

شروط وفرص الاستفادة من أعمال التدقيق - دراسة مقارنة بين معيار الجزائري (NAA610) والمعيار الدولي (ISA610)
Conditions and opportunities to benefit from audit work " ACOMPARATIVE STUDY BETWEEN (NAA610 & ISA610)

¹ حنان واكر، ² حاج قويدر قورين

¹ جامعة حسيبة بن بوعلي_الشلف (الجزائر)

² جامعة حسيبة بن بوعلي_الشلف (الجزائر)

تاريخ الاستلام: 2019/09/18 تاريخ القبول: 2022/03/12 تاريخ النشر: 2022/12/28

ملخص: تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز مدى توافق المعيار الجزائري (NAA610) " استخدام أعمال المدققين " مع نظيره الدولي، وذلك من خلال التعرض لنطاق تطبيق المعيارين وهدف المدقق منهما، بالإضافة إلى إبراز مضمون المعيار الجزائري والمعيار الدولي، كما تهدف إلى مقارنة المعيارين وذلك باستخراج أوجه التشابه والاختلاف بينهما من جانبي الشكل والمضمون. وخلصت الدراسة إلى وجود توافق شبه كلي بين المعيار الجزائري ونظيره الدولي من حيث الشكل والمضمون، غير أن المعيار الجزائري لم يرفق بالإيضاحات والتفسيرات اللازمة التي تبين كيفية تطبيق المعيار ميدانياً.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية، المعيار رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

تصنيف JEL: M42

Abstract : This research paper aims to highlight the extent of compatibility of the Algerian standard (NAA 610 "Using the work of internal auditors" with its international counterpart, by exposing the scope of application of the two standards and the objective of the auditor, in addition to highlighting the content of the Algerian standard and the international standard, and also aims to compare the two criteria by By extracting similarities and differences between the two sides of form and content, the study concluded that there is a near-total agreement between the Algerian standard and its international counterpart in terms of form and content, but the Algerian standard was not accompanied by the necessary clarifications and explanations that show how the standard is applied in the field.

Key words: Algerian auditing standards, international auditing standards, Standard No. 610, Use of the Internal Auditors Business.

JEL Classification Codes : M42

¹ المؤلف المرسل: حاج قويدر قورين، الإيميل: h.gourine@univ-chlef.dz

سعيًا من الجزائر لإصلاح مهنة التدقيق كامتداد لإصلاح مهنة المحاسبة، قامت بإصدار القانون 10-01 المعدل للقانون 91-08 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وللتوجه نحو تطبيق المعايير الدولية للتدقيق قامت الجزائر سنة 2013 بإصدار معايير تقارير محافظة الحسابات، حيث استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية.

كما قامت الجزائر من خلال هذا القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة واستحداث لجان جديدة لاسيما لجنة التقييس التي تقوم بإصدار معايير المحاسبة والتدقيق، حيث تم إصدار المجموعة الأولى والثانية سنة 2016 وتضمنت 8 معايير، المجموعة الثانية أصدرت سنة 2017 وتضمنت 4 معايير، وفي 2018 تم إصدار المجموعة الرابعة والتي تضمنت بدورها 4 معايير.

و ضمن المجموعة الثالثة جاء المعيار الجزائري للتدقيق رقم "610" استخدام أعمال المدققين الداخليين ، حيث عالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، والذي سنقوم بمقارنته مع نظيره الدولي ودراسة مدى توافقه معه.

الإشكالية:

إلى أي مدى يتوافق المعيار الجزائري للتدقيق (610) "استخدام أعمال مدققين داخليين " مع نظيره الدولي؟

ولمعالجة الإشكالية تنبثق التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مضمون المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 610)؟ ومضمون المعيار الدولي (ISA610)؟

- فيما تتمثل أهداف تطبيق كل من المعيارين (NAA 610) و (ISA610)؟

- هل يتطابق معيار التدقيق الجزائري رقم 610 " استخدام أعمال مدققين داخليين " مع نظيره الدولي؟

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، نطرح الفرضيات التالية:

- تناول المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ونظيره الدولي شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الخارجي؛
- في حالة استخدام أعمال المدققين الداخليين يكون هدف المعيار الجزائري تحديد مدى ملائمة هاته الأعمال لاحتياجات التدقيق الخارجي، أما المعيار الدولي فيهدف إلى تحديد ما إذا كان هذا العمل كافي لأهداف التدقيق؛
- يتطابق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بصفة كاملة مع نظيره الدولي.

