جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دراسة معايير التدقيق الجزائرية

مقدمة من طرف الطالب:

بوزيان محمد آمين

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	براهيمي عمر	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مناقشا		أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية

2021/2020

كلمة شكر

بداية الشكر لله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع

كما أشكر الأستاذ المؤطر " براهيمي عمر" والذي ساعدني كثيرا في إعداد مذكرتي جعلها الله في ميزان حسناته يوم لا ظل إلا ظله.

والشكر موصول لجميع أساتذة جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم من درسني ومن لم يدرسني

وختاما أشكر كل من ساهم معي وساعدني في إنجاز هذا العمل من بعيد أو قريب ولو بالكلمة الطيبة والدعم المعنوي

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وتعبي إلى :

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

الأخوة والأخوات أدامهم الله نعمة لا تزول

زملاء الدرب الدراسة أنار الله لهم الطريق

إلى كل طالب علم

فهرس الموضوعات

العنوان	الصفحة
الواجهة	
إهداء	
شكر وتقدير	
فهرس الموضوعات	
فهرس الجداول	
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق	
تمهيد	6
المبحث الأول: ماهية التدقيق	7
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	7
المطلب الثاني: تعريف التدقيق	10
المطلب الثالث: أهمية التدقيق	14
المبحث الثاني: أهداف التدقيق - أنواعه ومهمته	15
المطلب الأول:أهداف التدقيق	15
المطلب الثاني: أنواع التدقيق	17
المطلب الثالث: مهمة التدقيق	24
المبحث الثالث: ماهية معايير التدقيق الدولية isa	27
المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية isa	27
المطلب الثاني: نشأة معايير التدقيق الدولية isa	28
المطلب الثالث: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية isa	31
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق Naa	
تمهيد:	35
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر	36
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر	36
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر	40
المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق	46
المبحث الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير Naa	48
المطلب الأول: المعيار الجزائري "210"	48
المطلب الثاني: المعيار الجزائري "505"	50
المطلب الثالث: المعيار الجزائري "560"	51
المطلب الرابع: المعيار الجزائري "580"	54
المبحث الثالث: الإصدارات الثانية لمعايير Naa	57
المطلب الأول: المعيار الجزائري "300"	57
المطلب الثاني: المعيار الجزائري " 500"	60

المطلب الثالث: المعيار الجزائري "510"	63
المطلب الرابع: المعيار الجزائري " 700"	66
خلاصة الفصل	69
الفصل الثالث: مقارنة بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية	
تمهيد:	71
المبحث الأول: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 210-505-560-580	72
المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 210	72
المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505	75
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560	77
المبحث الثالث: تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية	81
المطلب الأول: تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 210-505-560-580	81
المطلب الثاني: تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 300-500-510-700	83
المطلب الثالث: نتائج المقارنة	86
خلاصة الفصل	88
الخاتمة	
قائمة المراجع	

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 210	72
2	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505	75
3	مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560	78

مقدمة عامة

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها، بالإضافة إلى أن هناك تطوير مستمر في مهنة التدقيق والبنية التي تطبق فيها، بالتالي فإن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى.

فهناك أراء متباينة حول اختلاف المعايير عن بعضها البعض، فاختلاف المعايير بين دولة وأخرى هذا راجع إلى مستوى الاجتماعي والاقتصادي لكل دولة، وبين المعايير الوطنية لا يواجه صعوبات كثيرة، حيث يرجع التباين إلى تعدد السياسات وكأساليب المحاسبية.

ومع ذلك جانبا يؤكد وجود جزء من المتغيرات والتباينات التي مازالت تستلزم تكوين الجهود من أجل تكامل وتجانس عملية التدقيق دوليا، بالإضافة إلى وجود تباينات في بعض المظاهر الإجرائية بين دولة وأخرى، مثال على ذلك استخدام التقرير المختصر في بعض الدول واستخدام التقرير المطول في دولة أخرى.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الأتي:

مـــــــــا مدى تقارب المعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية:

أما الأسئلة الفرعية الخاصة بالدراسة تكون على النحو التالي:

- ماذا نقصد بمعايير التدقيق الدولية؟
- ما المقصود بمعايير التدقيق الجزائرية؟
- مـــا مدى تقارب أو تشابه معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية؟

2. **فرضيات الدراسة:**

- تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية
- يقصد بالمعايير التدقيق الجزائرية هي التي تقوم بتدقيق الكشوف المالية والأعمال المحاسبية
- هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

3. **أسباب اختيار الموضوع:**

من الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي:

- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر
- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حداثة اعتماد معايير التدقيق الجزائرية
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الاطلاع على كل ما هو جديد فيها
- توسيع الحاصل العلمي في المجال
- الموضوع جدير بالدراسة وينسجم مع التخصص

4. أهمية الدراسة:

- إن الأهمية التي تكتسبها هذه الدراسة:
- تعتبر المعايير من أهم الوسائل لتسيير الاقتصاد
- تساعد المعايير التدقيق في التسيير الحسن وأدق للمحاسبة

5. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على التدقيق
- التعرف على معايير التدقيق الدولية
- إلقاء الضوء على تطور التدقيق في الجزائر
- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية
- معرفة مدى تقارب وتشابه معايير التدقيق الجزائرية والدولية

المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات المتبناة من قبل كان من الضروري اختيار منهجين:

- **المنهج التاريخي**: نتبع تطور التدقيق
- **المنهج الوصفي التحليلي**: أداء جانبا كبيرا في البحث وذلك عند دراسة الاطار الفكري لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية
- **المنهج المقارن:** عند إجراء دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية

6. صعوبات الدراسة:

نظرا لخصوصية الموضوع المتعلق بدراسة معايير التدقيق الدولية والجزائرية والمقارنة بينهما:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية
- صعوبات الحصول على يد المساعدة من قبل المسئولين والذي يعتبرون ملزمون - بتطبيق هذه المعايير .
-

8. الدراسات السابقة:

أشرف بن صغير، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2016، 2017.

عالج أشرف بن صغير مذكرته المعنونة دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA.

9. تقسيمات الدراسة:

سعيا للإجابة عن الإشكالية المطروحة واختيار الفرضيات ارتأينا تقديم خطة الدراسة إلى: مقدمة، ثلاثة فصول من ثلاثة مباحث لكل فصل، وخاتمة، حيث تتمثل الفصول فيما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق

الفصل الثاني: الإطار النظري لمعايير Naa

الفصل الثالث: دراسة مقاربة بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية.

الفصل الأول

تمهيد:

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ التدقيق واتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات وزيادة حجمها، الشيء الذي أدى إلى تنامي حاجات هذه الأخيرة في جميع الميادين، وكان لزاما عليها تحديد أولويات لهذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلك الحاجات من جهة أخرى لما يتوفر لديها من إمكانيات مادية وبشرية، فأدى تنامي هذه الحاجيات إلى تطور الممارسة المهنية للتدقيق، إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية في ظل ظهور أنواع متعددة له و من المتعارف عليه علميا أن الرقابة هي الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط و البرامج المقررة و تقييم مستوى الأداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المؤسسات المختلفة، و هناك نوعا آخر من الرقابة يزاول من خارج المؤسسة من قبل أصاحب رأس المال و الذين لا يشتركون في إدارته كالرقابة الخارجية على تصرفات الإدارة العليا نفسها بوصفها الهيئة المفوضة من قبل هؤلاء المالك في إدارة أموالهم.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

سيتم تناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول التدقيق من حيث تطوره التاريخي ومفهومه بالإضافة إلى مختلف أنواعه، كذلك سنتطرق في الأخير إلى أهدافه وأهميته

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان و ذلك من أجل اكتشاف الأخطاء والاحتفاظ بالأصول، ثم قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، وذلك خالفا للمحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة.[1]

ومن هنا فإن المتتبع لتاريخ التدقيق يعطي أسسا لتحليل و تفسير التغيرات التي طرأت على أغراض التدقيق و أساليبها، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة الأهداف المتوخاة منه من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى و التغيرات الكبرى التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، و من خلال هذا العرض يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى خمسة مراحل:[2]

- **المرحلة الأولى قبل عام 1500 م**: يعود التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين و اليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة و كان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سالمتها من كل التلاعبات و الأخطاء» Audire« و التي معناها يستمع، في و حتى أن المصطلح " Audit" مشتق من الكلمة اللاتينية، هذه المرحلة كان الآمرون بالتدقيق أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالملوك و الأباطرة و الإقطاعيين، أما المدقق فكان إما حاجب الملك أو الكاتب و ذلك من أجل معاقبة السارق على اختلاس الأموال لحمايتها، وبسقوط الإمبراطورية الرومانية تطور التدقيق بتطور النشاط التجاري في إيطاليا، و تم حينها استخدم المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من إفريقيا، آسيا و القارة الأوربية، وذلك لمنع اختلاس هذه الثروات.
- **المرحلة الثانية من سنة 1500م إلى سنة 1850م**: لم يكن هناك أي اختلاف في أغراض التدقيق عن الفترة ما قبل سنة 1500م غير أن مهنة التدقيق قد أتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، و ظلت

[1] : أحمد جمعة، المدخـــــــــــــــل الى التدقيق والتأكيد: وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط1، دار صفاء، عمان، 2015، 55.

[2] : المرجع نفسه، ص56.

أغراض التدقيق تتجه نحو اكتشاف الاختلاس و التلاعب وازدادت أهمية، ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة و كانت القاعدة الأساسية هو الفحص المفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات التدقيق قد تحققت في هذه الفترة، فأول مرة يتم الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقارير المالية و منع التلاعب والاختلاس، وثاني تغيير هام كان القبول العام بالحاجة إلى استعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، و كان الآمر بالتدقيق في هذه الفترة من الحكومة أو المحاكم التجارية و المساهمين و ذلك لهدف منع الغش، و معاقبة فاعليه، و حماية الأصول.[1]

- **المرحلة الثالثة من سنة 1850م إلى ما بعد 1960**: كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا مؤسسات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية و برزت المؤسسات في صورة شركات أموال، وانتقلت الإدارة من الأفراد المهنيين و أصبح أصحاب أرس المال غائبون عن الإدارة و بالتالي انصب الاهتمام على سالمة المحافظة على رأس مال المستثمر وتنميته، و بالتالي ظهرت التدقيق كرقابة خارجي محايدة، حيث يمكن تجزئة هذه المرحلة إلى فترتين:[2]

أ. **الفترة ما بين سنة 1905م حتى سنة1933:** تطورت مهنة التدقيق في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا لتصبح أغراض التدقيق هو:

الحكم على المركز المالي الفعلي و على نتيجة المشروع و اكتشاف التلاعب و الأخطاء.

