جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغـــانـم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: مالية و المحاسبة **التخصص:**تدقيق و مراقبة التسيير

دراسة المقارنة
بين معايير التدقيق الدولية ISAو معايير التدقيق المحلية NAA
-واقع تطبيق المعايير المحلية في الجزائر-

مقدمة من طرف الطالبة:

بغدادي بن عطية مريم

أعضاء اللجنة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	برياطي حسين	أستاذ محاضرأ	مستغانم
مقررا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مناقشا	مقراد عبد الله	أستاذ مساعد	مستغانم

السنة الجامعية:

2020/2019

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغـــانـم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و المحاسبة **التخصص:**تدقيق و مراقبة التسيير

دراسة المقارنة
بين معايير التدقيق الدولية ISAو معايير التدقيق المحلية NAA
-واقع تطبيق المعايير المحلية في الجزائر-

مقدمة من طرف الطالبة:

بغدادي بن عطية مريم

أعضاء اللجنة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	برياطي حسين	أستاذ محاضرأ	مستغانم
مقررا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مناقشا	مقراد عبد الله	أستاذ مساعد	مستغانم

السنة الجامعية:

2020/2019

شكر و عرفان

لقول رسول الله صلى الله عليه و سلم:"من لا يشكر الناس لا يشكره الله"

أما بعد فالشكر لله عز وجل على نعمه و فضائله و على منه و توفيقه لنا, و الحمد لله على نعمة الإسلام و العقل و العلم.

و كفى بهم من النعم.

بعد الحمد و الشكر و الثناء على الله العلي القدير الذي و فقنا لإنجاز هذا العمل أتوجه بالشكر و التقدير لأسرتي الفاضلة خاصة والديّ الأعزاء أطال الله في عمرهما.

و بالشكر العميق من قلبي للأستاذ مقراد عبد الله و المشرف بن زيدان ياسين.

على توجيهاتهم القيمة و نصائحهم التي أفادتني و أرشدتني طيلة مدة بحثي.

كما أتوجه بشكري و امتناني مسبقا للجنة المناقشة كل واحد باسمه، على قبولهم و تفضلهم مناقشة مذكرتنا.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى نبع الحنان و سر الوجود و إلى بسمة الحياة أمي

و إلى من علمني العطاء و الهيبة و الوقار أرجوا من الله أن يمد في عمرك و تبقى كلماتك أهتدي بها اليوم و الغد و في المستقبل أبي.

لقوله عز وجل"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا"

اللذان سهرا و تعبا على تعليمي, إلى كل من ساعدني في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد.

كما أهديه إلى أختي أسماء و إخوتي عبد الرحمان و زكرياء.

و إلى كل أقاربي

و إلى الأصدقاء و الأحباب من دون استثناء .

فهـــرس الموضـــوعـــــات	الصفحة
الشكر و عرفان	
إهـداء	
خطة البحث	
مقدمة عامة	
الإشكالية الرئيسية	
الأسئلة الفرعية	
الفرضيات	
أهمية الدراسة	
أهداف الدراسة	
صعوبات الدراسة	
حدود الدراسة	
المنهج المتبع	
الدراسات السابقة	
تقسيمات الدراسة	
تقسيمات الدراسة	
❖ **الفصل الأول : الإطار المعرفي لمعايير التدقيق الدولية ISA**	
تمهيد	09
المبحث الأول: التعريف بمهنة التدقيق	09
المطلب الأول: تطور المفهوم الدولي للتدقيق	09
المطلب الثاني: تصنيفات مهنة التدقيق و أهميتها	12
المبحث الثاني: التعريف بالمعايير التدقيق الدولية ISA	15
المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية و الهيئات المصدرة لها.	15
المطلب الثاني: أهمية و أهداف معايير التدقيق الدولية	18
المطلب الثالث: خطوات إصدار معايير التدقيق و أهم انتقاداتها	21
المبحث الثالث: بنية و تركيبة معايير التدقيق الدولية	22
المطلب الأول: تقسيمات معايير التدقيق الدولية	22
المطلب الثاني: أهم مجموعات الصادرة لمعايير التدقيق الدولية	24
المطلب الثالث: كيفيات متعارف عليها لتبني المعايير	26

خلاصة الفصل	28
❖ الفصل الثاني: الإطار العام لمعايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد	25
المبحث الأول: المدخل العام للتدقيق الحسابات في الجزائر	25
المطلب الأول: نبذة تاريخية لمهنة و مهمة التدقيق في الجزائر	25
المطلب الثاني:النصوص القانونية و الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	27
المطلب الثالث: اللجان المشرفة على إصدار معايير التدقيق و كيفية إصدارها.	31
المبحث الثاني: أهم ا إصدارات الأولية لمعايير التدقيق الجزائرية.	32
المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق"210"اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.	32
المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق"505"التأكيدات الخارجية	35
المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق"560"الأحداث اللاحقة.	37
المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق"580"التصريحات الكتابية	39
المبحث الثالث: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	40
المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق300" تخطيط و تدقيق الكشوف المالية"	40
المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500" العناصر المقنعة"	42
المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510"مهام التدقيق الأولية(الأرصدة	44
المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق رقم700"تأسيس الرأي و تقرير التدقيق"	45
المبحث الرابع: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.	47
المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم-520-"الإجراءات التحليلية"	47
المطلب الثاني: المعيار الجزائري570"استمرارية الاستغلال"	48
المطلب الثالث:المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610"استخدام أعمال المدققين	49
المطلب الرابع: المعيار رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	52
المبحث الخامس: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق المحلية.	55
المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230"وثائق التدقيق"	55
المطلب الثاني: معيار التدقيق الجزائري رقم501"العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-	56
المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق"530" السبر في التدقيق.	58
المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 540« تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها	60
خاتمة الفصل	61
❖ الفصل الثالث: دراسة المقارنة بين معايير NAA و ISA و تحليل نتائجها	

تمهيد	63
المبحث الأول: مقارنة إصدارات الأولى مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام 505، 210، 560، 580.	63
المطلب الأول:مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 210.	63
المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505.	65
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم560	66
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم580	68
المبحث الثاني: مقارنة إصدارات الثانية مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام300، 500، 510، 700.	70
المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم300	70
المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم500.	72
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم510	74
المطلب الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم700	76
المبحث الثالث: مقارنة إصدارات الثالثة NAAمع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام520، 570، 610، 620.	78
المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم520	78
المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم570	79
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم610	81
المطلب الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم620	82
المبحث الرابع:مقارنة إصدارات الرابعة مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام230، 501، 530، 540.	84
المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم501	86
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم530	88
المطلب الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم540	90
خاتمة الفصل	92

أولا:قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	حول تطور أهداف التدقيق	11
2	معايير التدقيق المتعارف عليها	18
3	إطار معايير التدقيق	27-25
4	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 210.	68-67
5	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 505.	70-69
6	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 505.	72-71
7	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 580	74-73
8	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم300	76-75
9	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم500	78-77
10	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم510	81-79
11	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم700	84-83
12	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم520	85-84
13	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم570	87-86
14	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم610	89-88
15	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم620	91-90
16	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم230	93-91
17	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم501	95-93
18	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم530	97-96
19	مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم540	98
20	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	101
21	مقياس ليكارت الخماسي	102
22	مجالات تحديد درجة الأهمية	102
23	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	103
24	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	104
25	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	105
26	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	105
27	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية و الصعوبات التي تحول عند تطبيقها.	106
28	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور مدى توافق و ملائمة المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الجزائرية	108
29	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور واقع تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية و مدى الالتزام	110

قائمة المختصرات:

المصطلح	التفسير
NAA	Normesd'audit Algériennes
ISA	Normes Internationales d'audit
IAASB	Internationales d'audit et confirmation
CNC	Conseil National de Comptabilité
SCF	Système Comptable Financière
IFAC	Internationales Fédération Comptabilité
SPSS	Statistical Package For The Social Science
SPA	Société par Action
SARL	Société à responsabilité limitée
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards

ثانيا: قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	تصنيفات التدقيق	14
2	أهداف معاييرالتدقيق الدولية	20
3	هيكل صياغة المعايير الدولية للتدقيق	22
4	يمثل الدائرة النسبية المتعلقة باستمارة و برنامج Excel	99
5	يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	104
6	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	105

تظهر أهمية معايير التدقيق في ضوء الهدف الأساسي لمهنة التدقيق, و الذي يتمثل في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة بحيث أن هذه المعايير لا يمكن لها أن تصل إلى ذلك الهدف ما لم تكن واضحة و مطبقة بواسطة كافة المحاسبين و المراجعين الممارسين للمهنة. وتعتبر تلك المعايير على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير و المعلومات المالية كالبنوك والموردين و الحكومة باعتبارها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع، والمسؤولية المهنية التي يتحملها.

و قد وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصور المعايير المراجعة في عام 1954 اعتبرت بعد أساسا يحكم التطبيق العملي و الممارسة للمراجعة في معظم دول العالم, مع التباين في درجة الالتزام بهذه المعايير و لأجل توحيد ممارسات المهنة ووضع الضوابط التي تحكم الأداء المهني للمراجعة في دول العالم المختلفة.

إن استمرار التطور في المجال المحاسبي يزيد من أهمية المراجعة, حيث أدى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات و الارتباط الدولي إلى الحاجة للمعايير و القواعد المهنية التي تلقى القبول العام، و تعمل على تنظيم الأداء المهني للمراجعين, لذلك قامت لجنة تطبيقات المراجعة الدولية بإصدار مجموعة من معايير المراجعة الدولية, بحيث اعتمد العديد من الدول استخدم هذه المعايير بوصفها معايير محلية لها، كما قامت دول أخرى بإصدار معايير خاصة بها لا تختلف اختلافا جوهريا عن المعايير الدولية.

و لأن مجال العمل المهني بالجزائر بعيد عن تطبيق معايير مراجعة محلية تغطي كل مجالات العمل و تفي باحتياجات مجتمع الأعمال و تتمتع بالقوة المهنية لدى مزاولي المهنة, و نظرا للتحولات الاقتصادية التي شاهدتها المتمثلة في التوجه نحو سياسة اقتصاد السوق ,و تأثر هذه الأخيرة بالبيئة الخارجية العالمية المحيطة بها، أضحى من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية من جهة، و تجلت هذه التعديلات في صدور النظام المحاسبي المالي SCF (Système Comptable et Financier)سنة 2007, و القانون 01/10 المتعلق بالمهن المحاسبية الثلاثة, وصولا إلى إصدار المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية (NAA : Normes d'Audit Algériennes)، في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC : Conseil National de Comptabilité)، ثم بعد ذلك صدرت معايير تدقيق أخرى, و هذا قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي.

و بالرغم من تأخر الجزائر في إصدار هذه المعايير بالنظر إلى البلدان العربية الأخرى على غرار مصر والأردن و السعودية لمواكبة الأداء العالمي في ممارسة مهنة التدقيق و لاسيما التدقيق الخارجي, إلا أن الأمر الذي بات يشكل تساؤلا و استفهاما كبيرين هو ما هو واقع تطبيق معايير التدقيق المحلية في الجزائر.

الإشكالية الرئيسية:

و مما سبق و بهدف معالجة هذا الموضوع نطرح الإشكالية الآتية:

ما مدى تبني معايير التدقيق الدولية بالنظر إلى واقع تطبيق المعايير التدقيق المحلية في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هي أهم الاختلافات بين معايير التدقيق المحلية و الدولية وهل هناك تشابه بينهما؟
- ما مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق المحلية من قبل المهنيين؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟

الفرضيات:

- هناك مجموعة من الاختلافات بين المعايير التدقيق المحلية و الدولية في ظل تعدد أوجه الشبه.
- يستعين المهنيون بمعايير التدقيق المحلية لأنها تمثل إرشادات أو مبادئ لابد العمل بها.
- يتم تنفيذ مهنة التدقيق وفق خطوات و إجراءات متعارف عليها من قبل المدققين وفقط.

أهمية الدراسة:

نحاول من خلال هذا العمل المتواضع تقديم إضافة قيمة علمية جديدة خاصة المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال عملنا هذا إلى:

- توضيح أهمية معايير التدقيق الدولية.

- قياس مدى تطبيق هذه المعايير في الجزائر و دراسة أثرها على عمل المهنيين.

الدراسات السابقة:

بالإطلاع على العديد من الدراسات ثم انتقاء أحدثها لتحديد أهدافها و مناقشة نتائجها مع نتائج دراستنا"واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية" المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير, جامعة محمد بوقره, بومرداس، المقام يوم11-12أفريل 2018.

المنهج المتبع:

تماشيا مع طبيعة الموضوع و الإشكالية المطروحة تم اعتماد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي الموافق لدراسة الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية و الجزائرية, بالإضافة إلى الاعتماد على منهج المقارنة عند دراسة المقارنة بين معايير ISA وNAA.

خطة البحث:

قمنا بتقسيم العمل إلى أربعة فصول، حيث كان الفصل الأول والمعنون ب"**الإطار المعرفي لمعايير التدقيق الدولية ISA** " يشمل ثلاث مباحث، كان الأول حول **التعريف بمهنة و مهمة التدقيق** أما المبحث الثاني فيدور حول **التعريف بالمعايير التدقيق الدولية ISA**في حين المبحث الثالث فيضم **بنية و تركيبة معايير التدقيق الدولية** أما الفصل الثاني كان تحت عنوان **الإطار العام لمعايير التدقيق الجزائرية** ويشمل مباحث مختلقة أولها **المدخل العام للتدقيق الحسابات في الجزائر** أما المبحث الثاني **أهم ا إصدارات الأولية لمعايير التدقيق الجزائرية** أما الفصل الثالث كان تحت عنوان **دراسة المقارنة بين معايير NAAو ISA و تحليل نتائجها** كان المبحث الأول حول **مقارنة إصدارات الأولى مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام 505, 210, 560, 580, أما المبحث الثاني مقارنة إصدارات الثانية مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام300, 500, 510, 700** في حين المبحث الثالث **مقارنة إصدارات الثالثة مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام520, 570, 610, 620, و أفي الأخير المبحث الرابع مقارنة إصدارات الرابعة مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام230, 501, 530, 540.**

الفصل الأول:
الإطار المعرفي لمعايير التدقيق الدولية ISA

تمهيد:

يلعب التدقيق (المراجعة) دورا مهما في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، و تعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا، إذ يعتبر من بين احد الميادين الواسعة التي شهدت تطور كبير بشكل ملحوظ و متواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقدت حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة مراقبة أعمال المسيرين، يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع و تبويب و تسجيل المعلومات، المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات و خلوها من الأخطاء و ربما التلاعبات.

المبحث الأول: التعريف بمهنة التدقيق

سيتم تناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول التدقيق من حيث تطوره الدولي و التاريخي بمفهومه و أهدافه بالإضافة إلى مختلف أنواعه، كذلك سنتطرق في الأخير إلى أهميته.

المطلب الأول:تطور المفهوم الدولي للتدقيق

بجدر –بادئ ذي بدء- [1]الإشارة إلى أن مصطلح التدقيق "بمعناه اللفظي Audit مشتق من كلمة اللاتينية Audite ومعناه "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، و الإغريق، و الرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، و كانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، و بعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، و تحسنت عمليات التسجيل و التدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي لوكاباشيلو Luca paciolo و نشرها في كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م.

لذلك كان يشار إلى مصطلح التدقيق من الناحية المهنية بأنه:

"عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية."

[1] IFAC , IAASB, (2010),Handbook of International Auditing , Assurance and Ethics pronouncements ,part Two, International Fédération of accountants , **USA,WWW.ifac.org.**

كما ساد منذ عام 1972-ولا يزال في أمريكا- المفهوم الإجرائي الصادر عن جمعية المحاسبة الدولية و الذي يعرف التدقيق بأنه:

"عملية منتظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات و تقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع و أحداث اقتصادية، و ذلك للتحقيق من درجة التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة، و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق"[2]

و الذي يمكن تفسير التدقيق الخارجي من خلاله كعملية منتظمة أي أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق و المتمثل في برنامج التدقيق المعد مقدما، كما تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية، و يمثل الحكم المهني للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق و تحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

بينما إذا عدنا إلى مفهوم التدقيق الجديد الصادر عن مجلس معايير التدقيق الدولي وفقا للإطار الدولي فإنه يشير إلى أن التدقيق:

"عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، و نتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس بهدف تخفيض مخاطر العملية إلى مستوى مقبول في ظل الظروف كأساسا لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس"[3]

التعريف الشامل لمهمة التدقيق:

"التدقيق و بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانون

الفرع الأول: نبذة تاريخية للمهمة التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللاتينية و تعني : الشخص الذي يتحدث بصوت عال، و قد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات.

[2] أحمد حلمي جمعة, المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق, الجزء الأول, الطبعة الثانية, دار صفاء للنشر و التوزيع – عمان, 2015-1436هـ, ص 25,24.

[3] أحمد حلمي جمعة, مرجع سبق ذكره ص 25

كما و أن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة و تدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100%، و كان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة [هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية].[4]

و مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي، و لكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850م هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم [البيانات] المحاسبية لأجل منع و اكتشاف الغش و الخطأ، و التغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل محايد[5]

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته و تنوع الأشكال القانونية للمنشآت، فإن هدف التدقيق أضحى أعم و أوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين.[6]

الفرع الثاني:تطور أهداف التدقيق.

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها و مستوى (مدى)التحقق والفحص والتأكيد و الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، لذلك:

الجدول رقم(I-1): حول تطور أهداف التدقيق

السنوات التي مر بها التدقيق	أهداف التدقيق
قبل عام 1900	كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب و الاختلاس و الأخطاء، و لذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد نظام للرقابة الداخلية.
و من عام 1905 حتى 1940	كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب و الأخطاء، و بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.
و من عام 1940-1960	كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي ، و تم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
و من عام 1960 و حتى الآن	أضيفت أهداف عامة للتدقيق أهمها تحقيق الرفاهية الاجتماعية و الاقتصادية للمجتمع.

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على مرجع سبق ذكر

[4] Fitzpartick-the story of book keeping. Accountancy and Auditing

[5] هادي التميمي, مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية,مرجع سبق ذكره, ص 17

[6] أحمد حلمي جمعة ,مرجع سبق ذكره, ص 31

المطلب الثاني: تصنيفات مهنة التدقيق و أهميتها

الفرع الأول: تصنيفات مهنة التدقيق

1. التدقيق من حيث نطاق العمل:

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين:

1.1.التدقيق الكامل: و هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، و لا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، و إنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، و يتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة البيانات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي تشملتها اختباراته.

2.1.التدقيق الجزئي: و هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال، و يراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، و في هذه الحالة تنحصر مسئولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به.[7]

2.التدقيق من حيث مدى الفحص:

ينقسم التدقيق من حيث مدى الفحص إلى قسمين:

1.2 التدقيق التفصيلي: و هو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة، و فيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، و لذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، و لا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق.

2.2. التدقيق الاختباري: و هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، و يتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد أسلوبين هما الأول: التقدير الشخصي (العينات الحكمية)، و الثاني: العينات الإحصائية.

3. التدقيق من حيث التوقيت:

ينقسم التدقيق من حيث التوقيت إلى قسمين:

1.3.التدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم، و ذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات، و في هذا ضمان لعدم لحدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها،كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة و ذلك لعدم تردد المدقق و مساعديه على المنشأة،

[7] أحمد حلمي (2012), التدقيق و التأكيد:وفقا لمعايير الدولية للتدقيق, دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع, عمان, الأردن, الفصل العاشر

بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق، و لكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج، و حدوث ارتباك في مكتب المدقق، و عدم اكتشاف الغش و الخطأ، و عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

2.3.التدقيق المستمر: يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، و بمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية، و لذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال، و غيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها. [8]

4.التدقيق من حيث الاستقلال:

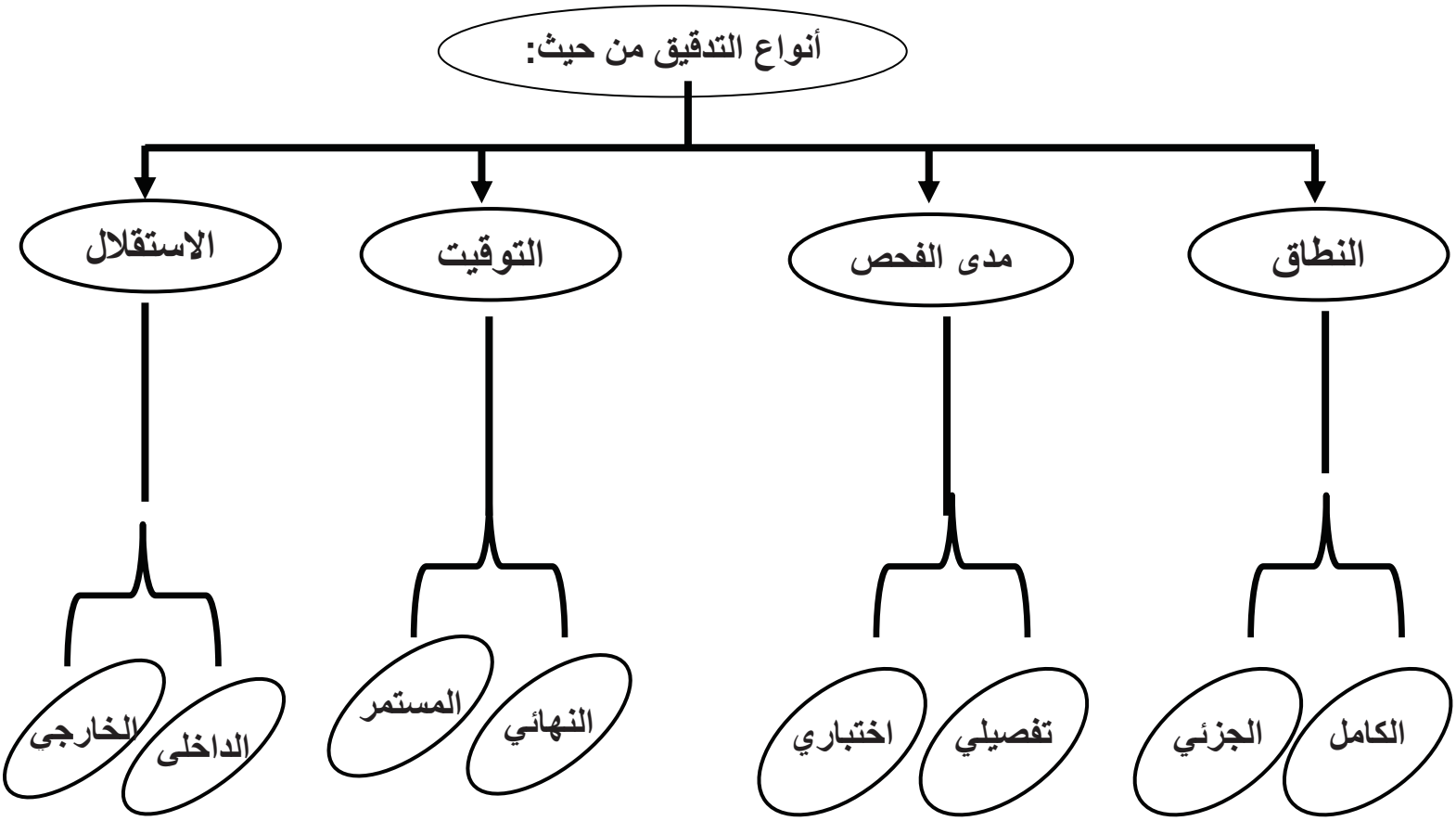
1.4.التدقيق الداخلي: يعرف بأنه تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، و تشمل وظائفه من بين أشياء أخرى(الفحص و التقييم) مراقبة مدى كفاية و فعالية(ملائمة) الرقابة الداخلية.

2.4.التدقيق الخارجي: لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقا للتدقيق الخارجي ومن ثم فهو يعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، و لقد نشأ التدقيق الداخلي بناءا على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالتدقيق الداخلي يعمل من داخل المشروع للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات لمحاسبية و المالية والعمليات التشغيلية الأخرى.[9]

[8]. أحمد حلمي جمعة, مدخل إلى التدقيق و التأكد, مرجع سبق ذكره, ص43

[9] هادي التميمي, مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية,مرجع سبق ذكره, ص19

الشكل رقم(I -02):تصنيفات التدقيق



المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على مرجع سبق ذكره

الفرع الثاني :أهمية مهنة و مهمة التدقيق

ترجع أهمية مهنة التدقيق إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، و لذلك كلما كبر حجم المنشأة جغرافيا (محليا-دوليا-عالميا)، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مهنة التدقيق أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.

و لذلك يتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية(الدور الاقتصادي) التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم و قراراتهم، من خلال تخفيض ما يعرف بخطر المعلومات.[10]

[10] أحمد حلمي جمعة, مدخل إلى التدقيق و التأكد, مرجع سبق ذكره, ص35

و يعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و توجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات و التوجهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، و هذا انطلاقا من تأشيرة المراجع الذي يؤكد ذلك.

كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية و المركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند طلب هذا الأخير لمجموعة من التسهيلات الإئتمانية منها، أو طلب قروض.

و يعتمد كذلك الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلا الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام...، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تنموية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن واقع فعلي للمؤسسة.

أما الجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، و فرض الضرائب و تحديد الأسعار و تقديم الإعانات لبعض الأنشطة والقطاعات .....الخ[11]

[11] نقلا عن يوسف محمد جربوع, مدى مسؤولية المراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء.....,نشر الكترونية شهرية, المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, أيار حريزان 2003,ص 03

المبحث الثاني:التعريف بالمعايير التدقيق الدولية ISA

من خلال هذا المبحث سوف نتناول ماهية معايير التدقيق و أهم الهيئات المصدرة لها، و فيما تكمن أهميتها و الغاية من إصدارها، و أهم مراحل إصدارها و ما هي انتقاداتها.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية و الهيئات المصدرة لها.

الفرع الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

معايير التدقيق هي مرشدات عامة تساعد المراجعين على الاضطلاع بمسئولياتهم المهنية في تدقيق القوائم المالية التاريخية، و تتضمن هذه المعايير الصفات المهنية التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية التدقيق مثل الكفاءة، الاستقلالية، و أدلة الإثبات و متطلبات إعداد التقارير.[12]

معايير المراجعة الأمريكية:

معايير المراجعة الأمريكية هي معايير المراجعة العشرة المقبولة قبولا عاما و التي قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بإصدارها في سنة 1947، و هذه المعايير العشرة لا تعتبر كافية لاضطلاع المراجعين بمهامهم، و لكنها تمثل إطارا في ضوءه يقوم مجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي بإصدار التفسيرات المختلفة في صيغة نشرات، و تبوب المعايير العشرة الأساسية في ثلاث مجموعات.

1-المعايير العامة:

و تركز هذه المجموعة على الصفات الشخصية التي يجب أن يتصف بها المدقق و تتضمن هذه المجموعة الثلاثة معايير التالية:

أ-تأهيل علمي و عملي كاف

ب-الاستقلالية.

ج-بذل العناية المهنية المناسبة.[13]

2-معايير العمل الميداني:

و تختص هذه المجموعة من المعايير بجمع أدلة الإثبات و الأنشطة الأخرى المرتبطة بالاضطلاع الفعلي بعملية التدقيق و هي:

[12] مراد حسين العلي,معايير التدقيق الدولية, الطبعة الأولى ,عمان,الأردن,دار غيداء للنشر و التوزيع,2015,ص11

[13] أحمد حلمي جمعة, (2010), نظرية المحاسبة المالية-النموذج الدولي الجديد, دار الصفاء للنشر و التوزيع, عمان, الأردن, ص24

أ-التخطيط و ا إشراف الكاف على عملية التدقيق.

ب-دراسة المنشأة و الظروف البيئية التي تعمل فيها و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ج-جمع أدلة إثبات الكافية و المناسبة.[14]

3-معايير إعداد التقرير:

و تركز هذه المجموعة على الجوانب التي يجب أن يشملها تقرير المدقق، و تتضمن هذه المجموعة الأربعة معايير التالية:

أ-ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

ب-أن يوضح المدقق في تقريره الظروف التي أدت إلى عدم الاستمرار في تطبيق هذه المبادئ في السنة الحالية عما كان مطبقا في السنة السابقة.