أهمية الدراسة

تنبع أهمية هاته الدراسة من حاجة المدقق الخارجي لاستخدام أعمال التدقيق الداخلي في أداء الكثير من المهام، دون أن يؤثر ذلك على استقلالية وموضوعية في إبداء الرأي حول صحة وصدق الكشوف المالية.

الدراسات السابقة

- دراسة أمال فياش، فتيحة بوعبانة، (2017)، مدخل مقارن للمعايير الدولية للتدقيق مع نظيرتها الدولية، دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية. مجلة جديد الاقتصاد، العدد رقم 12، الصفحات 188-211، هدفت الدراسة إلى عرض مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية على غرار المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"، المعيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية"- الأرصدة الإفتتاحية-، بالإضافة إلى المعيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين، ومقارنها مع مايقابلها من المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث خلص الباحثان إلى أن المعايير الدولية أكثر تفصيلا من المعايير الجزائرية، وبالرغم من ذلك يوجد تطابق شبه تام بينهما باستثناء بعض الاختلافات التي لا تؤثر بشكل جوهري على المضمون

- دراسة أحمد نقاز، أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 09 العدد 01، الصفحات 215-229 جامعة الأغواط، هدفت هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على أبعاد وحدود الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي في ظل احترام استقلالية المدقق الخارجي، كما هدفت إلى توضيح الشروط المعيارية التي يجب توافرها في وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة. وتوصل الباحث إلى وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، فرغم الاختلاف الموجود بين النوعين إلا أن هذا الأمر لا يمنع من وجود تشابه في المهام، الأمر الذي يجعل من ذلك نقاط للتقاطع بين النوعين، ومن هنا تفرض إمكانية الاستفادة من عمل المدققين الداخليين طرحها واحتمالية تحققها.

المحور الأول: تقديم المعيار ((NAA610 وISA610))

أولاً: معايير التدقيق الجزائرية NAA

قام المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) في سنة 2016 بإعداد سلسلتين من معايير التدقيق الجزائرية، فقام بإعداد السلسلة الأولى بموجب القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، بحيث تضمنت هذه السلسلة أربع معايير (560، 505، 210 و580)، أما السلسلة الثانية قام بإعدادها بموجب القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، بحيث تضمنت هذه السلسلة أربع معايير (510، 500، 300 و700)، أما في سنة 2017 قام بإعداد السلسلة الثالثة بموجب القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، بحيث تضمنت هذه السلسلة أيضا أربع معايير (520، 570، 610 و620)¹، أما في سنة 2018 قام بإعداد السلسلة الرابعة بموجب القرار رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، بحيث تضمنت هذه السلسلة أربع معايير (230، 501، 530 و540)²، بحيث تساهم هذه المعايير في ضبط مهنة التدقيق في الجزائر بما يساهم في تفعيل نظام الحوكمة.

صدرت معايير التدقيق الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأصبحت هذه المعايير متعارفاً عليها في معظم دول العالم، وتعتبر المعايير الأمريكية والإنجليزية من المراجع الأساسية للمعايير الدولية، حيث تسعى هذه المعايير لزيادة الجودة في المهنة، بالإضافة إلى سعي الاتحاد الدولي لخدمة المجتمع بشكل عام، ومجتمع المحاسبين بشكل خاص، وتساهم هذه المعايير في³:

- ضبط عمل المحاسبين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية.
 - تقليل الفجوة تجاه التوقعات، وجعل إجراءات التدقيق متوقعة بصورة أكبر.
 - رفع مستوى أداء المدققين، والحكم عليه.
 - تطبيق المعايير على مختلف القوائم المالية، دون الأخذ بعين الاعتبار حجم العمل، ونوع العمل، وطبيعة النشاط، بالإضافة إلى كون المنشأة ربحية أو غير ربحية.
 - تلبية رغبات أفراد المجتمع في توفير المعلومات عن دور المدقق ومسؤولياته.
- وتتصف معايير التدقيق الدولي بمجموعة من الموصفات أهمها:
- دلائل على صدق البيانات المالية، ووسيلة لقياس الأداء والحكم عليه.
 - مؤشرات يمكن الرجوع لها أثناء أداء المهنة.
 - مصدر يتم من خلاله تحديد المراجعة الرسمية.
 - مصدر يمكن من خلاله تحديد الصفات الشخصية والوظيفية التي ينبغي توفرها في المراجع.
 - تعتبر نتائج منطقية تُستخلص من الفرضيات والمفاهيم التي تدعم وجودها، بالإضافة إلى اتباع فترات طويلة من البحث والتحليل.

و تنقسم معايير التدقيق الدولية المقبولة بصورة عامة إلى ثلاث أقسام على النحو التالي:

- 1- المقاييس الشخصية وتمثل هذه المعايير في درجة الكفاءة المهنية للمدقق، وتوصف بأنها عامة وضرورية لإعداد التقارير المالية بصورة ملائمة ومثالية.
- 2- مقاييس العمل الميداني.
- 3- المقاييس الخاصة بعمل التقارير.

ثالثاً- تقديم المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 610) "استخدام أعمال المدققين الداخليين"

يعتبر معيار التدقيق الجزائري NAA 610 من جملة إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2017 طبقاً للمقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 ضمن المجموعة الثالثة التي تشمل أربع 4 معايير محلية ، ويقابل هذا المعيار معيار التدقيق الدولي ISA 610 الصادر ضمن مجموعة ال600-699 والذي يعنى بمعالجة واجبات المدقق عند الاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي.

ووفقا للمدخل الحديث يمكن للمدقق الخارجي الاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي، وبالمثل أعطى المعيار الجزائري للتدقيق (610) الحق للمدقق الخارجي في استعمال أعمال التدقيق الداخلي بما يخدم أغراض التدقيق.

1. مجال تطبيق المعيار

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار (م.ج.ت 315) أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته⁴.

- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

2 العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي: لقد نص المعيار الجزائري رقم (610) على⁵:

- ضرورة أن يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وأثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

- بالرغم من أن أهداف التدقيق الداخلي تتغير إلا أنهما يمكن أن يتشابهما في بعض الأهداف المستخدمة، حيث مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فإن هاته الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثل ما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، ذلك لأن المدقق الخارجي يسأل مسؤولية تامة عن الرأي الذي يبديه ولا يخفف استغلال أعمال المدقق الداخلي لتلك المسؤولية.

- مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية. فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

3. الأهداف: إذا وجدت وظيفة التدقيق الداخلي بحيث يمكن أن يستفيد منها المدقق الخارجي، فإن أهدافه هي:⁶

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين .

- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق.

ثانيا: تقديم المعيار الدولي للتدقيق (610) "مراعاة عمل التدقيق الداخلي"

صدر المعيار من طرف لجنة ممارسة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1988 م، والذي ينص على وجوب التزام المدقق الخارجي بفحص أعمال التدقيق الداخلي، كما يهدف إلى بيان الإجراءات التي يجب أن يأخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار⁷ عند تقييم عمل المدقق الداخلي وذلك لغرض الاستفادة منه⁸

1 . نطاق وهدف المعيار

يعالج المعيار مسؤولية المراجع الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين، ولا يعالج الحالات التي يقدمها فيها المدققون الداخليون الفرديون المساعدة المباشرة للمراجع الخارجي في إجراءات التدقيق⁹. كما هو موضح في المعيار الدولي ISA315 من المرجح أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي للكيان ذات الصلة بالتدقيق إذا كانت طبيعة مسؤوليات ووظيفة التدقيق الداخلي، والأنشطة مرتبطة بالتقرير المالي للكيان، ومراجع الحسابات يتوقع استخدام عمل المدققين الداخليين لتعديل الطبيعة أو التوقيت، وتقليل نطاق إجراءات التدقيق التي يتعين عليه القيام بها.