- **الفترة ما بين سنة 1940 حتى سنة 1960**: لم تتغير أغراض التدقيق إلا تغيرا طفيفا بحيث أن أهمية التدقيق انصبت على تكوين الرأي حول النتيجة و المركز المالي للمؤسسة و قلت أهمية الأغراض الفرعية ،إلا أنه توجب على المدقق أن يجري الاختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن بنفسه بأنه ليس هناك تلاعب أو خطأ، فكان الغرض الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي في سالمة و صحة التقارير المالية، و لكي يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية يجب أن يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أي أخطاء ارتكابية تؤدي إلى عدم سالمة التقارير المالية.[3]

في هذه الفترة غلب على الآمرين بالتدقيق البنوك التي تسعى إلى صدق و سالمة انتظام القوائم المالية التاريخية له.

---

[1] : خالد عبد الله، علـــــــــــــــــــــــــم التدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، ط1، دار وائل، بدون بلد، 2000، ص98.

[2] : خالد عبد الله، علـــــــــــــــــــــــــم التدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، المرجع السابق، ص 99.

[3] : خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل، بدون بلد، بدون سنة، ص138.

- **المرحلة الرابعة من سنة 1960م إلى 2002[1]:** شهدت هذه المرحلة تطورا ملحوظا للتدقيق بصفة عامة حيث لم تعد تقتصر على المجال المحاسبي و المالي فقط بل تعدت ذلك حتى أصبح تعالج المشاكل و القضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق و الإدارة فالتدقيق القضائي و بعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية و البيئية ليتشكل ما يسمى بالتدقيق البيئي والاجتماعي، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات الأمر الذي أدى بالبحث عن عوامل هذا التداخل ليكون هذا و كله موضوع الدراسات الأكاديمية الحالية و هو محاولة للانتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكيل إطار متكامل لكل تدقيق على حدى، طبقا للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.[2]
- **المرحلة الخامسة من سنة 2002 م إلى يومنا هذا:**بعد حادثة شركة إنرون الأمريكية و ظهر قانون Sarbanes-oxley الأمريكي ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين والداخليين هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق. [3]

المطلب الثاني: تعريف التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق بين مختلف المؤلفين و الباحثين و هذا ما يؤدي بنا إلى عرض بعض منها لاستخلاص تعريفا شاملا و عاما له، و كما هو معلوم أن التدقيق بمعناها اللفظي Audit و هو مشتقة و معناها "يستمع"من الكلمة اللاتينية " Audire ".

و لقد انقسم الفعل الكالسيكي "Auscultare" في اللغة اللاتينية إلى فعلين ثانويين أولهما الفعل "Ascoter" و يعني "استماع" أما الفعل الثاني " Ascuter" و يعني به الفحص، إن هذا الانشقاق جاء ليعطي معنى جديد و هو تغذية لمعنى كلمة التدقيق بإدماج "" كلمة "الاستماع" من جهة و كلمة "الفحص" من جهة أخرى.[4]

وعرف التدقيق على أنه: فحص البيانات و الأرقام و السجلات بقصد التحقق من صحتها، غير أن للتدقيق معنى مهنيا اصطلح عليه الكتاب المحاسبون، والذي يقصدون به الفحص الإنتقادي المنظم الأنظمة المراقبة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و

[1] : زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية، الأردن،2009، 39.
[2] : زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، المرجع السابق، ص 40.
[3] : سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، ط1، الدار الجامعية، 2002، ص63.
[4] : سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، المرجع السابق، ص 64.

السجلات و القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها و عن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية الذي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة و عن مركزها المالي.[1]

وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكيةAAA التدقيق على أنها "عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية للمشروع و ذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة و المقبولة قبولا كاملا، و توصيل النتائج للأطراف المعنية".

كما نجد كال من Bouquin وBécour عرفا التدقيق " على أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية، وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة و الفحص بقصد التقييم و مدى الملائمة، و درجة الثقة و سير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة و هذا كله و فق المعايير المحددة له".

كما هناك تعريف آخر للتدقيق وهو لخالد أمين حيث يعرف "التدقيق على أنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع، التي تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية و عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة أو مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة تبعا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي:[2]

- التدقيق ينتهي إلى ضرورة إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى الأطراف المعنية و من ثم فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الاتصال و يعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص و الدراسة إيصاله إلى من يهمه الأمر في شكل تقرير يبرز من خلاله رأيه الفني المحايد؛
- التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر و المنطق، إذن يمكن اعتبارها بمثابة نشاط يجب التخطيط له مسبقا و تنفيذه بأسلوب منهجي سليم و ليس بطريقة عشوائية؛
- التدقيق تحدده معايير مقررة مسبقا، بمعنى أن عمل المدقق يستند إلى قواعد موضوعة بدقة و مفهومة إلى حد كبير لدى جميع الأطراف ذات العالقة و هو تتمثل في المعايير التي يستند إليها المدقق الخارجي و المتمثلة في اللوائح و القوانين التي

[1] : المرجع نفسه، نفس الصفحة.
[2] : زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، المرجع السابق، ص42.

تعمل من خلاله الإدارات الحكومية، و غيرها من المعايير الأخرى التي ت ارعي الرقابة الداخلية.[1]

ومن ثم فإن عملية التدقيق تتضمن ما يسمى بالفحص و الإيصال و بذلك يمكن القول بأن للتدقيق دور انتقادي للمعلومات و العناصر المقدمة إليه، إذن فمن الملاحظ أن مستخدم المعلومات يتخذ نوعين من القرارات:[2]

أ. الحصول على معرفة عامة عن الموضوع محل الدراسة والتي تتلائم واحتياجاته و ذلك عن طريق دراسة وتفسير التقرير، وما يحتويه من بيانات ومعلومات؛

ب. تقييم مدى جودة ونوعية هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛

أما إذا أردنا أن نعطى تعريف للتدقيق يكون عاما و شاملا فإن التدقيق هو: ذلك الوظيفة التي تعتمد على تجميع و تقييم أكبر قدر ممكن من الأدلة الموضوعية ليتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات، و بالصورة التي تساهم في إشباع حاجة مستخدميها بقدر الإمكان وفق معايير متفق عليها.[3]

وعموما يمكن حصر ماهية التدقيق العامة في النقاط التالية:

- التدقيق العام هو عملية منتظمة لذلك يفترض من أن المدقق يقوم بإعداد برنامج التدقيق الذي يساعده في عملية الفحص؛
- أثناء تنفيذ المدقق لمهامه يجب عليه الاعتماد على أدلة الإثبات الكافية والتي تناسب الحدث الاقتصادي، وذلك من أجل تقييمه بصفة دقيقة ومحكمة؛
- المدخل الشخصي للمدقق يمثل دورا أساسيا لإجراء المقارنة بين العناصر محل الفحص و الإرشاد والمعايير الموضوعية؛

تنتهي عملية التدقيق دائما بتقرير يقوم المدقق من خلاله بالتعبير عن رأيه بكل موضوعية كما يقدم الاستنتاجات و التوجيهات الخاصة بالمسألة محل الفحص، حيث لهذا التقرير أهمية كبيرة ألنه يشكل همزة وصل بين القائم بعملية التدقيق و كذا الهيئة أو الوظيفة الخاضعة للتدقيق و مستخدم المعلومات.[4]

المطلب الثالث: أهمية التدقيق

---

[1] : سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، المرجع السابق، ص 65.

[2] : خالد عبد الله، علـــــــــــــــــــــم التدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، المرجع السابق، ص100.

[3] : أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخـــــــــــــل معاصر وقفا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل، عمان، 2015، ص71.

[4] : أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخـــــــــــــل معاصر وقفا لمعايير التدقيق الدولية، المرجع السابق، ص 72.

التدقيق يلعب دورا مهما في الأوساط المالية و الأوساط الحكومية و في الاقتصاد و ذلك من خلال مدخلاته ألا و هو المعلومات بمختلف أنواعها حسب طبيعة و مجال التدقيق و منهم من يعتبر أن أهمية التدقيق تكمن في كونه وسيلة لا غاية، و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها، هذه الطوائف يمكن تصنيفها إلى خمسة أصناف:[1]

أ. **المستثمرون**: أدى ظهور المؤسسات و المصانع الكبرى في أوروبا و الواليات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات و بتالي انفصال الملكية عن التسيير، هذا ما جعل الحاجة إلى التدقيق أمر البد منه، حيث يتم تعيين مدقق مستقل و محايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، و يقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين في الشركة الاطمئنان على أموالهم.

ب. **مجلس الإدارة** : تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد و المستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، وبتالي تزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعماله بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب و تجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى و كذلك زيادة مكافآتهم.[2]

ج. **البنوك و المؤسسات المالية:** تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، و قبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص و تحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، و ذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

د. أجهزة الحكومة: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب و لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات إبداء لا أري الفني المحايد و العادل فيها محايدة، بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا[3].

ه المجتمع: أصبح للتدقيق دور مهم في المجتمع في ظل المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية بالإضافة إلى المسؤولية البيئية ـحيث أن للمدقق دور مهم في إرساء مبادئ التنمية المستدامة وحماية المستهلك .

المبحث الثاني: أهداف التدقيق ـ أنواعه ومهمته

[1] : هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان، 2006، ص83.
[2] : المرجع نفسه، ص84.
[3] : هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، المرجع السابق، ص85.

سوف نتناول من خلال هذا المبحث أهداف التدقيق في المطلب الأول، ثم إلى أنواع التدقيق، وأخيرا مهمة التدقيق في المطلب الثالث.

المطلب الأول:أهداف التدقيق

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف المقدمة له يظهر لنا جليا تطور أهداف هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى وذلك نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة للأطراف المستعملة للمعلومات من جهة أخرى، حيث تطورت أهداف التدقيق من اكتشاف التلاعب والاختلاس والخروج برأي محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستو ى الكفاءة والفعالية في المؤسسات التي تحت التدقيق، ولذلك سنورد الأهداف المتوخاة من التدقيق في النقاط التالية:[1]

أ. التحقق من إثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي أو المادي؛

ب. التأكد من أن كل عناصر الأصول هو ملك للمؤسسة والخصوم هو التزام عليها؛

ج. التأكد من صحة البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

د. تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها؛

ه. الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها والإفصاح عنها؛

و. إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي له؛

ز. التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.[2]

[1] : أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخـــــــــــــل معاصر وقفا لمعايير التدقيق الدولية، المرجع السابق، ص73.
[2] : المرجع نفسه، ص74.

بالإضافة إلى هذه الأهداف هناك أهداف أخرى ظهرت نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسة بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق الربحية التجارية الهدف الأهم، حيث تشاركه في الأهمية أهداف أخرى منها: العمل على تحقيق الربحية الاجتماعية، أي العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.[1]

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

يمكن تقسيم أنواع التدقيق إلى :

1. الأنواع المتداخلة:

يأخذ التدقيق عدة مفاهيم و معاني و هذا حسب الأدوار التي يلعبها داخل المؤسسة لهذا وردت له عدة تقسيمات لتحقق حاجة المجموعات الطالبة لتقريرها، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع، فهناك أنواع مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتدقيق المالي و تسمى بالأنواع المتداخلة للتدقيق أهمها:[2]

أولا من ناحية نطاق عملية التدقيق:

-**التدقيق الكامل**: يقصد به التدقيق التي ليس له إطار محدد أو قيود تضعها الإدارة ويشمل هدف هذه التدقيق الكشف عن جميع الأخطاء في المؤسسة .

