المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المرجعية المحاسبية الدولية

دراسة مقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التسيير تخصص محاسبة مالية.

إعداد الطالبة: *دروي صليحة

إشراف الأستاذ: *بن صالح عبد الله

لجنة المناقشة:

الأستاذ:	**حايد حميد**	**رئيسا**
الأستاذ:	**قندز بن توتة**	**ممتحنا**
الأستاذ:	**بن صالح عبد الله**	**مشرفا و مقررا**

السنة الدراسية 2017/2016

الإهداء :

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه فأظهر بسماحته تواضع العلماء وبرحابته سماحة العارفين.

إلى من علمني النجاح والصبر إلى من افتقده في مواجهة الصعاب ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه.. أبي

و إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه وعندما تكسوني الهموم أسبح في بحر حنانها ليخفف من آلامي .. أمي.

إلى من عانت معي طيلة عامين ووقفت معي في كل الصعاب وشجعتني على مواصلة الطريق ..أمي عائشة .

إلى الذي مهما قدمت له من تضحيات لن أوفي ذرة مما قدم لي، إلى الذي تكبد معي عناء السهر وتحمل قلقي و تقصيري ....زوجي.

إلى شمعتان لم ينطفآ ولو لبرهة إلى من رافقتاني منذ ولادتي وتحملتا معي كل الظروف وأعانتاني طيلة مشواري الدراسي أختاي .....فتيحة وخيرة .

إلى كتكوته البيت... أسماء.

إلى جميع عائلة عدان أسماء، مبروكة، زهية، وعائلة دروي، وشابر المختار.

إلى أغلى ما منحني الله إلى سر سعادتي ومصدر راحتي إلى أصغر شخص وأكثرهم تحملا وتضحية غاليتي وحبيبتي ابنتي.... رحاب .

إلى صديقتي الغالية نصيرة .

صليحة

التشكر:

أولا وقبل كل شيء علينا ذكر الله فلولا فضله ونعمه علينا ماكنا على ما نحن عليه فنحمد الله و نستعينه والحمد لله الذي لا إلاه إلا هو ثم الصلاة على الحبيب المصطفى ﷺ

أشكر الأستاذ بن صالح عبد الله جزيل الشكر على كل التوصيات والتوجيهات المقدمة .

كما أشكر كل من أعانني على إعداد المذكرة من قريب أو بعيد.

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
الجدول رقم 01	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	06
الجدول رقم 02	أهداف وأهمية الرقابة	08
الجدول رقم 03	هياكل تبويب المعايير	15
الجدول رقم04	المعيار الدولي والجزائري رقم 300	81
الجدول رقم05	المعيار الدولي والجزائري رقم 520	83
الجدول رقم06	المعيار الدولي والجزائري رقم 510	85
الجدول رقم07	المعيار الدولي والجزائري رقم 580	86
الجدول رقم08	المعيار الدولي والجزائري رقم 700	88
الجدول رقم09	المعيار الدولي والجزائري رقم 500	90
الجدول رقم10	المعيار الدولي والجزائري رقم 570	91
الجدول رقم11	المعيار الدولي والجزائري رقم 610	93
الجدول رقم12	المعيار الدولي والجزائري رقم 620	94
الجدول رقم13	المعيار الدولي والجزائري رقم 210	95
الجدول رقم 14	المعيار الدولي والجزائري رقم 505	96
الجدول رقم 15	المعيار الدولي والجزائري رقم 560	98

قائمة المختصرات:

الكلمة	الشرح
م ج ت	المعيار الجزائري للتدقيق

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 01	الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات	09

ملخص :

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق وسيلة للقليل من الأخطاء والتلاعبات وكذلك أداة لتقليل التفاوت بين دول العالم لذلك كانت مجمل الدول تسعى للالتحاق بهذه التطورات ومواكبتها من خلال تبني هذه المعايير والتكييف معها.

كما أن الجزائر كغيرها من دول العالم ومن خلال سعيها لخلق واقع اقتصادي ملائم وسعيها للانضمام في المنظمة العالمية للتجارة تبنت هذه الأخيرة المعايير الدولية وقيامها بمجموعة من الإصدارات لتحسين وتطوير الواقع الاقتصادي للالتحاق بباقي دول العالم لاحتلال مكانة عالمية،

ويظهر ذلك جليا في إصدارها جملة من القوانين والنصوص التشريعية، القانون 01/10 والذي جاء منظما لمهنة التدقيق وكذلك القانون 31/11 و 32/11 المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ما كان إلا دليلا واضحا على الأسلوب المنتهج من قبل دولة الجزائر، ومن خلال هذه الدراسة نذكر أهم التوصيات و الاقتراحات المتعلقة بذات الموضوع والتي تتمحور حول إعطاء التدقيق أهمية أكثر.

– إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة بغرض تحسين جانب الممارسة المهنية.

–إقامة دورات تكوينية تجمع أهل المهنة والتخصص من مختلف الدول لتبادل المعارف والخبرات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق–معايير التدقيق الدولية –مهنة التدقيق —معايير التدقيق الجزائرية –محافظ الحسابات القانون10-01.