تباين أهداف ونطاق التدقيق الداخلي بشكل واسع، ويعتمد ذلك على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات إدارتها، حيث تتضمن فعاليات التدقيق واحدة أو أكثر مما يلي:

- مراقبة الرقابة الداخلية؛

- فحص المعلومة المالية والتشغيلية؛

- مراجعة أنشطة التشغيل؛

- مراجعة الامتثال للقوانين والحكم؛

- إدارة المخاطر؛ والحوكمة

2. العلاقة بين التدقيق الداخلي والمراجع الخارجي

حسب الفقرة الثالثة من المعيار الدولي رقم 610 فإن¹⁰:

يتم تحديد أهداف وظيفة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو الأفراد القائمين على الحكم، وبذلك تختلف أهداف هاته الأخيرة مع أهداف المراجع الخارجي، إلا أنها قد تتماثل في بعض الطرق التي يحقق فيها المراجع الخارجي والتدقيق الداخلي أهدافهما، حيث وبغض النظر عن درجة استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي فإنها لا تكون مستقلة كما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في القوائم المالية.

يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة عند إبداء رأيه حول البيانات المالية، ولا تقل مسؤوليته نتيجة لاستعماله أعمال التدقيق الداخلي.

المحور الثاني: مضمون المعيار (ISA610 و NAA610)

ينطلق المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق المحاسبي من معطيات من داخل المؤسسة، فيذهب إلى الاستعانة بعمل المدقق الداخلي، وفي ذات الشأن تناول كل من المعيار الجزائري للتدقيق (610) ونظيره الدولي أبعاد وحدود الاستفادة من عمل التدقيق الداخلي.

أولاً: مضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم (610)

تناول المعيار في مضمونه مجموعة من الواجبات التي ينبغي أن يتبعها المدقق الداخلي عندما يستعين بأعمال التدقيق الخارجي والمتمثلة في¹¹:

1. تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين

ينبغي على المدقق تحديد احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي. وفي حالة ما إذا تأكد ذلك يتم تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة وبرنامج وامتداد إجراءات التدقيق الداخلي.

2. مهام أنشطة التدقيق الداخلي حسب المعيار NAA610:

بشكل عام، قد تشمل أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي مه مة أو عدة مهام كالآتي¹²:

- متابعة المراقبة الداخلية: قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أداؤها و التوصيات الرامية لتحسينها؛

- فحص المعلومة المالية العملياتية: قد توكل لوظيفة التدقيق مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف و تقديم المعلومة المالية العملياتية و القيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات و الإجراءات.

- إعادة النظر في الأنشطة العملياتية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية و نجاعة الأنشطة العملياتية بما فيها الأنشطة الغير مالية للكيان.

- فحص مدى احترام النصوص التشريعية و التنظيمية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية و التشريعية أو الواجبات الخارجية و كذلك سياسات و توجيهات الإدارة ومقتضيات أخرى داخلية.

- إدارة المخاطر: قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم من خلال تحديد و تقييم المخاطر الكبرى التي تعترض الكيان و المساهمة في تحسين أنظمة المراجعة و ادارة المخاطر.

- الحوكمة: يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات الكيان، نجاعة الإدارة و شفافية تسييرها.

وقصد تحديد إذا ما كانت أعمال التدقيق الداخلي ملائمة لاحتياجات التدقيق فإن المدقق الخارجي يقوم بتقييم جملة من العناصر¹³:

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه و تبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة.

- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين و المدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية).

- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين و خبرة، طريقة توظيفهم و إذا ما كانوا أعضاء فيهيئات مهنية معترف بها).

- عما اذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو الى اطار سامي لديه السلطة الملائمة، و إمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيرها.
- اذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة.
- اذا كانت ادارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي.
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي و إلى أي مدى.
- احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني(يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها).

وقصد تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ورنزامة وامتداد إجراءات المدقق الخارجي، عليه أن يأخذ بالحسبان:

- طبيعة وامتداد الأعمال الخاصة المنجزة والتي سيتم إنجازها من طرف المدققين الداخليين؛
 - تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة، والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية.درجة الذاتية الكامنة؛
 - تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون استنادا إلى التأكيدات المعنية
3. استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة

حتى يتمكن المدقق الخارجي من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، يجب عليه أن يقيم ويضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال وذلك لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة، والتي تتضمن النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين، فحص عناصر سبق وأن راجعها المدققون الداخليون والعناصر المشابهة.