-**التدقيق الجزئي:** هو التدقيق التي يقتصر عمل المدقق فيها على بعض العمليات المعنية، أي وجود قيود على نطاق فحص المدقق.[3]

ثانيا من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

-تدقيق مستمر طوال العام: حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص لعمليات المؤسسة طوال العام في ضوء خطة وبرنامج زمني متفق عليه، ويقدم تقارير دورية شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية، بأول وتقديم معلومات دقيقة.

ومن أهم مزاياها أنها تحقق اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتدليس أولا وسريعة لتساعد في اتخاذ القرارات، و هو تلائم المؤسسات الكبيرة.

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة، 2015، ص49.
[2] : وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، دار المريخ، مصر، 1998، ص10.
[3] : المرجع نفسه، 11.

والتدقيق في نهاية العام أو عند الطلب: حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص مرة واحدة في نهاية العام، أو عند الطلب، ويفقد هذا النوع من التدقيق مزايا التدقيق المستمر، و هو تلائم المؤسسات الصغيرة والمصغرة .[1]

ثالثا من حيث الهيئة التي تقوم التدقيق

- **التدقيق الداخلي**: هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة،

وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية، وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم.

- **التدقيق الخارجي:** هو عملية رقابية من خارج المؤسسة يقوم به مدقق خارجي يعينه المساهمون بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد وينقسم بدوره إلى 4أشكال :
  - تدقيق خارجي قانوني؛
  - تدقيق خارجي قضائي؛
  - تدقيق خارجي حكومي؛
  - تدقيق خارجي تعاقدي.[2]

رابعا من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

- التدقيق الإلزامي؛
- التدقيق الاختياري.

خامسا من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

- تدقيق عادي؛
- التدقيق لغرض معين.[3]

الأنواع المستقلة للتدقيق :

[1] : محمود الناغي، دراسات في المعـــــــــــــايير الدولية للمراجعة: تحليل، مصر، 2011، ص33.
[2] : محمود الناغي، دراسات في المعـــــــــــــايير الدولية للمراجعة: تحليل، المرجع السابق، ص34.
[3] : محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري – المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، ط1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007، ص441.

تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع المراد دراسته، لهذا يتم التطرق في هذا العنصر إلى أهم الأنواع المستقلة للتدقيق والاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع:[1]

أ. التدقيق المالي Audit Financier:

إن تدقيق القوائم المالية هو عبارة عن الحصول على أدلة للإثبات لتوفير تأكيدات بصحة الأرقام الظاهرة في هذه القوائم المالية واتساقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي أسس محاسبية شاملة، حيث يقتصر عمل المدقق هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية و بداء أريه حوله، إذ يطلع المدقق في عمله هذا على فحص جل المستندات المبررة، كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة و الذي هو مجموعة الضمانات التي تسهم في التحكم في المؤسسة، وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سالمته و بالتالي سالمة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المحاسبية رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.[2]

ب. تدقيق العمليات Audit opérationnel:

يعرف تدقيق العمليات "بأنها تدقيق منتظمة الأنشطة الوحدة الاقتصادية أو قطاع محدد منها، ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك بغرض تحسين الأداء و تحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء ووضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات أخرى" و قد قدم المعهد الفيدرالي المالي الكندي لتدقيق العمليات تعريفا أشمل إذ يقول أن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، و تقييم النشاطات و تقديم تعليقات واقتراحات حوله ويتم القيام بتدقيق العمليات Audit opérationnel بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة، و العمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة، ومن هذه الأمثلة لتدقيق العمليات: تدقيق النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحساب الآلي و تقييم كفاءته و مدى إمكانية الاعتماد عليه و تقديم توصيات تحسين النظام.[3]

ج. التدقيق الجبائي:

---

[1] : المرجع نفسه، ص442.

[2] : سمير الصبان، محمد القيومي، المراجـــــــــــعة بين التنظير والتطبيق، ط1، الدار الجامعية، لبنان، 1990، ص333.

[3] : سمير الصبان، محمد القيومي، المراجـــــــــــعة بين التنظير والتطبيق،، المرجع السابق، ص334.

إن الهدف من عملية التدقيق الجبائي هو معاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة والنظر في إمكانية تنويع طرق التسيير العقلاني في المؤسسة بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تمنح اقل جباية مفروضة على المؤسسة و النظر في إمكانية الاستفادة منها حيث يمكن أن نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي.

- تدقيق تقوم به مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة و ما يظهر عليها من معلومات و تسند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة؛
- تدقيق تقوم به المؤسسة هو بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها إذن تعمل على تكليف إما جهة داخلية و المتمثلة في خلية التدقيق الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه أو جهة خارجي" مراجع حسابات" و هذا من أجل تسيير المخطط الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المدقق بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.[1]

د. أنواع أخرى للتدقيق: هناك أنواع أخرى للتدقيق حيث كما هو معلوم أن التدقيق يتبع بيئته ومن بينها ما يلي:[2]

- تدقيق الجودة:

هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط و نتائج المؤسسة و هذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت هذه النتائج و النشاطات تم إنجازها بصفة فعالة، أما إدارة مدقق الجودة هو شخص مؤهل يعمل على تدقيق نظام الجودة في المؤسسة و يعمل على تدقيق الجودة و يتمثل الهدف من هذا الفحص في أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لم تتم.

- **التدقيق الإداري:**

يعتبر هذا النوع من التدقيق خطوة مستقلة و موضوعية يتمكن المدقق الداخلي من خلاله من تقييم فعالية القرارات المتخذة من طرف المسيرين كما يسمح باقتراح الحلول المناسبة للمشاكل المطروحة في إطار السياسة العامة وتأمين للإدارة نوعية جيدة من الاستنتاجات والقرارات.[3]

- **التدقيق الاجتماعي:**

[1] : وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص15.
[2] : المرجع نفسه، ص16.
[3] : محمود الناغي، دراسات في المعـــــــــــــايير الدولية للمراجعة: تحليل، المرجع السابق، ص37.

يعرف البعض التدقيق الاجتماعي بأنه منهج لتوفير البيانات و المعلومات اللازمة لتقييم الأداء الاجتماعي.

ويقصد بلفظ الأداء الاجتماعي كل ما من شأنه أن يؤثر على رفاهية المجتمع أو طائفة من طوائفه الذي قد يتعارض مع اهتمامات طوائف أخرى، بمعنى أن التدقيق الاجتماعي يلقي الضوء على أداء المؤسسة من و جهة نظر المجتمع ككل و مسؤولياته عن نوع من الصفقات المالية التي تختلف في شكله و تأثيرها و فرضية وجودها عن الصفقات الاجتماعية.[1]

- **تدقيق الإعلام الآلي:**

وهو التدقيق الذي يهتم بالبرامج التسييرية المستخدمة و برامج الخبرة أي تدقيق جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة، وهذا و مع ظهور ما يسمى بالمحاسبة االلكترونية والاقتصاد الرقمي، أصبحت الحاجة إلى هذا النوع من التدقيق أمر لا بد منه لمسايرة التطور الرقمي، وهناك أنواع أخرى للتدقيق تكون حسب بيئة التدقيق، ألن التدقيق وكما يعرف عنها بأنها تتبع بيئتها ومن بين أنواعها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر:

- تدقيق نظم المعلومات: عملية منهجية منظمة للتقييم و التدقيق والتحقق من أن جميع مكونات النظام قد نفذت طبقا لما هو متفق عليه منذ البداية بين المدقق وعميل التدقيق من حيث المواصفات والتكلفة والقابلية للتطبيق، بالإضافة إلى تقديم تأكيد معقول إلى الجهات المعنية بأن الأهداف الموضوعة تم تحقيقها.

بالإضافة إلى ذلك يوجد أنواع أخرى حسب الهدف من التدقيق مثل:[2]

- التدقيق التجاري؛
- التدقيق الصحي؛
- تدقيق الموارد البشرية
- التدقيق التسويقي ؛
- التدقيق البيئي؛
- تدقيق الأداء؛
- تدقيق الطاقة ؛
- تدقيق الإنتاج؛
- تدقيق الاستثمار.

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص54.

[2] : هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، المرجع السابق، ص88.

المطلب الثالث: مهمة التدقيق

يقصد بمهمة التدقيق ي أنشطة مراجعة أو مهام أو أعمال تدقيق محددة، ومن الأمثلة على مهمات التدقيق: عملية تدقيق داخلي، أو عملية التقييم الذاتي للرقابة، أو التقصي في عمليات الاحتيال، أو تقديم استشارة. ويمكن أن تشمل مهمة التدقيق أعمالا أو أنشطة متعددة لتحقيق مجموعة محددة من الأهداف المتعلقة بها.

1. دفتر الشروط:

دفتر الشروط هو عقد رسمي يحدد الغرض من نشاط التدقيق الخارجي وصلاحياته ومسؤولياته، ويحدد دفتر الشروط موقع نشاط التدقيق الخارجي في المؤسسة، ويخول الاطلاع على السجلات والاتصال بالموظفين والوصول إلى الممتلكات المادية بما يمكن من أداء مهمات هذا النوع من التدقيق، كما يحدد نطاق أنشطته. [1]

2/ أهداف المهمة:

عناوين عريضة يضعها المدققون الداخليون تحدد النتائج المرجو تحقيقها من وراء مهمة التدقيق.

- **الخطوات التمهيدية**: هناك الكثير من الخطوات يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، والمتمثلة فيما يلي:
- التحقق من صحة تعيينه: وذلك بالتأكد من إمضاء محضر تعينه؛

الاتصال بالمدقق السابق:

وهي قاعدة من قواعد السلوك المهني، فيتحرى منه سبب عدم تجديد عهدته أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه. [2]

- **الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:**

1/ الأشغال الأولية:

خطوة يتطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول نشاط المؤسسة، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين

[1] : هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، المرجع السابق، ص86.
[2] : غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط2، دار الميسرة، عمان، 2009، ص229.

المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع.

2/ الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة: [1]

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسئولين والمسيرين في مختلف الوظائف والمصالح ويجري حوارات معهم، وخصوصا سيركز على من سيشتغل معهم خلال فترة المهمة أكثر من غيرهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على وحدات المؤسسة ومختلف فروعها ونشاطاتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من هذه زيارات الميدانية فقد يتعذر عليه تكراراها لاحقا.

3/ انطلاق الأشغال:

بعدما حصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة، وبعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا في ملف هو الملف الدائم، الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

4/ وضع برنامج عمل لمهمة التدقيق الداخلي:

يجب على المدققين الخارجيين وضع وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق الخارجي.