ج-أن يفصح في تقريره إذا ما خلص إلى أن الإفصاح عن البيانات لم يكن كافيا إعلاميا بدرجة معقولة .

د-أن يبدي رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة، أو أن يوضح أنه لا يمكن له إبداء الرأي، و في هذه الحالة يجب أن يفصح في تقريره أسباب ذلك.[15]

كما يمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها في الجدول الأتي:

[14] مراد حسين العلي,معايير التدقيق الدولية, مرجع سبق ذكره,ص12

[15] مجلس معايير المحاسبة الدولية, (2010), المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2010, ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, الأردن, عمان.

الشكل رقم(I-03):معايير التدقيق المتعارف عليها

المعايير العامة	معايير العمل الميداني	معايير التي تتعلق بإعداد التقرير
✓ أن يتم الفحص بواسطة أشخاص مؤهلين علميا و عمليا لذلك. ✓ أن يبدل المراجع الخارجي العناية المعقولة أو الواجبة. ✓ أن يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية و الحياد.	✓ تخطيط عملية المراجعة و الإشراف على مساعديه. ✓ تقييما نطاق الرقابة الداخلية. ✓ الحصول على أدلة إثبات كافية و مقنعة.	✓ لإشارة إلى مكان قد ثم إعداد القوائم المالية طبقا للأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما. ✓ الإشارة إلى مدى الثبات أو التماثل، في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية. ✓ مراعاة الإفصاح الكافي. ✓ إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحد.

المصدر:نادر حمد الجيران، المراجعة بين النظرية و التطبيق, الكويت، أفاق للنشر و التوزيع، 2011، ص42

الفرع الثاني: الهيئات المكلفة بإصدار المعايير.

1-الإتحاد الدولي للمحاسبين (Internationales Fédération Comptabilité : IFAC): هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، و يعمل الإتحاد مع أعضائه و منتسبيه البالغ عددهم 159 المنتشرين في 124 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، يمثل أعضاء و منتسبوا الإتحاد الدولي للمحاسبين و أغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام و في مجالات الصناعة و التجارة و المجالات الحكومية و الأكاديمية.[16]

يقوم إتحاد الدولي للمحاسبين (Internationales Fédération Comptabilité :IFAC)من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع و تطوير معايير دولية في مجالات سلوك و آداب المهنة و المراجعة و التأكيدات و التعليم و المعايير المحاسبية للقطاع العام، كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين و الموظفين العاملين بالمكاتب الصغيرة و المتوسطة و المحاسبين العاملين في القطاعات التجارية، و النامية.

2-**مجلس معايير المراجعة و التأكد الدولية(Internationales d'audit et confirmation:IAASB):**أحد لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC:Internationales Fédération Comptabilité) و التي تحدد المعايير الدولية

[16]الموقع الرسمي للإتحاد:http://ar:ifac.org/about 2020/02/03 الساعة20:00

للمراجعة أو التدقيق، و يتمثل هدفها في تحسين درجة توحيد ممارسات المراجعة و الخدمات ذات الصلة عبر دول العالم، عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة و وظائف المراجعة و التصديق.[17]

يخدم مجلس المعايير الدولية للمراجعة و التأكيدات(Internationales d'audit et confirmation:IAASB) المصلحة العامة من خلال:

- القيام بشكل مستقل و بموجب الصلاحية المناطة به، بوضع معايير أداء عالية الجودة تعالج عمليات المراجعة، الفحص، عمليات التأكيد الأخرى، الرقابة النوعية و الخدمات ذات العلاقة.
- القيام بتسهيل التقارب بين المعايير الوطنية و المعايير الدولية بحيث يساهم ذلك في تعزيز جودة الممارسة و توحيدها على نطاق العالم. [18]

المطلب الثاني: أهمية و أهداف معايير التدقيق الدولية

الفرع الأول:أهداف معايير التدقيق

يحقق إصدار معايير التدقيق الدولية بعض الأهداف و المزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات المتعددة الجنسيات، أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير التدقيق بعد، أو تلك التي تسعى لتطوير معايير المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، و ذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها إلى المستوى الدولي و تتلخص أهم هذه الأهداف و المزايا في الأتي:[19]

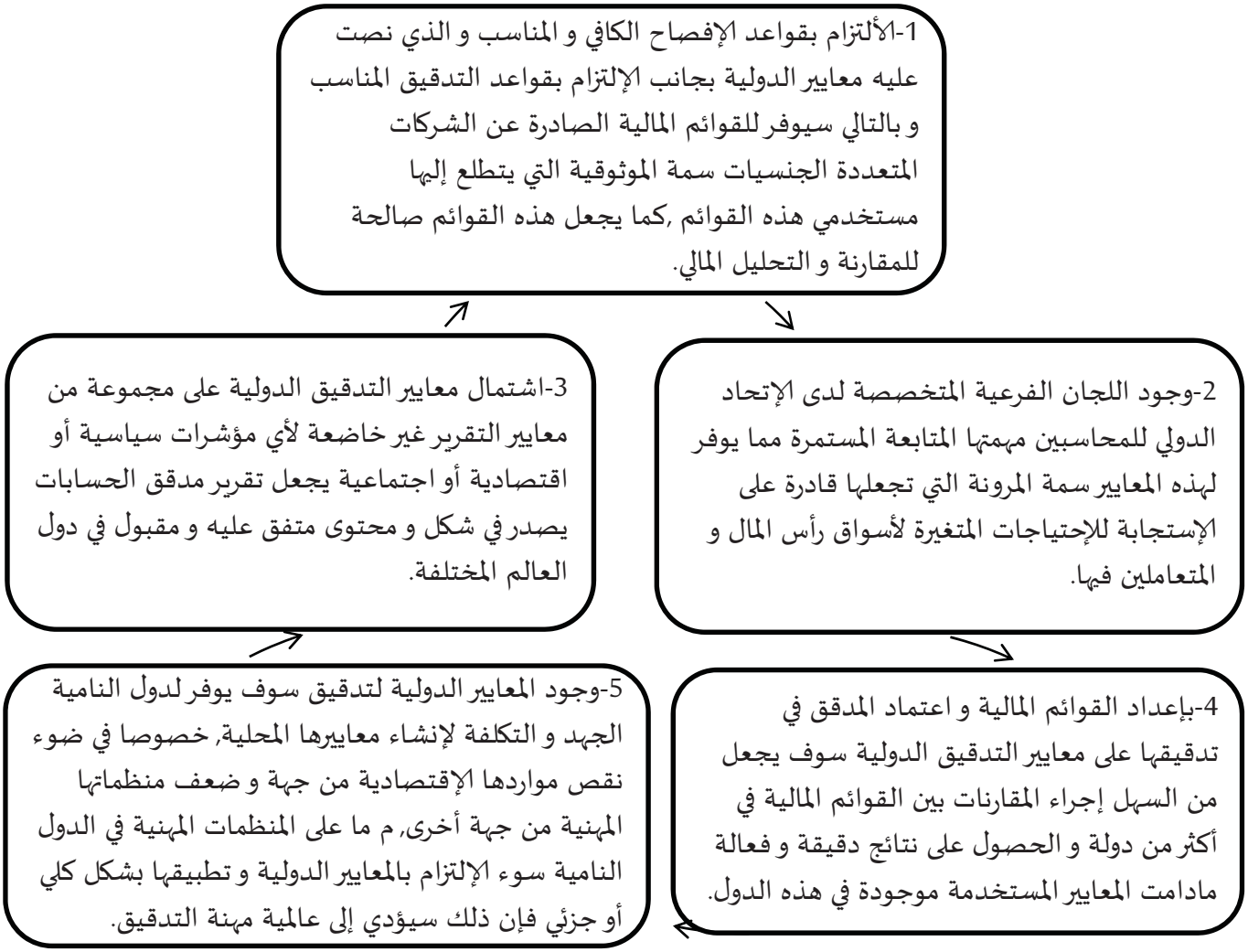
[17] أمين السيد أحمد لطفي, دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد, 2007, الدار الجامعية, الإسكندرية, ص38.

[18] أمين السيد أحمد لطفي, مرجع سبق ذكره,ص38.

عيد معيون الشهري, *معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية*, دار العامة للبحوث, الطبعة

[19] الأولى, الرياض, 1999,ص29,30

الشكل رقم(04-I): أهداف معاييرالتدقيق الدولية.



المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على مرجع سبق ذكره

الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة، على شرط أن تكون هده المعايير مقبولة ومتعارف عليها و مناسبة وموثوقة بشكل تحريري، و أن تكون مبلغة لجميع أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أدهانهم و يلزم إعادة النظر، فيها من حين لأخر للتطوير و التحسين، لغرض مسايرتها للمستجدات الحاصلة من جهة و معالجة أوجه القصور التي تظهر أثناء تطبيقها.[20]

[20] حازم هاشم الالوسي، *الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق*، ج1 ، ط1 ، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003 ، ص 9

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية:[21]

- ❖ تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- ❖ تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية و الدولية.
- ❖ إن التغيرات الحاصلة مثل العولمة، و تحرير التجارة الدولية، و تكنولوجيا المعلومات و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق الدولية.
- ❖ أن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بمقارنتها بغيرها من المعايير الوطنية لكثير من الدول.
- ❖ تمثل معايير التدقيق الدولية إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين و توحيدهم في أداء العمل بشكل أمثل.
- ❖ تساعد في تحسين أداء المراجع الخارجي و الارتقاء بعمله و الحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات و المفاهيم و المعايير اللازمة لأداء مهمته و تنفيذها.
- ❖ وجود معايير دولية سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، و لاسيما في المجالات و المناطق التي هي في طريقها للتطور و التنمية.

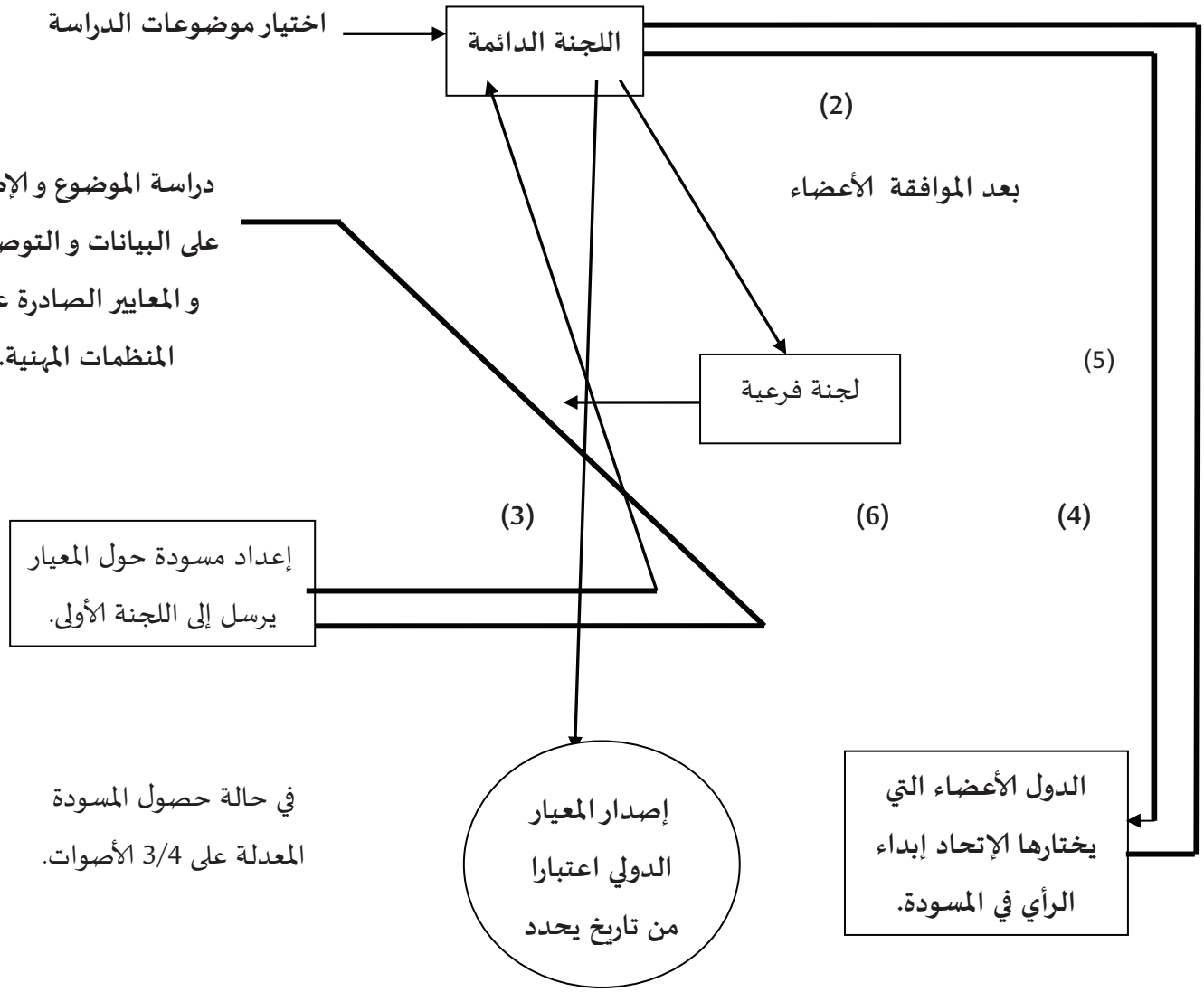
[21] رزق أبو زيد الشحنة, *تدقيق الحسابات:مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية*, عمان, الأردن, دار وائل للنشر و التوزيع ,2015, ص104

المطلب الثالث: خطوات إصدار معايير التدقيق و أهم انتقاداتها

الفرع الأول: خطوات إصدار معايير التدقيق

حددت مقدمة معايير المراجعة الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية كمايلي:

الشكل رقم(I-05): هيكل صياغة المعايير الدولية للتدقيق



المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في معايير الدولية للمراجعة، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، المنصورة، 2000،الطبعة 1،ص73

الفرع الثاني: أهم الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير محاسبة و تدقيق، فقد ثم الجدال في عام 1971(قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات و التقاليد و

البيئة الاقتصادية، و بعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.[22]

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير تدقيق و محاسبة دولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبة دولية لتوسيع أسواقها، و يقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية.

و قد ذكر أحد المعلقين ا أتي:

"لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبة و معايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم و ممارساتهم و التي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية و لا ويجدلها القدرة و السلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها" [23].

[22] أمين السيد أحمد لطفي، *المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس مال*، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2005، ص218، 219

[23] محمد أمين مازون، *التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر*، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، فرع المحاسبة و التدقيق،جامعة الجزائر، 2013، ص280.

المبحث الثالث: بنية و تركيبة معايير التدقيق الدولية

تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين اللذان تم التطرق فيهما إلى تقسيمات معايير التدقيق الدولية و أهم المجموعات الصادرة عن هذه المعايير.

المطلب الأول: تقسيمات معايير التدقيق الدولية

لقد تقسمت معايير التدقيق الدولية حسب النطاق الدولي على النحو التالي:

1-**المعايير الشخصية**:تبحث المعايير الشخصية بالقواعد العامة المتعلقة بشخصية المراجع و قد قسمت إلى:

- ✓ رقابة الجودة: يهدف هذا المعيار إلى ضمان تنفيذ عمليات المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
- ✓ استمرار المؤسسة: يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية وفاء المراجع بمسؤوليته تجاه فرض الاستمرارية.
- ✓ معيار الغش و الخطأ: يهدف إلى ترسيخ المعايير و تقديم الإرشادات حول مسؤولية المراجع عن الغش و الخطأ، حيث أقر بأنه يجب أن يأخذ باعتباره التحريفات المادية ذات ا أهمية في القوائم المالية.
- ✓ مراجعة التقديرات المحاسبية: على المراجع جمع المعلومات الكافية و الملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية و التي هي تحديد قيمة تقريبية لرصد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة، و عليه أن يطبق الإجراءات اللازمة أثناء تدقيقها.
- ✓ فحص المعلومات المالية المتوقعة: يجب أن يحتوي تقرير المراجع على طبيعة المالية، المعلومات المتوقعة و الإشارة إلى معايير التدقيق المتبعة لدى فحص هذه المعلومات.
- ✓ الجهات التابعة(الأطراف المرتبطة): يهدف هذا المعيار إلى تقديم الإرشادات بشأن مسؤوليات المراجع و إجراءاته المتعلقة بالمؤسسة التابعة، و يبين أن المراجع لا يتمكن من الكشف عن عملياتها، إلا أنه يجب أن ينجز ا إجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية.
- ✓ الاستفادة من عمل الخبير: عندما يستفيد المراجع من عمل المنجز من قبل الخبير يجب أن يحصل على أدلة إثبات كافية تجعل عمل الخبير ملائم لأغراض المراجعة و التدقيق.
- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية: يهدف هدا المعيار إلى توضيح مدى أهمية تاريخ تقرير المراجعة و مسؤولية المراجع، بالنسبة للأحداث اللاحقة و فيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية و الإجراءات التي يجب القيام بها للوفاء بتلك المسؤولية.[24]

2-**معايير العمل الميداني:** حددت حسب الإجراءات الدولية على مايلي:

- ✓ المعرفة بأعمال المؤسسة: يعني الحصول على كل المعلومات و كيفية الحصول عليها و الجهات المستفيدة منها.

[24] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، عمان، الأردن، الدار العلمية للنشر و دار الثقافة للنشر، 2000، ص240،249

- ✓ تقويم الخطر و الرقابة: يتطلب على المراجع الخارجي الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية، لأجل التخطيط للمراجعة و بطريقة فعالة، و أن يستعمل حكمه المهني لتحديد مخاطر المراجعة و تصميم إجراءات مناسبة بتخفيض المخاطر، و تعد دراسة الرقابة الداخلية و ما ينتج عنها من تقديم لخطر الرقابة أمرا هاما للمراجعين في ضوء ما ورد بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- ✓ التخطيط: ينص المعيار على أنه يجب على المراجع أن يخطط لعمليات المراجعة، فقد تحتاج بعضها إلى أمور إضافية.
- ✓ الإجراءات التحليلية: يتطلب هذا المعيار تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمرحلة التخطيط لعملية التدقيق الشاملة.
- ✓ الإقرارات الصادرة عن الإدارة: و يتعلق المعيار بإقرارات الإدارة و استعمالها كأداة مراجعة، و يحصل المراجع على الكثير من المعلومات و الاستفسارات الشفوية أثناء عملية المراجعة، و لهذا فإن سوء فهمه ينخفض كثيرا عند تأكيدات الإقرارات الشفوية بإقرارات مكتوبة.
- ✓ اعتبارات المراجعة الداخلية: يبين هذا المعيار أن على المراجع الخارجي، أن يأخذ باعتباره نشاطات المراجع الداخلي و أثرها على المراجعة الخارجية.
- ✓ ارتباطات المراجعة الأولية للأرصدة الافتتاحية: يقصد بهذا المعيار وضع القواعد و تقديم الإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية لدى تدقيق القوائم المالية لأول مرة، سواء كان للمؤسسة جيدا أو نتيجة تغيير المراجع و تعيين مراجع أخر.
- ✓ العينات في المراجعة: و يهدف هذا المعيار إلى التعريف على العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع، في الاعتبار عند التصميم و اختيار العينة و تقديم نتائج إجراءات المراجعة عليها.[25]

3-**معايير التقرير:** لقد حددت المعايير الدولية للتقرير على أنها تشمل المعايير التالية:

- ✓ التقرير: يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد و تقديم الإرشادات بشأن شكل و محتوى تقرير المراجع، و يبين بأن عليه أن يراجع و يقدم استنتاجات مستخلصة من قرائن المراجعة المجمعة، كونها الأساس الذي يستند إليه في إبداء رأيه في القوائم المالية.
- ✓ تقرير المراجع حول الارتباطات لغاية خاصة: يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد و الإرشادات بخصوص ارتباطات المراجعة ذات الغايات الخاصة، و سوف يتم عرض معايير بالنسبة لتقارير المراجع عن:
- ✓ القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية، أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما.
- ✓ حسابات معينة أو عناصر بنود بيانات مالية.

[25] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، عمان،الأردن، دار المسيرة للنشر و التوزيع،2006،ص37،38

- ✓ التقيد بالاتفاقيات أو العقود.
- ✓ القوائم المالية الملخصة.
- ✓ التوثيق: يهدف المعيار إلى وضع ا إرشادات المتعلقة بتوثيق عملية المراجعة، و بين أن على المراجع أن يوثق أمور الهامة و خاصة القرائن التي قدمت أساسا لرأيه الذي قدم وفق المعايير الدولية.[26]

المطلب الثاني: أهم مجموعات الصادرة لمعايير التدقيق الدولية

الشكل رقم(I -06):إطار معايير التدقيق

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الأولى: أمور تمهيدية(100-199)	100	-مقدمة تمهيدية عن معايير الدولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة.
	110	-إطار المصطلحات.
	120	-إطار المعايير الدولية للتدقيق.
المجموعة الثانية: المسؤوليات(200-299)	200	-الهدف و المبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية.
	210	-شروط الارتباطات بمهمة المراجعة.
	230	-التوثيق(و أوراق العمل).
	240	-الغش و الخطأ.
	250	-النظر في القوانين و اللوائح في تدقيق البيانات المالية.
	260	الاتصالات في أمور المراجعة مع هؤلاء المسؤولين ذوي السلطة بإرادة الشركة.
المجموعة الثالثة: التخطيط(300-399)	300	-التخطيط
	310	-المعرفة بأعمال و أنشطة المنشأة.
	320	-الأهمية النسبية في المراجعة.
المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية(400-499)	400	-تقييم المخاطر و الرقابة الداخلية.
	401	-المراجعة في ظل بيئة نظم معلومات الحاسب الإلكتروني.
	402	-اعتبارات المراجعة المرتبطة بالمنشآت التي تستخدم تنظيمات خدمية.
المجموعة الخامسة: أدلة إثبات المراجعة(500-599)	500	-أدلة الإثبات في المراجعة.
	501	-أدلة الإثبات في المراجعة-اعتبارات إضافية لبنود محددة.
	505	-المصادقات الخارجية.
	510	-الارتباطات للمرة الأولى-مراجعة الأرصدة الافتتاحية.

[26] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصر في المراجعة، بدون ناشر، جامعة طنطا، بدون نشر، ص133

	520 530 540 550 560 570 580	-الإجراءات التحليلية. -معاينة المراجعة و إجراءات إختبارية مختارة أخرى. -مراجعة التقديرات المحاسبية. -الأطراف ذوي العلاقة. -الأحداث اللاحقة. -الاستمرارية. -إقرارات الإدارة.
المجموعة السادسة: استخدام عمل الآخرين(600-699)	600 610 620	-استخدام عمل مراجع أخر. -دراسة عمل المراجعة الداخلية. -استخدام عمل خبير.
المجموعة السابعة: استنتاجات و تقرير المراجع(700-799)	700 710 720	-تقرير المراجع عن القوائم المالية. -الأرقام المقارنة. -معلومات أخرى في مستندات تتضمن قوائم مالية مراجعة.
المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة(800-899)	800 810	-تقرير المراجع عن الارتباطات بعملية مراجعة ذات غرض خاص. -اختبار المعلومات المالية المستقبلية.
المجموعة التاسعة: الخدمات ذات الصلة(900-999)	910 920 930	-الارتباطات بخدمات فحص القوائم المالية. -الارتباطات بخدمات أداء إجراءات متفق عليها المتعلقة بالمعلومات المالية. -الارتباطات بخدمات إعداد المعلومات المالية.

المجموعة العاشرة: إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية(1000-1100)	1000	-إجراءات المصادقة داخل البنك.
	1001	-بيانات نظم المعلومات ا إلكترونية-الحاسبات الإلكترونية الصغيرة.
	1002	-تظم الحاسبات الإلكترونية المباشرة.
	1003	- نظم قاعدة البيانات.
	1004	-العلاقة بين المشرفين على البنك و المراجعين الخارجيين.
	1005	-الاعتبارات الخاصة في مراجعة المنشات الصغيرة.
	1006	-مراجعة البنوك التجارية الدولية.
	1007	-الاتصالات مع الإدارة .
	1008	-تقديرات المخاطر و الرقابة الداخلية.
	1009	-أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الإلكتروني .
	1010	-دراسة ا أمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية.
	1011	-مضامين للإدارة و المراجعين عن مشكلة عام.
	1012	-مراجعة الأدوات المالية المشتقة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع (سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010، ص183،181

المطلب الثالث: كيفيات متعارف عليها لتبني المعايير

-أساليب تبني معايير التدقيق:

تعد زيادة الثقة و المصداقية في القوائم المالية من بين العوائد التي تنبع من تبني معايير التدقيق الدولية، لكن على الرغم أن معايير التدقيق الدولية(ISA: Normes d'audite Internationales)غير إجبارية التطبيق، إلا أنها تتلق قبول من الدول يتزايد بشكل مستمر، و لكل دولة الحرية في اختيار الأسلوب الذي تستخدمه في تبني معايير التدقيق الدولية، و يمكن حصر هذه الأساليب فيما يلي:[27]

أ-التبني الكامل للمعايير: كثير من دول تتبع هذا الأسلوب نظرا لعدم وجود جهات مختصة بها تقوم بوضع معايير تدقيق كالدول النامية، ووفقا لهذا الأسلوب فإنه يتم تبني معايير التدقيق الدولية(ISA: Normes d'audite Internationales:)كليا أي بنسبة 100% و إضافة أي متطلبات تشريعية أو محلية لها.

[27] عبد الله أحمد، عمر باشموس، *تطبيق معايير التدقيق الدولية*، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، العدد9، مارس2010، ص8

ب-استخدام معايير التدقيق الدولية(ISA: Normes d'audite Internationales **)في تطوير معايير محلية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:**

في بعض الأحيان قد تفضل بعض الدول أن تتبع معايير التدقيق الدولية لكن بمقارنها مع معايير التدقيق المحلية، و في كل مرة تأكد على عدم وجود اختلافات بين هذه الأخيرة و بين معايير التدقيق الدولية، و في هذه الحالة فإنه يتم التأكيد في نهاية كل معيار محلي أنه يتطابق مع المعايير الدولية و الالتزام به يعد بمثابة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، أي لاداعي لإعادة إجراءات التدقيق عند الحاجة إلى تقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

ج-استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير معايير محلية في ظل وجود اختلافات هامة:

في بعض الأحيان قد تفضل بعض الدول إتباع هذا الأسلوب، و في هذه الحالة يجب الإشارة في نهاية كل معيار محلي الاختلاف بين ذلك المعيار و معايير التدقيق الدولية من خلال وضع تنبيه واضح يحدد وجود ذلك الاختلاف مع الأخذ بعين الاعتبار كل الإجراءات الإضافية المطلوبة في المعيار الدولي مقارنة بالمعيار المحلي عند الحاجة إلى تقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل يمكن الوقوف على جملة من الاستنتاجات، بأن المراجعة كانت تواجه مشاكل عديدة ترتبط بكيفية التقرير عن أنشطة متعددة في مختلف أنحاء العالم، كما عرفت المراجعة صعوبات عديدة بسبب وجود الكثير من المشاكل المرتبطة بنطاق المحاسبة الدولية كترجمة البيانات فضلا عن المشاكل المرتبطة بالمراجعة ذاتها كاختلاف اللغة التي يعد بها التقارير و نماذج التقارير، إضافة على الاختلافات الناشئة عن الممارسات المهنية للمراجعين.

و كانت نشأة المنشات الدولية باعثا لوضع القواعد المحاسبية الدولية لتنظيم مزاولة مهنة المحاسبة دوليا، و وضع القواعد العلمية و العملية للمراجعة الدولية، و إعداد معايير دولية لتنظيم مزاولة هذه المهنة عبر العالم لتزيد معها ثقة لمستخدمي القوائم المالية.

و بذلك فإن وجود معايير دولية للمراجعة سوف تفرض الحصول على تلك العوائد التي تنبع من وجود معايير دولية للمحاسبة عن طريق تزويد المستخدم بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد ثم التمسك بها و الالتزام بها، و كان الهدف من إصدار معايير المراجعة الدولية هو وجود مستويات و إرشادات مهنية كمراجعة الحسابات.

الفصل الثاني:
الإطار العام لمعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد:

في ظل الإصلاحات التي مست المهنة في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة معايير سميت بمعايير التدقيق(NAA:Normes d'audit internationales)، هذا قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي، و بغية تطوير مهنة التدقيق، وكذا العمل على الإنظمام للمنظمة التجارة الدولية، قامت بإصدار 12 معيار جزائري محلي التي تبنتها من معايير التدقيق الدولية، التي كانت في شكل ثلاث إصدارات، بداية من فيفري 2016، كل واحد منها يشمل 4 معايير محلية تساعد المهنيين في القيام بأعمالهم بكل مصداقية و شفافية و إيجاد الحلول للمشاكل التي تصادفهم عند أداء مهام.