وقصد تقييم مدى ملائمة الأعمال الخاصة، ينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما يلي¹⁴:

- أن الأعمال قد أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية الكافية بصفهم مدققين داخليين؛
- تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها و توثيقها بشكل صحيح؛
- العناصر المقنعة والملائمة قد تم جمعها لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛
- النتائج المستخلصة ملائمة للظروف، والتقارير المعدة متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
- كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تم معالجتها بشكل صحيح.

عندما تكون أعمال المدققين الداخليين واحدة من العوامل المحددة لطبيعة، رنزامة وامتداد إجراءات التدقيق، يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المدققين الداخليين حول:

- رزنامة أعمالهم وامتداد تغطية التدقيق؛
 - عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشوف المالية في مجملها؛
 - الطرق المقترحة لاختيار العناصر؛
 - توثيق الأعمال المنجزة، وإجراءات استعراض الأعمال وتدقيقها.
4. التوثيق: إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المدقق الداخلي، وجب عليه إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال التدقيق في وثائق التدقيق، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها¹⁶.

ثانياً: مضمون المعيار الدولي للتدقيق (ISA 610) " استخدام عمل المدققين الداخليين "

جاء هذا المعيار ضمن مجموعة الـ 066-066 الاستفادة من عمل آخرين من المعايير الدولية للتدقيق، حيث تكونت هذه المجموعة من المعيار 600 الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدقي العنصر، والمعيار 610 محل الدراسة، 1 والمعيار 620 استخدام عمل الخبير. يحتوي المعيار الدولي للتدقيق 610 استخدام عمل المدققين الداخليين مجموعة من النقاط التي تنظم وتضبط كيف للمدقق الخارجي أن يستخدم عمل المدققين الداخليين، وعنوانت هذه النقاط 2 التالية: مقدمة) نطاق المعيار، العالقة بين المدقق الداخلي والخارجي، تاريخ النفاذ، الهدف، المتطلبات¹⁷.

ويحتوي المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 مجموعة العناصر التي تنظم وتضبط كيفية الاستفادة المدقق الخارجي كن أعمال التدقيق الداخلي، وعنوانت هاته العناصر بـ " التعريفات- المتطلبات- الاستفادة من عمل المدققين الداخليين وإلى أي مدى، استخدام عمل محدد للمدققين الداخليين والتوثيق".

1- التعريفات: إحتوى المعيار في الفقرة السابعة على تعريف لما يقصد به المعيار عند استخدام مصطلح¹⁸:

- وظيفة المراجعة الداخلية للحسابات: تعبر عن نشاط قائم أو منصوص عليه كخدمة إلى الكيان، وتشمل وظائفها من بين أمور أخرى فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفعالية الرقابة الداخلية.
- المراجعون الداخليون: هؤلاء الأفراد الذين يؤدون وظيفة التدقيق الداخلي.
- المدققون الداخليون: قد ينتمون إلى قسم التدقيق الداخلي أو وظيفة مكافئة.
- 2- المتطلبات: تتضمن متطلبات المعيار ما يلي:

1-2 تحديد إمكانية الاستفادة من عمل المدققين الداخليين وإلى أي مدى: حسب الفقرة الثامنة من نص المعيار، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان عمل المراجعين الداخليين من المحتمل أن يكون كافياً لأغراض المراجعة؛ إذا كان كذلك، الأثر المخطط لعمل المدققين الداخليين على طبيعة وتوقيت أو مدى إجراءات التدقيق.

كما أشارت الفقرة التاسعة أنه تحديد احتمال كفاية عمل المدققين الداخليين لأغراض التدقيق أم لا، يقوم المدقق الخارجي بتقييم:

- موضوعية المراجعة الداخلية للحسابات؛
- الكفاءة الفنية لمراجعي الحسابات الداخليين؛
- إمكانية تنفيذ أعمال المدققين الداخليين بالعناية المهنية¹⁹ الواجبة؛
- إمكانية وجود اتصال فعال بين المدققون الداخليون والمراجع الخارجي.