- **الإشراف على المهمة:**

معنى الإشراف على التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فريقه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسئول الأول على عملية التدقيق.[2]

- **المدقق المشرف على مهمة التدقيق المالي:**

المدقق المالي هي صفة لدور شخص في منصب رفيع المستوى، مسئول عن إدارة نشاط

[1] : المرجع نفسه، ص230.

[2] : غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، المرجع السابق، ص231.

التدقيق المالي على نحو فعال وفقا لشروط التدقيق الخارجي والعناصر الإلزامية في الإطار المهني لممارسة التدقيق المالي، ويكون لدى المدقق المالي أو الأشخاص الآخرين التابعين له الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة للقيام بهذه المهمة.[1]

المبحث الثالث: ماهية معايير التدقيق الدولية isa

سيتم التناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول معايير التدقيق الدولية من حيث مفهومها ونشأة وتعريف الهيئات المسئولة عن إصدارها بالإضافة إلى كيفية صدورها.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية isa

لقد تعددت تعاريف معايير التدقيق الدولية من مؤلف إلى آخر ومن باحث إلى آخر للوصول إلى تعريف شامل لها وتتمثل فيما يلي:

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة.

كما تعتبر أنها إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق.[2]

وقد عرفها حامد الشمري بأنها:"نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه".

كذلك عرفها محمد سرايا بأنها: هي أنماط يلزم تحققها وأخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي وهي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المدقق بها أثناء أداء مهمته المهنية"[3].

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها:"مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العالقة والتقارير على مصداقية البيانات".

---

[1] : ز هير بوشامة، دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات، ماستر، غير منشورة، محاسبة ومالية، أم البواقي، 2014، ص55.

[2] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ماجيستر، غير منشورة، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سطيف، 2013، ص77.

[3] : ز هير بوشامة، دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات، المرجع السابق، ص56.

كما يمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإنها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.[1]

وقد توصل سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي إلى مفهوم شامل لمعايير التدقيق الدولية وهو:"معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة على معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية وال تحرم على أية دولة إصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها".

المطلب الثاني: نشأة معايير التدقيق الدولية isa

أولا نشأة الهيئات المسئولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي "ما إذا كانت عملية التدقيق قد نمت وفقا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق" وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من أجل تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929.[2]

فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة إلى التساؤل عما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة؟

وبدأت المهنة تواجه سؤالا محيرا، هل من الممكن تحديد وتعريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضاء المهنة؟

لقد ترتب عن الأسئلة السابقة العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع، ورأى الكثيرون أن المهنة كان لديها قدر معين من معايير الأداء منذ سنوات طويلة متمثلة في مؤلفات علمائها وتطبيقات المدققين لها، إلا انه لم تكن هناك وثيقة مكتوبة لتحديدها أو تعريفها.[3]

ومن هنا بدأت مجموعة من الأبحاث والدراسات المختلفة الاقتراح وتحديد معايير متفق عليها لألداء المهني، وكان أبرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء وأصدرت مقترحاتها، وقد تم اعتماد هذه المقترحات في سنة 1948.

[1] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص78.
[2] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص79.
[3] : المرجع نفسه، ص80.

وفي سنة 1954 قامت لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بنشر تقريرها ولقد زاد اهتمام الدول بمعايير الأداء حيث بدأ التوجه إلى إيجاد معايير دولية للممارسة المهنة قابلة للتطبيق على معظم دول العالم.

وبسبب التغيرات العالمية وحدت المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق، وكنتيجة لذلك تأسست الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ولجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC.[1]

ثانيا: تعريف الهيئات المسئولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

1-الاتحاد الدولي للمحاسبين: IFAC

هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، ويعمل الاتحاد مع أعضائه والمنتميين له البالغ عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة.

يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية، 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.

ولقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة يوم 07/10/1977 بموجب اتفاقية 63 منظمة مهنية من 49 دولة.[2]

2- لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصلاح مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولي من قبل منظمات أعضاء يمثلون دوال يختارها مجلس التحاد IFAC، وقد تضم اللجان ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولي ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة.[3]

المطلب الثالث: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية isa

[1] : غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، المرجع السابق، ص234.
[2] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص57.
[3] : غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، المرجع السابق، ص235.

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:[1]

1- انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولي؛

2- أن اللجنة عندما تضع معايير تدقيق دولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية؛

3- يمكن لمراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية، طالما كان ذلك الأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج؛

4- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار؛

5- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:

تكوين لجنة فرعية الاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة؛

- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛

- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛

- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولي مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛

- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولي تعليقات و أراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.[2]

[1] : المرجع نفسه، نفس الصفحة.
[2] : غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، المرجع السابق، ص236.

خلاصة الفصل:

إن أهم الأسباب التي أدت إلى تطور التدقيق وخروجه كنشاط رئيسي لا يكمن الاستغناء عنه هو زيادة الحاجة على الخدمات التي يقدمها المدقق بواسطة التدقيق، فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات من طرف إداري لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش والتلاعب بأملاكها. المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة وكأي شعبة من شعب العلوم الاجتماعية، فالتدقيق علم له مجموعة من الفرضيات والتي تعتبر كأساس لتلبية الهدف الذي وضعت من أجله، كما تعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامها، بالإضافة إلى ذلك فإذا تعمل على توجيه المدقق أثناء قيامه بواجبه (عمله)، إذ أن هذا لأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

الفصل الثاني

تمهيد:

اتسم التدقيق في الجزائر بنوع من اللاتنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من سنة 1991 إلى غاية 2010، فقد وضعت معايير تدقيق جزائرية مؤخرا من طرف لجنة خاصة والتي تشمل مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق و لذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى التعرف إلى الهيئات المشرفة على التدقيق وكذا اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق هي المهنة الحديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل.[1]

أولا: الفترة ما بين 1969-1980

بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 107-69 المؤرخ في 31/12/1969المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

ثم جاء مرسوم 173-70 المؤرخ في 16/11/1970 الذي يحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة، إلا أنهم يعينون من بين:

- المراقبين العامين للمالية؛

- المراقبين الماليين؛
لموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.

حيث أوكلت لهم المهام التالية:[2]

- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

للمؤسسة؛

- الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين

[1] :أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجيستر، منشورة، محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2013، ص52.
[2] : أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص53.

بها أو من حيث المهام الموكلة لهم، ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هو غياب قانون خاص بمهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية.

ثانيا: الفترة ما بين 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عيوب وأساليب الاقتصاد الوطني وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05-80 المؤرخ في 01/03/1980 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة.[1]

حيث ألغي هذا القانون الأمر 107-69 كما ألغى المرسوم 173-70، وقد نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية.

إلا أن إلغاء هذه القوانين لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة للمهنة فيما يتعلق بالعناصر التالية:

- شروط تعيين مدققي الحسابات؛

- مهام وواجبات هؤلاء المهنيين؛

- مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات.

وبقي الحال على غاية صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985 حيث نص على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، لكن لم تصدر نصوص متعلقة بكيفية تطبيقها وذلك بسبب العوامل التالية:[2]

- الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها؛

[1] : القانون رقم 05-80 المؤرخ في 01/03/1980 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة.
[2] : المادة 196 من قانون المالية سنة 1985.

- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من 20، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة؛

- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي قد تلعبه في التحكم في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي.

ثالثا: الفترة ما بين 1988-1991

بموجب القانون رقم 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 04-88 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.[1]

ثم جاء القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة، بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري.

رابعا: الفترة ما بين 1991-2010

بموجب القانون رقم 01-88 نتج عنه صدور القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27/04/1991، حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.[2]

وقد صدر القانون رقم 20-95 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 136-96 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

[1] : القانون رقم 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 04-88 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

[2] : أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص55.

ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 وثم في سنة 2006، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تم إضافتها تمنح الحق بالالتحاق بالمهنة.

أما في سنة 2010، تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 08-91 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/10/29.[1]

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثالثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، فسنحاول التعرف في كل فرع على هيئة من الهيئات تلك.

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25/09/1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.[2]

1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:[3]

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛

[1] : قانون مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 08-91 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/10/29.

[2] : المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25/09/1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له.

[3] : حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماستر، غير منشورة، مالية ومحاسبة، سطيف، 2012،ص102،

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛

- رئيس المفتشية العامة للمالية؛

- المدير العام للضرائب؛

- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛

- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛

- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين؛

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي، يعين أعضاء المجلس بقرار الوزير لمدة ست06 بناء على اقتراح من الوزراء ومسئولي الهيئات.

تحدد تشكيلة المجلس بالثلث1/3 كل سنتين 2، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

كما يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.[1]

2- صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي:[1]

[1] : حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص103.

- يجمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛

- يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات؛

- يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

- يقتر ح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات و التدقيقات؛

- يبدأ رأيه ويقدم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و التدقيق؛

- يساهم في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق؛

- يتابع تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي؛

- ينظم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطاره.

ثانيا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27/01/2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته.[2]

1- تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يتشكل المجلس من تسعة09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة09 المنتخبون هو الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما و أمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة 6 الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا[3]

2- صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين:[1]

---

[1] : سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، سعد دحلب، البليدة، يومي 11و 12 ديسمبر2012.

[2] : المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27/01/2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته.

[3] : سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، المرجع السابق.

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتسييرها؛

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها عالقة بمصالح المهنة؛

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.

ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27/11/2011 تحدد تشكيله المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته.[2]

1- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس تسعة09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين

والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وله نفس قواعد الأعضاء انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.[3]

2- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

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

[2] : دهامي يونس، المجلس الوطني للمحاسبة، اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، المرجع السابق.

[3] : المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27/11/2011 تحدد تشكيله المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته.

تتشابه بعض صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع صلاحيات المجلس الوطني للخبراء للمحاسبيين أما الصلاحيات الأخرى التي تختلف عنها تتمثل فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[1]

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق

أولا: إجراءات العمل

لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والعمل مكلفة ب:

- إجراءات العمل؛

وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية

- إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة؛

- القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها؛

- اقتراح إجراءات الموحدة للمحاسبة؛

- دراسة وإبداء إجراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية و إجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛

- إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.[2]

ثانيا: لجنة مراقبة الجودة

[1] : عبد الله بامشموس، تطبيق معايير التدقيق، مجلة المحاسب القانوني، اليمن، العدد التاسع، مارس 2010، ص22.
[2] : عبد الله بامشموس، تطبيق معايير التدقيق، المرجع السابق، ص 23.

إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة ب:

- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات؛

- إبداء أراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة؛

- ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين؛

- وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها؛

- وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب؛

- ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وآداب المهنة؛

- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة؛

- إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخالطاتهم.