المبحث الأول: المدخل العام للتدقيق الحسابات في الجزائر

إن المراجعة مجال واسع، عرف تطورات عديدة صاحبت تعقد النشاطات و تنوعها في مختلف المؤسسات الجزائرية.

لذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كيفية تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر و المراحل المختلفة التي عرفتها منذ الاستقلال من خلال ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: نبذة تاريخية لمهنة و مهمة التدقيق في الجزائر

مرت المراجعة في الجزائر بمراحل مختلفة بحيث ثم تقسيم هذا التطور إلى ثلاثة مراحل أساسية هي:

أولا:الفترة 1969-1980

بدأ تنظيم مهنة المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية سنة 1969وفقا للأمر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لعام 1970، حيث تنص المادة 38 على[28]:"أنه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، و في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأسمالها, و ذلك بقصد التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات و تحليل الوضعية المالية للأصول و الخصوم".

لقد حدد المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 مهام وواجبات مراجع الحسابات، و هو النص الذي اعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، وحول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

[28] قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1970

-المراقبين العامين الماليين.[29]

-مراقبوا المالية.

-مفتشوا المالية.[30]

ثانيا: الفترة 1980-1988:

كانت لمرحلة إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني و هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي عرفت ضعف تحكم في النظام المحاسبي بالغ الأثر في إجبار المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة.

هذا و مع صدور دستور سنة1976 و الذي انبثق عنه إعادة تنظيم مهنة المراجعة، اقر بإنشاء مجلس المحاسبة بصدور القانون 05/80 المؤرخ في 03/01/ 1980[31] هذا القانون سمح بإلغاء المادة39 من قانون المالية لسنة 1970، و توسيع المرسوم 173/70 المتعلق بمهام وواجبات مراجع الحسابات الذي استمد تصوره من هذه المادة و منع احتكار مراجعة الحسابات للمؤسسات العمومية لمجلس المحاسبة، و هذا طبقا للمادة05 من نفس القانون، التي تنص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية أين تتم مراقبة صحتها، قانونيتها و مصداقيتها..."

ثالثا: فترة ما بعد الإصلاحات

عرفت مراجعة الحسابات في الجزائر تطورا بطيئا إلى غاية عام 1988، و هو تاريخ صدور القانون 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 الخاص بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، بحيث ركز هذا القانون على ضرورة إعادة تنظيم كامل للمراجعة تجنبا للتناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حينذاك.[32]

و بالتالي فان مرحلة إعادة تنظيم هذه المهنة من الناحية القانونية أوجبت تواجد مراجعة داخلية بمختلف المؤسسات الاقتصادية العمومية.

---

[30] Mohamed Samir hadj Ali, le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions, revue algérienne de comptabilité et d'audit, 3eme trimestre, N°3, 1994, p10.

[31] المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في29/12/1971, ص1856.

[32] محمد بوسماحة, معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر, رسالة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة الجزائر, الجزائر,2002,ص29.

المطلب الثاني:النصوص القانونية و الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

الفرع الأول:المرجعية القانونية و التنظيمية لمهنة التدقيق

تعد مهنة التدقيق من المهن ذات الأهمية البالغة في الجزائر لمالها من أثر على الساحة الاقتصادية، و هذا ما جعلها تحظى بترسانة من القوانين و النصوص التي تنظمها خاصة في الآونة الأخيرة، فيما يلي، سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تشكل المرجعية القانونية للمهمة، تجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91 الصادر سنة1991، و الذي ثم إلغاءه بصدور قانون10/01،المؤرخ في 29جوان2010، و الذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير الحسابات و المحاسب المعتمد[33] ، إضافة إلى هذا القانون (قانون01/10)فإن هناك بعض النصوص المرجعيات ذات الصلة بالموضوع نذكر منها ما يلي:

- القانون التجاري الجزائري: و الذي يحدد شروط و كيفيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شركات المساهمة(Société par Action:SPA)، من خلال الموارد 600 و 609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، و المواد من 715مكرر4 إلى715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة.[34]
- الأمر رقم 05/05 الصادر في 25جويلية 2005 و الذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (Société à responsabilité limitée:SARL)في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداء من سنة2006.[35]
- المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9أكتوبر 2006، و الذي يحدد شروط و كيفيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث ثم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة و المبنية في القانون التجاري.[36]
- قانون رقم 09/09 الصادر في 30ديسمبر 2009، و الذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ حسابات.[37]

---

[33] شرقي عمر, مسؤوليات محافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد12، 2012، ص93.

[34] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة الحكومة، القانون التجاري، سنة 2007، ص188-191

[35] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005, المتضمن قانون المالية التكميلي 2005، العدد:52، بتاريخ :26 جويلية 2005، المادة 12،ص04.

[36] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد:64، بتاريخ: 11أكتوبر 2006، ص04.

[37] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون رقم 09/09 الصادر في 30ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009، العدد: 78، بتاريخ: 31 ديسمبر 2009، المادة، 44، ص16.

المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلق بتعيين محافظ حسابات، الجريدة الرسمية العدد بتاريخ 02 فيفري 2011.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011: يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال إرسالها، الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013: يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها الجريدة الرسمية عدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.
- قرار 24 يونيو 2013: و المحدد المحتوي معايير تقارير محافظ الحسابات و الذي أتبع بقرار 12 يناير 2014، و المحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير.[38]
- مقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزارة المالية.
- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016: المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية، الصادر عن وزارة المالية.
- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية.

الفرع الثاني: المنظمات المسيرة للمهنة المراجعة بالجزائر

ينظم مهنة المراجعة في الجزائر مجموعة من القواعد و الآليات التي تعمل على السير الحسن لهذه المهنة، و ذلك من خلال هيئات مشرفة على المراجعة تتمثل في:

أولا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بموجب القانون 08/91 المؤرخ في27/04/1991 ، بحيث نصت المادة الخامسة من القانون السالف ذكره على أن "تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ الحسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون. و يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، و يحدد تشكيل المنظمة و صلاحيتها و قواعد سيرها عن طريق التنظيم". [39]

و بالتالي فإن هذه المنظمة جهاز مهني يكلف في إطار القانون فضلا عما سبق ذكره بما يلي:[40]

-السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

الدفاع على كرامة أعضائه و استقلاليتهم.

-إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف الشطب من جدولها.

---

[38] .الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 يونيو 2013، و المحدد المحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014، و المحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014، ص: 10-19 .[38]

[39] المادة 05 من القانون التنفيذي رقم 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل:1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

[40] تبعا للمواد: 9،10،11 من القانون 08/91

-يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة و اتجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.

-يعد ويراجع و ينشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

-تتأكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية و التقنية للأشغال التي ينجزها أعضائها ضمن احترام أخلاقيات المهنة و القوانين و التنظيمات المعمول بها.

- تقدر المنظمة الوطنية في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات و الشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله بها.

- تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات و الشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة و تحدد كيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

ثانيا: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تأسس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، و الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و يضبط اختصاصاته و فوائد عمله.

يدير النقابة[41] مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية.

و تتمثل مهام مجلس النقابة الوطنية فيما يلي:[42]

-حماية المصالح المعنوية و المادية لأعضاء النقابة.

-تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و لدى جميع السلطات و إزاء الغير.

-تمثيل النقابة في الأعمال المدنية و في إدارة الأملاك العقارية و المنقولة التي تملكها النقابة الوطنية و في تسييرها و في المثول أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعي عليه.

-الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة و تسويتها و عرضها إن اقتضى الأمر على غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم.

-تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.

-إعداد مشروع الإيرادات و النفقات و اقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه.

-عرض كل الحالات الداخلة في اختصاصاته على غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم التابعة للنقابة طبقا للقانون و النظام الداخلي.

-تحديد المطالب العادية للتدقيق و الرقابة.

---

[41] انظر المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 08 رجب 1412 الموافق ل 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصه و قواعد عمله.

[42] الجريدة الرسمية، العدد 03 المؤرخ في 1992/01/05، ص 82 و ما يلها.

-إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي و الحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة.

-القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة و توزيعها و نشرها.

ثالثا: المجلس الوطني للمحاسبة

أعلن عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، و تبعا للمادة الثانية من هذا المرسوم فان هذا المجلس يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري و مهني مشترك، يقوم بمهنة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها، و بالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، و يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة و الهيئات و الشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

تتمثل صلاحيات هذا المجلس خصوصا فيما يلي:[43]

- يجمع و يستغل كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و تعليماتها.
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات و التحاليل في مجال التنمية، و استخدام الأدوات و الطرق المحاسبية.
- يقترح كل التدابير إلزامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية و استغلالها العقلاني.
- يفحص و يبدي رأيه و توصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- يتابع تطور المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ينظم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.
- ينشر المجلس تقاريره و دراساته و تحاليله و توصياته، ما لم يكن هناك رأي مخالف يصدره الوزير المكلف بالمالية.

فيما يخص تشكيلة المجلس، فإن هذا الأخير يرأسه وزير المالية أو ممثله، و يتشكل من:[44]

- الرئيس المزاول مهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري و التوظيف العمومي.

[43] الجريدة الرسمية، العدد 56 المؤرخ في1996/09/25،ص18 و مايليها

[44] الجريدة الرسمية،العدد56، مرجع سبق ذكره.

- ممثل عن المتفشية العامة للمالية.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة و الصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة مراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك و المؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
- ممثلين(02)عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة(06)ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- أستاذين(02)لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة و المالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي.[45]

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على إصدار معايير التدقيق و كيفية إصدارها.

الفرع الأول: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل

إن لجنة توحيد ممارسات المحاسبية و إجراءات العمل المكلفة ب:

- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل .
- إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة.
- القيام بكل الدراسات و التحليلات في إطار التنمية و استعمال وسائل المحاسبة و مناهجها.
- اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة.
- دراسة و إبداء آراء توصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
- ضمان تنسيق البحوث النظرية و المنهجية و إجمالها في مختلف ميادين المحاسبة.
- إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة و تطبيقها.

[45] الجريدة الرسمية, العدد 56,مرجع سبق ذكره.

الفرع الثاني:لجنة مراقبة الجودة

إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة ب:

- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات.
- إبداء آراء و اقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة.
- ضمان جودة التدقيقات المكلفة بها المدققين المهنيين.

وضع المعايير الخاصة لكيفيات تنظيم المكاتب و إداراتها.

- وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال و آداب المهنة.
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة.
- إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال و الآداب و الأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيها يتصل بنصح الزبائن و مخالطاتهم.[46]

الفرع الثالث:اللجنة الخاصة

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة و هي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة و التدقيق.[47]

[46] دهامي,المجلس الوطني للمحاسبة، اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، مكتب الأمينة العامة,2017/02/28(مقابلة شخصية).

المبحث الثاني: أهم ا إصدارات الأولية لمعايير التدقيق الجزائرية.

صدرت المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم002 المؤرخ04 فيفري 2016 و الذي يهدف إلى وضع أربعة4 معايير جزائرية للتدقيق حيز التنفيذ.

المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق"210"اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.

1)-أهداف المعيار و مجال تطبيقه: في منظور هذا المعيار فإن المدقق يمكن أن يكون إما محافظ الحسابات أو مدقق متعاقدا، و قد جاء ليعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الكيان حول أحكام التدقيق التي تخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذا المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

و يهدف المعيار إلى قبول المدقق متابعة مهمة التدقيق ضمن الشروط المنفق عليها، في رسالة المهمة و أن يطلب من الكيان تأكيد الموافقة عليها، مع تدوين كل اختلاف يمكن حدوثه في ملف عمله.

2)-الشروط المسبقة للتدقيق:

يجب على المدقق قبل بداية مهمة التدقيق أن يضمن توفر الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما:

- ✓ المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان و هدف الكشوف المالية.
- ✓ أن تعترف الإدارة و تدرك و تتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية.
- ✓ أن تعتبر الإدارة أنه من الضروري وضع نظام رقابة داخلي فعال.
- ✓ لا تضع الإدارة أية قيود على الفحوص و المراقبات الضرورية للقيام بالمهمة

و إذا ما توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بسبب عدم توفر الشروط المسبقة، يناقش الأمر مع القائمين على التسيير و إدا لم يعالج الأمر يرفض المهمة بشرط أن لا يكون القانون يمنع ذلك.

3)-محتوى رسالة المهمة:

3-1 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:

يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق ما يلي:

- ✓ هدف و نطاق تدقيق الكشوف المالية.
- ✓ مسؤوليات محافظ الحسابات و الكيان.
- ✓ المرجع المحاسبي المطبق.
- ✓ الإشارة إلى شكل و مضمون التقرير الذي يعده المدقق.
- ✓ رزنامة فوتره الأتعاب و كيفية تنفيذه.

- ✓ تقديم الإدارة كل المعلومات الضرورية بما فيها الكشوف المالية في الوقت المناسب.
- ✓ تقديم التصريحات الكتابية لتبرير العناصر المقيدة في الكشوف المالية.
- ✓ إعلام محافظ الحسابات بكل الأفعال التي تصل إلى عملها و التي قد تؤثر على الكشوف المالية في الفترة الممتدة بين تاريخ التقرير و تاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

2-3 الأحكام الخاصة لرسالة المهمة:

يجب أن تتضمن رسالة المهمة:

- ✓ أحكام متعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء، أو إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.
- ✓ أحكام متعلقة بالتعامل مع المدقق السابق عند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي .

4)-التدقيقات المتكررة:

- ✓ يحدد المدقق أثناء قيامه بمهام التدقيق ما إذا كان من الضروري تذكير الكيان ببنود رسالة المهمة أو إعادة صياغتها و خاصة في الحالات التالية:
  - إذا ظهرت مؤشرات تبين سوء تقدير الكيان لطبيعة و نطاق التدخل.
  - إذا واجه المدقق مشاكل خاصة عند قيامه بمهامه.
  - إذا حدث تغيير في المساهمين أو القائمين بالتسيير في الكيان.
  - إذا وقع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من المدقق.
  - في حالة مراجعة بعض بنود في رسالة المهمة يتم إعداد رسالة مهمة جديدة تحتوي على العناصر المعدلة، أو يتم إدراج هذه العناصر في رسالة مهمة تكميلية للأولى.

5)- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:[48]

- ✓ لا يقبل المدقق تعديل أحكام مهمة التدقيق ما لم يكن سببا معقولا لذلك.
- ✓ إذا قبل المدقق تعديل أحكام مهمة التدقيق في مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على المدقق وضع أحكام جديدة و تضمينها في رسالة المهمة أو أي شكل يكون مناسب للاتفاق الكتابي.
- ✓ و إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق، و لم يرخص له الكيان بتنفيذ مهامه الأولية فيجب عليه:

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا كان القانون يسمح بذلك
- أن يحدد أي نوع من الالتزام الموجود(تعاقدي أو أي شكل آخر)و إبلاغ الأطراف المعنية(المساهمون، المسيرون، سلطات المراقبة) بآثار ذلك.

[48] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002المؤرخ في 4 فيفري2016.

6)-**أحكام خاصة أخرى:**

- ✓ يتم إعداد رسائل مهمة مشتركة أو رسائل فردية في حالة التدقيقات المشتركة.
- ✓ في حالة الرسالة المشتركة تحدد بدقة توزيع مهام وأتعاب كل مدقق على حدا.
- ✓ في حالة إعداد المدقق لحسابات مجمعة أو مدمجة للكيان و في نفس الوقت يكون المدقق لكيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة يقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة.
- ✓ و في حالة اختيار المدقق إعداد رسالة مهمة مشتركة يطلب من الكيان الأم التأكد خطيا بأن جميع الكيانات موافقة على محتوى الرسالة كل فيما يخصه[49].

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق"505"التأكيدات الخارجية

1)-الهدف من المعيار و مجال تطبيقه:

جاء هذا المعيار لمعالجة كيفية استعمال المدقق لإجراءات التأكد الخارجي و ذلك بتصور ووضع حيز التطبيق هذه الإجراءات بغية الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة و مصداقية عالية.

2)-**التعريف بالمعيار:**

التأكيد الخارجي: هو عبارة عن قرائن و دلائل إثبات يتم الحصول عليها عن طريق الغير(زبائن، عملاء، هيئات حكومية، مؤسسات أخرى...)و يكون خطيا، على شكل ورقي أو الكتروني أو أي شكل آخر و يكون موجها إلى المدقق مباشرة.[50]

و حسب هذا المعيار فإن التأكيد الخارجي يمكن أن يكون:

- ➢ **تأكيد مستعجلا:** و يسمى بالتأكيد الإيجابي، حيث يقوم الغير من خلاله بتأكيد أو رفض معلومات واردة في طلب التأكيد، أو يقوم معلومات مطلوبة منه.
- ➢ **تأكيد ضمنيا:** و يسمى بالتأكيد السلبي و في هذه الحالة يكون الغير مطالبا فقط بالرد في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

3)-**إجراءات التأكيدات الخارجية و نتائجها:**

عند إرسال طلب التأكيد الخارجي من طرف المدقق يجب أن يكون حريصا على الرقابة على هذه الطلبات مما يتوجب منه الأخذ بعين الاعتبار:

- ➢ التحديد الدقيق للمعلومات موضوع التأكيد، رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات و العقود.

[49] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره، ص6

[50] المقرر رق 002 مرجع سبق ذكره، ص2, بتصرف.

- اختيار"الغير"المؤهل للتأكيد مما يتطلب على المدقق توجيه التأكيد إلى جهة مسؤولة و على دراية بالمعلومات محل التأكيد.
- متابعة طلبات التأكيد.
- أخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها أخطار الغش.

بعد استفادة إجراءات التأكيد الخارجي يكون المدقق أمام الحالات التالية:

- **حالة تلقي الردود:** يجب على المدقق التأكد من مصداقية طلبات التأكيد بحيث: إذا تبين لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلبات التأكيد (كأن يتلقى الردود عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني و صعب عليه التأكد من مصدر الوثيقة، أو يتلقى ردودا شفاهية غير مكتوبة)

فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة أخرى مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك و إذا تحقق بأن الردود ليست لها مصداقية وجب عليه تقييم تأثير ذلك على أخطار الانحرافات الممكنة لاسيما خطر الغش

و كذلك تأثير هذه الردود على سير باقي إجراءات التدقيق الأخرى.

- **حالة عدم تلقي الردود:** و يقصد بها غياب الرد، أو تلقي رد جزئي من طرف الغير، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.[51]

و في هذه الحالة وجب على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

مثال: ذلك أن يقوم بخصوص فحص رصيد حسابات الزبائن، بفحص التحصيل ووثائق المبيعات، و وصولات التسليم و التوزيع، القريبة من تاريخ الإقفال.

و إذا رأى المدقق أن الحصول على الرد على الطلبات التأكيد المستعجلة ضرورية فإن اللجوء إلى إجراءات التدقيق البديلة لا فائدة منها، و في هذه الحالة يجب على المدقق أن يقيم آثار ذلك على عملية التدقيق و على رأيه.

- **حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد:**

-إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:[52]

- التحري و البحث حول أسباب الرفض و هل هي مقنعة أو منطقية أم لا.
- كما يجب على المدقق أن يقيم آثار رفض الإدارة على أخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش و على طبيعة و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الأخرى.
- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات أكثر مصداقية.

[51] مقرر رقم 002 مرجع سبق ذكره، ص4

[52] مرجع سبق ذكره, ص3.

- و إذا تضح للمدقق من خلال التحري أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة و مصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يقوم بإعلام الأشخاص القائمين على التسيير في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق و على رأيه كذلك.

4)-تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها:

يجب على المدقق:

- تحديد ما إذا كانت نتائج ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة.
- التأكد من احتوائها أو خلوها من الفوارق، (الفرق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير و تلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان).
- إن البحث عن وجود فوارق يكون:

❖ بهدف تحديد إذا ما كانت تشير إلى وجود انحرافات أولا، و إذا ما ثم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش.

❖ إن وجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية و عموما يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:

- رد من "الغير"المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق.
- الرد يعتبر غير موثوق.
- عدم الرد
- رد يحمل فوارق.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق"560"الأحداث اللاحقة.

1)-التعريف بالمعيار:

يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تقع:

- ✓ بين تاريخ إعداد الكشوف المالية[53] و تاريخ إعداد تقرير المدقق.

[53]تاريخ إعداد الكشوف المالية(تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية و تحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

✓ بعد تاريخ إعداد التقرير[54] إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية.[55]

و قد عرفها أيضا أبو زيد لشحاتة[56] على أنها"كل الأحداث التي تقع بين القوائم المالية و تاريخ تقرير المدقق" و كذا الحقائق التي تكشف بعد تاريخ هذا التقرير".

لقد عرفها غسان المطارنة[57] أنها:"الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات الختامية و إعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.
- تلك التي تدل على الظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

2)-الهدف من المعيار:

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى:

- الحصول على عناصر إثبات كافية و ملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إعداد التقرير، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى الإحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

3)-التواريخ التي لها علاقة بالأحداث اللاحقة :

1-**تاريخ إعداد الكشوفات المالية:** هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية و تحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

2-**تاريخ تقرير المدقق:** هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوفات المالية و الموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، و لا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوفات المالية.

3-**تاريخ المصادقة على الكشوفات المالية:** هو التاريخ الذي يتم من خلاله الاعتماد على الكشوفات المالية من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئات المداولة لها.

4- تاريخ إصدار الكشوفات المالية: هو الذي يتم فيه توفير الكشوفات و البيانات المالية للمدقق المؤسسة و كذلك تقرير المدقق للأطراف الخارجية.

---

[54] تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية و الموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، و لا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

[55] يعتبر تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف هيئة المداولة.

[56] أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-ط1، دار وائل، عمان، ص90، 2015.

[57] غسان مطارنة,مرجع سبق ذكرة,ص132

4)-إجراءات عملية التدقيق بعد الأحداث اللاحقة:

- التأكد من أن جميع الأحداث اللاحقة قد ثم تحديدها من طرف الإدارة.
- ضرورة حصوله على جميع المعلومات من الإدارة و من قبل الأطراف القائمة على الحكم في المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على الكشوفات المالية عند إقفال الحسابات، يمكن التطرق إلى بعض الحالات:

✓ القروض التي تحصلت عليه المؤسسة و التي ثم إبرامها.

✓ اقتناء أو تنازل المؤسسة عن الأصول المحققة أو المرتقبة.

✓ فتح رأسمال المؤسسة و الزيادات الحاصلة من خلال إصدار أسهم و سندات جديدة.

✓ التطورات الحديثة التي قد تمس الخصوم المقنعة.

✓ التعديلات المحاسبية الاعتيادية المسجلة أو المدرجة.

✓ الأحداث ذات الدلالة لتقييم المئونات المسجلة في الكشوفات المالية الواقعة.

✓ له الحق في الحصول على محاضر المسائل التي تمت مناقشتها و التي لم تحرر محاضرها بعد.

✓ الإطلاع على آخر الكشوفات المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة و الغير ملزمة قانونيا.

✓ له الحق على الإطلاع على الكشوفات الحسابات البنكية و مراجعة الكشوفات و الوثائق الحسابية في حالة عدم توفر محاضر الاجتماعات.

✓ إذا تبين لمدقق الحسابات وجود أحداث تستوجب حدوث تعديلات فعلية تحديد ما إذا كان ينعكس بشكل صحيح في الكشوفات المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به.

✓ أن يحصل على رسالة إثبات من طرف الإدارة أو الأفراد القائمين على الحكم تؤكد على أن الكشوفات المالية التي استوجبت تعديلات قد تمت معالجتها[58].

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق"580"التصريحات الكتابية

1)-التعريف بالمعيار:

التصريحات الكتابية هي عبارة عن كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصر مقنعا، و بالرغم من كونها كذلك إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

2)-مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق"580"إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الكيان في إطار مراجعة الكشوف المالية.

3)- الهدف من المعيار:

إن هدف المدقق من وراء تطبيق هذا المعيار هو:

[58] مقرر رقم002, ص6/2,مرجع

أ-تأكيده بأن الكيان قام بمسؤولياته على أكمل وجه.

ب-تعزيزه للعناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية.

ج-تأكيده بأن الكيان قام بالرد بشكل ملائم أو عدم الرد على التصريحات الكتابية المطلوبة منه.

4)-أنواع التصريحات الكتابية:

-التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

- لمدقق الحسابات الحصول على جميع التصريحات الكتابية التي تبين تحمل المؤسسة و الإدارة لجميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوفات المالية وفقا للمعيار المحاسبي المعمول به.
- تقييم الكشوفات المالية مثلما هو محدد في شروط المهمة في المعيار(210) المقدمة للمدقق و شمولية المعلومات.
- على الإدارة تحمل مسؤوليتها كاملة بإرسال تصريحات كتابية لمدقق الحسابات تؤكد فيها مايلي:
  - على أنها قدمت له جميع المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.
  - تقديم جميع الكشوفات المالية الخاصة بالمؤسسة مع توضيح جميع المعاملات و الاتفاقيات و التعهدات.

2-**تصريحات كتابية أخرى:** في إطار عملية التدقيق و التي من طرف مدقق الحسابات إلى وصول إلى جودة في عملية التدقيق و التوصل إلى نتائج صحيحة و ذات مصداقية يمكن للمؤسسة أن تبني عليها إستراتيجيتها قد يتطلب البحث عن تصريحات أخرى لدعم العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوفات المالية و في هذه الحالة على مدقق الحسابات المطالبة بتصريحات كتابية أخرى تهم المسائل التالية:

- التصريحات الكتابية الخاصة بجميع النقائص المتعلقة بنظام المراجعة و الرقابة الداخلية للمؤسسة و التي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومات المالية.
- التصريحات الكتابية المتعلقة بغياب موافق و أراء الهيئات الرقابية و الهيئات الوصية للمؤسسة و التي من شأنها التأثير و بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات و طرق تضمينها.
- التصريحات الكتابية المتعلقة بالدعاوى و النزاعات القضائية للمؤسسة و التي من شأنها التأثير على مصداقية الكشوفات المالية.[59]

5)-شكل التصريحات الكتابية:

- ✓ يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.

6)-خصائص التصريحات الكتابية:

حتى تكون التصريحات الكتابية عالية المصداقية يجب أن تكون:

[59] مقرر002،ص5/6، مرجع سبق ذكره.

- ✓ صادرة من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة و المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و الذين هم على دراية بالمسائل المعنية.
- ✓ تاريخها:قريبا قدر الإمكان من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية، و لا يكون بعدها.
- ✓ أن يشير إلى كل الكشوف المالية، التي تغطيها فترة تقرير المدقق.

المبحث الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر150 المؤرخ في 11نوفمبر2016 الصادر عن وزارة المالية، و الذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق الذي سنقوم بشرحها و تناول بعض الأساسيات لها.

المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق300" تخطيط و تدقيق الكشوف المالية"

1)-مفهوم التخطيط: يعني وضع إستراتيجية عامة و طرق تفصيلية لطبيعة و توقيت و نطاق عملية التدقيق المتوقعة و يخطط المدقق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤ و بالتوقيت المطلوب.

2)-التعريف بالمعيار:

يشمل التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة، مستمرة و متكررة، تبدأ من نهاية التدقيق السابق حتى نهاية التدقيق الجاري للعملية، و يشمل التخطيط شريك العملية و الأعضاء الرئيسيين الآخرين غير فريق العملية للاستفادة من خبرتهم و معرفتهم المتعمقة و زيادة فاعلية و كفاءة عملية التخطيط.

3)-مجال و نطاق تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق"تخطيط و تدقيق الكشوف المالية"التزامات المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية و بالأخص التدقيقات المتكررة.

4)-الهدف من المعيار:

يهدف المعيار الجزائري للتدقيق"تخطيط و تدقيق الكشوف المالية"إلى:

- التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق.
- تشخيص المشاكل المحتملة، و حلها في الوقت المناسب.
- تنظيم عملية التدقيق و إدارتها بالشكل المناسب من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال و كفؤ.
- تقسيم العمل بين أعضاء فريق العملية، و تسهيل توجيههم و الإشراف عليهم و مراجعة عملهم.