وفي ذات السياق أشارت الفقرة العاشرة إلى أنه عند تحديد الأثر المخطط لعمل المدققين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع الخارجي، يجب على المدقق النظر إلى طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي يتعين على المدققين الداخليين القيام به، بالإضافة إلى المخاطر المقدرة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد لفئات معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، ودرجة الذاتية التي ينطوي عليها تقييم أدلة المراجعة التي جمعت من قبل المدققين الداخليين لدعم التأكيدات ذات الصلة.

2.2 استخدام عمل محدد للمدققين الداخليين: من أجل استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عليه تقييم و أداء إجراءات التدقيق حول ذلك العمل لتحقيق كفايته لأهداف المدقق الخارجي، وفي سبيل تحديد كفاية العمل الذي قام به المدقق الداخلي، يكون المدقق ملزماً بتحديد ما إذا²⁰:

- تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بصورة ملائمة؛
- تم الحصول على أدلة التدقيق الكافية لتمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة للظروف والتقارير منسجمة مع العمل المنجز؛
- كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تم معالجتها بشكل صحيح.

2.3 التوثيق: نصت الفقرة الثالثة عشر من المعيار أنه في حال استفاد المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين، فعلى المدقق الخارجي أن يضم في وثائق التدقيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقييم كفاية عمل المدققين الداخليين وإجراءات التدقيق التي يقوم بها المراجع الخارجي حول ذلك العمل²¹.

المحور الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين (ISA610 و NAA610)

بالرغم من أن المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 مستمد من نظيره الدولي ISA610، إلا أنه لا يتطابق معه بصفة تامة، بل توجد فروقات بين المعيارين تتعلق بالشكل والمضمون والتي لا يمكن اعتبارها جوهرية.

أولاً: أوجه التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق 610 ونظيره الدولي
من خلال ما تم عرضه سابقاً، يمكن الإشارة إلى أوجه التشابه بين المعيارين كما يلي:

- جاء كل من المعيارين الدولي والوطني تحت نفس التسمية، بعنوان "استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- التطابق التام في رقم المعيار الجزائري ونظيره الدولي "الرقم 610"؛
- لا يتناول المعيار الوطني والدولي الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق؛
- يتفق كلا المعيارين أنه وبغض النظر عن درجة استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي فإنها لا تكون مستقلة كما هو مطلوب من المدقق الخارجي عند إبداء الرأي في القوائم المالية، وأنه يتحمل المسؤولية الكاملة عند إبداء رأيه حول البيانات المالية، ولا تقل مسؤوليته نتيجة لاستعماله أعمال التدقيق الداخلي؛
- حدد المعيار الجزائري المهام التي قد تتضمنها أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي، وبالمثل تطرق إليها المعيار الدولي في الجانب التوضيحي من المعيار.
- لقد تضمن المعيار الجزائري مجموعة من الواجبات التي ينبغي على المدقق الخارجي إتباعها للاستفادة من عمل المدققين الداخليين، بالمثل تطرق المعيار الدولي إليها ضمن متطلبات المعيار؛
- أشار كل من المعيارين إلى العناصر التي ينبغي على المدقق الخارجي تقييمها للحكم على ملائمة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق، كما تطرق كلا المعياران الجزائري والدولي إلى ما يجب أخذه بعين الاعتبار من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المدقق الخارجي والمتمثلة في:
- طبيعة وامتداد الأعمال الخاصة بالمنجزة والتي سيتم إنجازها من طرف المدققين الداخليين؛
- تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة، والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية. درجة الذاتية الكامنة؛
- تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون استنادا إلى التأكيدات المعنية.
- وضح كل من المعيار الجزائري والدولي في جانبه التوضيحي الواجبات المطلوبة من المدقق الخارجي حتى يتمكن من استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، كما حددا العناصر التي ينبغي تقييمها لتحديد مدى ملائمتها لاحتياجات التدقيق؛
- بين المعيار الجزائري أنه إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المدقق الداخليين، وجب عليه إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال التدقيق في وثائق التدقيق، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها، وهذا ما تطرق له المعيار الدولي في فقرته الثالثة عشر "التوثيق"

عموما، ومن خلال نقاط التشابه التي تم التطرق إليها يتضح لنا أن المعيار الجزائري قد تناول الجزء الأكبر من المعيار الدولي، وأن أغلبية ما تضمنه المعيار الجزائري يتفق بشكل كبير مع نظيره الدولي.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق 610 ونظيره الدولي