ثالثا: اللجنة الخاصة

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني لمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شئون المحاسبة والتدقيق.[1]

المبحث الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير Naa

المطلب الأول: المعيار الجزائري "210"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب إلى أربعة فروع.

أولا: مجال تطبيق المعيار وواجبات المدقق وفق هذا المعيار

1- مجال تطبيق المعيار:[2]

يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة إلى المهام الملحقة كذلك يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع

[1] : المرجع نفسه، ص24.
[2] : عبد الله بامشموس، تطبيق معايير التدقيق، المرجع السابق، ص25.

الإدارة حول أحكام مهام التدقيق مع ضرورة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة المتمثلة في:

- أن يكون المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة؛

- أن يعترف وتتحمل الإدارة مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛

- وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة ضروري؛

- عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات من قبل الإدارة.[1]

واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة

فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة؛

- في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك؛

- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل

الشروع في أعمال الفحص والمراقبة؛

- أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ثانيا: المحتويات الأساسية لرسالة المهمة

تحتوي رسالة المهمة ما يلي:[2]

- هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية؛

- مسؤولية محافظ الحسابات؛

[1] : حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص107.

[2] : دهامي يونس، المجلس الوطني للمحاسبة، اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، المرجع السابق.

- مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة؛

- مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة؛

- رسالة تأكيد؛

- الأتعاب؛

- رزنامة الفوترة والدفع.

[1]المطلب الثاني: المعيار الجزائري "505"

النسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار

أولا: مفهوم التأكيدات الخارجية

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف المرسل الغير مباشرة إلى المدقق سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو شكل أخر.

ويصنف التأكيد الخارجي إلى صنفين هما:[2]

- **التأكيد الإيجابي تأكيد مستعجل:**(هو طلب يدعو مرسل الرد الغير) أن يرد مباشرة على المدقق في جميع الحالات إما بالموافقة على المعلومات الواردة أو نفيها أو يقدم معلومات ناقصة مطلوبة.

- **التأكيد السلبي تأكيد ضمني**: هو طلب يدعو مرسل الرد ان يرد مباشرة المدقق في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

فهذا المعيار يعالج استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية أي وضع حيز التنفيذ لهذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ثانيا: واجبات المدقق وفق هذا المعيار

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:[1]

[1] : حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص108.

[2] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص61.

- الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي؛

- متابعة إجراءات إرسال الطلبات إلى المرسل؛

- إذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات الصلة ومصداقية يجب ان يقوم بإعلام الإدارة وفحص أثار ذلك على التدقيق ورأيه.

إذا تلقى ردا شفهيا فانه يقوم بالطلب من المرسل أن يرد خطيا مباشرة وإلا عليه البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛

- إذا حدد المدقق أن يرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية فالبد أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها خطر الغش؛

- البحث عن وجود فوارق لتأكيد ما إذا كانت تشير إلى انحرافات أو لا؛

- في حالة الكشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير إلى غش أو لا.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري "560"

أولا: مفهوم الأحداث اللاحقة

لقد عرفها غسان المطارنة أنها: الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين.

وقد عرفها أبو زيد الشحنة على أنها: كل الأحداث التي تقع بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ هذا التقرير.

أما حسب ما ورد في المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أنها: هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية**وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

ثالثا: واجبات المدقق اتجاه كل نوع من أنواع الأحداث اللاحقة

يمكن تصنيف الأحداث اللاحقة إلى ما يلي:

1- أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 62.

- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه؛

- يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة إجراءات التدقيق؛[1]

- يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة التي من شأنها قد تتطلب جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقريره تعديل في الكشوف المالية أو الإفصاح عنها، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:[2]

- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعية؛
قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛

- الاطلاع على أخر قوائم مالية متاحة والموازنات التقديرية والتنبؤات والتقارير الإدارية الأخرى وإجراء المقارنات الضرورية؛

- الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من مستشار المؤسسة عند الدعاوي والمطالبات؛

- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أي أحداث اللاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.[3]

2- الأحداث المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية ألداء إجراءات أو عمل أو أية استفسارات فيما يتعلق بالكشوف المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور الكشوف المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على الكشوف المالية تقع على الإدارة

تؤثر بشكل جوهري على الكشوف المالية وذلك بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة عليها، فوجب عليه:

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 64.
[2] : المرجع نفسه، نفس الصفحة.
[3] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 65.

- مناقشة المسألة مع الإدارة.

- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية؛
وإذا عدلت الإدارة الكشوف المالية فوجب عليه:

- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم
وإذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان الإدارة من الحد في تعديل الكشوف المالية، ولا يمنعان المسئولين عن المصادقة على الكشوف المالية فيجب عليه:

- أما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط؛

- أما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل.[1]

3-الأحداث المكتشفة بعد نشر الكشوف المالية:

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق لهذه الكشوف المالية.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري "580"

أولا: مفهوم التصريحات الكتابية وأهداف المدقق

1- مفهوم التصريحات الكتابية:[2]

هي عبارة عن المعلومات أو القرارات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، و قد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

2- أهداف المدقق:

تتمثل أهداف المدقق وفق هذا المعيار فيما يلي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة؛

- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة؛

- الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.[1]

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 66.
[2] : المرجع نفسه، ص67.

ثانيا: واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية

1- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

على المدقق أن يطالب الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها ما يلي:

- جميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية؛

- التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به؛

- تأكيد أن كل المعلومات ذات دلالة ومصداقية طبقا ألحكام رسالة المهمة؛

- تأكيد أن كل المعلومات مفيدة وموضحة على الكشوف المالية.[2]

2- التصريحات الكتابية الأخرى:

هي عبارة عن تكملة للتصريحات الكتابية المطلوبة، إلا أن المدقق يرى الحصول عليها أمر ضروري لدعم عناصر مقنعة أخرى التي تتعلق بالكشوف المالية فالمدقق يقوم بمطالبة هذه التصريحات والتي يمكن أن تتضمن إحدى المسائل التالية:

- الإعلام بكل النقائص بالمراقبة الداخلية التي لها تأثير معتبر على المعلومة المالية؛

- غياب رأي هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي لها تأثير كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها؛

حالة الدعاوي والنزاعات المحتملة أو المعلومة التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية؛

- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

3-التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها:

- أن يحدد مدى تأثير شكوكه في كفاءة ونزاهة وأخلاقيات أو حتى التزام أو تنفيذ التصريحات الكتابية حول مصداقيتها؛

- وضع إجراءات التدقيق اللازمة إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى وذلك لحلها؛

- أخذ التدابير اللازمة المتعلقة بتحديد الأثر على الرأي الوارد في تقريره وذلك إذا تأكد من أن التصريحات الكتابية ليست موثوقية.[1]

---

[1] : : زهير بوشامة، دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات، المرجع السابق، ص 2.
[2] : المرجع نفسه، ص 83.

4- التصريحات الكتابية الغير المتحصل عليها:

- مناقشة الإدارة حول عدم تقديمها للتصريحات الكتابية المطلوبة؛

- إعادة تقييم نزاهة الإدارة؛

- تقييم أثر نزاهة الإدارة على مصداقية التصريحات الكتابية؛

- اتخاذ القرارات المناسبة؛

- تحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقريره.[2]

ثالثا: خصائص التصريحات الكتابية:

للتصريحات الكتابية ثالثة خصائص تتميز بها والمتمثلة فيما يلي:

1- **التاريخ:** يجب أن يكون أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده؛

2- **المدة:** يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق؛

3- الشكل: يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.

المبحث الثالث: الإصدارات الثانية لمعايير Naa

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها وذلك بإبراز كل معيار في مطلب.[3]

المطلب الأول: المعيار الجزائري "300"

أولا: مفهوم والأهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية

1- مفهوم تخطيط تدقيق الكشوفات المالية:

هو عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق

---

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 68.

[2] : زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 95.

[3] : المرجع نفسه، ص96.

وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.

2- أهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية:

إن تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛

- التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛

- انجاز المهمة بفعالية وكفاءة.[1]

بالإضافة إلى ذلك إذا كان هذا التخطيط ملائما سيساعده على:

- اختيار أعضاء الفريق المكلف ذوي القدرات والكفاءات؛

- توزيع الأعمال على الفريق المكلف بالمهمة بشكل ملائم؛

- تدقيق أعمال الفريق المكلف بالمهمة؛

- تنسيق الأعمال التي تتم من قبل مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء؛

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة.

ثانيا: واجبات المدقق وفق هذا المعيار

1- قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية:

- القيام بالإجراءات المتعلقة بالزبون ومهمة التدقيق الخاص المنصوص عليها في المعيار220؛

- التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المهنية في حالة تغيير المدقق.

2- عند بداية مهمة التدقيق الأولية:[2]

- تقييم مدى احترام القواعد لأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية وفق المعيار220؛

- التحقق من معرفة بنود قيود المهمة وفق المعيار 220.

3- عند إعداد الإستراتيجية العامة للتدقيق:

[1] : زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 97.
[2] : زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 98.

- التعريف بخصوصيات المهمة؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره؛

- الأخذ بعين الاعتبار العوامل المهمة بالنسبة له؛

- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية؛

- تحديد الخبرة المكتسبة التي أنجزت من طرف المدقق السابق للمؤسسة في المهام الأخرى إذا كانت ذات دلالة؛

- التأكد من نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

4- عند إعداد برنامج العمل:[1]

- تقييم مخاطر ونطاق الإجراءات المخطط لها وفق المعيار 315؛

- التخطيط لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية على مستوى التأكيدات وفق المعيار330؛

- وضع إجراءات التدقيق الأخرى المطلوبة قصد انجاز المهمة؛

- وضع البرنامج بشكل مفصل قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول.

ثالثا: المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق

لبناء خطة التدقيق يجب توفر متطلبات ضرورية والمتمثلة في:

- معرفة طبيعة حجم ونشاط المؤسسة؛

- معرفة الإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة؛

- تحديد أهداف ونطاق التدقيق؛[2]

المطلب الثاني: المعيار الجزائري " 500"

أولا: مفهوم العناصر المقنعة

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

[1] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 88.
[2] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 89.

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

ثانيا: واجبات المدقق وفق هذا المعيار

- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر إلى مؤشرات المشكوك في مصدرها؛

- أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا إرتابه شك ما؛

- استحضار حكمه المهني الخاص أثناء تقييمه للعناصر المقنعة المجتمعة؛

- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة؛

- تقدير ما إذا كانت المعلومات الصادرة عن المؤسسة دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي؛

- إذا كانت المعلومات ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة يجب على المدقق:

* تقييم كفاءة وقدرات الخبير؛

* الاطلاع على أعمال الخبير؛

قدير ملائمة أعمال الخبير.[1]

- الأخذ بعين الاعتبار العالقة المتعلقة بفوائد المعلومات المنبثقة من العناصر المقنعة؛

- استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات وأرصدة الحسابات المتعلقة بعرض الكشوف المالية؛

- فحص تسجيلات أو الوثائق الداخلية والخارجية؛

- الفحص المادي لأصول العينية؛

[1] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 91.