5)-واجبات المدقق في إطار تطبيق المعيار:

يعتبر المدقق مسئولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق و بالتالي فهو ملزم ب:

1-تحديد الأعمال(الأنشطة)الأولية لتخطيط(مهمة)التدقيق:

يجب على مدقق الحسابات وضع بعض الإجراءات و المتمثلة في :

- القيام بالإجراءات المطلوبة في معيار(220)المتعلقة بالمحافظة على حسب العلاقة مع الزبون.
- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية، بما في ذلك المتعلقة بالاستقلالية و النزاهة وفقا لنفس المعيار(220.)[60]
- التحقق من معرفة بنود المهمة و المطلوب منه شخصيا كما هو موضع في المعيار(210).
- التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.

[60] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم150، المؤرخ في 2016/10/11، ص 3.

2-بخصوص التخطيط لمهمة التدقيق:

يجب على المدقق:

- إعداد إستراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم الكيان و حجم الأعمال المطلوب انجازها.
- تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة و خطة التدقيق و تغييرها حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق.
- تخطيط طبيعة و توقيت و مدى توجيه و الإشراف على أعضاء فريق العملية و مراجعة عملهم.

3-عملية التوثيق:

يجب على مدقق الحسابات أو فريق الذي قام بعملية التدقيق إدراج في عملية التدقيق مايلي:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق.
- برنامج العمل المتبع.
- الإشارة إلى الإستراتيجيات البديلة التي ثم الاعتماد عليها إن وجدت.
- الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى تغيير إستراتيجية العمل.

4-بالنسبة للكيانات الصغيرة:[61]

تختلف الأمور في الكيانات الصغيرة كما عليها في الكيانات الكبرى حيث أنه في عمليات تدقيق الكيانات الصغيرة يمكن أن يقوم بأداء عملية التدقيق بكاملها مدقق واحد، سواء ينشط في مكتب أو بشكل فردي، و بالتالي لا وجود لفريق عمل و لا تطرح مشكلة الإشراف و في هذه الحالة يكتفي المدقق ب:

- إعداد مذكرة و جيزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق تتضمن القرارات المهمة المتعلقة بسيرورة عملية التدقيق.
- و إذا ظهرت هناك مشاكل معقدة، فيستحسن استشارة مدققين آخرين مؤهلين و ذوي خبرة، أو الهيئة التي يكون المدقق عضوا فيها.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500" العناصر المقنعة"

1)-مفهوم العناصر المقنعة:

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول إلى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني و تصنيف هذه المعلومات إلى صنفين:

- ❖ المعلومات المتضمنة و المؤيدة لإعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)و الوثائق الثبوتية (الفواتير، العقود، الصكوك....).
- ❖ معلومات أخرى مجمعة من وثائق أخرى، كمحاضر الاجتماعات أو المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

[61] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 6.

❖ غياب المعلومات كأن ترفض الإدارة منح المدقق التصريحات المطلوبة منها.

هذه العناصر تعتبر تراكمية في طبيعتها، و هي تعزز و تثبت تأكيدات الإدارة(المعلومات المقدمة من طرف الإدارة)، أو تناقضها.[62]

2)-خصائص العناصر المقنعة:[63]

1-عناصر مقنعة كافية و ملائمة: حتى يستطيع المدقق الاستناد إلى العناصر المقنعة في إبداء رأيه لابد من أن تتوفر هذه الأخيرة على خصائص معنية و هي:

- ✓ **الكفاية:** يقصد بها قياس كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها من العناصر المقنعة.
- ✓ **الملائمة:** إن الملائمة هي قياس لنوعية أدلة الإثبات و مدى موثوقيتها.

2-عناصر مقنعة ذات مصداقية و دلالة.

- ✓ **المصداقية:** إن مصداقية العناصر المجمعة مرتبط بالمصدر و الطبيعة و الظروف التي جمعت فيها حيث أنه:
  - تعتبر العناصر المجمعة من مصادر خارجية أكثر مصداقية من نظيراتها المجمعة من مصادر الداخلية.
  - العناصر التي يتحصل عليها المدقق بالطريقة المباشرة (الملاحظة العينة)أكثر مصداقية من التي يتحصل عليها عن طريق طلب معلومات.
  - تعتبر الدعائم المكتوبة مهما كان نوعها(ورقية، إلكترونية)أكثر من التأويلات اللفظية المستخلصة من المسائل التي يتم مناقشتها.
  - تعتبر الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من نسخها.
- ✓ الدلالة: "تقوم على الهدف المنشود من إجراء التدقيق و على التأكيد المتعلق به"

3)-واجبات المدقق بخصوص الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:

يقوم المدقق الحسابات بجمع العناصر المقنعة للوصول لنتائج معقولة تساعده في تأسيس رأيه مع الأخذ بعين الاعتبار ووضع حيز التنفيذ:

- ✓ الإجراءات اللازمة لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان و محيطه بما في ذلك نظام مراقبته.
- ✓ إجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف و الاختلالات.
- ✓ المراقبة المادية قصد حد الاختلالات إلى مستوى التأكيدات.

و من أهم الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة نذكر:

- ✓ تفتيش السجلات و الوثائق.
- ✓ تفتيش الأصول العينية.

[62] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص3، بتصرف.

[63] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره،ص 4، بتصرف.

- ✓ الملاحظات المادية.
- ✓ طلب المعلومات.
- ✓ طلب التأكيدات الخارجية.
- ✓ المراقبة المحاسبية
- ✓ إعادة التنفيذ.
- ✓ الإجراءات التحليلية

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510"مهام التدقيق الأولية(الأرصدة الافتتاحية)"

1)-نطاق و مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية [64]في حالة كون أن الكشوفات المالية تدقق لأول مرة، أو تكون دققت من طرف مدقق آخر.

كما يعالج أيضا الوجبات المطلوبة و المذكورة في المعيارين الجزائريين للتدقيق، المعيار"300" تخطيط و تدقيق الكشوف المالية، و المعيار700"المعطيات المقارنة- الأرقام الموافقة و الكشوف المالية المقارنة".

2)-الهدف من المعيار:[65]

يهدف المعيار إلى حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة، التي تثبت بأن:

- ✓ الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم نقلها بشكل صحيح.
- ✓ الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية يؤثر على الكشوف المالية للفترة الحالية.
- ✓ التطبيق السليم للطرق المحاسبية وفق المرجع المحاسبي المطبق، و أي تغيير في الطرق المحاسبية ثم الإفصاح عنه بشكل مناسب.

3)-واجبات المدقق:

- ✓ فحص الكشوف المالية السابقة و كذا تقرير المدقق السابق حولها بهدف التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.
- ✓ جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة لضمان أن الأرصدة لا تتضمن اختلالات من شأنها أن تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية.

[64] الأرصدة الافتتاحية هي أرصدة حسابات السنة n-1 لجميع حسابات قائمة المركز المالي من أصول و التزامات و حقوق ملكية

[65] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 3، بتصرف.

- ✓ تقييم إجراءات التدقيق الجارية لمعرفة مدى كفايتها للحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة بالنسبة للأرصدة الافتتاحية، و إذا تبين أنها ليست كذلك فيجب عليه وضع إجراءات تدقيق خاصة لهذا الغرض.
- ✓ إذا خلص بأن الأرصدة الافتتاحية تتضمن اختلالات جوهرية تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية وجب عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية لتحديد هذا الأثر، و إعلام الكيان بذلك.

4)-النتائج و تقرير المدقق:

- ✓ إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب أن يقدم رأيا بتحفظ و يبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية.
- ✓ يبدي المدقق رأيا بتحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي- حسب الحالة- إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل هام على الكشوف المالية للفترة الحالية، و أنه لم يتم معالجة تأثير هذا الاختلال بشكل سليم و عرضه و لإفصاح عنه بصورة كافية.

5)-الأرصدة الافتتاحية المتعلقة بوحدات القطاع العام:[66]

كما تناول هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية لوحدات القطاع العمومي، و إجراءات التدقيق فيها، حيث أنه يجب على المدقق في إطار جمع العناصر المقنعة حول الأرصدة الافتتاحية لهذه الوحدات تكون من خلال إعادة النظر في ملفات العمل أو التقارير، مع مراعاة:

- ✓ الطرق المحاسبية المطبقة من طرف الكيان.
- ✓ أهمية الأرصدة الافتتاحية على الكشوفات المالية الحالية.
- ✓ معرفة ما إذا ثم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة أم لا، و في حالة تدقيقها هل حدث تعديل على رأي المدقق السابق أم لا.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق رقم700"تأسيس الرأي و تقرير التدقيق"

1)-مجال و نطاق المعيار:

يعالج المعيار الوطني للتدقيق رقم 700 المتعلق بكيفية تأسيس الرأي و إعداد تقرير حول عملية تدقيق الكشوف النقاط الأساسية والهامة التالية:

-التزام المدقق بتشكيل أ ري حول الكشوف المالية معتمدا على جميع العناصر المقنعة؛

-أن يتم إعداد التقرير ومحتوى التقرير وفق المرجع المالي المطبق.

[66] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره ص5، بتصرف.

2)-الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى إبداء رأي قائم على أساس تقييم للاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة و التعبير عن هذا الرأي بوضوح في تقرير مكتوب.

3)-واجبات مدقق الحسابات وفق المعيار"700":

1-إبداء الرأي حول الكشوفات المالية:

يجب على المدقق الحسابات التأكيد في تقريره على حصوله على جميع المعلومات و العناصر المقنعة و الضمانات المعقولة التي تؤكد على أن الكشوفات المالية خالية و لا تحتوي على أي اختلالات معتبرة يمكن أن تؤثر على رأيه مراعيا بذلك المرجع المحاسبي المطبق.

2-كيفية إبداء و تأسيس رأيه:

بعد عملية التدقيق التي تمس جميع الوثائق الداخلية و الخارجية الخاصة بالكيان يمكن لمدقق الحسابات، و باعتماده على جميع العناصر المقنعة الفصل في التعبير عن رأيه إما برأي غير معدل و هذا ما يدل على صحة الكشوفات المالية، و إما برأي معدل في حالة اكتشافه أو توقعه لبعض الاختلالات.

4)-ما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق:

تطرق المعيار الجزائري إلى شكل التقرير الذي يعده المدقق حيث أشار إلى وجوب تحرير التقرير كتابيا ووجوب تضمنه المعلومات الآتية:

- عنوان يشير بوضوح بأن التقرير لمدقق مستقل.
- المرسل إليه.
- فقرة تمهيدية تذكر:

-تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.

-الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

-ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته و كذلك معلومات توضيحية أخرى.

-تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

-شرح المسؤولية المسيرين الاجتماعيين بخصوص إعداد الكشوف المالية وفق المجمع المحاسبي المطبق و الرقابة الداخلية على هذه الكشوف.

-شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن رأيه وفق معايير التدقيق الجزائرية.

-شرح لعملية التدقيق.

-تاريخ المدقق الذي لا يجب أن يكون سابقا لتاريخ جمعه للعناصر المقنعة المجمعة.

-عنوان المدقق.[67]

[67] مقرر رقم150 ، مرجع سبق ذكره، ص4

المبحث الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر150 المؤرخ في 11نوفمبر2016 الصادر عن وزارة المالية، و الذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق الذي سنقوم بشرحها و تناول بعض الأساسيات لها.

المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم-520-"الإجراءات التحليلية"

1)-مجال تطبيق المعيار:

1.يعالج هذا المعيار[68]:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

2. تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرّف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر(و التي يعالجها المعيار[69]315)بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كردَ على تلك المخاطر.

3. الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تمَ استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

4. يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.

2)-الواجبات المطلوبة من المدقق:

2-1-الإجراءات التحليلية المادية:

-قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

-يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، و الذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية.

- يمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات....الخ لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كمَا هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.

[68] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية,مقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، ص3

[69] م.ج.ت : 513 التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.

- تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها(داخلي و خارجي)وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1، معطيات الكيان مع معطيات القطاع) و طبيعتها(واقعية و موضوعية)، وترتبط بظروف تحصيلها و كذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها.

-لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما و الذي إذا أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى كشوف مالية تحوي اختلالات معتبرة، على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها، موثوقيتها، تجزيئها و توفرها.

-يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة و القيم المنتظرة و الذي ما فوقه وجب تليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

2-2-الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة:

-يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة تامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

2-3-تحليل نتائج الإجراءات التحليلية:

-عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فانه يقدرَ ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، ب:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع تناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول تلها؛
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف[70].

المطلب الثاني: المعيار الجزائري570"استمرارية الاستغلال"

1)- مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

2.1.فرضية استمرارية الاستغلال:

-حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

-يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

-عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

-استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

-يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، و هذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو

[70] مقرر رقم 23،مرجع سبق ذكره،ص 4.

منعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

3.1.مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله:[71]

-يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله .حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

-يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.

تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما ، كلَما كانت الفترة التي وقع أوسيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه ، طويلة؛
- حجم و تعقيدات الكيان، طبيعة و حالة نشاطاته و كذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها؛
- يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت إصداره .قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول إصدارها في الفترة التي تمَت فيها صياغتها.

2)- مسؤولية المدقق:

-يجب على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية؛
- استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أولا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- مع ذلك، و كما هو وارد في الم.ج.ت200[72]، الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الأختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية و التي من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.
- لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. و عليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

3)-أهداف المعيار:

أهداف المدقق هي ما يلي:

أ .جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛

ب . استخلاص النتائج حول وجود"عدم اليقين"معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، و ذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي ثم جمعها.

ت . تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

---

[71] مقرر رقم 23،مرجع سبق ذكره،ص3.

[72] م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق التي تؤدي إلى تدقيق بحسب المعايير الجزائرية للتدقيق.

4)-الواجبات المطلوبة:

-إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة[73].

-تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة.

-الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها.

-إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف.

-الاستنتاجات و تقرير التدقيق.

-تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود معتبر « عدم يقين» .

-تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال.

-رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه.

-التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية.

المطلب الثالث:المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610"استخدام أعمال المدققين الداخليين.

1-مجال تطبيق المعيار:

1.يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت315 ، أ ن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

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

2- العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي :

- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي و كذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.
- بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.
- مهما بلغت درجة استقلالية و موضوعية 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 و لا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

3- **الأهداف:**

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

4- الواجبات المطلوبة:

4-1تحديد إمكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين:[74]

[73] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الأختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.

[74] مقرر رقم 23,مرجع سبق ذكره,ص3.

على المدقق الخارجي تحديد:

(أ) -احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي.

(ب)-في حال تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي.

بشكل عام، قد تشمل أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالآتي:

- **متابعة المراقبة الداخلية** :قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها 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 توجهات الإدارة و مقتضيات 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 إدارة المخاطر.
- **الحوكمة** :يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم و أخلاقيات الكيان، نجاعة الإدارة و شفافية تسييرها.

4-2- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة:

ليتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، على المدقق الخارجي تقييم و وضع حيزا لتنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة. و تحتوي هذه الإجراءات على:

- النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين؛
- فحص عناصر سبق وأن راجعها المدققين الداخليين؛
- فحص عناصر مشابهة أخر

4-3-التوثيق:

إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، و كذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها[75]

.

[75] مقرر رقم 23,مرجع سبق ذكره,ص6,4.

المطلب الرابع: المعيار رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

1-مجال التطبيق:

1.يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

2.لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكوَن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال
- متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمَت معالجتها في المعيار[76] 222 ؛ أو
- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلَ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية(خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمَت معالجتها في المعيار[77] 500.

3. الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

2- **مسؤولية المدقق في رأي التدقيق:**

- يتحمَل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، و لا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه.
- مع ذلك، إذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينه، و اتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج و خلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة و ملائمة.

3-الأهداف هذا المعيار:

أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

4 -**الواجبات المطلوبة:**

4-1- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير:

-عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه.

قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

(أ) الحصول على معرفة أفضل للكيان و محيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة و تحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر:

(ب) تقدير تقييم بعض الأصول و المحزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز والاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات:

[76] م.ج.ت 222: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية

[77] م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.

(ت) جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى:

(ث) الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:

- تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية؛
- الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات امتيازات المستخدمين؛
- تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط و تقييم تكلفة إعادة التأهيل:

(ج) تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة:

(ح) تحديد و وضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشوف المالية:

(خ) تعريف و أداء إجراءات التدقيق التكميلية.

4-2-طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق:

لتحديد طبيعة، رزنامة و امتداد هذه ألإجراءات، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- طبيعة الموضوع الذي هو محل أعمال الخبير:
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع الذي هو محل أعمال الخبير:
- أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق
- معرفة و تجربة المدقق للأعمال المنجزة سابقا من طرف الخبير:
- إذا كان الخبير يخضع أو لا لسياسات و إجراءات رقابة النوعية لمكتب المدقق.

4-3كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق:

-على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعيَن يمتلك الكفاءة، المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق.

-ترمي الكفاءة إلي مستوى و مؤهل الخبير و تعنى المهارة بقدرته على وضع هذه الكفاءات حيز التنفيذ.

فيما يخص الموضوعية، يجب أن يتضمَن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية و علاقات هذا الخبير مع الكيان و التي من شأنها المساس بموضوعيته.

قد تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة، المهارات و الموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة، مثل:

- التجربة الشخصية السابقة لأعمال هذا الخبير المقابلات مع هذا الخبير:
- المقابلات مع مدققين آخرين أو أشخاص آخرين متعودين على أعمال هذا الخبير:
- معرفة مؤهلات هذا الخبير، انتمائه إلى هيئة مهنية أو لجمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة، أو أي شكل آخر من الاعترافات الخارجية:
- الإصدارات و الكتب المؤلفة من طرف هذا الخبير:
- سياسات و إجراءات مراقبة النوعية لمكتب المدقق إذا كان الخبير مستخدم لديه.

4-4-اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق:

-على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له ب:

- تحديد طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات التدقيق:

- تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.

- قد تتضمَن الجوانب الدالة في معرفة المدقق لمجال خبرة الخبير:

- معرفة ما إذا كان مجال الخبرة يكتسي اختصاصات دالة للتدقيق:
- معرفة ما إذا كانت تطبق معايير مهنية أو غيرها، كذلك متطلبات تنظيمية أو تشريعية؛
- ما هي الفرضيات و الطرق، بما فيها النماذج عند الاقتضاء، التي يتخذها الخبير، وعموما هل يعترف بها في مجال خبرته و هل تعد ملائمة لاحتياجات إعداد المعلومة المالية:
- طبيعة المعطيات أو المعلومات الداخلية و الخارجية التي يستخدمها الخبير المعين من طرف المدقق.

4-5- الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق:

يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على:

(أ) طبيعة، امتداد و أهداف أعمال هذا الخبير.

(ب) أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و هذا الخبير.

(ت) طبيعة، رزنامة و امتداد التواصل بين المدقق و هذا الخبير، بما فيه شكل أي تقرير الذي سيقدمه هذا الأخير.

(ث) ضرورة التزام الخبير المع ين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية.

-6-4-تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق:

على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق، بما في ذلك:

- دلالة و عقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، و ترابطها مع عناصر مقنعة أخرى: قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير و إجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات:

- عندما تستدعي أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق في هذه الحالة تقدير ما إذا كان استعراض هذه الفرضيات قد تم على نحو ملائم و أنها مقبولة عموما في مجال الخبرة المعتبرة:

-إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن الوضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر و المراجعة بالسبر.

6-4- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق:

-لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدَ ل.

-لكنَه قد يعتبر من الضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي معدَ ل و بالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الملاحظة.

-إذا أشار المدقق في تقريره لأعمال الخبير الذي ع ينه معتبرا ذلك ذا دلالة في فهم الرأي المعدل الذي ع بر عنه، فعلى المدقق التنويه في تقريره أن ذلك لا ينقص من مسؤوليته في شيء فيما يتعلَق بالرأي الذي عبر عنه[78].

المبحث الرابع: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق المحلية.

صدرت المجموعة الرابعة لمعايير المحلية للتدقيق بموجب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24سبتمبر2018 الصادر عن وزارة المالية و الذي يهدف إلى وضع أربعة معايير حيز التنفيذ و التي سوف نقوم بشرحها

المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230"وثائق التدقيق"

[78] مقرر رقم 23,مرجع سبق ذكره,ص8,3.

1)-التعريف بالمعيار[79]:

حسب هذا المعيار فإنه يفيد مصطلح التوثيق، الاحتفاظ بجميع الوثائق المعدة من طرف المدقق أو المتحصل عليها أثناء تأدية مهامه.

1-طبيعة وثائق التدقيق:

تتشكل وثائق التدقيق من كل الوثائق التي تخص:

- ❖ إجراءات التدقيق المنجزة.
- ❖ العناصر المقنعة المجمعة.
- ❖ نتائج التدقيق المتوصل إليها.

و قد تكون على شكل ورق أو أشرطة أو تقارير إلكترونية أو أية دعامة أخرى، و تشمل مايلي:

- برامج التدقيق.
- التحليل المالي و استخراج النسب المحاسبية.
- مذكرات و ملخصات خاصة بموضوعات هامة.
- رسائل للتأكد و التوكيد.
- استبيانات المراقبة.
- المراسلات(بما في ذلك البريد الإلكتروني)الخاصة بالموضوعات الهامة، و من الممكن إضافة صورا و ملخصات من سجلات المنشأة كجزء من أوراق عمل المراجعة، إذا كان مناسبا، و مثال ذلك، العقود و الاتفاقيات الهامة بالشركة، و لا يعد هذا الإجراء بديلا للسجلات المحاسبية.

1-2-خصائص وثائق التدقيق:

لتسهيل عملية التدقيق و إضفاء دقة عالية على عملية التدقيق، و حتى يتسنى معرفة و فهم محتوى وثائق التدقيق لا سيما في حالة إشكالات تتطلب الرجوع إلى وثائق التدقيق, لا بد من توفر هذه الأخيرة على ميزتين أساسيتين، و هذا طيلة المدة القانونية المنصوص عليها في الاحتفاظ بملفات التدقيق و هما:

- الوضوح
- القابلية للقراءة.

1-3-أهمية وثائق التدقيق:

إن من بين المسائل التي تجعل من وثائق التدقيق ذات أهمية تتمثل فيما يلي:

- ❖ دعم استنتاجات المدقق بالنظر إلى الأهداف العامة للمدقق المستقل و أداء عملية التدقيق.
- ❖ تؤكد وثائق التدقيق بأن المدقق خطط لعملية التدقيق و أداءها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية و التشريعات و القوانين المطبقة.
- ❖ مساعدة فريق المهمة في التدقيق و أدائهم لمسؤولياتهم و تمكينهم من تقديم تقرير عن أعمالهم.
- ❖ الاحتفاظ في ملف التدقيق بالنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية.

[79] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية, ص3, بتصرف.

2)-مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

يمكن أن تكون واجبات تدقيق إضافية أخرى تفرضها التشريعات و القوانين، كما أنه تجدر الإشارة إلى أن واجبات التدقيق المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية الأخرى لا تبطل تطبيق هذا المعيار.

3)-الهدف من المعيار:

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار يتمثل في تحضير الوثائق التي تسمح للمدقق بـ :

- ❖ إعداد ملف تدقيق كافي و مناسب و كامل لتدعيم تقريره.
- ❖ تأكيد المدقق بأنه ثم التخطيط و التنفيذ للتدقيق طبقا لمعايير التدقيق الجزائرية و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية ذات الصلة.
- ❖ الاحتفاظ بملف دائم للبيانات ذات الأهمية لأغراض مهام التدقيق المستقبلية.
- ❖ تمكين المدقق من إجراء رقابة النوعية على أداء عملية التدقيق وفقا ل"م.ج.م.ن"[80]

المطلب الثاني: معيار التدقيق الجزائري رقم501"العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-"

1)-مجال تطبيق المعيار[81]:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية، عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة وفقا للمعايير، 300(ردود المدقق في تقييم المخاطر)و 500(العناصر المقنعة) و كذا المعايير الأخرى، و ذلك فيما يتعلق بالمخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية.

2)-الهدف من المعيار:

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار في الحصول على عناصر مقنعة، كافية و ملائمة بخصوص[82]:

- ➢ وجود المخزونات و حالتها.
- ➢ اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان.
- ➢ تقييم المعلومات الواجب الإفادة بها، خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3)-متطلبات المعيار:

3-1-بالنسبة للمخزونات:

- ➢ إذا كانت المخزونات التي تظهر في الكشوف المالية ذات أهمية و جب على المدقق التدقيق في وجودها و في حالتها و ذلك عن طريق:
  - حضور الجرد المادي بغرض:
  - معاينة تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الكيان لمراقبة نتائج الجرد و تقييمها.
  - فحص المجرودات.

[80] المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية ة كذلك مهام أخرى في التأمينات و الخدمات المرتبطة.

[81] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره،ص6،7، بتصرف.

[82] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص3.

- اختبار التعداد عن طريق السبر.
- تحديد ما إذا كانت الحسابات النهائية المخزونات الكيان تعكس بدقة النتائج الحقيقية لتعداد المخزون
- إذا تم الجرد المادي في تاريخ غير تاريخ الإقفال وجب على المدقق إضافة إلى الإجراءات المشار إليها في الفقرة أعلاه، التدقيق فيما إذا تم تقييد التغييرات بشكل صحيح بين التاريخين-تاريخ الجرد و تاريخ الإقفال.
- إذا كان حضور المدقق عملية الجرد المادي بات غير عمليا، وجب وضع إجراءات بديلة للحصول على عناصر مقنعة، كافية و ملائمة للتأكد من وجود المخزونات و حالتها، و إذا كان ذلك غير ممكنا يعبر عن رأيه بتقرير معدل وفقا للمعيار "700" (المعيار الجزائري للتدقيق"التعديلات المحدثة في الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل").
- إذا كانت المخزونات الخاضعة للتدقيق متواجدة لدى الغير و هي ذات أهمية في الكشوف المالية وجب على المدقق جمع العناصر المقنعة و الكافية حول وجودها و حالتها و ذلك إما:
  - عن طريق طلب تأكيد خارجي من الغير وفقا للمعيار رقم"505".
  - عن طريق إجراء تفتيش أو أي إجراء تدقيق آخر يراه ملائما، و ذلك في حالة الشك في موضوعية و مصداقية الرد على طال التأكيد الخارجي من طرف الغير.

2-3-بالنسبة للقضايا و النازعات:

إن القضايا و المنازعات التي تلزم الكيان قد تولد خطر اختلالات معتبرة و منه:

❖ يتطلب من المدقق وضع حيز التنفيذ لإجراءات تدقيق، تمكنه من تحديد هذه المنازعات و القضايا لاسيما:
  - الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي.
  - فحص محاضر جلسات المسؤولين عن التسيير و المراسلات مع المستشار القانوني الخارجي للكيان.
  - فحص حساب المصروفات القضائية.

❖ عندما يتبين للمدقق وجود دعاوي قضائية أو عند اعتقاد المدقق بإمكانية وجودها، عليه السعي للاتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للكيان، و إذا منع المدقق من ذلك لأسباب قانونية أو تنظيمية فعلى المدقق وضع إجراءات تدقيق بديلة.

❖ يعبر المدقق برأي معدل وفقا للمعيار**"705"**السالف الذكر، في حالة توفر الشروط التالية:
  - إذا ما رفضت الإدارة التصريح للمدقق بالاتصال بالمستشار القانوني، أو رفض المستشار القانوني الرد على طلب المعلومات بطريقة ملائمة، أو منع من الرد.
  - عدم تمكن المدقق من الحصول على عناصر مقنعة، كافية و ملائمة عن طريق إجراءات تدقيق بديلة.

3-3المعلومات القطاعية:

عندما تكون المعلومات القطاعية هامة و مؤثرة بالنسبة للكشوف المالية، فعلى المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة فيما يتعلق بالعروض و الإفصاح عنها طبقا للمرجع المحاسبي المطبق[83].

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق"530" السبر في التدقيق.

يتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق "200" الأهداف العامة للمدقق.

1)مجال التطبيق:

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

و يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و غير الإحصائي لتحديد و اختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعة تفصيلية و تقييم نتائج السبر.

و يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة و التي يؤسس عليها رأيه.

2)-الهدف من المعيار:

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختيرت منه العينة.

3)-مصطلحات واردة في المعيار:

نقوم بشرح مختصر لبعض المصطلحات الواردة في المعيار و هي:

1-3السبر:

هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

2-3خطر أخد العينات:

هو ذلك الخطر الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في التدقيق أو رأي غير ملائم.

3-3السبر الإحصائي:

يمكن أن يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه خاصيتان اثنتان:

- ✓ اختيار العينات يكون عشوائيا.
- ✓ استخدام الاحتمالات في تقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة.

4-3التطابق:

هو عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية بحيث يحوي كل مجتمع فرعي وحدات لأخذ عينة لديها خصائص مماثلة.

5-3الإختلال المقبول:

هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم.

[83] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018, مرجع سبق ذكره,ص4.

3-6الإنحراف:

هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

4)-متطلبات المعيار:

4-1اختيار طريقة أخد العينة:

- يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان عند اختياره العينة أهداف إجراء التدقيق و خصائص المجتمع الإحصائي الذي يجب أن يكون كاملا.

4-2حجم العينة:

يجب عل المدقق أن يقوم بتجديد العينة:

- بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخد العينات إلى مستوى مقبول و مناسب.
- في المنهج الإحصائي يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخد العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها، أما في المنهج غير الإحصائي، يقع اختيار العناصر ضمن الحكم الشخصي للمهني.

4-4طبيعة وسبب الانحرافات و الاختلالات:

- يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات و الاختلالات المحددة و تقيم أثرها المحتمل على الهدف المنشود.
- في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق اختلالا أو انحرافا حدد في السبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنه لا يمثل العينة، و عليه أن يضع إجراءات تدقيق إضافية لجمع الأدلة الكافية التي تثبت بأن هذا الاختلال لا يمثل المجتمع الإحصائي[84].

4-5استقراء الاختلالات:

- في حال المراجعات في التفصيل يجب على المدقق أن يستقرا الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي.
- في بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله.

4-6تقييم نتائج السبر:

- في حالة العكس إذا خلص المدقق أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص يمكن أن:
  - يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها و حول وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو يؤقلم طبيعة رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 540« تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها »

1)-التعريف بالمعيار:

[84] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018،مرجع سبق ذكره، ص3.

- ❖ التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه.
- ❖ إن درجة عدم التأكد في التقديرات المحاسبية،و إمكانية تحيز الإدارة المتعمد أو غير المتعمد فيها يؤثران في مخاطر الاختلالات المعتبرة.
- ❖ يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق.
- ❖ إن وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي و بين ذلك المسجل مبدئيا، أو الوارد في الكشوف المالية لا يعكس بالضرورة خللا في هذه الأخيرة.

2)-الهدف من المعيار:

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار إلى:

جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أن:

- ❖ التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة و المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها معقولة و هذا في المرجع المحاسبي المطبق.

3)-مجال التطبيق:

يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف، تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الأختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة و تحديدا، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و 330 و معايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

4)-الواجبات المطلوبة:

4-1إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة:

-عند تنفيذ إجراءات تقدير الخطر و الأنشطة ذات العلاقة للحصول على فهم للمنشأة و بيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية وفقا لما يتطلبه معيار المراجعة315، و من أجل توفير قاعدة لتحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية، على المدقق أن يكون ملما بما يلي:

- ❖ أحكام المرجع المحاسبي المطبق.
- ❖ الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمراجع ملحقة في الكشوف المالية.
- ❖ كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية.

- يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة، أو إذا اقتضى الأمر مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية[85].

[85] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص3.

خاتمة الفصل:

من خلال عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، نستخلص أن لهذه المعايير أهمية قصوى في تسهيل و تنظيم عمل المدقق و إن هذه الأهمية هي التي عجلت في إصدار هذه المعايير و عدم البطء مثل ما هو موجود في واقع تطبيق المعايير في الجزائر.

غير أن هذه المعايير لابد لها من التعديلات و إضافات لجعلها في مستوى المقبول، لجعلها أكثر ملائمة و تكييف مع معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى ضرورة تفعيلها و إيصالها إلى المهنيين و الهيئات المنظمة للمهنة.

الفصل الثالث

دراسة المقارنة بين معايير NAA و ISA و تحليل نتائجها

تمهيد:

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير التدقيق، نشأت معايير المراجعة الدولية التي تمثل أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة عبر العالم، من أجل توحيد ممارسة المهنة التي تختلف من بلد إلى آخر.

و الجزائر في إطار سعيها للإنظمام للمنظمة العالمية للتجارة تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة و المراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، حيث تسعى الجزائر إلى إيجاد توافق مع المعايير الدولية للمراجعة و ذلك في إطار إصدارها لمجموعة من معايير المراجعة الجزائرية، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية و المعايير الدولية.

المبحث الأول: مقارنة إصدارات الأولى مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام 505، 210، 560، 580.

سوف نقوم في هذا المبحث من مقارنة كل معيار جزائري مع معيار دولي في مطلب.

المطلب الأول:مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 210.

الجدول رقم(III-1): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 210.

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق210" شروط التكييف بالتدقيق"	المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"
من حيث : **-النطاق** **و** **-الأهداف**	يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات للاتفاق بين المدقق و العميل على شروط الارتباط بعملية التدقيق و كيفية استجابة المدقق لطلب الذي قد يقدمه العميل لتغيير شروط الارتباط إلى شروط بتوافر فيها مستوى اقل من التأكيدات كما ---يهدف إلى مساعدة المدقق في إعداد خطاب الارتباط المتعلق بتدقيق القوائم المالية و يمكن الاستعانة بهذا الإرشاد على الخدمات ذات الصلة لأنه قابل للتطبيق عليها إلا أنه يكون من المفضل إعداد خطابات منفصلة لهذه الخدمات. .	في منظور هذا المعيار فإن المدقق يمكن أن يكون إما محافظ الحسابات أو مدقق متعاقدا، و قد جاء ليعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الكيان حول أحكام التدقيق التي تخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذا المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة. -يهدف المعيار إلى قبول المدقق متابعة مهمة التدقيق ضمن الشروط المنفق عليها، في رسالة المهمة و أن يطلب من الكيان تأكيد الموافقة عليها، مع تدوين كل اختلاف يمكن حدوثه في ملف عمله.
من حيث:	**محتويات كتاب التكليف:**	**محتوى رسالة المهمة:**

-المحتوى	✓ الهدف من تدقيق البيانات المالية. ✓ مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية. ✓ نطاق التدقيق. ✓ شكل التقرير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج التكليف. ✓ رسالة تأكيد. ✓ إضافة إلى ذلك يمكن تضمين كتاب التكليف مايلي: ✓ ترتيبات متعلقة بتخطيط عملية التدقيق. ✓ طلب تأكيد شروط التكليف. ✓ أسس احتساب الأتعاب. إضافة إلى ذلك يمكن تضمين كتاب التكليف مايلي: ✓ ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين آخرين. ✓ ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين داخلين. ✓ ترتيبات تتم مع المدقق السابق. **إعادة التكليف بالتدقيق:** قد قرر المدقق عدم إرسال كتاب تكليف جديد في كل فترة و مع ذلك فإن هناك العوامل التي تجعل من المناسب إرسال كتاب جديد.	**3-1 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:** يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق مايلي: ✓ هدف و نطاق تدقيق الكشوف المالية. ✓ مسؤوليات محافظ الحسابات و الكيان. ✓ المرجع المحاسبي المطبق. ✓ الإشارة إلى شكل و مضمون التقرير الذي يعده المدقق. ✓ رزنامة فوتره الأتعاب و كيفية تنفيذه. ✓ تقديم الإدارة كل المعلومات الضرورية بما فيها الكشوف المالية في الوقت المناسب. ✓ تقديم التصريحات الكتابية لتبرير العناصر المقيدة في الكشوف المالية. ✓ إعلام محافظ الحسابات بكل الأفعال التي تصل إلى عملها و التي قد تؤثر على الكشوف المالية في الفترة الممتدة بين تاريخ التقرير و تاريخ المصادقة على الكشوف المالية. **4)-التدقيقات المتكررة:** ✓ يحدد المدقق أثناء قيامه بمهام التدقيق ما إذا كان من الضروري تذكير الكيان ببنود رسالة المهمة أو إعادة صياغتها .

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم 210

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 210

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 و الموسم ب"اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه.

حيث نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا:

-الإطار ألمفاهيمي لعملية التدقيق التي يبرز فيها مهمة التدقيق.

-كما عالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة التدقيق، حيث يقصد بهاته الأخيرة الاتفاق بين الطرفين على طبيعة التدقيق و المسؤوليات المخولة للمدقق (سواء كان المدقق التعاقدي أو القانوني)و كذا الأتعاب المقدمة لصاحب المهمة.

-حسب ما جاء في المعيارين إلزامية تدوين و تسجيل الأحكام المتفق عليها في رسالة مهمة التدقيق، تختلف محتويات هاته الرسالة حسب نوع المهمة الممارسة و المؤسسة التي تمارس عليها عملية التدقيق.

-حيث أهم ما جاء في محتواها تحديد الهدف من تدقيق القوائم المالية ابرز مسؤوليات المدقق الموكلة إليه، إضافة عن ذلك القوانين المطبقة عند إعداد القوائم المالية.

-كما أوضحا المعيارين أهم أهداف المدقق المتمثلة في قبول و متابعة مهمة التدقيق بعد الموافقة بين الأطراف أي بعد وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة على أحكام التدقيق.[86].

المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505.

الجدول رقم(III-02): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 505.

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية	المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية
من حيث : **-النطاق** **و** **-الأهداف**	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق إجراءات تأكيد خارجية للحصول على أدلة الرقابة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي330 و المعيار الدولي للتدقيق500 و لا يعالج الاستفسارات و المطالبات التي يعالجها المعيار الدولي للتدقيق501.	جاء هذا المعيار لمعالجة كيفية استعمال المدقق لإجراءات التأكد الخارجي و ذلك بتصور ووضع حيز التطبيق هذه الإجراءات بغية الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة و مصداقية عالية.
من حيث: **-المحتوى**	**إجراءات التأكيد:** يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول: -وجود أو عدم شروط و ظروف مشرعة أو غيرها مثل ضمانات الأداء أو تمويل، في الاتفاقيات أو الترتيبات المبرمة مع أطراف ثالثة: -رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من قبل	**إجراءات التأكيد و نتائجها:** عند إرسال طلب التأكيد الخارجي من طرف المدقق يجب أن يكون حريصا على الرقابة على هذه الطلبات مما يتوجب منه الأخذ بعين الاعتبار: -التحديد الدقيق للمعلومات

[86] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم210

	السلطة التشريعية. -استمرارية أهلية الأفراد لتلقي رواتب التقاعد المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الهيئة الخاضعة للرقابة قد تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها السجلات المحاسبية الداخلية أو إقرارات الإدارة و بذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه رد خطي على المدقق من قبل طرف ثالث في صيغة ورقية أو عن طرق وسيط الكتروني أو غيره.	موضوع التأكيد، رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات و العقود. -اختيار"الغير"المؤهل للتأكيد مما يتطلب على المدقق توجيه التأكيد إلى جهة مسؤولة و على دراية بالمعلومات محل التأكيد. -متابعة طلبات التأكيد. -أخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها أخطار الغش. التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبة ذات دلالة و مصداقية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم 505

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 505:

إذن بعد دراسة محتوى المعيار الجزائري للتدقيق الخاص بالتأكيدات الخارجية، و نظيره من المعيار الدولي، فالمقارنة بينهما لابد معرفة نقاط التوافق و نقاط الاختلاف، و يمكن حصرها في النقاط التالية:

- كل إجراءات التأكيد التي يستلزم بها المدقق للحصول على أدلة مثبتة.

-إجراءات المدقق في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد.

-الإجراءات في حالة عدم تلقي الردود.

-الإجراءات في حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل.

-تقييم الأدلة المثبتة أي أدلة الرقابة.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي وإضافة إلى ذلك في الفقرة3 شرح لأنواع التأكيدات التي تنقسم إلى نوعين:التأكيد الإيجابي و السلبي.[87]

[87] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم505

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم560

الجدول رقم(III -03): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 505.

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق"560"الأحداث اللاحقة	المعيار الجزائري للتدقيق"560"الأحداث اللاحقة
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض **من** هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة ، و إن مصطلح (الأحداث اللاحقة)في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية و تاريخ تقرير المدقق و الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق.	يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى: ➢ الحصول على عناصر إثبات كافية و ملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إعداد التقرير المطبق. ➢ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره .
من حيث: **-المحتوى**	**أحداث تقع لغاية تقرير المدقق:** -على المدقق انجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق, و التي قد تتطلب إجراء تسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم تشخيصها:	**التواريخ التي لها علاقة بالأحداث اللاحقة :** **1-تاريخ إعداد الكشوفات المالية** **2-تاريخ تقرير المدقق** **3-تاريخ المصادقة على الكشوفات المالية** **4- تاريخ إصدار الكشوفات المالية.**
من حيث: **-المحتوى**	**حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق و قبل إصدار البيانات المالية:** ➢ لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل أية استفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق ➢ عند اطلاع المدقق,بعد تاريخ تقرير المدقق و لكن تم إصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب عليه دراسة ما إذا كانت البيانات	**حقائق علم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:** -لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره. -إذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره و قبل المصادقة على الكشوف المالية، يحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه: -مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، و إذا لزم الأمر، مع القائمين على الحكم في المؤسسة.

	المالية في حاجة إلى تعديل. ➢ في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل.	-تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية ، و إذا كان الأمر كذلك، الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذه النقطة في الكشوف المالية.
	حقائق مكتشفة بعد إصدار البيانات المالية: -لاتقع على المدقق بعد إصدار البيانات المالية أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك البيانات المالية.	**حقائق علم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:** -لا يلتزم المدقق بأي اجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد اشهارها.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم 560

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 560

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه، بين المعيار الجزائري للتدقيق و المعيار الدولي رقم 560 المتعلق بالأحداث اللاحقة و ذلك بعد عرض محتوى و نطاق و الأهداف التي سعى لها كل من المعيارين:

-تناول كلا المعيارين نفس النطاق و المجال(نفس المحتوى)

-يتوافق كلا المعيارين من ناحية التعريفات و المصطلحات حيث كل مصطلح يؤدي إلى نفس المعنى.

-كلا المعيارين لهما نفس الأهداف التي تم تناولها في هدفين.

-كلاهما تطرق إلى نفس مسؤولية المدقق على الأحداث اللاحقة بين تاريخ إصدار البيانات المالية و تاريخ تقرير المدقق.

-تخاذ المعيارين نفس إجراءات المدقق للحقائق التي علم بها بعد تاريخ المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية [88].

[88] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم560

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم580

الجدول رقم(III-04): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم 580.

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق"580"إقرارات الإدارة	المعيار الدولي للتدقيق"580"التصريحات الكتابية
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول استخدام إقرارات الإدارة, و إجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم و توثيق إقرارات الإدارة و الإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات المناسبة.	يعالج المعيار الجزائري للتدقيق"580"إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الكيان في إطار مراجعة الكشوف المالية.
من حيث: **-المحتوى**	**إقرارات الإدارة كدليل إثبات:** • على المدقق أن يحصل على إقرارات خطية من الإدارة حول أمور هامة للبيانات المالية في حالة يتعذر فيها وجود أدلة إثبات أخرى كافية. • خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق أما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة، و في حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للبيانات المالية فان المدقق سوف يحتاج إلى: • طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المنشأة. • تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة و تتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها و من ضمنها الإقرارات الأخرى	**-التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:** • لمدقق الحسابات الحصول على جميع التصريحات الكتابية التي تبين تحمل المؤسسة و الإدارة لجميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوفات المالية وفقا للمعيار المحاسبي المعمول به. • تقييم الكشوفات المالية مثلما هو محدد في شروط المهمة في المعيار(210) المقدمة للمدقق و شمولية المعلومات. • على الإدارة تحمل مسؤوليتها كاملة بإرسال تصريحات كتابية لمدقق الحسابات . **-تصريحات كتابية أخرى:**في إطار عملية التدقيق و التي من طرف مدقق الحسابات إلى وصول إلى جودة في عملية التدقيق و التوصل إلى نتائج صحيحة و ذات مصداقية يمكن للمؤسسة أن تبني عليها إستراتيجيتها قد يتطلب البحث عن تصريحات أخرى لدعم العناصر المقنعة

		المتعلقة بالكشوفات المالية و في هذه الحالة على مدقق الحسابات المطالبة بتصريحات كتابية أخرى .
من حيث: **-المحتوى**	**العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة:** • عند طلب إقرار الإدارة، يطلب المدقق أن يعنون الكتاب إليه، و إن يتضمن معلومات خاصة، و يؤرخ و يوقع بشكل مناسب • يؤرخ كتاب التمثيل عادة بنفس تقرير التدقيق و مع ذلك و في ظروف معينة فقد يتم الحصول على إقرار الإدارة منفصل يتعلق بمعاملات خاصة أو إحداث أخرى خلال إجراء عملية التدقيق أو في تاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق.	**العناصر الرئيسية لتصريحات الكتابية:** • عند طلب التصريحات الكتابية، يطلب المدقق إن تعنون الرسالة إليه و ان تتضمن معلومات خاصة، و تؤرخ و توقع بشكل مناسب. • تاريخ التصريحات الكتابية عادة يكون اقرب أو في نفس تاريخ تقرير المدقق.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم580

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 580

تهدف هذه الدراسة إلى عرض المعيار الجزائري للتدقيق "580التصريحات الكتابية"و المعيار الدولي الموافق له، و ذلك من خلال إبراز لمحتوى كل معيار و هدف المدقق منهما، كما تهدف إلى مقارنة مفصلة بين المعيارين من خلال تبيان أوجه التشابه و الاختلاف بينهما من ناحيتي الشكل و المضمون، حيث أوضح كلا المعيارين:

-الإجراءات المستلزمة على المدقق اتخاذها عند الحصول على إقرارات الإدارة(التصريحات الكتابية).

-مسؤولية المدقق اتجاه إقرارات الإدارة عندما تكون بمثابة دليل إثبات.

-العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة.

-نموذج كتاب إقرار الإدارة.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي وأضافه إلى ذلك في الفقرة2 شرح مبسط لتاريخ إعداد الكشوف المالية و المصادقة عليها و كذلك مفهوم تاريخ تقرير المدقق.[89]

[89] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم580

المبحث الثاني: مقارنة إصدارات الثانية مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام300، 500، 510، 700.

سوف نقوم في هذا المبحث من مقارنة كل معيار جزائري مع معيار دولي في مطلب.

المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم300

الجدول رقم(III-5): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم300

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق"300"التخطيط	المعيار الجزائري للتدقيق"300"تخطيط تدقيق الكشوف تدقيق الكشوف المالية
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات التخطيط عملية تدقيق البيانات المالية, إن هذا المعيار وضع ليناسب التدقيق متكرر الحدوث، أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حدود أبعد مما سيناقش غي هذا السياق.	يعالج المعيار الجزائري للتدقيق"تخطيط و تدقيق الكشوف المالية"التزامات المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية و بالأخص التدقيقات المتكررة.
من حيث: **-المحتوى**	**تخطيط العمل:** -ان التخطيط الملائم لعمل المدقق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، و أن المشاكل المحتملة قد حددت و أن العمل سيتم إنجازه بسرعة كما يساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، و تنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الأخرين و الخبراء. -أن مدى التخطيط سوف يختلف استنادا الى حجم المنشأة، و تعقيدات عملية التدقيق و خبرة المدقق مع المنشأة و معرفته بطبيعة العمل. -قد يرغب المدقق بمناقشة أجزاء من خطة التدقيق الشاملة و بعض إجراءات التدقيق مع لجنة التدقيق في المنشأة أو الإدارة أو الموظفين، و ذلك لتطوير فعالية و كفاءة عملية التدقيق و لتنسيق إجراءات التدقيق	**واجبات المدقق في إطار تطبيق المعيار:** يعتبر المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق و بالتالي فهو ملزم ب: 1-تحديد الأعمال(الأنشطة)الأولية لتخطيط(مهمة)التدقيق: يجب على مدقق الحسابات وضع بعض الإجراءات . **2-بخصوص التخطيط لمهمة التدقيق:** يجب على المدقق: -إعداد إستراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم الكيان و حجم الأعمال المطلوب انجازها. -تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة و خطة التدقيق و تغييرها حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق. *تخطيط طبيعة و توقيت و مدى توجيه و الإشراف على أعضاء فريق العملية و مراجعة عملهم. **3-عملية التوثيق:** يجب على مدقق الحسابات أو فريق الذي قام

	مع أعمال موظفي المنشأة و مع ذلك فإن خطة التدقيق الشاملة و برامج التدقيق تبقى من مسؤولية المدقق. -التنسيق و التوجيه و الإشراف و المتابعة.	بعملية التدقيق إدراج في عملية التدقيق مايلي: *لإستراتيجية العامة للتدقيق. *برنامج العمل المتبع. *الإشارة إلى الأسباب الإستراتيجيات البديلة التي ثم الاعتماد عليها إن وجدت.
من حيث: **-المحتوى**	الأمور التي تأخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة: -طبيعة العمل. -النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية. -المخاطر و الأهمية النسبية. -طبيعة الإجراءات و توقيفها و مداها. -التنسيق و التوجيه و الإشراف، المتابعة.	مسائل تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق: -برنامج العمل. -الإطار التنظيمي و القانوني الذي يخضع له الكيان. -المخاطر. -نطاق الإجراءات. -التنسيق و التوجيه.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم300

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 300

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300و الموسم ب" تخطيط تدقيق الكشوف المالية" والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

-التزامات و إرشادات تتعلق بعملية التخطيط و ذلك لتدقيق البيانات المالية(الكشوف المالية).

-إستراتيجية التدقيق و كيفية عرض العمل أي تخطيط العمل.

-الأمور أو المسائل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع خطة التدقيق.

-التغيرات التي تطرأ على خطة التدقيق أو برنامج العمل.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[90]

[90] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم300

المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم500.

الجدول رقم(III-06): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم500

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق"500"أدلة الإثبات	المعيار الجزائري للتدقيق"500"العناصر المقنعة.
من حيث: **-النطاق و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات لكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية، و إجراءات الحصول على هذه الأدلة.	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة و مناسبة.
من حيث: **-المحتوى**	إن البيانات المالية هي الصادرة عن الإدارة و يمكن تصنيفها كما يلي: *الوجود: إن الموجودات و المطلوبات موجودة في تاريخ معين. *الحقوق و الالتزامات: إن الموجودات و المطلوبات تخص المنشأة في تاريخ معين. *الحدوث: ان المعاملة أو الحدث الذي ثم يخص المنشأة خلال الفترة. *الاكتمال: ليست هناك أي موجودات أو مطلوبات أو معاملات أو أحداث لم تسجل، و ليس هناك أية بنود لم يفصح عنها خلال الفترة. *القياس: إن المعاملة أو الحدث قد سجل بمبلغ مناسب، و أن الإيرادات و المصروفات قد حملت على الفترة المناسبة. *العرض و الإفصاح: إن البند قد ثم الإفصاح عنه وصف و شرح بموجب الإطار الملائم للتقارير المالية.	إن الكشوف المالية هي الصادرة عن الإدارة و يمكن تصنيفها كما يلي: -وجود:الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة موجودة. -الحقوق و الواجبات:الكيان يمتلك أو يراقب الأصول، و تتعلق الديون بواجبات الكيان. -فصل الفترات: العمليات و الأحداث قد ثم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة. -الشمولية:كل العمليات و الأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها قد ثم تسجيلها محاسبيا. -التقييم: تتضمن الكشوف المالية كل الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة بقيمها الصحيحة. -الدقة: المبالغ و المعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات و الأحداث، قد ثم تسجيلها بشكل صحيح. -تصنيف و فهم: المعلومة المالية معروضة و مفصلة بشكل ذو دلالة و المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح.
من حيث: **-المحتوى**	**إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:** *يتضمن الفحص اختبار السجلات و المستندات أو الموجودات الملموسة، و يوفر فحص السجلات و المستندات	**الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:** يقوم المدقق الحسابات بجمع العناصر المقنعة للوصول لنتائج معقولة تساعده في تأسيس رأيه مع الأخذ بعين الاعتبار ووضع حيز التنفيذ:

	أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها و مصدرها و على الفعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها. *تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون مثلا، ملاحظة المدقق لعمليات التعداد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة أو ملاحظة أداء إجراءات الضبط الداخلي. *المصادقة قد تتضمن الإجابة على استفسار لتعزيز المعلومات، مثلا من المعتاد أن يطلب المدقق مصادقة مباشرة لحسابات تحت التحصيل بواسطة الاتصال بالمدنين.	-الإجراءات اللازمة لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان و محيطه بما في ذلك نظام مراقبته. -إجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف و الأختلالات. -المراقبة المادية قصد حد الأختلالات إلى مستوى التأكيدات. و من أهم الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة نذكر: ✓ تفتيش السجلات و الوثائق. ✓ تفتيش الأصول العينية. ✓ الملاحظات المادية. ✓ طلب المعلومات. ✓ طلب التأكيدات الخارجية. ✓ المراقبة المحاسبية ✓ إعادة التنفيذ ✓ الإجراءات التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم500

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 500

تهدف هذه الدراسة إلى عرض المعيار الجزائري للتدقيق "500العناصر المقنعة"و المعيار الدولي الموافق له، و ذلك من خلال إبراز لمحتوى كل معيار و هدف المدقق منهما، كما تهدف إلى مقارنة مفصلة بين المعيارين من خلال تبيان أوجه التشابه و الاختلاف بينهما من ناحيتي الشكل و المضمون، حيث أوضح كلا المعيارين:

-شرح و مفهوم شامل لأدلة الإثبات(العناصر المقنعة).

-الصفات التي يجب أن تتميز بها أدلة الإثبات.

-الإجراءات التي تقوم بها المدقق و ذلك للحصول على أدلة إثبات.

-تصنيفات البيانات المالية.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري لم يتبع بالتفسيرات التي توضح المعيار و كيفية تطبيقه كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي، غير أنه هناك توافق شبه كلي في مضمون المعيارين، في حين برزت الاختلافات في غالبية المصطلحات.[91]

[91] من إعداد الطالبة عتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم500

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم510

الجدول رقم(III-7): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم510

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق"510"التكليف بالتدقيق لأول مرة –الأرصدة الافتتاحية	المعيار الجزائري للتدقيق"510" الأولية- الأرصدة الافتتاحية
من حيث: -النطاق و -الأهداف	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدقق لأول مرة، أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق أخر، كما يجب أن يراعي هذا المعيار لكي يكون المدقق على علم بالأمور الطارئة و الالتزامات الموجودة في بداية الفترة، و بالنسبة إلى إرشادات التدقيق و متطلبات إعداد التقرير المتعلقة بالمقارنات فقد وفرها المعيار الدولي للتدقيق 710.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في حالة كون أن الكشوفات المالية تدقق لأول مرة، أو تكون دققت من طرف مدقق آخر. كما يعالج أيضا الوجبات المطلوبة و المذكورة في المعيارين الجزائريين للتدقيق، المعيار"300 و المعيار 700.
من حيث: -المحتوى	**إجراءات التدقيق:** *إن كفاية و ملائمة الإثبات التي سوف يحتاج المدقق إلى الحصول عليها و المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية تعتمد على عدة أمور منها: *السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة. *هل أن البيانات المالية للفترة الحالية قد ثم تدقيقها، و ان كانت كذلك فهل أن تقرير المدقق كان معدلا. *طبيعة الحسابات و مخاطر الأخطاء الجوهرية في بيانات الفترة الحالية. *يحتاج المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة و أن هذه السياسات قد ثم تطبيقها بشكل ثابت في البيانات المالية للفترة الحالية، و في حالة وجود أي تغييرات في السياسات المحاسبية أو في تطبيقها فعلى المدقق أن يراعي فيما إذا كانت مناسبة و ثم أخدها بعين الاعتبار و الإفصاح عنها بشكل دائم. *في حالة تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مدقق أخر، فإن المدقق الحالي قد يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة للأرصدة الافتتاحية و ذلك بفحص أوراق عمل المدقق السابق، و في مثل هذه	**واجبات المدقق:** -فحص الكشوف المالية السابقة و كذا تقرير المدقق السابق حولها بهدف التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية. -جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة لضمان أن الأرصدة لا تتضمن إختلالات من شأنها أن تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية. -تقييم إجراءات التدقيق الجارية لمعرفة مدى كفايتها للحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة بالنسبة للأرصدة الافتتاحية، و إذا تبين أنها ليست كذلك فيجب عليه وضع إجراءات تدقيق خاصة لهذا الغرض. -إذا خلص بأن الأرصدة الافتتاحية تتضمن إختلالات جوهرية تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية وجب عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية لتحديد هذا الأثر، و إعلام الكيان بذلك.