Résumé

Les normes internationales de l'audit se sont un moyen de réduction de erreurs et des manipulations et aussi un outil de diminution de disparités entre les pays du monde c'est pourquoi la plupart des pays ont pour but de joindre ces développement à travers la revendication de ces critères techniques.

L'Algérie comme tout outre pays a l'intention de concevoir une réalité économique commode pour s'associer à l'organisation mondiale du commerce. Adoptant ces normes en améliorant sa réalité économique pour joindre les autres pays et avoir un bon statut mondial.

Et ça s'apparaîtra dans l'ensemble des bois et des textes législatifs ; la loi 10/01 organisation la profession de l'audit ainsi kue la loi 11/31concernant la profession du comptable agréé. Ce n'est ku' une preuve du système adopté par l'État algérien. S'a près ces études, nous citons les recommandations et les propositions intéressantes se basant sur l'importance de l'audit.

Créer des forums réguliers pour les auditeurs, ont pour but d'informer ces dernier des nouveautés théoriques du métier pour l'améliorer.

Mise en place des sessions d'information rassemblant des spécialistes internationaux pour l'échange des connaissances et des expériences.

Les mots clés ; l'audit, les normes international d'audit, profession d'audit, normes d'audit algériennes, la loi 10/01.

الفهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر	II
الملخص	IIII- III
قائمة الجداول	IV
مقدمة	ا-ب-ت
الفصل الأول: معايير التدقيق الدولية	
تمهيد	01
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق	02
المطلب الأول: ماهية التدقيق	02
المطلب الثاني: أنواع التدقيق	04
المطلب الثالث: أهداف تدقيق الحسابات وأهميته	08
المبحث الثاني: تصنيف المعايير الدولية للتدقيق	**11**
المطلب الأول * الفرع الأول : المعايير العامة	12
• الفرع الثاني: معايير العمل الميداني	13
• الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير	15
المطلب الثاني: تصنيفات المعايير الدولية	16
المطلب الثالث: المعيار الدولي 210 شروط التكليف بالتدقيق	18
المطلب الرابع: المعيار الدولي220 رقابة الجودة لأعمال التدقيق	22
المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق	
المطلب الأول: المعيار الدولي 510 الأرصدة الافتتاحية.	27
المطلب الثاني: المعيار الدولي 520 الإجراءات التحليلية	32
المطلب الثالث: المعيار الدولي 580 الإقرارات الخطية	37
خاتمة	43
الفصل الثاني: التنظيم المهني والقانوني لمهنة التدقيق	
المبحث الأول: بعض القوانين ولمواد المتعلقة بالتدقيق	45

المطلب الأول: القانون 31/11 و32/11	46
المطلب الثاني: القانون 01/10	49
المطلب الثالث: قواعد سلوك و أداب المهنة	54
المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية	
المطلب الأول: تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر	58
المطلب الثاني: معيار التدقيق الجزائري210	59
المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري300	62
المبحث الثالث: 510-520-580	
المطلب الأول: معيار التدقيق الجزائري510	65
المطلب الثاني: معيار التدقيق الجزائري580-620	70-68
المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري520-570	74-71
خاتمة	**78**
الفصل الثالث: مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية	
المبحث الأول: مقارنة بين المعايير الجزائرية والدولية	80
المطلب الأول: معيار التدقيق الجزائري والدولي 300	81
المطلب الثاني: معيار التدقيق الجزائري والدولي 520	83
المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري والدولي 510	85
المطلب الرابع : معيار التدقيق الجزائري والدولي 580	86
المبحث الثاني (700-570-500)	
المطلب الأول: معيار التدقيق الجزائري والدولي 700	88
المطلب الثاني: معيار التدقيق الجزائري والدولي 500	89
المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري والدولي 570	91
المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية المعدلة	
المطلب الأول: معيار التدقيق الجزائري 610	93
المطلب الثاني: معيار التدقيق الجزائري620	94
المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري210	95
المطلب الرابع : معيار التدقيق الجزائري505	96
المطلب الخامس : معيار التدقيق الجزائري560	98

خاتمة	100

الفصل الاول : معايير التدقيق الدولية

تمهيد :

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية فظهرت الحاجة إلى ظهور معايير دولية نظرا للوضع السائد قديما وفقدان العديد من الملاك لأموالهم وعدم تيقنهم من أن حساباتهم مدققة بشكل موثوق وللمحافظة على أموالهم والحد من التلاعبات كان لابد من شيء يضبط هذه الاختلالات ويحد من تلك التلاعبات فظهر ما يسمى بعلم التدقيق وظهور مهنة المدقق وإصدار معايير دولية للتدقيق من أجل تنظيم وتوحيد الممارسات المهنية .

الفصل الاول : معايير التدقيق الدولية

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على مبادئ واجراءات جوهرية ,وارشادات وايضاحات متعلقة بمراجعة وتدقيق القوائم المالية , ان الحاجة هي التي ادت الى اعداد معايير تدقيق دولية من اجل ضبط وتنظيم العمليات .