- إعادة تنفيذ الإجراءات أو التدقيقات داخل المؤسسة إما يدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بجهاز الحاسوب.

ثالثا: خصائص العناصر المقنعة

تتميز العناصر المقنعة بأربعة خصائص، إلا أن هذا لا يعني أن جميع العناصر المقنعة تتوفر فيها جميع الخصائص في أن واحد وهذا يرجع لعدة أسباب، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1- الكفاية:

تقدر الكفاية بالنظر إلى كم العناصر التي تم جمعها ويتعين عليها مخاطر إختلالات معتبرة، فكلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا كانت المخاطر كبيرة.

2- الملائمة:

تتوفر الملائمة على نوعية العناصر المجمعة.

3- الدلالة:[1]

تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق، فإذا تعلق الأمر بالتأكد من استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد يكون إجراء التدقيق ذو دلالة، أما إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات العمليات لا يكون إجراء التدقيق ذو دلالة.

4- المصداقية:

تتعلق مصداقية العناصر المقنعة بمصدرها وطبيعتها و بالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها و بالتالي فان العناصر المقنعة ذات مصداقية أقل هي:
العناصر المجمعة من مصادر داخلية؛

- العناصر المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات؛

- العناصر المجمعة المتكونة من النسخ؛

- العناصر المتحصل عليها من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها.
أما العناصر المقنعة ذات مصداقية أكثر تتمثل في:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية؛

[1] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 92.

- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة؛

- العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية؛

- العناصر الموجودة في وثائق محررة أثناء اجتماع ما.[1]

المطلب الثالث: المعيار الجزائري "510"

أولا: مجال تطبيق المعيار

يخص هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة والتي سنتعرف عليها في الفرع الموالي.

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

- الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية.

أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.[2]

ثانيا: واجبات المدقق وفق هذا المعيار

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بإثبات:

* أن الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية؛
ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل ملائم في الكشوف المالية الخاصة بالفترة الجارية؛

* أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة؛

* أن موضوع المعلومة ملائم في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

[1] : سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، المرجع السابق، ص 94.
[2] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 102.

- إعلام الإدارة بالاختلالات التي تحملها الأرصدة الافتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية؛[1]

- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر؛

- فحص الكشوف المالية الأحدث؛

- فحص تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية؛

- تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل؛

- تعديل رأيه إذا كان في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة الجارية.

ثالثا: نتائج وتقرير المدقق[2]

يقوم المدقق بتقديم الرأي بتحفظ أو الرأي بالرفض استحالة تقديم الرأي، إذا توصل إلى إحدى النتائج التالية:

- أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلال لديه تأثير على الكشوف المالية للفترة الجارية و لم يتم تسجيل تأثير هذا الاختلال محاسبيا؛

- أن أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيلها بالشكل ملائم؛

- أن موضوع المعلومة في الكشوف المالية غير ملائم للمرجع المحاسبي المطبق؛

- أنه غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري " 700"

أولا: مجال تطبيق المعيار وواجبات المدقق وفق هذا المعيار

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة كذلك يعالج شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:[1]

[1] : المرجع نفسه، ص103.

[2] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 105.

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين:

* عندما يتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة؛

* عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية لا تحمل اختالالات معتبرة.

- عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق فعليه:

- تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية؛

- مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية في حالة عدم قدرته على تمييزها رفضت الإدارة ذلك، فيجب عليه الإشارة في تقريره أنه لم يتم تدقيق هذه المعلومات.[2]

ثانيا: تقرير المدقق

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن ما يلي:

- عنوان يشير بوضوح بأن التقرير لمدقق مستقل؛

- المرسل غليه؛

- فقرة تمهيدية يذكر فيها:

* تعريف المؤسسة التي تمت تدقيق كشوفها المالية؛

* الكشوف المالية التي تمت تدقيقها؛

* ملخص ألهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة؛

* تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تم تدقيقها.

- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية؛

---

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 106.

[2] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 107.

- شرح لمسؤولية المدقق؛

- شرح التدقيق؛

- الرأي حول الكشوف المالية وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة؛

- تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى؛
هوية وتوقيع المدقق؛[1]

- تاريخ التقرير ويجب أن لا يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية؛

- عنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه.

[1] : سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 108.

خلاصة الفصل:

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق وذلك لتأخر تطور التدقيق فيها مقارنة لمعظم دول العالم كإنشاء لجان التدقيق أو العمل على وجود هيئات مهنية ومنظمات تحرص على استقلالية مدقق الحسابات.

وإضافات لتكون ومن خلال عرضنا التفصيلي لمعايير التدقيق الجزائرية فهي تحتاج إلى تعديلات في المستوى المقبول، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل التواصل بين لمهنيين والهيئات المنظمة وتكييف المعايير مع الواقع الدولي لخلق توافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية.

الفصل الثالث

تمهيد:

لقد لاقت معايير التدقيق الدولية عبر مدار سنوات الماضية قبولا واسعا، وحققت انتشارا عالميا باعتبارها خطوة ضرورية اتجاه تحقيق قابلية أكبر، ويتمثل حل الإفصاح في أنحاء العالم في التوجه الدولي نحو اعتماد مجموعة موحدة من معايير التدقيق.

وفي ظل هذا الانتشار الذي حققته معايير التدقيق الدولية، فإنها قد تكون ملزمة بتطبيقها على المدققين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين خاصة إذا كانت تنشط في البلدان التي تبنت هذه المعايير بشكل رسمي.

انطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا، سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: مقاربة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 210-505-560-580

المبحث الثاني: مقاربة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 300-500-510-700

المبحث الثالث: تحليل نتائج مقاربة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية

المبحث الأول: مقاربة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية

المبحث الأول: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 210-505-560-580

سنقوم بمقارنة كل معيار تدقيق جزائري مع معيار تدقيق دولي في كل مطلب

المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 210

الجدول رقم (1-3): مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 210

المعيار الدولي للتدقيق "210" شروط التكليف بالتدقيق	المعيار الجزائري للتدقيق" 210" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
مجال تطبيق المعيار: يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير إرشادات للاتفاق بين المدقق والعميل على شروط الارتباط بعملية التدقيق وكيفية استجابة المدقق للطلب الذي قد يقدمه العميل للتعبير شروط الارتباط الى شروط يتوافر فيها مستوى أقل من التأكيدات. كما يهدف الى مساعدة المدقق في إعداد خطاب الارتباط المتعلق بتدقيق القوائم المالية، ويمكن الاستعانة بهذا الارشاد على الخدمات ذات الصلة لأنه قابل للتطبيق عليها إلا أنه يكون من المفضل اعداد خطابات منفصلة لهذه الخدمات. من مصلحة كل من العميل والمدقق أن يقوم بارسال كتاب التكليف، ويفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة.	**مجال تطبيق المعيار**: يهدف هذا المعيار الى وضع شروط للاتفاق بين المدقق والإدارة أو المدقق والأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهام التدقيق. كما يهدف الى مساعدة المدقق في اعداد رسالة المهمة المتعلقة بتدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، بالإضافة الى المهام الملحقة. المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة المهمة الأولية المعدة قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.
محتويات كتاب التكليف: - الهدف من تدقيق البيانات المالية - مسئولية الإدارة عن البيانات المالية - نطاق التدقيق - شكل التقرير أو وسيلة أخرى لايصال نتائج التكليف - رسالة تأكيد إضافة الى ذلك يمكن تضمين كتاب التكليف ما يلي:	**محتويات رسالة مهمة:** - هدف ونطاق الكشوف المالية - مسئولية محافظ الحسابات - مسئولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة - مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة - رسالة تأكيد - الأتعاب

- ترتيبات متعلقة بتخطيط عملية التدقيق - توقعات باستلام تأكيدات خطية من الإدارة - طلب تأكيد شروط التكليف - أسس احتساب الأتعاب إضافة الى ذلك يمكن تضمين كتاب التكليف ما يلي: - ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين أخرين - ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين داخليين - ترتيبات تتم مع المدقق السابق	- رزنامة الفتورة والدفع إضافة الى ذلك يمكن تضمين رسالة المهمة ما يلي: - أحكام متعلقة بمشاركة مدققين اخرين - أحكام متعلقة باشتراك مدققين داخليين - الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق
إعادة التكليف بالتدقيق: قد يقرر المدقق عدم ارسال كتاب تكليف جديد في كل فترة ومع ذلك فإن العوامل التالية تدعل من المناسب إرسال كتاب جديد: - أي مؤشر يدل على أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق التدقيق - أية تعديل أو شروط خاصة بالتكليف - تغييرات حدثت مؤخرا في الإدارة العليا أو في مجلس الإدارة أو في الملكية - أي تغيير هام في طبيعة أو حجم أعمال العميل - متطلبات قانونية	**التدقيقات المتكررة:** يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند: - وجود مؤشرات تظهر سوء الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق - مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله - حدوث تغيرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين - ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان - وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق
تغيير التكليف: - على المدقق الذي يطلب منه، وقيل اكمال مهمة التدقيق بتغيير التكليف	**تعديل أحكام المهمة:** - قبل انتهاء مهمة التدقيق، وإذا طولب المدقق بتعديل مهمة التدقيق الى

إلى تكليف أخر مستوى ثقة أقل، أن يدرس مدى ملائمة قيامه بذلك - على المدقق عدم الموافقة على تغيير التكليف في حالة عدم وجود مبررات مطولة لذلك - إذا لم يستطيع المدقق الموافقة على تعديل التكليف ولم يسمح له بالاستمرار بالتدقيق فإن عليه الانسحاب من المهمة ودراسة فيما إذا كانت هناك أية التزامات تعاقدية أو غير ذلك يتوجب عليه اشعار أطراف أخرى كمجلس الإدارة.	مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول - على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك - إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق، ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية فإن عليه الاستقالة من المهمة وتحديد وجود أي نوع من الالتزام تعاقدي أو شكل أخر أو الإبلاغ أثار ذلك للأطراف الاخرين كالمالكين أو سلطات المراقبة.