	الحالات على المدقق أن يراعي أيضا كفاءة و استقلالية المدقق السابق، و في حالة كون تقرير المدقق السابق معدلا، على المدقق أن يعطي عناية خاصة في الفترة الحالية للأمور التي نتج عنها هذا التعديل. **نتائج التدقيق و إعداد التقرير:** يجب أن يتضمن تقرير المدقق: *رأيا متحفظا. *عدم إبداء الرأي.	**النتائج و تقرير المدقق:** -إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب أن يقدم رأيا بتحفظ و يبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية. -يبدي المدقق رأيا بتحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي-حسب الحالة-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم510

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 510

تهدف هذه الدراسة إلى عرض المعيار الجزائري للتدقيق "510مهام التدقيق الأولية"و المعيار الدولي الموافق له، و ذلك من خلال إبراز لمحتوى كل معيار و هدف المدقق منهما، كما تهدف إلى مقارنة مفصلة بين المعيارين من خلال تبيان أوجه التشابه و الاختلاف بينهما من ناحيتي الشكل و المضمون، حيث أوضح كلا المعيارين:

-مفهوم الأرصدة الافتتاحية.

-واجبات المدقق اتجاه الأرصدة الافتتاحية.

-نتائج و تقرير المدقق.

-إرشادات و الالتزامات الواجب إتباعها عند إعداد التقرير.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري أضاف الواجبات المطلوبة في المعيار المحلي رقم 300و710، في حين أن المعيار التدقيق الدولي أضافها في المعيار رقم710.[92]

المطلب الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم700

رقم(III-8): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم700

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق"700" تقرير المدقق حول البيانات المالية	المعيار الجزائري للتدقيق رقم"700" تأسيس الرأي و تقرير التدقيق
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	يهدف المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات حول شكل و مضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي ثم من قبل مدقق مستقل لبيانات المنشأة، و إن كثيرا من	يعالج المعيار الوطني للتدقيق رقم 700 المتعلق بكيفية تأسيس الرأي و إعداد تقرير حول عملية تدقيق الكشوف النقاط الأساسية والهامة التالية: -التزام المدقق بتشكيل أ ري حول الكشوف المالية معتمدا على جميع العناصر المقنعة؛ -أن يتم إعداد التقرير ومحتوى التقرير وفق المرجع

[92] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم510

	الإرشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك التقارير الخاصة بالبيانات المالية.	المالي المطبق. يهدف هذا المعيار إلى إبداء رأي قائم على أساس تقييم للاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة و التعبير عن هذا الرأي بوضوح في تقرير مكتوب.
من حيث: **-المحتوى**	❖ **العناصر الأساسية في تقرير المدقق:** -عنوان التقرير -الجهة التي يوجه إليها التقرير. -الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية تضم: -تحديد البيانات المالية المدققة. -بيان مسؤوليات إدارة المنشأة و مسؤولية المدقق. -فقرة النطاق(شرح لطبيعة عملية التدقيق). -فقرة الرأي و تحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية. -تاريخ التقرير. -عنوان المدقق. -توقيع المدقق.	❖ **ما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق:** تطرق المعيار الجزائري إلى شكل التقرير الذي يعده المدقق حيث أشار إلى وجوب تحرير التقرير كتابيا ووجوب تضمنه المعلومات الآتية: -عنوان يشير بوضوح بأن التقرير لمدقق مستقل. -المرسل إليه. ➢ فقرة تمهيدية تذكر: -تعريف الكيان -ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته و كذلك معلومات توضيحية أخرى. -تاريخ الإقفال -شرح المسؤولية المسيرين الاجتماعيين بخصوص إعداد الكشوف المالية وفق المجمع المحاسبي المطبق و الرقابة الداخلية على هذه الكشوف. -شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن رأيه وفق معايير التدقيق الجزائرية. -شرح لعملية التدقيق. -تاريخ المدقق -عنوان المدقق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم700

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 700

تهدف هذه الدراسة إلى عرض المعيار الجزائري للتدقيق "700تأسيس الرأي و تقرير تدقيق الكشوف المالية"و المعيار الدولي الموافق له، و ذلك من خلال إبراز لمحتوى كل معيار و هدف المدقق منهما، كما تهدف إلى مقارنة مفصلة بين المعيارين من خلال تبيان أوجه التشابه و الاختلاف بينهما من ناحيتي الشكل و المضمون، حيث أوضح كلا المعيارين:

-العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير المدقق.

-عنوان التقرير

-الجهة التي يوجه إليها التقرير.

-الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية تضم:

-تحديد البيانات المالية المدققة.
-بيان مسؤوليات إدارة المنشأة و مسؤولية المدقق.
-فقرة النطاق(شرح لطبيعة عملية التدقيق).
-فقرة الرأي و تحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية.
-تاريخ التقرير.
-عنوان المدقق.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري لم يتبع بالتفسيرات التي توضح المعيار و كيفية تطبيقه كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي، غير أنه هناك توافق شبه كلي في مضمون المعيارين، في حين برزت الاختلافات في غالبية المصطلحات.[93]

[93] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم 700

المبحث الثالث: مقارنة إصدارات الثالثة NAAمع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام520، 570، 610، 620.

سوف نقوم في هذا المبحث من مقارنة كل معيار جزائري مع معيار دولي في مطلب.

المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم520

الجدول رقم (III-90): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم520

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم-520- "الإجراءات التحليلية"	المعيار الجزائري للتدقيق رقم-520- "الإجراءات التحليلية"
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق. و على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط و المراجعة الشاملة لعملية التدقيق.	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق
من حيث: **-المحتوى**	**الواجبات المطلوبة من المدقق:** **-الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق:** -قد يشير تطبيق الإجراءات التحليلية على أوجه للعمل لم تكن معروفة للمدقق، و ستساعده بالتالي في تحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق الأخرى. **-الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية:** إن اعتماد المدقق على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة للبيانات المالية قد يكون مرتكزا على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو على كليهما و يعتمد قرار اختبار الإجراءات التي تحقق الهدف الخاص من التدقيق على اجتهاد المدقق . **-الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية التدقيق:**	**الواجبات المطلوبة من المدقق:** **-الإجراءات التحليلية المادية:** -قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين. **-الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة:** -يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة تامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان. **تحليل نتائج الإجراءات التحليلية:** -عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فانه يقدرَ ضرورة

	على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند الإقتراب من، أو في نهاية عملية التدقيق، و ذلك عندما يقوم بتكوين قراره العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل لمعرفة المدقق بطبيعة العمل	استكمال إجراءات التدقيق التي أداها ب: ➢ طلب معلومات من الإدارة وجمع تناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول تلها؛وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم520

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 520

تهدف هذه الدراسة إلى عرض المعيار الجزائري للتدقيق "520 **الإجراءات التحليلية** "و المعيار الدولي الموافق له، و ذلك من خلال إبراز لمحتوى كل معيار و هدف المدقق منهما، كما تهدف إلى مقارنة مفصلة بين المعيارين من خلال تبيان أوجه التشابه و الاختلاف بينهما من ناحيتي الشكل و المضمون، حيث أوضح كلا المعيارين:

- الواجبات المطلوبة من المدقق.

-الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق.

-الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة.

-الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية التدقيق.

-تحليل نتائج الإجراءات التحليلية.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[94]

المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم570

الجدول رقم(III-10): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم570

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم"570"الاستمرارية	المعيار الجزائري570"استمرارية الاستغلال"
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه للبيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية.	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.
من حيث:	**-ملائمة فرض الاستمرارية:** -على مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية	**-فرضية استمرارية الاستغلال:** -حسب فرضية استمرارية الاستغلال،

[94] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم 520

-المحتوى	لم يعد ملائما. -إن مؤشرات المخاطر التي التساؤل فيها حول إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة، قد تأتي من البيانات المالية أو من مصادر أخرى **-أدلة الإثبات:** -عندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية، يجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية و ملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور، و بالشكل المقنع للمدقق. مسؤولية المدقق:(نتائج و تقارير التدقيق) -بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، و الحصول على كافة المعلومات المطلوبة، و مراعاة تأثير أية خطط للإدارة و العوامل المخففة الأخرى، يقرر المدقق فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل بالشكل المرضي. *في حالة اعتقاد المدقق بأنه قد ثم الحصول عل أدلة إثبات كافية و ملائمة لفرض الاستمرارية، فيجب عليه عدم تعديل تقريره. *في حالة اعتقاد المدقق بأن فرض الاستمرارية ملائم بسبب العوامل المخففة، و على الأخص خطط الإدارة للأعمال المستقبلية، فعليه دراسة فيما إذا كانت هذه الخطط أو العوامل الأخرى تحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية.	يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع. -يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر. **-مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله:** -يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله .حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله. **مسؤولية المدقق:** -يجب على المدقق: • جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية؛ • استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أولا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم570

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم570

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 الموسم ب" استمرارية الاستغلال " والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

-ملائمة فرض الاستمرارية أو فرضية استمرارية الاستغلال.

-مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

-أدلة الإثبات.

-مسؤولية المدقق.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[95]

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم610

الجدول رقم(III-11): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم610

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم"610" مراعاة عمل التدقيق الداخلي	الجزائري للتدقيق رقم 610"استخدام أعمال المدققين الداخليين.
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات للمدققين الخارجين لمراعاة عمل التدقيق الداخلي. -إن هذا المعيار لا يتعامل مع حالات قيام موظفين من التدقيق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجية إن الإجراءات المذكورة في هذا المعيار الدولي للتدقيق تطبيق فقط على فعاليات التدقيق الملائمة لتدقيق البيانات المالية.	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315 ، .لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.
من حيث: **-المحتوى**	**العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي :** • إن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الإدارة، و إن أهدافه تختلف عن أهداف المدقق الخارجي الذي	**العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي :** • يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي و كذلك أثره

[95] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم 570

	يتم تعيينه لتقديم تقرير، بشكل مستقل، حول البيانات المالية. • تتباين أهداف وظائف التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة أما الاهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. **التوثيق:** عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة، و مناقشتها في أبكر مرحلة ممكنة	المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي. • بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين. **التوثيق:** إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم610

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 610

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610و الموسم ب" استخدام أعمال المدققين الداخليين " والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

- شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

-العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

-التوثيق.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[96]

[96] ا من إعداد الطالبة عتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم 610

المطلب الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم620

الجدول رقم(III-12): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم620

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم"620"الاستفادة من عمل خبير.	المعيار رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.
من حيث: **-المحتوى**	**-تحديد الحاجة للاستعانة بعمل الخبير:** -قد يحتاج المدقق، خلال عملية التدقيق، إلى أن يحصل على أدلة إثبات، بالتعاون مع المنشأة أو بصورة مستقلة، على شكل تقارير أو أراء أو تقييمات أو بيانات من خبير. **- كفاءة و موضوعية الخبير:** -عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير، على المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير. **-تقييم عمل الخبير:** يجب على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للبيانات المالية التي هي رهن التدقيق. و هذا يشمل تقدير: *فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد ثم انعكاسها بشكل مناسب في البيانات المالية. *و كونها تدعم توكيدات البيانات . **-الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق:** -في حالة إصدار المدقق تقريرا غير معدل، فيجب على المدقق عدم	**-تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير:** -عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه. **-كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق:** -على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعيَن يمتلك الكفاءة، المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق. **-تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق:** على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق، بما في ذلك: -دلالة و عقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، و ترابطها مع عناصر مقنعة أخرى؛ قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير و إجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات. **- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق:** -لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدَ ل.

	الإشارة إلى عمل الخبير. -إن مثل هذه الإشارة قد يساء فهمها باعتبارها تحفظا في رأي المدقق أو فصلا للمسؤولية.	-لكنَه قد يعتبر من الضرورة الرجوع من إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي معدَ ل و بالتالي قد يحتاجإلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الملاحظة.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم620

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 620

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620و الموسم ب" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق " والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير.

-كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق.

- تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق.

- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[97]

[97] من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم 620

المبحث الرابع:مقارنة إصدارات الرابعة مع نظيرها من معايير ISA و تحليلها ذات الأرقام230، 501، 530، 540.

سوف نقوم في هذا المبحث من مقارنة كل معيار جزائري مع معيار دولي في مطلب.

الفرع الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم230

الجدول رقم(III-13): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم230

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم230"الثوتيق"	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230"وثائق التدقيق"
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات المالية.	حسب هذا المعيار فإنه يفيد مصطلح التوثيق، الاحتفاظ بجميع الوثائق المعدة من طرف المدقق أو المتحصل عليها أثناء تأدية مهامه.
من حيث: **-المحتوى**	**طبيعة وثائق التدقيق:** تتشكل وثائق التدقيق من كل الوثائق التي تخص: -إجراءات التدقيق المنجزة. -العناصر المقنعة المجمعة. -نتائج التدقيق المتوصل إليها. **تتضمن أوراق العمل(وثائق التدقيق):** -برامج التدقيق و أية تغيرات عليها. -تحاليل للنسب و الاتجاهات المهمة. -الهيكل التنظيمي و القانوني للمنشأة. -الاتصالات بين المدققين و الخبراء. **أهمية وثائق التدقيق:** أ-تساعد في تخطيط و تنفيذ عملية التدقيق. ب-تساعد في الإشراف و المتابعة على أعمال التدقيق.	**طبيعة وثائق التدقيق:** تتشكل وثائق التدقيق من كل الوثائق التي تخص: ❖ إجراءات التدقيق المنجزة. ❖ العناصر المقنعة المجمعة. ❖ نتائج التدقيق المتوصل إليها. و قد تكون على شكل ورق أو أشرطة أو تقارير إلكترونية أو أية دعامة أخرى، و تشمل مايلي: ▪ برامج التدقيق. ▪ التحليل المالي و استخراج النسب المحاسبية. ▪ مذكرات و ملخصات خاصة بموضوعات هامة. ▪ رسائل للتأكد و التوكيد. ▪ استبيانات المراقبة. ▪ المراسلات **أهمية وثائق التدقيق:** إن من بين المسائل التي تجعل من وثائق التدقيق ذات أهمية تتمثل فيما يلي: أ-دعم استنتاجات المدقق بالنظر إلى الأهداف العامة للمدقق المستقل و أداء عملية التدقيق. ب -تؤكد وثائق التدقيق بأن المدقق خطط لعملية التدقيق و أداءها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية و

	ج-تثبيت أدلة الإثبات الناتجة عن تنفيذ عملية التدقيق لدعم رأى المدقق.	التشريعات و القوانين المطبقة. مساعدة فريق المهمة في التدقيق و أدائهم لمسؤولياتهم و تمكينهم من تقديم تقرير عن أعمالهم. ج -الاحتفاظ في ملف التدقيق بالنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم230

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 230

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230و الموسم ب" وثائق التدقيق " والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

-طبيعة وثائق التدقيق(أوراق العمل).

-العناصر التي تتضمنها وثائق التدقيق.

-أشكال أوراق العمل(الورقية، أشرطة أو تقارير الكترونية، ...)

-أهمية وثائق التدقيق.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[98]

المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم501

الجدول رقم(III-14):مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم501

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم501"أدلة الإثبات-اعتبارات إضافية لبنود محددة.	معيار التدقيق الجزائري رقم501"العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-"
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات إضافية، لتلك الإرشادات التي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق(500)المعنون (أدلة الإثبات)و المتعلقة ببعض المبالغ و الإفصاحات	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية، عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة وفقا للمعايير، 300(ردود المدقق في تقييم المخاطر)و 500(العناصر المقنعة) و كذا

[98]اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم 230

	الأخرى الخاصة بالبيانات المالية.	المعايير الأخرى، و ذلك فيما يتعلق بالمخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية.
من حيث: **-المحتوى**	**-بالنسبة لحضور الجرد الفعلي للمخزون:** تضع الإدارة عادة إجراءات تتضمن القيام بالجرد الفعلي للمخزون لذلك وجب على المدقق: ▪ حضور الجرد المادي بغرض: -معاينة تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الكيان لمراقبة نتائج الجرد و تقييمها. -فحص المجرودات. -اختبار التعداد عن طريق السبر. -تحديد ما إذا كانت الحسابات النهائية المخزونات الكيان تعكس بدقة النتائج الحقيقية لتعداد المخزون **-بالنسبة الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى و المطالبات:** إن الدعاوى و المطالبات و التي تكون المنشأة طرفا فيها تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية و لذا: ❖ يتطلب على المدقق تنفيذ إجراءات لكي يكون على علم بأية دعاوى أو مطالبات لاسيما: -الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي. -فحص محاضر جلسات المسؤولين عن التسيير و المراسلات مع المستشار القانوني الخارجي للكيان. -فحص حساب المصروفات القضائية.	**بالنسبة للمخزونات:** ➢ إذا كانت المخزونات التي تظهر في الكشوف المالية ذات أهمية و جب على المدقق التدقيق في وجودها و في حالتها و ذلك عن طريق: ▪ حضور الجرد المادي بغرض: ▪ معاينة تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الكيان لمراقبة نتائج الجرد و تقييمها. ▪ فحص المجرودات. ▪ اختبار التعداد عن طريق السبر. ▪ تحديد ما إذا كانت الحسابات النهائية المخزونات الكيان تعكس بدقة النتائج الحقيقية لتعداد المخزون **-بالنسبة للقضايا و النازعات:** إن القضايا و المنازعات التي تلزم الكيان قد تولد خطر إختلالات معتبرة و منه: ❖ يتطلب من المدقق وضع حيز التنفيذ لإجراءات تدقيق، تمكنه من تحديد هذه المنازعات و القضايا لاسيما: ● الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي. ● فحص محاضر جلسات المسؤولين عن التسيير و المراسلات مع المستشار القانوني الخارجي للكيان. ● فحص حساب المصروفات القضائية. **-المعلومات القطاعية:**

	-المعلومات القطاعية: يراعي المدقق المعلومات القطاعية و علاقتها بالبيانات المالية ككل، و عادة لا يتطلب من المدقق أن يطبق إجراء تدقيق تعبر بالضرورة عن رأي منفرد حول المعلومات القطاعية.	عندما تكون المعلومات القطاعية هامة و مؤثرة بالنسبة للكشوف المالية، فعلى المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة فيما يتعلق بالعروض و الإفصاح عنها طبقا للمرجع المحاسبي المطبق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم501

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 501

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم501 و الموسم ب" العناصر المقنعة " والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

-اعتبارات المدقق في الحصول على العناصر المقنعة بالنسبة لتدقيق للكشوف المالية.

-بالنسبة لحضور المدقق الجرد الفعلي للمخزون.

-بالنسبة الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى و المطالبات.

-المعلومات القطاعية.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[99]

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم530

الجدول رقم(III-15): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم530

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم530"	المعيار الجزائري للتدقيق"530" السبر في التدقيق
من حيث: **-النطاق** **و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع المعايير و توفير إرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق و غيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار لجمع أدلة الإثبات.	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق. و يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و غير الإحصائي لتحديد و اختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعة تفصيلية و تقييم نتائج السبر.

[99] اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم 501

من حيث: -المحتوى	-انتقاء العينة: -يجب على المدقق أن يختار العينة على أساس أن هناك فرصة لكافة و حدات المعاينة ليقع عليها الاختيار. -حجم العينة: على المدقق أن يأخد في الإعتبار عند تحديد حجم العينة عما إذا كانت مخاطر المعاينة قد خفضت إلى حد أدنى مقبول. طبيعة و سبب الأخطاء: -على المدقق أن ينظر في نتائج العينة، و في طبيعة و أسباب الأخطاء التي ثم تحديدها، و في تأثيرها الممكن على هدف الإختبار بالذات، و على الجوانب الأخرى في التدقيق -إسقاط الأخطاء: على المدقق أن يسقط، في الإجراءات الجوهرية، أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، و يجب أن ينظر في أثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار و على الجوانب الأخرى بالتدقيق. -تقييم نتائج العمليات: إذا أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولي للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق أن: -يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الأختلالات التي	-اختيار طريقة أخد العينة: يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان عند اختياره العينة أهداف إجراء التدقيق و خصائص المجتمع الإحصائي الذي يجب أن يكون كاملا. 4-2حجم العينة: يجب عل المدقق أن يقوم بتجديد العينة: -بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخد العينات إلى مستوى مقبول و مناسب. -في المنهج الإحصائي يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات . -طبيعة وسبب الانحرافات و الأختلالات: -يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات و الأختلالات المحددة و تقيم أثرها المحتمل على الهدف المنشود. -في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق اختلالا أو انحرافا حدد في السبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنه لا يمثل العينة، و عليه أن يضع إجراءات تدقيق إضافية لجمع الأدلة الكافية التي تثبت بأن هذا الاختلال لا يمثل المجتمع الإحصائي. -استقراء الأختلالات: -في حال المراجعات في التفصيل يجب على المدقق أن يستقرا الأختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي. -في بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله. -تقييم نتائج السبر: في حالة العكس إذا خلص المدقق أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص يمكن أن: -يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول

	تم اكتشافها و حول وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو يؤقلم طبيعة رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.	الأختلالات التي تم اكتشافها و حول وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو يؤقلم طبيعة رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم530

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 530

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم530 و الموسم ب" السبر في التدقيق" والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

- طريقة استخدام السبر الإحصائي و غير الإحصائي.

-اختيار طريقة أخد العينة.

-حجم العينة.

-طبيعة وسبب الانحرافات و الأختلالات.

- استقراء الأختلالات.

-تقييم نتائج السبر.

و خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.[100]

[100] اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم530

المطلب الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم540

الجدول رقم(III-16): مقارنة المعيار المحلي مع الدولي ذو الرقم540

المقارنة بين المعيارين	المعيار الدولي للتدقيق رقم540" المعيار الجزائري للتدقيق 540« تدقيق التقديرات المحاسبية»	المعيار الجزائري للتدقيق 540« تدقيق التقديرات المحاسبية»
من حيث: **-النطاق و** **-الأهداف**	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات لتدقيق التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية، و ليس المقصود من هذا المعيار تطبيقه لفحص المعلومات المالية المستقبلية، مع أن عددا من الإجراءات الموضحة فيه قد تكون مناسبة لذلك الغرض.	يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف، تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة و تحديدا، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و 330 و معايير أخرى، التقديرات المحاسبية.
	-طبيعة التقديرات المحاسبية: -أن درجة السهولة أو التعقيد في التقدير المحاسبي تعتمد على طبيعة البند فمثلا يكون احتساب مصاريف الإيجار المستحق بسيطا، بينما قد يتضمن تقدير مخصص المخزون ألبطي، أو المخزون الراكد تحليلات كثيرة للمعلومات الحالية و التنبؤ بالمبيعات المستقبلية و بالنسبة للتقديرات المعقدة فقد تتطلب درجة عالية من المعرفة و الاجتهاد المتخصص. -قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من عمل النظام المحاسبي على أسس مستمرة روتينية، أو ربما غير روتينية، في نهاية الفترة المالية، و في حالات عديدة يتم	**-طبيعة التقديرات المحاسبية:** -لا يمكن قياس بعض بنود القوائم المالية بدقة، و إنما يمكن فقط تقديرها، و لأغراض هذا المعيار، يشار إلى بنود القوائم المالية تلك بالتقديرات المحاسبية. -تختلف على نطاق واسع طبيعة المعلومات المتاحة للإدارة و إمكانية الاعتماد عليها، بهدف دعم القيام بتقدير محاسبي، و يؤثر هذا بالتالي على درجة عدم تأكد التقدير المصاحب للتقديرات المحاسبية، وتؤثر درجة عدم تأكد التقدير بدورها على مخاطر التحريف الجوهري للتقديرات المحاسبية، بما في ذلك قابليتها لتحيز الإدارة المعتمد أو غير المعتمد. -يمكن أن يختلف هدف قياس التقديرات المحاسبية اعتمادا على إطار التقرير المالي المنطبق و البند المالي الذي يتم التقرير عنه. -إن هدف القياس لبعض التقديرات المحاسبية

	عمل التقديرات المحاسبية باستعمال معادلات مبنية على الخبرة. -إن عدم التأكد المتعلق ببند معين أو النقص في المعلومات الموضوعية، قد يجعل من غير الممكن عمل التقديرات المعقولة في مثل هذه الحالة، فإن المدقق يحتاج إلى دراسة فيما إذا كان هناك حاجة إلى تعديل تقريره.	هو التنبؤ بنتيجة واحدة أو أكثر لمعاملات، أو أحداث، أو أوضاع مما يؤدي إلى الحاجة لتقدير محاسبي، و فيما يتعلق بتقديرات محاسبية أخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن هدف القياس مختلف، و يتم التعبير عنه في صورة إلى القيمة لمعاملة حالية أو لبند في قائمة مالية استنادا الظروف السائدة في تاريخ القياس.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على معيار التدقيق الجزائري و الدولي ذو رقم540

-تحليل نتائج المقارنة المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي رقم 540

هدفت الدراسة إلى إظهار أوجه الاختلاف و التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم540 و الموسم ب**"تدقيق التقديرات المحاسبية** " والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، و إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري و سبل تفعيل تطبيقه، حيث أوضح كلا المعيارين:

- واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية

- الواجبات المطلوبة على المدقق التي تخص الأختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية.

-طبيعة التقديرات المحاسبية.

خلصت الدراسة أن المعيار الجزائري للتدقيق تناول كل بنود المعيار الدولي و لم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار، غير أن المعيار الدولي للتدقيق أضافي إجراءات التدقيق، فحص و اختبار السياق الذي استخدم من قبل الإدارة، استخدام تقدير مستقل، فحص الأحداث اللاحقة، تقيم نتائج إجراءات التدقيق.[101]

[101] اعتمادا على نتائج المقارنة بين المعيار الدولي و الجزائري للتدقيق رقم540

خاتمة الفصل:

كان الغرض من هذه الدراسة إلى عرض المعايير الجزائرية للتدقيق التي قامت الجزائر بإصدارها في الآونة الأخيرة، و مقارنتها بما يقابلها من المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبيين، و التي سعت الجزائر من خلالها إلى تحسين جودة التدقيق، و ذلك للرفع من مستوى أداء محافظي و مدققي الحسابات .

و قد خلصت الدراسة في هذا الشأن أن هناك تطابق شبه تام بين معايير الجزائرية و المعايير الدولية، و ثم ملاحظة أن المعايير الدولية أكثر تفصيلا من المعايير الجزائرية و تأكيد أن جميع العناصر المتضمنة في المعايير الجزائرية قد نصت عليها المعايير الدولية و هناك اختلاف في بعض المصطلحات.

الفصل الرابع
الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد تطرقنا لمختلف جوانب بحثنا في الجانب النظري و المتمثل في التأصيل النظري لمعايير التدقيق الدولية و الجزائرية في الفصل الأول و الثاني و الثالث، و سعي منا لاستكمال هذا البحث قمنا بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية، و ذلك بدراسة واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية بحيث قمنا بوضع مجموعة من الأسئلة ذات أبعاد تخص بحثنا لتساعدنا للإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذا البحث:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث إلى تحديد مختلف الجوانب المنهجية المرتبطة بطبيعة الدراسة و أهدافها، و الذي سيسمح بمعالجة إشكالية الدراسة من خلال الاعتماد على منهجية واضحة و ملائمة، و يتضمن الإجراءات المنهجية التي تمت الاستعانة بها، و التي سيتم تناولها في المطالب التالية:

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

عند أخذنا لمجتمع الدراسة ثم وضع شروط أساسية و المتمثلة في المؤهل العلمي و العملي، فكان مجتمع الدراسة ممثلا بأربعة فئات:

-**الفئة الأولى:**محافظي الحسابات.

