتشف من قبل المدقق الداخلي.

2.4 ردة فعل المدقق الخارجي حيال غياب خلية تدقيق داخلي في المنشأة:

قد يكون لغياب خلية التدقيق الداخلي في المنشأة تأثيرا سلبيا عليها وعلى مهام المدقق الخارجي في نفس الوقت، كون هذا الأخير يعتمد على مخرجات خلية التدقيق للاستعلام، الاستقصاء والمقارنة، إلخ. والتي تبدأ من قبول المهمة، التخطيط لانجازها وتنتهي بتحرير التقرير النهائي. وقد توفر خلية التدقيق الداخلي المعلومات التي قد توفر على المدقق الخارجي الجهد والوقت والمال، نظرا لتشعب النشاطات أو/و كبر حجم المنشأة. يبقى وأن للمدقق الخارجي مسؤولية تقدير اللجوء الجزئي أو الكلي لمخرجات خلية التدقيق الداخلي، وفي حالات استثنائية عدم التعاون مع المدقق الداخلي. إلا أن غياب خلية التدقيق الداخلي قد تشكل معضلة في حد ذاتها للإدارة والمدقق الخارجي–من ناحية غياب الرقابة– والتي قد تفتح المجال لانتشار الأخطاء والأخطار، والتي قد تتجسد في أخطاء السهو والنسيان أو الاحتيال والغش. أي أن توفر خلية تدقيق داخلي – ولو بشكل صوري– قد تشكل حاجز للحيلولة أو

التمادي في الأخطاء والعبث في أقسام المنشأة، وأن غيابها دليل على غياب الرقابة والتسيب في التسيير. إن غياب خلية للتدقيق الداخلي في المنشأة قد يضطر المدقق الخارجي على بذل جهود إضافية لتغطية الثغرات الناتجة، هذه الأخيرة التي ستجبر المدقق الخارجي على لعب دورين: دور معوض للمدقق الداخلي من خلال وضع حيز التنفيذ نظام للرقابة الداخلية وإعادة تشغيله، وذلك بغرض التحقق من جودة المعلومة الناتجة عنه؛ ثم الانطلاق بعدها لإنجاز المراحل الوسيطة والنهائية للمهمة المسندة إليه. وتتمثل أهم الأخطار التي قد تكتنف غياب خلية التدقيق الداخلي:

- كلما كان نشاط المنشأة أكثر تعقيدا، ونشاطها أكثر كثافة وحجمها أكبر، كل ما كان ذلك سببا قويا لوضع نظام رقابة داخلي ومن ثم توفر خلية تدقيق داخلي؛
- كلما كانت الرقابة الداخلية غير ناجعة، كلما كان ذلك سببا قويا لتوفر خلية تدقيق داخلي لوضع تعديلات أو تغييرات من شأنها تحسين أداءه؛
- كلما كان تاريخ المنشأة ملطخ بالفضائح والمنازعات، كلما كان ذلك سببا قويا لوضع خلية تدقيق داخلي لحصر الأسباب واقتراح الحلول؛
- كلما كان قطاع النشاط استراتيجيا، تنافسيا أو حساسا، كلما كان ذلك سببا قويا لوضع خلية للتدقيق الداخلي.

بشكل عام، قد يقبل المدقق الخارجي المهمة المسندة إليه مع غياب خلية التدقيق الداخلي، إلا أن هذا القبول قد يكون محفوفا بالمخاطر التي قد تمس سمعة مكتب التدقيق. بالمقابل، وللتقليل من هذه المخاطر، قد يستعين المدقق الخارجي بمجموعة من الشروط قبل إمضاء عقد التدقيق، ومن أهمها:

- نجاعة تسيير الإدارة والنتائج المحققة؛
- تاريخ المنشأة في وقوع الفضائح والمنازعات؛
- كفاءة المدراء والمدراء التنفيذيين؛
- مميزات وخصائص نشاط المنشأة، قطاع النشاط وأهميته في الاقتصاد الوطني.

وحسب توصيات المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، فإن وجود خلية التدقيق الداخلي في المنشأة أكثر من ضروري، وذلك لتكثيف نقاط المراقبة وتعدد مصادرها.

5. الخـــــاتمة:

لقد عمدنا من خلال دراستنا الحالية، إلى إبراز واقع لجوء محافظ الحسابات الجزائري للاستفادة من مخرجات عمل خلية التدقيق الداخلي، وذلك مع الإشارة إلى المعيار الدولي للتدقيق (ISA610). ولقد حاولنا الاستشهاد بمخرجات المقابلة مع محافظ حسابات حول عدة مسائل منها: ردة فعله حول توفر أو غياب خلية تدقيق داخلي في المنشآت التي قام بتدقيقها في السنوات الأخيرة، وخطوات العمل لسد ثغرة غياب وظيفة تدقيق داخلي، وأهم ما ينص عليه المدقق الخارجي في تقريره النهائي.

ومن خلال ما سبق يمكن الإجابة على التساؤلات الموضوعة آنفا كما يلي:

بناء على التساؤل الرئيسي المطروح آنفا، والذي مفاده: "متى وكيف يلجأ محافظ الحسابات الجزائري للاستفادة من عمل المدقق الداخلي؟" فقد يتم لجوء محافظ الحسابات إلى مخرجات عمل المدقق الداخلي عندما تتوفر شروط الاستقلالية، الموضوعية والكفاءة في وظيفة التدقيق الداخلي. وقد يتم ذلك من خلال تنسيق الجهود والتخطيط المشترك للقيام بمهمة التدقيق، والاستفادة من أوراق عمل وتقارير وباقي مخرجات خلية التدقيق الداخلي.