المصدر: اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو رقم 210

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

الجدول رقم (2-3) مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505

المعيار الدولي للتدقيق "505" التأكيدات الخارجية	المعيار الجزائري للتدقيق "505" التأكيدات الخارجية
مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق إجراءات تأكيد خارجية للحصول على أدلة الرقابة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق " 330" والمعيار الدولي للتدقيق "500" ولا يعالج الاستفسارات المتعلقة بالمقاضاة والمطالبات التي يعالجها المعيار الدولي للتدقيق 501.	**مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
إجراءات التأكيد: يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول: - وجود أو عدم وجود شروط وظروف مشرعة أو غيرها مثل ضمانات (حسن) الأداء أو تمويل، في الاتفاقيات أو الترتيبات المبرمة	**إجراءات التأكيد:** يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول: - معلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من

مع أطراف ثالثة (أخرى) - رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها من قبل السلطة التشريعية - استمرارية أهلية الأفراد لتلقي رواتب التقاعد، أو مساعدات الدخل أو المدفوعات السنوية أو غيرها من المدفوعات المستمرة - وجود صفقات جانبية مع موردين لإرجاع السلع مقابل ائتمان بهدف استخدام تمويل يمكن أن يسقط (يزول) في فترة لاحقة بدون ارجاع تلك السلع - المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقل عن الهيئة الخاضعة للرقابة قد تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها السجلات المحاسبية الداخلية أو اقرارات الإدارة، وبذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه رد خطي على المدقق من قبل طرف ثالث (وهو الطرف المؤكد) في صيغة ورقية أو عن طريق وسيط الكتروني أو غيره، ونظرا لحجم الحكومات وتعقيدها فإن على المدقق أن يكون يقظا للتأكد من أن طلبات التأكيد الخارجي يتم توجيهها إلى أطراف ثالثة (أخرى) مستقلة عن الهيئة الخاضعة للرقابة وأن الردود موثوق منها في ضوء العلاقة بين الهيئة الخاضعة للرقابة والطرف المؤكد.	طرف أخر - رصيد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من قبل الإدارة - استمرارية أهلية الغير لتلقي رواتب التقاعد أو مدفوعات سنوية أو غيرها من المدفوعات المستمرة - المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقل عن الإدارة أي غير صادرة عن المصدر الصحيح تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها اقرارات الإدارة، وبذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه دليل مثبت يتم التحصلعليه، عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي أو الكتروني أو شكل أخر، ونظرا لحجم المؤسسات فإن على المدقق أن يكون يقظا للتأكد من أن طلبات التأكيد الخارجي يتم توجيهها الى الغير وأن الردود موثوق منها في ضوء العلاقة بين الإدارة والطرف الاخر (الغير).

المصدر: اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو رقم 505

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560

الجدول رقم (3-3) مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560

المعيار الدولي للتدقيق "560" الأحداث اللاحقة	المعيار الجزائري للتدقيق "560" الأحداث اللاحقة"
مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسئولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، وأن مصطلح (الأحداث اللاحقة) في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير التدقيق	**مجال تطبيق المعيار**: يتطرق الى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وأن مصطلح (الأحداث اللاحقة) التي تظهر بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره
أحداث تقع لغاية تقرير المدقق: - على المدقق انجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة اثبات كافية وملاءمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق، والتي قد تتطلب اجراء تسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، قد تم تشخيصها. - إن إجراء تشخيص الأحداث التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، والتي يتم القيام بها في أقرب وقت ممكن لتاريخ تقرير المدقق تتضمن تدقيق الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت، كما تتضمن الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت، والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.	**أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المصير:** - من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ اصدار التقرير والتي تتطلب أحداث تعديلات على الكشوف المالية، قد تم تحديدها - إن إجراءات تحديد الأحداث التي قد تتطلب اجراء تعديلات في الكشوف المالية والتي يتم القيام بها في أقرب تاريخ ممكن منه لتاريخ تقرير المدقق تتضمن إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها، كما تتضمن طلبات للحصول على معلومات من الإدارة، ما إذا كان للأحداث اللاحقة تأثير على الكشوف المالية.

حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية: - لا يتحمل المدقق أية مسئولية للقيام بإجراءات أو لعمل أي استفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق - عند اطلاع المدقق، بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل إصدار البيانات المالية، على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب عليه دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل - في حالة عدم القيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل	حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية: - لا يلزم المدقق بالقيام باجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصداره التقرير - عند إعلام الإدارة المدقق إصدار تقريره قبل المصادقة على البيانات المالية، يحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير، يجب عليه تحديد ما إذا كانت الكشوف المالية في حاجة الى تعديل. - إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره.
حقائق مكتشفة بعد إصدار البيانات المالية: لا تقع على المدقق بعد إصدار البيانات المالية أية مسئولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك البيانات المالية	حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية: - لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصداره وتقريره - عند إعلام الإدارة المدقق إصدار تقريره قبل المصادقة على البيانات المالية، بحيث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير، يجب عليه تحديد ما إذا كانت الكشوف المالية في حاجة إلى تعديل - إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره.

المصدر: اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري والدولي ذو الرقم " 560"

المبحث الثالث: تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية

يختص هذا المبحث يتناول تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية للوصول في الأخير الى نتائج واستنتاجات.

المطلب الأول: تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقم 210-505-560-580

الفرع الأول: تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 210

يهدف هذا التحليل الى تناول كل النقاط التي تناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا:

- أنه يجب تحديد شروط الارتباط بعملية التدقيق، وذلك للاتفاق بين المدقق والإدارة (العميل)
- العناصر الأساسية التي يجب أن يشملها تقرير المدقق
- الإجراءات التي يجب أن يستلزم بها المدقق عند الاقتضاء عند إعادة التكليف بالتدقيق أي التدقيقات المتكررة

إلا أن المعيار الجزائري فقد تناول كل بنود المعيار الدولي وقد أضاف الى ذلك الفقرات رقم 14-15-16-17، والتي تتناول الاتفاق على إطار مهمة التدقيق المتعاقبة والتي يتمثل أهمها فيما يلي:

- لا ينبغي أن يقبل محافظ الحسابات مهمة التدقيق الكشوف المالية إلا عندما يتوصل الى أن الإطار مهمة التدقيق التعاقدية الذي تتبناه الإدارة مقبول
- بدون وجود إطار مقبول لا يكون عند الإدارة أساس ملائم لمهمة التدقيق التعاقدية ولا يكون عند محافظ الحسابات مقاييس محددة ومناسبة يستند عليها عند تقييمه للكشوف المالية للكيان.

الفرع الثاني: تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 505

يهدف هذا التحليل إلى تناول كل النقاط التي تتناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا:

- كل الإجراءات التأكيد التي يستلزم بها محافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة
- إجراءات محافظ الحسابات 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

إلا أن المعيار الجزائري فقد تناول كلا البنود المعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك جزء في الفقرة 3 والتي تتناول فيها شرح بسيط لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والتأكيد السلبي.

الفرع الثالث: تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 560

يهدف هذا التحليل الى تناول كل النقاط التي تناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ كلا المعيارين أوضحا مسئولية المدقق المتعلقة ب:

- الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق
- الحقائق المكشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار الكشوف المالية
- الحقائق المكشفة بعد إصدار الكشوف المالية

إلا أن المعيار الجزائري فقد تناول كل البنود المعيار الدولي وقد أضاف الى ذلك في الفقرة 2 والتي تناول فيها شرح بسيط لتاريخ اعداد الكشوف المالية وتاريخ المصادقة عليها كذلك شرح لتاريخ تقرير المدقق.

الفرع الرابع: تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو الرقم 580

يهدف هذا التحليل الى تناول كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا:

- الإجراءات المستلزمة على المدقق اتخاذها عند الحصول على قرارات الإدارة (التصريحات الكتابية)
- مسئولية المدقق اتجاه اقرارات الإدارة عندما تكون بمثابة دليل اثبات
- العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة
- أنواع الاقرارات الإدارة (التصريحات الكتابية)
- نموذج كتاب إقرار الإدارة

إن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي ولم يكن هناك أي إضافات في هذا المعيار .

المطلب الثاني: تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية ذات أرقام 300-500-510-700

الفرع الأول: تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 300

يهدف هذا التحليل الى تناول كل النقاط التي تناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا:

- التزامات وارشادات تتعلق بعملية التخطيط وذلك لتدقيق البيانات المالية (الكشوف المالية)
- استراتيجية التدقيق وكيفية 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

إن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي ولم يكن هناك أي إضافات في هذا المعيار.

الفرع الثاني: تحليل نتائج مقاربة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذات الرقم 500

يهدف هذا التحليل الى تناول كل النقاط التي تناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقارنة السابق نلاحظ أن كلا المعيار أوضحا:

- شرح ومفهوم شامل لأدلة
- الاثبات (العناصر المقدمة)
- الصفات التي يجب أن تتميز بها أدلة الاثبات
- الإجراءات التي يقوم بها المدقق ولذلك للحصول على أدلة الاثبات .
- **تصنيفات البيانات المالية**:

إن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي إلا الفقرة 17 والتي تشير أن المدقق يحتاج إلى أن يراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة اثبات وفائدة المعلومات التي سيحصل عليها، أي يجب أن تكون تكلفة الحصول عليها أقل من فائدتها، وذلك فإن تكلفة أو مسألة الحصول على الأدلة لا تعتبر بنفسها أساسا صحيحا لحذف الإجراء الضروري.

الفرع الثالث: تحليل نتائج مقاربة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو الرقم 510

يهدف هذا التحليل إلى تناول كل النقاط التي تناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري فمن خلال جدول المقاربة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا:

- شرح للأرصدة الافتتاحية
- مسئوليات المدقق اتجاه الأرصدة الافتتاحية
- نتائج التدقيق وإعادة التقرير
- القواعد والمبادئ الواجب اتباعها عند إعداد التقرير

إن معيار التدقيق الدولي أضاف إلى هذا المعيار الواجبات المطلوبة في معيار التدقيق الدولي رقم 710 إلا أن المعيار الجزائري للتدقيق أضاف الواجبات المطلوبة في معيار التدقيق الجزائري رقم 300 و 710.

الفرع الرابع: تحليل نتائج مقاربة معيار التدقيق الجزائري مع الدولي ذو رقم 700

يهدف هذا التحليل إلى تناول كل النقاط التي تناولها كلا من المعيارين الدولي والجزائري، فمن خلال جدول المقاربة السابق نلاحظ أن كلا المعيارين أوضحا العناصر الأساسية التي يجب أن يشملها القرار وهي:

عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير والفقرة الافتتاحية (التمهيدية) مسئولية الإدارة (المسيرين الاجتماعيين) عن البيانات المالية، مسئولية المدقق، شرح التدقيق، فقرة الرأي، توقيع المدقق، تاريخ التقرير، عنوان المدقق.

فقد تناول المعيار الجزائري كل بنود المعيار الدولي، ولكن المعيار الجزائري أضاف بعض النقاط على هذا المعيار والمتمثلة فيما يلي:

- نجد أن معيار التدقيق الدولي أوضح أن اعداد البيانات المالية هي من مسئولية الإدارة ولكن معيار التدقيق الجزائري توسع في ذلك من خلال وضع بعض القواعد المسئولة هي:
  - تطبيق النظام المحاسبي والمالي المناسب
  - تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية المرتبطة بالاعداد والعرض الصحيح للكشوف الخالية من الاختلالات المعتبرة سواء كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء
- لم يتناول المعيار الجزائري التقارير المعدلة، ولكن تناولها المعيار الدولي في الفقرة 29 والتي تنص على أن تقرير مدقق الحسابات يكون معدلا في الحالات التالية:
  - الأمور التي لا تؤثر على رأي المدقق، مثل التأكيد لأمر ما
  - الأمور التي تؤثر على رأي المدقق، مثل رأي متحفظ وعدم إبداء الرأي والرأي المعاكس.