بالرغم من أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم (610) مستمد من المعيار الدولي، إلا أنه توجد بعض الفروق بينهما سواء ما تعلق بشكل المعيار أو مضمونه والتي يمكن عرضها كما يلي:

1- من الجانب الشكلي: يمكن توضيح أهم الفوارق بين المعيارين الجزائري والدولي من حيث الجانب الشكلي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 01 أهم الفوارق بين (NAA610 وISA610) من حيث الجانب الشكلي

وجه المقارنة	المعيار الجزائري (NAA 610)	المعيار الدولي (ISA 610)
تقديم المعيار	فهرس بعناوين	في شكل فقرات
المصطلحات	<ul style="list-style-type: none"> ● مجال تطبيق المعيار؛ ● الواجبات المطلوبة ● استخدام أعمال المدققين ● الداخليين الخاصة ● التدقيق ● المدقق الخارجي ● الملاءمة ● عناصر مقنعة وملائمة ● مخاطر الإختلالات المعتبرة ● نتائج معقولة ● غير موجودة 	<ul style="list-style-type: none"> ● نطاق المعيار ● المتطلبات ● استخدام عمل محدد للمدققين الداخليين ● المراجعة ● المراجع الخارجي ● الكفاية ● أدلة تدقيق كافية ● المخاطر المقدرة للأخطاء المادية ● استنتاجات معقولة ● التعريفات
عناصر أخرى	لم يتضمن المعيار أي مواد تبين كيفية تطبيق المعيار، أو أية مواد توضيحية أخرى	تضمن المعيار مواد توضيحية أخرى

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ماسبق.

يوضح هذا الجدول نقاط الاختلاف بين المعيار الجزائري (NAA 610) ونظيره الدولي، فبالنسبة لطريقة تقديم محتوى المعيار، فقد جاء المعيار الجزائري في شكل فهرس بعناوين بخلاف المعيار الدولي الذي يتضمن فقرات، وبالتالي تفصيل أكثر مقارنة مع المعيار الجزائري، كما أن المعيار الدولي يتضمن فقرات توضح تبين كيفية تطبيق المعيار وهذا ما لم يتطرق له المعيار الدولي، كما نجد بعض العناصر

التي احتواها المعيار بصفة مركزة ضمن المتطلبات بينما عالجهما المعيار الجزائري ضمن الواجبات المطلوبة، وذلك راجع بالأساس إلى عدم التوافق و الاختلاف في بعض المصطلحات. ثانياً: من حيث المضمون: بدوره مضمون المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 610) يختلف عن مضمون المعيار الدولي، وذلك فيما يلي:

الجدول رقم 02 أهم الفوارق بين (NAA610 وISA610) من حيث المضمون

وجه المقارنة	المعيار الجزائري (NAA 610)	المعيار الدولي (ISA 610)
نطاق التطبيق	عالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي	عالج مسؤولية المراجع الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين
العلاقة بين قسم التدقيق الداخلي والخارجي الهدف	يجب يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار أعمال المدقق الخارجي تحديد إمكانية وإلى أي مدى يمكن الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي، ومدى ملائمتها لاحتياجات التدقيق	لم يشر إلى ذلك تحديد مدى الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي، ومدى كفايتها لاحتياجات التدقيق
عناصر أخرى	لم يتضمن المعيار أي مواد توضيحية	تضمن المعيار مواد توضيحية أخرى تفسر كيفية تطبيق المعيار، وتعريف إضافية مرافقة للمعيار

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق.

من خلال الجدول أعلاه يمكننا القول بأنه توجد اختلافات بين المعيارين الجزائري والدولي من حيث المضمون والتي لا يمكننا إعتبارها جوهرية، لاسيما تلك المتعلقة بنطاق المعيار وهدف المدقق منه، بالإضافة إلى عدم إرفاق المعيار الجزائري للتدقيق بالتوضيحات والتفسيرات التي تبين كيفية تطبيق المعيار ميدانياً، والذي يعتبر أهم عنصر يعاب عليه المعيار الجزائري.