وبناء على ما سبق يمكن إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة آنفا كما يلي:

فوفقا للفرضية الأولى:"يعتمد محافظ الحسابات بشكل كلي على عمل المدقق الداخلي"، فقد توصلنا إلى أن المدقق الخارجي قد لا يعتمد على مخرجات خلية التدقيق نهائيا، وقد يعتمد عليها بشكل جزئي، كما قد يتم الاعتماد عليها بشكل كلي. وهذا يتوقف على نتائج تقييم المدقق الخارجي لنجاعة الرقابة الداخلية، ومن ثم جودة مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي. وبهذا نثبت جزئيا صحة الفرضية الأولى. أما فيما يخص الفرضية الثانية:"مخرجات المدقق الداخلي موثوق فيها"، فقد توصلنا إلى أن مسؤولية المدقق الخارجي تبقى كاملة حيال النتائج المتوصل إليها في مهمة التدقيق، وهو الأمر الذي يدفع به للقيام بمختلف الخطوات المتعارف عليا لتشخيص، تقييم واختبار مصادر المعلومة وتولدها، ثم اتخاذ القرار حول موثوقيتها من عدمها. وبهذا نثبت أيضا جزئيا صحة الفرضية الثانية. كما توصلنا من خلال الفرضية الثالثة:"توجد علاقة تكامل بين مهمة مدقق خارجي ووظيفة مدقق داخلي"، إلى أن هذا تحصيل حاصل حالة توفر الإرادة والشفافية في إدارة المنشأة. وتنعكس الإرادة والشفافية في إدارة المنشأة في وضع إستراتيجية واضحة المعالم تجتمع حولها أهداف مختلف المتدخلين، وتوفير الوسائل المادية والموارد البشرية والإطار الزمني لتحقيق ما تم تسطيره من أهداف. وبهذا نثبت أيضا جزئيا صحة الفرضية الثالثة، هذه الأخيرة التي نرى أنها مقرونة بشروط يجب أن تحققها إدارة المنشأة، بغرض تحقيق التكامل والتعاون بين مهام التدقيق ووظيفة التدقيق.

أ. النتائج:

لقد توصلنا من خلال دراستنا هذه إلى النتائج الآتية:

- إن الاعتماد على مخرجات خلية التدقيق الداخلي لا يتم بصفة آلية، بل يحكمه قرار مسؤول وموضوعي من قبل المدقق الخارجي، ألا وهو نجاعة مصادر تولد المعلومات في المنشأة؛
- قد يؤثر غياب وظيفة التدقيق الداخلي على تحقيق أهداف المنشأة، وقد يزيد أو ينقص حجم هذا التأثير بدلالة حجم المنشأة وتعقد نشاطها وكفاءة إدارتها؛
- إن غياب خلية تدقيق داخلي في المنشأة قد يكون معيارا لرفض المدقق الخارجي لمثل هذه المهام، أما قبوله قيادة هذه المهمة المحفوفة بالمخاطر، سيحتم عليه تحمل نتائج ذلك.

ب. التوصيات:

على ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن بلورة ثلة من التوصيات، المتمثلة فيما يلي:

- تثمين وتعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في المنشاة، وإعطاءها الدور اللائق كأول خط دفاع أمام سوء التسيير، التسيب واللامبالاة؛
- إعادة تأهيل أعضاء خلية التدقيق الداخلي، من خلال تنظيم دورات تكوينية للرفع من كفاءتهم، وتمكينهم من المشاركة في المواعيد العلمية لتتبع المستجدات والتحديثات في كل ما يخص الوظيفة؛
- تشجيع وتحفيز العمل المشترك بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لتحقيق أهداف المنشاة.

6. قائمة المراجع:

- خالد الخطيب وخليل الرفاعي، (2009)، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عبد الفتاح محمد الصحن، (2004)، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر.
- عيسى أحمد عيسى العزام، (2015)، أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية في الأردن، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن.
- لامية حمايزية و نصرالدين عيساوي، (2024)، واقع مواءمة تخطيط مهام التدقيق في الجزائر مع المعيار الدولي للتدقيق (ISA300) – دراسة حالة المفتشية العامة لمؤسسة بريد الجزائر لولاية أم البواقي– مجلة دراسات اقتصادية، المجلد24 العدد1، الصفحات 180–196.
- محمد التهامي و مسعود صديقي، (2005)، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- نصرالدين عيساوي، (2018)، التدقيق المالي، دار نوميد للنشر والإشهار، قسنطينة، الجزائر.
- الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين، معايير المراجعة المعتمدة، رؤية Vision2030 ، متوفرة على الموقع الإلكتروني: https://socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx
- Aissaoui Nasreddine et Hamaizia Lamia, (2016), Gouvernance d'entreprise dans la tourmente : quelle stratégie pour y faire face ? Revue milev 4 ; 5-22.
- Belaiboud Mokhtar, (2011), Pratique de l'audit, Berti editions, 217p.
- Boukersoul Nasreddine et Aissaoui Nasreddine, (2023), Integrating risk-based auditing standards: Possible reflection of NAAs in the audit process in Algeria, Journal of Economic & Financial Research 10, 1; 803-826.
- ESPACE OHADA, (2016), Guide pratique d'application des normes professionnelles, TOME 1. Audit et commissariat aux comptes, 164p.