المطلب الثالث: النتائج

من خلال تحليل نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية نلاحظ أن هناك معيارين لم تكن فيهما أي تغيرات (إضافات، انقاصات) والمتمثلة في معيار التدقيق الجزائري رقم 580، التصريحات الكتابية" والمعيار رقم 300"تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، أما بالنسبة للمعيار رقم 580 "العناصر المقنعة" فقد تناول كل بنود معيار التدقيق الدولي رقم 500 "أدلة الاثبات" إلا الفقرة رقم 17، أما بالنسبة للمعايير الأخرى فقد كانت هناك بعض الإضافات والمتمثلة فيما يلي:

- أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" على معيار التدقيق الدولي رقم210 "شروط التكليف بالتدقيق" بعض النقاط المتعلقة بالاتفاق على إطار مهمة التدقيق التعاقدية.
- أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 505 "التأكيدات الخارجية" على معيار التدقيق الدولي رقم 505 " التأكيدات الخارجية" أنواع التأكيد الخارجي في الفقرة رقم 3
- أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 560 "الأحداث اللاحقة" على معيار التدقيق الدولي رقم 560 "الأحداث اللاحقة" مفاهيم متعلقة بالتواريخ في الفقرة رقم 2
- أضاف معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية "على معيار التدقيق الدولي رقم 510 "التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية "الواجبات المطلوبة المذكورة في المعيار 300، وذلك في الفقرة رقم 3

أما بالنسبة لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" فقد كانت هناك إضافات والمتمثلة في بعض القواعد للمسئولية، إضافة

إلى ذلك هناك فقرة لم يتناولها والمتمثلة في الفقرة 29 التي تتضمن التقارير المعدلة، وهذا مقاربة مع معيار التدقيق الدولي رقم 700" تقرير المدقق حول البيانات المالية".
فمن خلال النتائج المتوصل إليها نستنتج أن معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية لم تكن بينهما اختلافات لها أثر على المعايير، وإنما هذه الاختلالات هي عبارة عن تعديلات بسيطة ليس لها أي أثر على تلك المعايير.

خلاصة الفصل:

إن وجود معايير التدقيق الدولية عالية الجودة ومحددة تعزز ثقة مستخدميها، فضلا عن مساعدتهم في ترشيد القرارات المتخذة بناء عليها، ولا يتحقق هذا إلا بضرورة تطبيقها في مختلف البلدان واعتمادها من قبل المدققين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

تعتبر معايير التدقيق الدولية نموذج من الضوابط والأحكام، تجعلها ذات خصوصيات تنفرد عن نظيرتها التقليدية، إلا أن البيئة التي تنشط في مثلها حتمت على بعضها أن تتبناها كأساس للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مستخدميها.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا لمعايير التدقيق الجزائرية ومقاربتها مع معايير التدقيق الدولية، كانت أهداف ثانوية من وراء هذه الدراسة، كالتعرف على التدقيق وإلقاء الضوء على الاتحاد الدولي للمحاسبين وتطور التدقيق بالجزائر، بالإضافة إلى التعرف على كلتا معايير التدقيق، أما الهدف الرئيسي والتي كانت دراستنا مبنية على أساسه هو البحث عن أوجه التشابه والاختلاف.

ولمعالجة الإشكالية ومختلف الأسئلة، وكذا اختبار الفرضية المذكورة في أول هذه الدراسة تم تقسيم هذه الأخيرة إلى ثلاثة فصول: الفصلين الأوليين منها النظرية والفصل الثالث عبارة عن دراسة مقاربة، وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج والتي سنقدم من خلالها بعض الاقتراحات:

وفيما يلي سيتم اختبار الفرضية وعرض أهم نتائج الدراسة، بالإضافة إلى إدراج بعض التوصيات، وكذا ذكر بعض المواضيع التي يمكن أن تكون إشكاليات دراسات سابقة.

اختبار الفرضية:

بعض عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتيجة المرتبطة بالفرضية الموضوعة مسبقا كما يلي:

"هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، إلا أن هناك أوجه اختلاف تميز بينهما"، من خلال الفصل الثالث التفصيلي لدراسة المقاربة بين تلك العناصر بين تلك المعايير استنتجنا أن هناك تشابهات واختلافات بينهما، لكن هذه الاختلافات غير واضحة المعالم وليس لها تأثير على المعايير وإنما هي عبارة عن تعديلات بسيطة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق استخلصت العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

- معايير التدقيق الدولية جاءت لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية
- جاءت معايير التدقيق الدولية من أجل الحصول على القبول في جميع أنحاء العالم
- تأخر تطور التدقيق في الجزائر جعل مهنة التدقيق فيها تعاني قصورا وتبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا
- تناول معايير التدقيق الجزائري 210 "حول أحكام مهام التدقيق" كل بنود معايير التدقيق الدولي 210" شروط التكليف بالتدقيق"، وأضاف النقاط المتعلقة بالاتفاق على إطار مهمة التدقيق التعاقدية.
- تناول معيار التدقيق الجزائري 505 " التأكيدات الخارجية" كل بنود معيار التدقيق الدولي 505 "التأكيدات الخارجية، وأضاف جزء في الفقرة 3 لشرح لأنواع التأكيد الخارجي

- تناول معيار التدقيق الجزائر 560" الأحداث اللاحقة" كل بنود معيار التدقيق الدولي 560 "الأحداث اللاحقة"، وأضاف الى ذلك في الفقرة 2 مفاهيم متعلقة بالتواريخ
- تناول معيار التدقيق الجزائري 580 " التصريحات الكتابية" كل بنود معيار التدقيق الدولي 580 "إقرارات الإدارة"، ولم تكن أي إضافات
- تناول معيار التدقيق الجزائري500 " العناصر المقنعة" كل بنود معيار التدقيق الدولي 500"أدلة الاثبات"، إلا الفقرة 17 والتي ألزمت المدقق أن يراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة الاثبات وفائدة المعلومات

- تناول معيار التدقيق الجزائري 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية" كل بنود معيار التدقيق الدولي 510" التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"، وأضاف إلى ذلك الواجبات المطلوبة في المعيار 300
- تناول معيار التدقيق الجزائري 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق" للكشوف المالية" كل بنود معيار التدقيق الدولي 700"تقرير المدقق حول البيانات المالية"، وأضاف إلى تلك البنود بعض القواعد للمسئولية، إلا أنه لم يتناول الفقرة 29 التي تتضمن التقارير المعدلة.

الاقتراحات:

أمكنت لنا هذه الدراسة بالخروج بمجموعة من التوصيات وهي كالأتي:

- إقامة ملتقيات دورية بغية الاطلاع المدققين على التطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة
- الفهم السليم لمعايير التدقيق من قبل الأطراف المعنية بالتطبيق ومن أهمها محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المعتمدين
- التدريب المهني والعملي للقائمين بالتنفيذ وفقا لبرامج تدريبية متخصصة ومستمرة
- التشاور المستمر بين اللجنة الصادرة للمعايير والمنفذين
- الاستفادة من تجارب بعض الدول الواقع الاقتصادي والاجتماعي المشابه للجزائر
- الأخذ بعين الاعتبار واقع الممارسة المهنية في الجزائر عند إصدار بقية المعايير

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1.أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخـــــــــــــل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل، عمان، 2015.
2.أحمد جمعة، المدخـــــــــــــــل الى التدقيق والتأكيد: وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط1، دار صفاء، عمان، 2015.

3.خالد عبد الله، علـــــــــــــــــــــــم التدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، ط1، دار وائل، بدون بلد، 2000.
4.خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل، بدون بلد، بدون سنة.
5.زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية، الأردن،2009.
6.سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، ط1، الدار الجامعية، 2002.
7.سمير الصبان، محمد القيومي، المراجـــــــــــعة بين التنظير والتطبيق، ط1، الدار الجامعية، لبنان، 1990.
8.غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط2، دار الميسرة، عمان، 2009.
9.محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري – المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، ط1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007.
10.هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان، 2006.
11.وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، دار المريخ، مصر، 1998.

ثانيا: الرسائل الجامعية والمجلات والملتقيات

12. أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجيستر، منشورة، محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2013.
13. حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماستر، غير منشورة، مالية ومحاسبة، سطيف، 2012.
14. دهامي يونس، المجلس الوطني للمحاسبة، اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، مكتب الأمينة العامة، 2017/02/28 (مقابلة شخصية).
15. زهير بوشامة، دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات، ماستر، غير منشورة، محاسبة ومالية، أم البواقي، 2014.

16. سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة، 2015.

17. سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ماجيستر، غير منشورة، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سطيف، 2013.

18.سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، سعد دحلب، البليدة، يومي 11و 12 ديسمبر2012.

19.عبد الله بامشموس، تطبيق معايير التدقيق، مجلة المحاسب القانوني، اليمن، العدد التاسع، مارس 2010.

ثالثا: القوانين

20.القانون رقم 05-80 المؤرخ في 01/03/1980 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة.

21. قانون المالية سنة 1985.

22. القانون رقم 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 04-88 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

23. قانون مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام

24. القانون 08-91 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/10/29.

المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25/09/1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له.

25. المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27/01/2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته.

26. المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27/11/2011 تحدد تشكيله المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته.

الملخص:
إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على جملة من الاختلافات بين معايير التدقيق الجزائرية NAAومعايير التدقيق الدولية ISA، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا إلقاء الضوء أهم الجوانب التي تمس الموضوع، تبين أن معايير التدقيق الجزائريةNAA، ومعايير التدقيق الدوليةISA بينهما اختلافات غير واضحة المعالم، وليس لها تأثير على تغير مضمون المعيار بعد ذاته، وإنما هذه الاختلافات عبارة عن تعديلات بسيطة، ومنه استخلصنا أن الجزائر لاقت باستخدام أسلوب التبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية ISA، وذلك نتيجة تطور التدقيق في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: المعايير الجزائرية – معايير المراجعة الدولية – معايير التدقيق – المعايير الدولية للتدقيق.

ABSTRACT :
The aim of this study is to try to identify a number of differences between the Algerian auditing standards NAA and the international auditing standards ISA, and through this study we tried to shed light on the most important aspects that affect the subject, it was found that the Algerian auditing standards NAA, and the international auditing standards ISA, between them are not clear-cut differences, not They have an impact on changing the content of the standard after itself, but these differences are simple modifications, and from it we concluded that Algeria met using the method of full adoption of international auditing standards ISA, as a result of the development of auditing in Algeria .

Keywords: Algerian standards - international auditing standards - auditing standards - international auditing standards.