الخاتمة

1. نتائج الدراسة

من خلال عرضنا لمضمون المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 610) ونظيره الدولي (ISA 610)،

واستخلاص أوجه التشابه والاختلاف بينهما توصلنا إلى النتائج التالية:

- تناول المعيار الجزائري شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، أما المعيار الدولي فتناول مسؤولية المراجع الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين:

- هدف المعيار الجزائري تحديد مدى ملائمة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق الخارجي، أما المعيار الدولي فيهدف إلى تحديد ما إذا كان هذا العمل كافيا لأهداف التدقيق؛
 - وجود توافق كبير بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره رقم 610 الدولي، بالرغم من وجود بعض نقاط الاختلاف والتي لم تؤثر بشكل كبير في مضمون المعيار؛
 - تطابق تام في رقم واسم المعيار؛
 - جاء المعيار الجزائري بصفة مركزة، ولم يتضمن أية مواد توضيحية أو تفسيرات تبين كيفية تطبيق المعيار ميدانيا، كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي؛
 - استمد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 من المعيار الدولي، حيث أشار المعيار الجزائري إلى معيار التدقيق المحلي رقم 315 والذي لم يصدر بعد؛
 - يعتبر المعيار الدولي أكثر تفصيلا من المعيار الجزائري.
2. توصيات الدراسة:

- انطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها، نقدم المقترحات التالية:
- ضرورة إرفاق المعيار الجزائري بتفسيرات توضح كيفية الممارسة الفعلية للمعيار وتطبيقه ميدانيا؛
- تفعيل دور لجنة التكوين من أجل شرح فحوى المعيار خاصة للمهنيين المتخصصين والمهتمين؛
- الأخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية عند تكييف المعايير الدولية.

قائمة المراجع:

- ¹ أبوبكر الصديق قيداون (2019)، أطروحة دكتوراه بعنوان: التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، جامعة الشلف، ص: 22.
- ² Conseil National de Comptabilité (CNC), <http://www.cnc.dz/reglement.asp>, Vu le 11Octobre 2019.
- ³ https://mawdoo3.com/%D9%85%D8%B9%D8%A7%D9%8A%D9%8A%D8%B1_%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82
- ⁴ محمد براق، الأخضر لقلطي، عمر ديلي، أهمية تطبيق معيار 620 الاستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنة التدقيق بالجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية جامعة بومرداس، 11أفريل 2018، ص 44.
- ⁵ المقرر رقم 32 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ⁶ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل النظري والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2018، ص 103.
- ⁷ أمال فياش، فتيحة بوعبانة، مدخل مقارنة للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية، دراسة حالة عينة من معايير التدقيق الجزائرية، مجلة جديد الإقتصاد، العدد رقم 12، 2017، ص ص 205-206
- ⁸ محمد بلدغم، محمد أمين لعريجي، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 06، العدد 02، 2018، ص 85.

⁹ International standard on auditing 610"using the work of internal auditors", paragraphe 1 et 2 p626, disponible à [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-consulté le 31-01 -2020 à 23:04](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-consulté%20le%2031-01-2020%20à%2023:04)

¹⁰ ISA 610"using the work of internal audito, opcite, paragraphe 08 p627

¹¹ وزارة المالية، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: 620-610-570-520، المؤرخ في 15 مارس 2017
¹² المقرر رقم 32 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

¹³ <http://www.cn-onec.dz/images/NAA-520-570-610-620.pdf?fbclid=IwAR0i2QkZh86pqqxz8mzKpcev6GfTNND-VwBu5pq-XtU0ud8TjhuHJusPUNM>

¹⁴ وزارة المالية، المقرر رقم 23، نفس المرجع أعلاه

¹⁵ وزارة المالية، المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره

¹⁶ وزارة المالية، المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره

¹⁷ نفاذ أحمد ، (2017)، دراسة أبعاد الإستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 09 العدد 01 ص.ص 215-229

¹⁸ International standard on auditing 610"using the work of internal audito, opcite, paragraphe 07, p 627

¹⁹ نفس المرجع السابق ص: 627

²⁰ نور الهدى بهلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف 2016-2017، ص 94.

²¹ أحمد نفاذ، مرجع سبق ذكره، ص 222، 223.