-**الفئة الثانية:** الخبراء المحاسبين.

-**الفئة الثالثة:** أساتذة جامعيين متخصصين.

-**الفئة الرابعة:** طلبة تخصص محاسبة و تدقيق.

المطلب الثاني: اختيار العينة

تم توزيع ()استمارة استبيان شملت أكاديميين و مهنيين، و الجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

جدول رقم(IV-1):الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان.

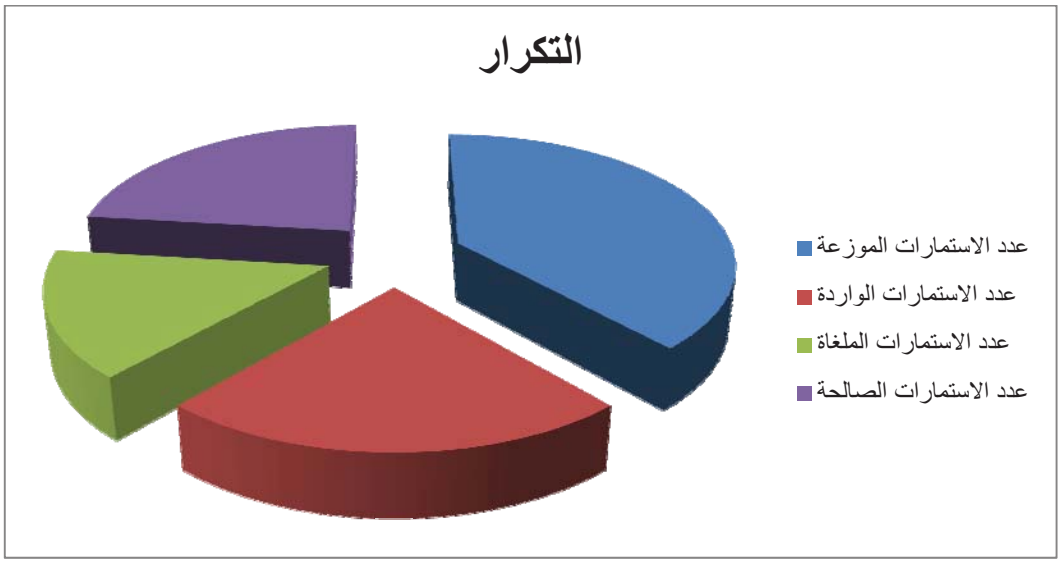
البيـــــــــان	التكرار	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	50	50%
عدد الاستمارات الواردة	30	60%
عدد الاستمارات الملغاة	20	40%
عدد الاستمارات الصالحة	30	60%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج Exel

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد الاستمارات الموزعة (50) استمارة، و التي استخلص منها (30)استمارة صالحة للدراسة، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب لتماطل أو انتهاء فترة الدراسة، أو بسبب كونها فقدت، كما ثم إلغاء (20) استمارات بسبب التناقض الملاحظة على مستوى الإجابة.

-الدائرة النسبية للإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان.

الشكل رقم (IV-1):يمثل الدائرة النسبية المتعلقة باستمارة و برنامج Excel



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من خلال تحليلنا لنتائج الجدول (3-1)نلاحظ أن عدد الاستمارات الموزعة تقدر ب(50)استبيان أي ما نسبته100%، استرجعت منها(30)استمارة ما يمثل نسبة(60%)،أما عدد الاستمارات غير المسترجعة فتقدر ب(20)استبيان و يمثل(40%)من العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة.

المطلب الثالث: حدود الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود مكانية و زمنية بشرية و أخرى موضوعية.

1-الحدود المكانية:الغرض من هذه الدراسة هو واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر، فانحصرت الدراسة في الحدود ولاية مستغانم.

2-الحدود الزمنية:تمت الدراسة الميدانية بمجال زمني حيث امتدت من 10فيفري إلى غاية 10مارس .2020

3-الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة أكاديميين و مهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.

4-الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بالمعايير التدقيق الدولية و الجزائرية، و دراسة المقارنة بينهما، و واقع تطبيق هذه المعايير في الجزائر.

المطلب الرابع: صعوبات الدراسة

رغم أهمية و حدثاثة الموضوع، و تزامنه مع الإصدارات الرابعة التي قامت الجزائر بإصدارها من المعايير التدقيق، و رغم سعي الطالب للحصول على نتائج موضوعية، لم تخل الدراسة من بعض الصعوبات التي يمكن أن نوضحها فيما يلي:

- الأزمة التي يمر بها العالم و الجزائر الخاصة جراء وباء كورونا، لم نستطع التواصل مع المهنيين.
- عدم المعرفة الجيدة لبرنامج (Statistical Package For The Social Science:spss) و كيفية تفريغ البيانات.
- عدم تواجد المهنيين بشكل كافي على مستوى الولاية.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و تفريغ البيانات

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العوامل التي تمت مراعاتها عند إعداد الاستبيان بالإضافة إلى مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة، طرق التفريغ و المعالجة المنتهجة، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحميل الاستمارة من أفراد العينة.

المطلب الأول: هيكل الاستبيان

ثم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

-الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة، الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، المهنة الحالية.

-الجزء الثاني: ثم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع الموضوع إلى ثلاث محاور أساسية تشكل 15سؤال.

المحور الأول: أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية و الصعوبات التي تحول عند تطبيقها.

المحور الثاني: مدى توافق و ملائمة المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية.

المحور الثالث: واقع تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية و مدى الالتزام بها من قبل المهنيين.

المطلب الثاني: مقياس الاستبيان

ثم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت الخماسي بغية معرفة الاتجاه العام لأفراد العينة حول كل سؤال في الاستبيان.

الجدول رقم (IV-2): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.8-1)	(2.6-1.8)	(3.4--2.6)	(4.2-3.4)	(5-4.2)

المصدر: عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام spss، دار الخوارزمي للنشر و التوزيع، 1999، ص540.

كما تقسيم السلم إلى ثلاث مجالات لتحديد درجة الأهمية كمايلي:

الجدول رقم(IV-3):مجالات تحديد درجة الأهمية

الوسط الحسابي	الأهمية
من 01إلى 2.66	موافقة متدنية
من 2.67إلى أقل 3.66	موافقة متوسطة
من 3.76إلى 5	موافقة عالية

المصدر: فاطمة زهرة بلباشير, سارة عبد الله عثمان, تقييم جودة الخدمة الصحية في المؤسسات الإستشفائية العمومية الجزائرية من وجهة نظر المرضي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، ص71.

المطلب الثالث: تفريغ نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل قمنا بتجميع البيانات المحصلة و تفريغ في برنامج Exelو(Spss: Statistical Package For The Social Science) الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الموضوعي لمخرجات الاستبيان، و من بين هذه الأساليب: النسبة المئوية، التكرارات، المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و من الأساليب التي استخدمها الطالب مايلي:

❖ **التكرارات و النسب المئوية:**

بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها و معرفة، و توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، و تم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

❖ **المتوسطات الحسابية:**

باعتبار أحد مقاييس النزعة المركزية تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الإتحاد العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثلاثة و المتوسط الحسابي لكل محور.

❖ **الانحرافات المعيارية:**

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ثم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة و الانحراف الإجمالي للمحور.

-نبدأ تحليلنا للاستبيان بالمعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة من خلال الجنس، الوظيفة، المؤهل العلمي، التخصص.

1-الجنس:

الجدول رقم(IV-4):توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	15	%50
أنثى	15	50%
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة أفراد العينة حسب الجنس متساوية لكل من الذكور و الإناث و التي تعادل 15ذكر و 15أنثى أي نسبة 50 % و ذلك في مشاركتهم في الاستبيان .

2-الوظيفة:

الجدول رقم(IV-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

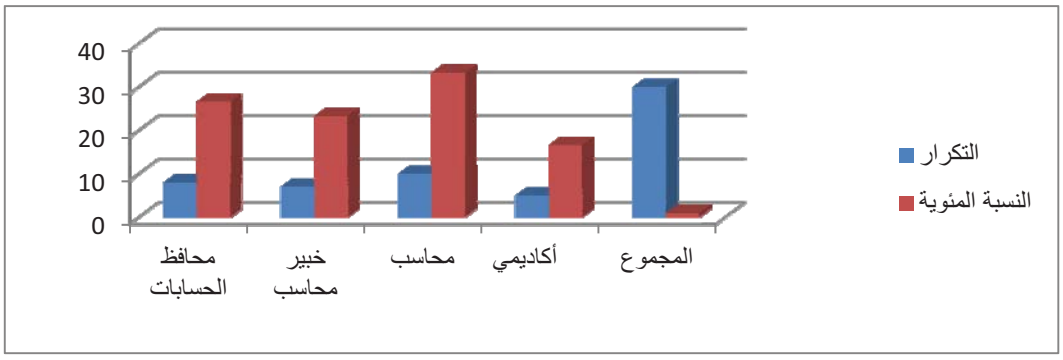
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ الحسابات	8	26.67%
خبير محاسب	7	23.33%
محاسب	10	33.33%
أكاديمي	5	16.67%
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

التحليل:

يبين لنا الجدول توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة حيث نلاحظ أن مهنة المحاسب هي التي أخذت أكبر نسبة و قدرت ب33.33 % و بالنسبة لمحافظ الحسابات قدرت ب26.67%، أما بالنسبة لخبير محاسب و أكاديمي قدرت ب23.33 % و 16.67 % و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم(IV-2):تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

3

3-المؤهل العلمي:

الجدول رقم(IV-6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	8	26.67%
ليسانس	7	23.33%
ماستر	9	30%
دكتوراه	6	20%
المجموع	30	%100

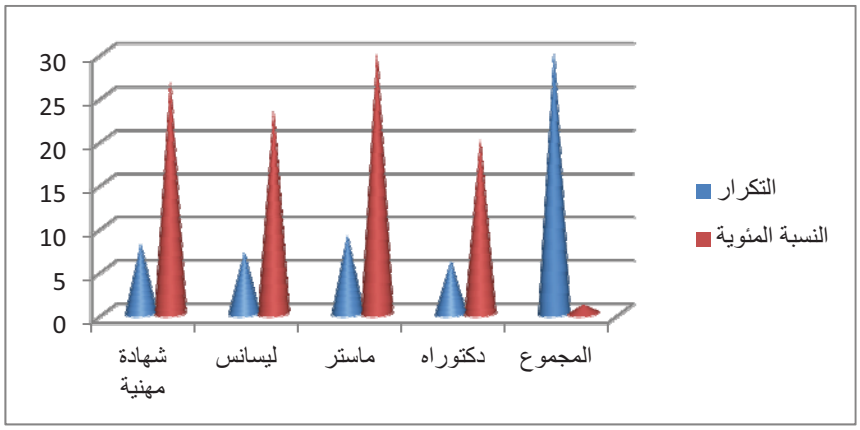
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التحليل:

من خلال النتائج السابقة أتضح بأن شهادة ماستر هي من بين الشهادات الحاصلة على أكبر نسبة و التي قدرت ب30% و تليها شهادة مهنية بالنسبة 26.67%، و شهادة ليسانس ب23.33%، أما دكتوراه قدرت ب20%

و الملاحظ أن شهادة الحاصلة على أكبر قدر و المتمثلة في شهادة ماستر التي تغطي وظيفتي (محافظ الحسابات و خبير محاسب و هذا مايوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(IV-3):يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

4-الخبرة:

الجدول رقم(IV-7): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.

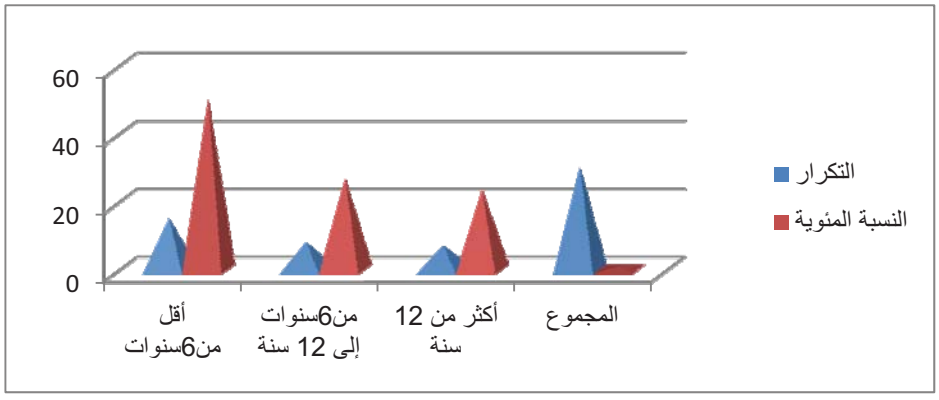
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من6سنوات	15	50%
من6سنوات إلى 12 سنة	8	26.67%
أكثر من 12 سنة	7	23.33%
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التحليل:

يوضح لنا الجدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة و التي تم تقسيمها على حسب الخبرات المهنية المتوفرة لديهم، فنجد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 6 سنوات قدرت ب50%، و بالنسبة للأفراد الذين تتراوح خبرتهم ما بين 6سنوات إلى 12 سنة قدرت ب26.67%، أما الذين تفوق خبرتهم عن 12 سنة قدرت ب23.33% و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم(IV-4):يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

المبحث الثالث:تحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج بناء على الحاجة إلى دلائلها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحرافSPSS المعياري المقابلة لكل عبارة في الاستبيان، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور.

المطلب الأول: أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية و الصعوبات التي تحول عند تطبيقها.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(IV-8): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية و الصعوبات التي تحول عند تطبيقها.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1-الجزائر تسعى لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق جزائرية.	3.67	1.47	موافق بشدة
2-إصدار معايير تدقيق جزائرية يساعد المؤسسات الجزائرية في ولوج عالم البورصة.	3.23	1.10	موافق
3-من الضروري تكييف التدقيق الجزائري مع الواقع الدولي	3.33	1.51	موافق بشدة
4-يساعد تطور التدقيق في الجزائر من خلال تبني معايير تدقيق دولية و إصدار معايير تدقيق جزائرية في فتح آفاق أخرى للإستثمار .	3.57	1.27	موافق
5-هناك قلة أو انعدام تنظيم ملتقيات و ندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة.	3.10	1.53	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان بناءا على مخرجات spss.

التحليل:

-من خلال الجدول السابق نلاحظ مايلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره (3.1)و بانحراف معياري قدر ب(1.44)، و حسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي تبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة المتوسطة

1-لقد تحصلت العبارة "الجزائر تسعى لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق جزائرية"على متوسط حسابي قدره(3.67)و بانحراف معياري قدر ب(1.47)، لتحصل على الرتبة(1) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

2-لقد تحصلت العبارة " إصدار معايير تدقيق جزائرية يساعد المؤسسات الجزائرية في ولوج عالم البورصة"على متوسط حسابي قدره(3.23)و بانحراف معياري قدر ب(1.10)، لتحصل على رتبة(2)من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على (موافقة متوسطة)

3- لقد تحصلت العبارة" من الضروري تكييف التدقيق الجزائري مع الواقع الدولي" على متوسط حسابي قدره(3.33)و بانحراف معياري قدر ب(1.51)، لتحصل على رتبة(3)من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على (موافقة متوسطة)

4- لقد تحصلت العبارة" يساعد تطور التدقيق في الجزائر من خلال تبني معايير تدقيق دولية و إصدار معايير تدقيق جزائرية في فتح آفاق أخرى للإستثمار " على متوسط حسابي قدره(3.57)و بانحراف معياري قدر ب(1.27)، لتحصل على رتبة(4)من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على (موافقة متوسطة)

5- لقد تحصلت العبارة" هناك قلة أو انعدام تنظيم ملتقيات و ندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة" على متوسط حسابي قدره(3.10)و بانحراف معياري قدر ب(1.53)، لتحصل على رتبة(5)من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على (موافقة متوسطة)

التفسير:

نفسر من خلال الجدول أن أسئلة هذا المحور كانت واضحة و إجابات أفراد العينة كانت متقاربة، هذا ما يجيب على الفرضية الأولى و يؤكدها، أي أن هناك ضرورة ملحة لأهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية و العمل على تطبيقها بكل سهولة.

المطلب الثاني: مدى توافق و ملائمة المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الجزائرية.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(**IV-9**): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور مدى توافق و ملائمة المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الجزائرية.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1- هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية و المعايير الدولية.	3.10	2.17	غير موافق
2- هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية.	2.80	1.54	غير موافق بشدة
3 - البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية.	2.63	1.47	غير موافق بشدة
4- يقتضي على المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات، بما في ذلك من القرارات الدولية و الوطنية المتعلقة بالمحاسبة و بأمور المراجعة و كذلك الأنظمة و المتطلبات القانونية ذات العلاقة.	3.67	1.26	موافق
5- نقص نوعية التكوين على مستوى الجامعات و بالأخص الجانب التطبيقي.	3.70	1.36	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان بناءا على مخرجات spss.

التحليل:

-من خلال الجدول السابق نلاحظ مايلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره (3.00)و بانحراف معياري قدر ب(1.20)، و حسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي تبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة المتوسطة

1-لقد تحصلت العبارة " هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية و المعايير الدولية."على متوسط حسابي قدره(3.10)و بانحراف معياري قدر ب(2.17)، لتحصل على الرتبة(1) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

2- لقد تحصلت العبارة " هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية "على متوسط حسابي قدره(2.80)و بانحراف معياري قدر ب(1.54)، لتحصل على الرتبة(2) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

3- لقد تحصلت العبارة " البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية "على متوسط حسابي قدره(2.63)و بانحراف معياري قدر ب(1.47)، لتحصل على الرتبة(3) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متدنية)

4- لقد تحصلت العبارة " يقتضي على المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات، بما في ذلك من القرارات الدولية و الوطنية المتعلقة بالمحاسبة و بأمور المراجعة و كذلك الأنظمة و المتطلبات القانونية ذات العلاقة "على متوسط حسابي قدره(3.67)و بانحراف معياري قدر ب(1.26)، لتحصل على الرتبة(4) من بين عبارات المحور،

و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

5- لقد تحصلت العبارة " نقص نوعية التكوين على مستوى الجامعات و بالأخص الجانب التطبيقي."على متوسط حسابي قدره(3.70)و بانحراف معياري قدر ب(1.36)، لتحصل على الرتبة(5) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

التفسير:

نفسر من خلال الجدول أن أسئلة هذا المحور كانت واضحة و إجابات أفراد العينة كانت متقاربة، هذا ما يجيب على الفرضية الثانية و يؤكدها، أي أن معايير التدقيق الدولية تتوافق مع البيئة الجزائرية

المطلب الثالث: : واقع تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية و مدى الالتزام بها من قبل المهنيين.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(**IV-10**): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور واقع تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية و مدى الالتزام بها من قبل المهنيين.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1- القيام بعملية المراجعة لا تتطلب تأهيلا ملائما فقط، إنما التزاما بقواعد المهنة، و المعايير المنظمة لها.	3.73	1.63	موافق بشدة
2- يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيما و أمينا و مخلصا في عمله المهني و عليه أن يتوخى العدالة ولا يسمح	3.67	1.24	موافق

لتحيزه أو انطباعه أن ينالا من تجرده.			
3- يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله و يجب عليه ألا يفصح عن أي معلومات لأطراف أخرى.	3.60	1.22	موافق
4- قلة أو انعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات و ندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر .	3.23	1.56	موافق بشدة
5- يجب أن تكون أوراق العمل كاملة و مفصلة بدرجة كافية لكي يحصل المراجع الخبير على فهم شامل لعملية المراجعة.	2.97	1.40	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان بناءا على مخرجات spss.

التحليل:

-من خلال الجدول السابق نلاحظ مايلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره (2.63)و بانحراف معياري قدر ب(1.32)، و حسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي تبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة المتدنية

1-لقد تحصلت العبارة " القيام بعملية المراجعة لا تتطلب تأهيلا ملائما فقط، إنما التزاما بقواعد المهنة، و المعايير المنظمة لها."على متوسط حسابي قدره(3.73)و بانحراف معياري قدر ب(1.63)، لتحصل على الرتبة(1) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

2- لقد تحصلت العبارة " يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيما و أمينا و مخلصا في عمله المهني و عليه أن يتوخى العدالة ولا يسمح لتحيزه أو انطباعه أن ينالا من تجرده "على متوسط حسابي قدره(3.67)و بانحراف معياري قدر ب(1.24)، لتحصل على الرتبة(2) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

3- لقد تحصلت العبارة " يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله و يجب عليه ألا يفصح عن أي معلومات لأطراف أخرى. "على متوسط حسابي قدره(3.60)و بانحراف معياري قدر ب(1.22)، لتحصل على الرتبة(3) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

4- لقد تحصلت العبارة "- قلة أو انعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات و ندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر "على متوسط حسابي قدره(3.23)و بانحراف معياري قدر

ب(1.56)، لتحصل على الرتبة(4) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

5- لقد تحصلت العبارة " يجب أن تكون أوراق العمل كاملة و مفصلة بدرجة كافية لكي يحصل المراجع الخبير على فهم شامل لعملية المراجعة."على متوسط حسابي قدره(2.97)و بانحراف معياري قدر ب(1.40)، لتحصل على الرتبة(5) من بين عبارات المحور، و بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على(موافقة متوسطة)

التفسير:

نفسر من خلال الجدول أن أسئلة هذا المحور كانت واضحة و إجابات أفراد العينة كانت متقاربة، هذا ما يجيب على الفرضية الثانية و يؤكدها، أي أن معايير التدقيق الجزائرية مطبقة و قد تم الالتزام بها من قبل المهنيين.

خلاصة الفصل:

الملاحظ و المتضح من خلال الدراسة التطبيقية السابقة و المتمثلة في الإستبيان و التي شملت عينة من الأفراد ذوي التخصص في المحاسبة و التدقيق وفق لخبرتهم المهنية و المؤهلات العلمية، توضح بأن الدراسة خلصت إلى:

-فقد تم الاتفاق من قبل عينة الدراسة بأن :

-الجزائر لابد عليها من تبني معايير التدقيق الدولية لتحسين واقع المراجعة في الجزائر.

-إصدار معايير تدقيق المحلية يساعد المؤسسات الجزائرية في ولوج علم البورصة أي الأسواق المالية و الانفتاح على العالم الخارجي .

-لابد من تنظيم الملتقيات و الندوات العلمية بخصوص التعريف لمعايير التدقيق المتبناة و الصادرة من طرف الجهات المختصة.

-عدم البطء في إصدار المعايير التدقيق الجزائرية بل الإسراع في اصدارها لمواكبة التطورات الحاصلة.

-العمل على رفع و تعزيز التكوين على مستوى الجامعات و المعاهد بخصوص المحاسبة و التدقيق.

-تعتبر معايير التدقيق بمثابة المرشد و المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر.

-لمعايير التدقيق الدولية التأثير و الدور الكبير في مصداقية مراجعة الحسابات، لأنها بمثابة الدليل المرشد لمراجع الحسابات للقيام بعملية المراجعة.

الخاتمة:

من خلال عرضنا للبحث الذي يصب حول معايير التدقيق الدولية و المحلية وواقع تطبيقها في الجزائر.

المنظمة لمهنة التدقيق و تعتبر هذه المهنة من المهن المعاصرة و التي عرفت اهتماما واسعا في العصر الحالي، وأضحت تتصدر اهتمام كثير من الباحثين و الهيئات المحاسبية الدولية و الإقليمية، اهتمام الحكومات، الدول النامية و المتقدمة على حد سواء، نظرا لمركزها في كثير من المعضلات المالية العالمية و كذا تسببها في إيجاد حلول لها و أيضا من خلال تضافر جهود الفاعلين إلى أن تم إرساء قواعد و مبادئ متعارف عليها المتمثلة في المعايير التي تكون دقيقة وواضحة للاستئناس و العمل بها.

كون الجزائر من الدول الحديثة العهد في مسعى للتوافق مع تطورات المراجعة الدولية، و باعتبارها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر أو غير مباشرة، فهي مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه الأخيرة، قد تمر عبر تكوين مراجعيها من منطلق دولي، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتباطا أكبر للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي قد يتوفر في معايير المراجعة الدولية.

-أولا:الفرضيات

من خلال النتائج التي ثم التوصل اليها في هذه الدراسة يمكن إثبات صحة الفرضية التي طرحنها سابقا كمايلي:

-الفرضية الأولى:المتمثلة في "هناك مجموعة من الاختلافات بين المعايير المحلية و الدولية في ظل تعدد أوجه التشابه" ′هذه الفرضية صحيحة في كون أن معايير التدقيق المحلية جد مطابقة و متشابه مع معايير الدولية غير أن هناك اختلاف في المصطلحات فقط أو نقص في المعلومات بالنسبة للمعايير التدقيق المحلية.

-الفرضية الثانية:المتمثلة في "يستعين المهنيين بمعايير التدقيق المحلية لأنها تمثل إرشادات أو مبادئ لا بد العمل بها"من خلال الدراسة التطبيقية تأكدت لنا صحة الفرضيات′ لابد للمهنيين الالتزام بهذه المعايير لتفادي الصعوبات المهنة و الوقوع في الأخطاء.

-الفرضية الثالثة: المتمثلة في"يتم تنفيذ مهنة التدقيق وفق خطوات و إجراءات متعارف عليها من قبل المدققين و فقط"فلقد خلصت دراستنا بأن مهنة المراجعة أو التدقيق تنظمها مجموعة من المعايير التي تعتبر إجراءات أو إرشادات يلتزم بها المهنيين بصفة خاصة و هذا ما يثبت صحة الفرضية.

-الفرضية الرابعة: المتمثلة في "مدى توافق و ملائمة المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية"خلصت الدراسة بأن هناك التوافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية و هذا ما يثبت صحة الفرضية.

-ثانيا:النتائج المتوصل إليها

- ❖ أهمية و ضرورة العمل و الالتزام بمعايير التدقيق من طرف المهنيين على اعتبار أنها تمثل له الإطار العام و الدليل المتخذ له للتغلب على صعوبات المهنة و تجنبه الوقوع في الأخطاء.
- ❖ إن سعي الجزائر لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي فيما يتعلق بمهنة التدقيق′ و تبني معايير التدقيق الدولية بات يلوح في الأفق من خلال الإصدارات المتتالية لمعايير التدقيق الجزائرية و التي عمدت إليها الجزائر في الآونة الأخيرة.
- ❖ إن الالتزام بمعايير المراجعة الدولية يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي′ أما الالتزام بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية من طرف المهنيين كفيل بإنتاج معلومات مالية عالية المصداقية′ و بالتالي توفير جو ملائم للمستثمر الأجنبي.
- ❖ بالرغم من وجود توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر و معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية إلا أن الواقع المهني للمراجعة في الجزائر لم يرق بعد إلى المعايير الدولية.
- ❖ أن معايير المراجعة الدولية استطاعت أن تغطي كافة جوانب المعايير المتعارف عليها من معايير عامة و معايير عمل الميداني و معايير إعداد التقارير′ مما يزيد من قدرتها على تحقيق توحيد للممارسة المهنية التي تقل من اختلافات الأداء المهني على المستوى الدولي.
- ❖ إن التزام المراجع الحسابات بالجزائر بما تضمنته معايير المراجعة الدولية من شروط تأهيل علمي و عملي و استقلالية و عناية مهنية مقبولة يزيد من كفاءة المراجع و فعالية عملية المراجعة.
- ❖ إن تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر يعمل على تخفيف احتمال حدوث بعض المشاكل عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات′ مما يزيدها ثقة.
- ❖ إن التزام الجزائر بمعايير المراجعة الدولية يعد مرحلة انتقالية لحين صياغة معايير خاصة بها′ مع ضرورة أن تتماشى مع ظروفها البيئية.
- ❖ أنه يمكن اعتبار المعايير الدولية للمراجعة كأساس لإصدار معايير محلية بالجزائر و ذلك بعد تعديلها بالشكل الذي يناسب المناخ التشريعي و الاقتصادي و الاجتماعي.

-ثالثا:التوصيات

- ✓ تنظيم أيام دراسية و ملتقيات و ندوات من أجل التعمق أكثر في موضوع معايير التدقيق سواء المحلية أو الدولية و هذه التطورات الحاصلة.
- ✓ تفعيل القوانين و التشريعات الخاصة بالمعايير المحلية التي تجبر الاعتماد عليها من قبل المهنيين.
- ✓ هناك ضرورة ملحة لمواكبة الجزائر التطورات الحاصلة على الساحة الدولية.

- ✓ أخد الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية خاصة مناهج المحاسبة و المراجعة' و كذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة على المستوى العالم في المهنة التدقيق عند تكوين المدققين.
- ✓ ربط الكفاءات العلمية و الجامعية بتنظيم مهنة المراجعة و التدقيق.
- ✓ دراسة المقارنة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية.
- ✓ هناك حاجة لتنظيم الدورات التكوينية و التدريبية للمراجعين لمواكبة المستجدات الدولية' مع ضرورة الاستعانة بخبرات الدول التي سبقت الجزائر سواء في تطبيق معايير المراجعة الدولية أو صياغة معايير محلية خاصة بها.
- ✓ ضرورة افتتاح معاهد و جمعيات مهنية خاصة بالمراجعة' تقوم على أساس المواصفات و الشروط الدولية لتوفير إمكانيات و خبرات أحسن على المستوى المحلي.

قائمة المراجع:

اللغة العربية:

أولا:الكتب

أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-ط1، دار وائل، عمان، 2015.

أحمد حلمي (2012), التدقيق و التأكيد:وفقا لمعايير الدولية للتدقيق, دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع, عمان, الأردن, الفصل العاشر [1]

أحمد حلمي جمعة, (2010), نظرية المحاسبة المالية-النموذج الدولي الجديد, دار الصفاء للنشر و التوزيع, عمان, الأردن

أحمد حلمي جمعة, المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق, الجزء الأول, الطبعة الثانية, دار صفاء للنشر و التوزيع – عمان, 2015-1436هـ.

أمين السيد أحمد لطفي, دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد, 2007, الدار الجامعية, الإسكندرية,

أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس مال، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2005.

حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق،ج1 ، ط1 ، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003 .

حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، عمان، الأردن، الدار العلمية للنشر و دار الثقافة للنشر، 2000.

رزق أبو زيد الشحنة, تدقيق الحسابات:مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية, عمان, الأردن, دار وائل للنشر و التوزيع ,2015, .

السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصر في المراجعة، بدون ناشر، جامعة طنطا، بدون نشر.

عيد معيون الشهري, معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية, دار العامة للبحوث, الطبعة الأولى, الرياض, 1999.

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، عمان،الأردن، دار المسيرة للنشر و التوزيع،2006.

مجلس معايير المحاسبة الدولية, (2010), المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2010, ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, الأردن, عمان.

مراد حسين العلي,معايير التدقيق الدولية, الطبعة الأولى ,عمان,الأردن,دار غيداء للنشر و التوزيع,2015.

هادي التميمي, مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية.

ثانيا:الجريدة الرسمية

قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1970 .

المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في29/12/1971..

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة الحكومة، القانون التجاري، سنة 2007.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005, المتضمن قانون المالية التكميلي 2005، العدد:52، بتاريخ :26 جويلية 2005، المادة 12.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد:64، بتاريخ: 11أكتوبر 2006.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون رقم 09/09 الصادر في 30ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009، العدد: 78، بتاريخ: 31 ديسمبر 2009، المادة، 44.

. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 يونيو 2013، و المحدد المحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014، و المحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014،.

المادة 05 من القانون التنفيذي رقم 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل:1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. تبعا للمواد: 11،10،9 من القانون 01/10

انظر المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 08 رجب 1412 الموافق ل 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصه و قواعد عمله.

الجريدة الرسمية، العدد 03 المؤرخ في 1992/01/05، ص 82 و ما يلها.

الجريدة الرسمية، العدد 56 المؤرخ في1996/09/25،ص18 و مايليها

مقرر المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002المؤرخ في 4 فيفري2016. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية,مقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017.

مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية,.بتصرف.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم150، المؤرخ في 2016/10/11.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية,مقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017.

ثالثا:المقبلات الشخصية

دهامي,المجلس الوطني للمحاسبة، اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، مكتب الأمينة العامة,2017/02/28(مقابلة شخصية).

رابعا:الانترنت

الموقع الرسمي للإتحاد:2020/02/03 http://ar:ifac.org/about الساعة20:00

خامسا:الرسائل العلمية

محمد بوسماحة, معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر, رسالة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة الجزائر, الجزائر,2002,.
شرقي عمر, مسؤوليات محافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد12، 2012،.

اللغة الفرنسية:

IFAC , IAASB, (2010),Handbook of International Auditing , Assurance and Ethics pronouncements ,part Two, International Fédération of accountants , **USA,WWW.ifac.org.**
Fitzpartick-the story of book keeping. Accountancy and Auditing
Mohamed Samir hadj Ali, le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions, revue algérienne de comptabilité et d'audit, 3eme trimestre, N°3, 1994.

الملاحق

الملاحق:

```
FREQUENCIES VARIABLES=VAR00001 VAR00002 VAR00003
  /NTILES=4
  /STATISTICS=STDDEV SEMEAN MEAN MEDIAN MODE SUM
  /PIECHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

Statistiques

		VAR00001	VAR00002	VAR00003
N	Valide	30	30	30
	Manquante	0	0	0
Moyenne		3,1000	3,0000	2,6333
Erreur std. de la moyenne		,26414	,21972	,24204
Médiane		3,0000	3,0000	2,5000
Mode		3,00[a]	2,00[a]	2,00[a]
Ecart-type		1,44676	1,20344	1,32570
Somme		93,00	90,00	79,00
Centiles	25	2,0000	2,0000	1,7500
	50	3,0000	3,0000	2,5000
	75	5,0000	4,0000	3,2500

a. Il existe de multiples modes

Tableau de fréquences

السؤال الأول: الجزائر تسعى لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق جزائرية

VAR00001

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	16,7	16,7	16,7

	غير موافق	6	20,0	20,0	36,7
	محايد	8	26,7	26,7	63,3

VAR00002

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	9	30,0	30,0	40,0
	موافق	3	10,0	10,0	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

السؤال الثاني: إصدار معايير تدقيق جزائرية يساعد المؤسسات الجزائرية في ولوج عالم البورصة

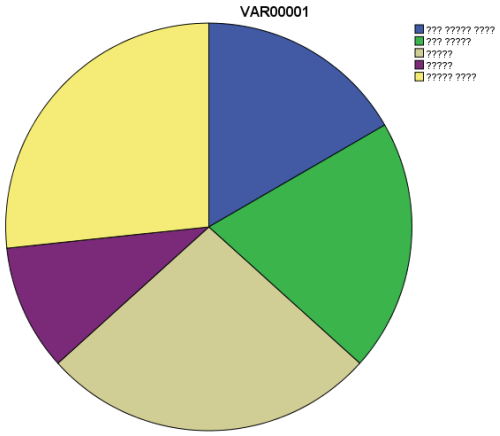
	محايد	6	20,0	20,0	60,0
	موافق	9	30,0	30,0	90,0
	موافق بشدة	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

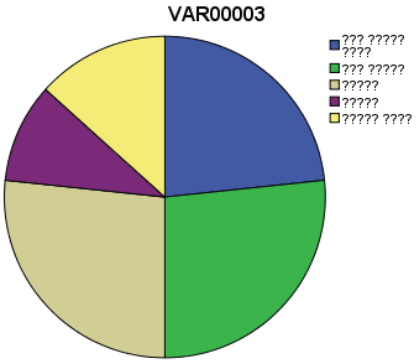
السؤال الثالث: من الضروري تكييف التدقيق الجزائري مع الواقع الدولي

VAR00003

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	23,3	23,3	23,3
	غير موافق	8	26,7	26,7	50,0
	محايد	8	26,7	26,7	76,7
	موافق	3	10,0	10,0	86,7
	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Diagramme en secteurs





Effectifs

[Ensemble_de_données0]

	VAR00001	VAR00002	VAR00003	VAR00004	VAR00005	VAR00006	VAR00007	VAR00008	VAR00009	VAR00010	VAR00011	VAR0 0012
Valide	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
N Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,6667	3,2333	3,3333	3,5667	3,1000	3,1000	2,8000	2,6333	3,6667	3,7000	3,7333	3,6667
Erreur std. de la moyenne	,26839	,20162	,27682	,23333	,28101	,39639	,28121	,26903	,23160	,24983	,29917	,22659
Médiane	4,0000	3,5000	3,5000	4,0000	3,0000	3,0000	3,0000	2,5000	4,0000	4,0000	5,0000	4,0000
Mode	5,00	4,00	5,00	4,00	5,00	2,00	1,00	1,00	4,00	5,00	5,00	4,00
Ecart-type	1,47001	1,10433	1,51620	1,27802	1,53914	2,17113	1,54026	1,47352	1,26854	1,36836	1,63861	1,24106
Aplatissement	-,907	-,260	-1,393	-,427	-1,451	9,015	-1,472	-1,371	-,112	-,672	-1,015	,767
Erreur std. d'aplatissement	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833
Somme	110,00	97,00	100,00	107,00	93,00	93,00	84,00	79,00	110,00	111,00	112,00	110,00
Centiles 25	2,7500	2,7500	2,0000	3,0000	1,7500	2,0000	1,0000	1,0000	3,0000	3,0000	2,0000	3,7500

50	4,0000	3,5000	3,5000	4,0000	3,0000	3,0000	3,0000	2,5000	4,0000	4,0000	5,0000	4,0000
75	5,0000	4,0000	5,0000	5,0000	5,0000	4,0000	4,0000	4,0000	5,0000	5,0000	5,0000	4,0000

Tableau de fréquences

VAR00001

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	3	10,0	10,0	23,3
	محايد	5	16,7	16,7	40,0
	موافق	5	16,7	16,7	56,7
	موافق بشدة	13	43,3	43,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00002

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	4	13,3	13,3	23,3
	محايد	8	26,7	26,7	50,0
	موافق	13	43,3	43,3	93,3
	موافق بشدة	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00003

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غير موافق بشدة	5	16,7	16,7	16,7
	غير موافق	5	16,7	16,7	33,3
	محايد	5	16,7	16,7	50,0
	موافق	5	16,7	16,7	66,7
	موافق بشدة	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00004

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	3	10,0	10,0	20,0
	محايد	6	20,0	20,0	40,0
	موافق	10	33,3	33,3	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00005

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	23,3	23,3	23,3
	غير موافق	4	13,3	13,3	36,7
	محايد	6	20,0	20,0	56,7
	موافق	5	16,7	16,7	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00006

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

	غير موافق بشدة	6	20,0	20,0	20,0
	غير موافق	8	26,7	26,7	46,7
	محايد	6	20,0	20,0	66,7
Valide	موافق	4	13,3	13,3	80,0
	موافق بشدة	5	16,7	16,7	96,7
	غير موافق بشدة	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00007

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق بشدة	9	30,0	30,0	30,0
	غير موافق	5	16,7	16,7	46,7
	محايد	5	16,7	16,7	63,3
Valide	موافق	5	16,7	16,7	80,0
	موافق بشدة	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00008

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق بشدة	10	33,3	33,3	33,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	50,0
	محايد	5	16,7	16,7	66,7
Valide	موافق	6	20,0	20,0	86,7
	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00009

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	2	6,7	6,7	16,7
	محايد	6	20,0	20,0	36,7
	موافق	10	33,3	33,3	70,0
	موافق بشدة	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00010

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	3	10,0	10,0	20,0
	محايد	6	20,0	20,0	40,0
	موافق	6	20,0	20,0	60,0
	موافق بشدة	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00011

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	20,0	20,0	20,0
	غير موافق	2	6,7	6,7	26,7
	محايد	2	6,7	6,7	33,3
	موافق	4	13,3	13,3	46,7
	موافق بشدة	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00012

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	1	3,3	3,3	16,7
	محايد	2	6,7	6,7	23,3
	موافق	17	56,7	56,7	80,0
	موافق بشدة	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

VAR00013

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,7	6,7	6,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	20,0
	محايد	6	20,0	20,0	40,0
	موافق	10	33,3	33,3	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

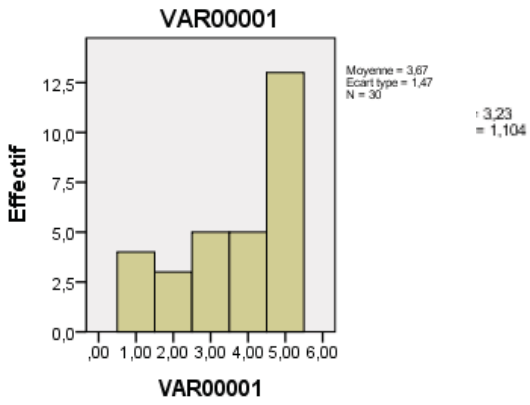
VAR00014

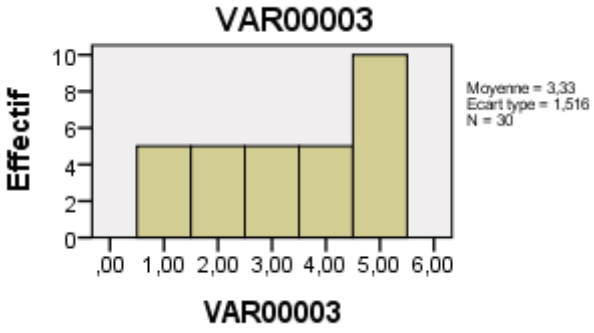
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	23,3	23,3	23,3
	غير موافق	2	6,7	6,7	30,0
	محايد	8	26,7	26,7	56,7
	موافق	3	10,0	10,0	66,7
	موافق بشدة	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

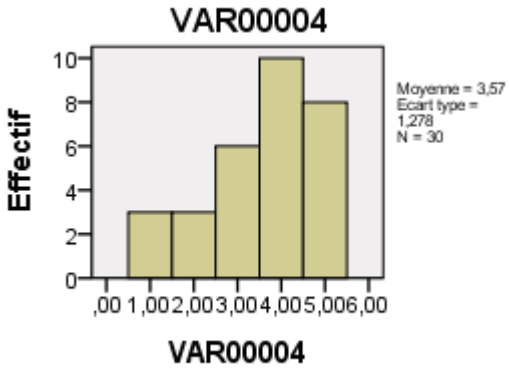
VAR00015

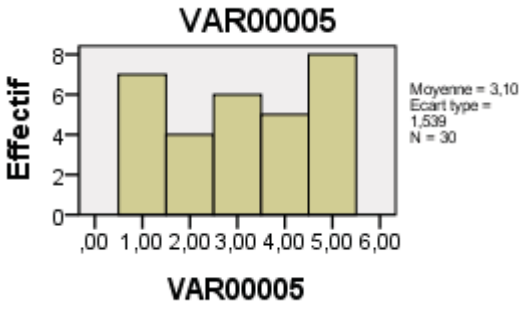
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	20,0	20,0	20,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	40,0
	محايد	6	20,0	20,0	60,0
	موافق	7	23,3	23,3	83,3
	موافق بشدة	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

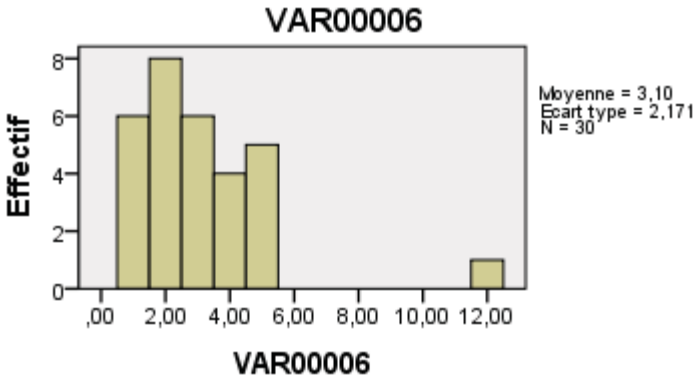
Histogramme

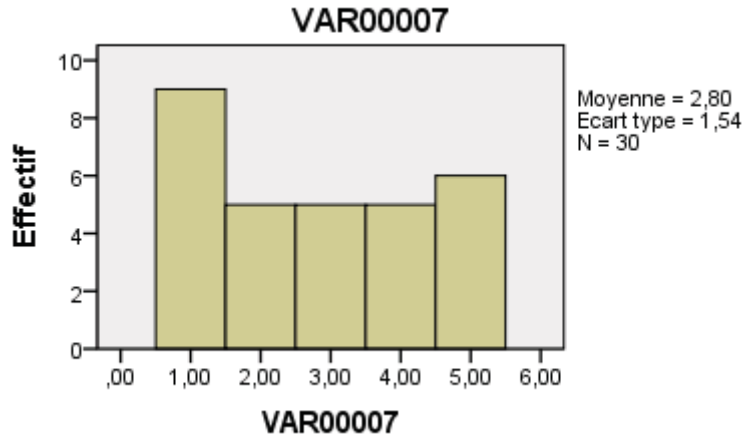


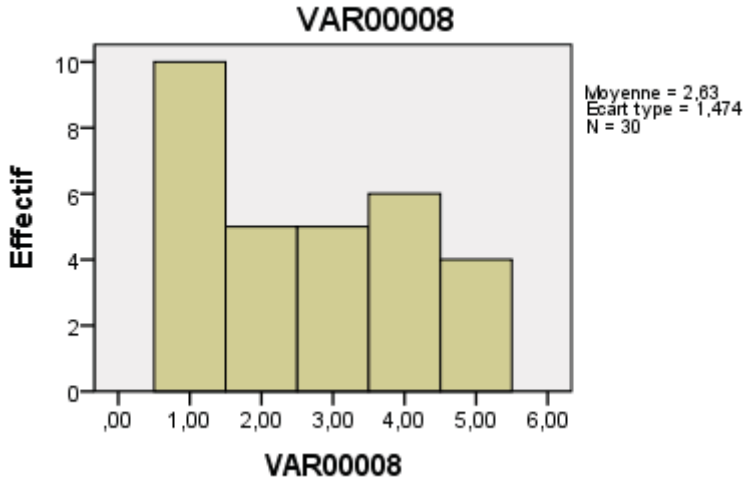

VAR00003
Effectif
10
8
6
4
2
0
,00 1,00 2,00 3,00 4,00 5,00 6,00
VAR00003
Moyenne = 3,33
Ecart type = 1,516
N = 30

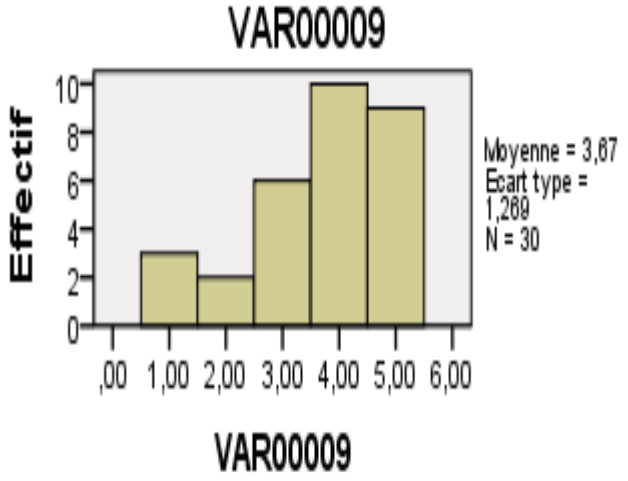

VAR00004
Effectif
10
8
6
4
2
0
,00 1,00 2,00 3,00 4,00 5,00 6,00
VAR00004
Moyenne = 3,57
Ecart type = 1,278
N = 30

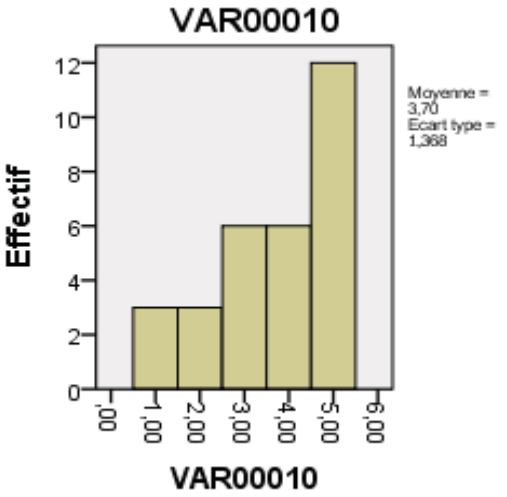

VAR00005
Effectif
8
6
4
2
0
,00 1,00 2,00 3,00 4,00 5,00 6,00
VAR00005
Moyenne = 3,10
Ecart type = 1,539
N = 30

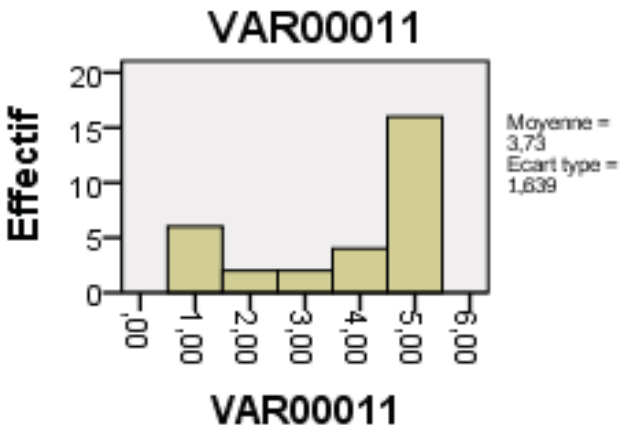

VAR00006
Effectif
8
6
4
2
0
,00 2,00 4,00 6,00 8,00 10,00 12,00
VAR00006
Moyenne = 3,10
Ecart type = 2,171
N = 30

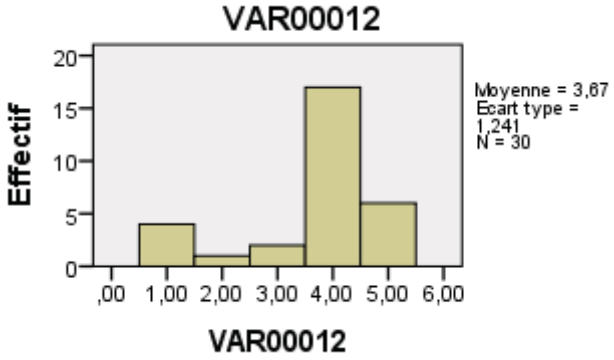

VAR00007
Effectif
10
8
6
4
2
0
,00
1,00
2,00
3,00
4,00
5,00
6,00
VAR00007
Moyenne = 2,80
Ecart type = 1,54
N = 30

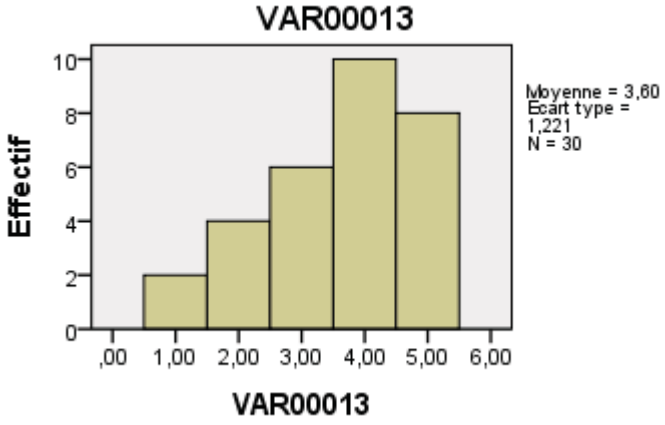

VAR00008
Effectif
10
8
6
4
2
0
,00
1,00
2,00
3,00
4,00
5,00
6,00
VAR00008
Moyenne = 2,63
Ecart type = 1,474
N = 30

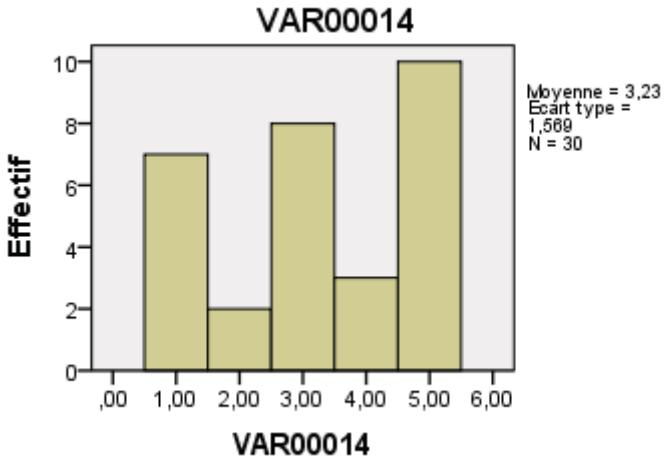

VAR00009
Effectif
10
8
6
4
2
0
,00
1,00
2,00
3,00
4,00
5,00
6,00
VAR00009
Moyenne = 3,67
Ecart type =
1,269
N = 30

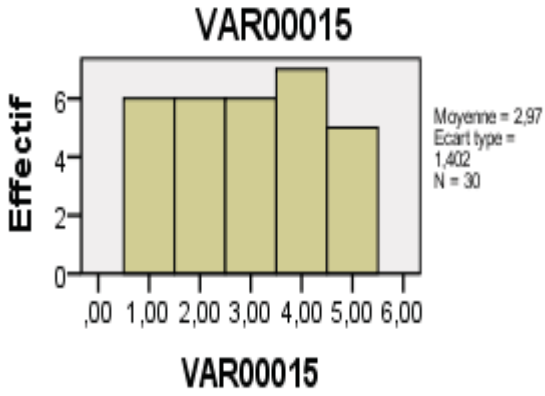

VAR00010
Effectif
Moyenne = 3,70
Ecart type = 1,368
VAR00010


VAR00011
Effectif
Moyenne = 3,73
Ecart type = 1,639
VAR00011


VAR00012
Effectif
Moyenne = 3,67
Ecart type = 1,241
N = 30
VAR00012


VAR00013
Effectif
Moyenne = 3,60
Ecart type = 1,221
N = 30
VAR00013


VAR00014
Effectif
10
8
6
4
2
0
,00
1,00
2,00
3,00
4,00
5,00
6,00
VAR00014
Moyenne = 3,23
Ecart type =
1,569
N = 30


VAR00015
Effectif
6
4
2
0
,00
1,00
2,00
3,00
4,00
5,00
6,00
VAR00015
Moyenne = 2,97
Ecart type =
1,402
N = 30

القسم الأول: المعلومات الشخصية.

-يرجى وضع علامة في المكان المناسب:

1-الجنس:

☐ ☐

2-الوظيفة:

محافظ الحسابات ☐ خبير محاسب ☐ محاسب ☐ أكاديمي ☐

3-المؤهل العلمي:

شهاد ☐ ل ☐ ☐ د ☐

4-الخبرة:

أقل من 6 ☐ من 6 سنوات إلى 2 ☐ أكثر من 2 ☐

القسم الثاني: قائمة الإستمارة

المحور الأول: أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية و الصعوبات التي تحول عند تطبيقها.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1-الجزائر تسعى لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق جزائرية.					
2-إصدار معايير تدقيق جزائرية يساعد المؤسسات الجزائرية في ولوج عالم البورصة.					
3-من الضروري تكييف التدقيق الجزائري مع الواقع الدولي					
4-يساعد تطور التدقيق في الجزائر من خلال تبني معايير تدقيق دولية و إصدار معايير تدقيق جزائرية في فتح آفاق أخرى للإستثمار .					
5-هناك قلة أو انعدام تنظيم ملتقيات و ندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات					

المختصة.					

المحور الثاني:مدى توافق و ملائمة المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الجزائرية.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1-هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية و المعايير الدولية.					
2-هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية					
3-البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية.					
4-يقتضي على المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات, بما في ذلك من القرارات الدولية و الوطنية المتعلقة بالمحاسبة و بأمور المراجعة و كذلك الأنظمة و المتطلبات القانونية ذات العلاقة.					
5-.نقص نوعية التكوين على مستوى الجامعات و بالأخص الجانب التطبيقي.					

المحور الثالث:واقع تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية و مدى الالتزام بها من قبل المهنيين.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1-القيام بعملية المراجعة لا تتطلب تأهيلا ملائما فقط, إنما التزاما بقواعد المهنة, و المعايير المنظمة لها.					
2-يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيما و أمينا و مخلصا في عمله المهني و عليه أن يتوخى العدالة ولا يسمح لتحيزه أو انطباعه أن ينالا من تجرده.					
3-يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله و يجب عليه ألا يفصح عن أي معلومات لأطراف أخرى					
4-قلة أو انعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات و ندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر.					
5-يجب أن تكون أوراق العمل كاملة و مفصلة بدرجة كافية لكي يحصل المراجع الخبير على فهم شامل					