المبحث الاول : عموميات حول التدقيق

تعددت المفاهيم والآراء حول التدقيق وسنتطرق اليهم لتوضيح اوجه الاختلاف والتشابه

المطلب الاول :ماهية التدقيق

عرف التدقيق كمهنة يمتهنها فريق متخصص ذوي خبرة فنية وعلمية في منتصف القرن 19 , ومنذ ذلك التاريخ نمت وقويت وتطورت كعلم وفن شأنها في ذلك شأن المحاسبة ومواكبة التطورات التي حدثت في العلوم الاخرى.

تدقيق الحسابات لم يبرز الى حيز التطبيق العملي الا بعد ظهور المحاسبة حيث انه لا يمكن ان يتواجد تدقيق الحسابات الا اذا كانت هناك حسابات قد تمت بالفعل , فعملية تدقيق الحسابات كأي عمل تتكون من عناصر اساسية شيء يدقق ,واداة للتدقيق , وقائم بعملية التدقيق ,ومستخدم للمنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات .

قد عرفت المحاسبة بعدة تعاريف كل منها يتناسب مع ظروف الحال التي كانت سائدة والاهداف التي تسعى تدقيق الحسابات لتغطيتها.

وتدقيق الحسابات في معناه المبسط لا تغدو ان تكون فحص عمل قام به شخص آخر او آخرون للتأكد من صحة الاداء الذي تم تنفيذه .

وفي ضل اسس وقواعد معينة وبشكل معين , وتوسيع هذا المفهوم على الحسابات بمفهومها المحاسبي يكون المقصود بتدقيق الحسابات باعتبارها عملا يقوم به اشخاص ان يتم الفحص الفني الدقيق لجميع الحسابات والبيانات المالية التي تتضمنها دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية وقوائمها المالية للتأكد من صحتها وسلامة ما بها من قيود وبيانات ومدى دقتها في التعبير عن نتيجة نشاط المؤسسة وصحة وعدالة مركزها المالي وكان هذا التعريف هو الشائع لمدة طويلة من الزمن ومزال العديد من الكتاب يعرفون تدقيق الحسابات بتعاريف مشابهة لهذا التعريف .[1]

[1] محمد فضل مسعد والدكتور خالد راغب الخطيب , دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات , دار كنوز المعرفة العلمية , عمان , صفحة 5

تعريف ثاني للتدقيق :

جاء تعريف جمعية المحاسبة الامريكية للتدقيق كما يلي "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن يشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية , وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة , وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة "

تعريف ثالث:

كما عرفه اتحاد المحاسبين الامريكيين للتدقيق المحاسبي على انه " اجراءات منظمة لأجل الحصول على الادلة المتعلقة بالإقرارات او بالأرصدة الاقتصادية والاحداث , وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الاقرارات ومقياس معين وايصال النتائج الى المستفيدين .[1]

تعريف رابع :

عرفة الجمعية المحاسبية الامريكية التدقيق (هو عملية منضمة وموضوعية للحصول على ادلة الاثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع واحداث اقتصادية , وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق)[2]

ومنه نستنتج ما يلي :

*عملية التدقيق عملية منظمة وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق .

*يشترط في عملية التدقيق جمع ادلة وقرائن اثبات يبني المدقق رايه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها .

*ان يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ,اي ان تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز .

*ان تتم عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم الى فحص النظام المحاسبي ,والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات .

*ايصال المدقق لتقرير يتضمن رايه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الاطراف الطالبة له.

[1] محمد امين مازون–التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ,مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر 3 2010, 2011,ص4.

[2] احمد حلمي جمعة , مدخل الى التدقيق الحديث ,ط2 , دار الصفاء , الاردن , 2005, ص5

المطلب الثاني :انواع التدقيق.

للتدقيق انواع مختلفة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها اليها الا ان ذلك الاختلاف يكون من حيث النطاق او الوقت الذي تتم فيه العملية او الهيئة التي تتم فيه العملية او الهياة التي تقوم به او درجة الالزام القانوني او شمولية العملية التي يتم بها , الا ان ذلك لا يعني الاختلاف في المبادئ أو المعايير او الاجراءات ويمكن تقسيمه كالاتي :

اولا: من حيث نطاق التدقيق.

1 الكامل :

حيث يقوم المدقق بتدقيق كافة العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات وذلك للتأكد من سلامة اتباع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها في التسجيل و الترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبة وكذلك للتأكد من عدم وجود اخطاء في السجلات والدفاتر المحاسبة حيث كانت هذه الطريقة تستعمل عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم وعملياتها قليلة .

الا الن التطور التجاري والصناعي جعل المدقق يتجه الى اتباع انواع اخرى من التدقيق (كالتدقيق العيني او الاختياري)معتمدا على انظمة الضبط والرقابة الداخلية .

2الجزءي:

من الممكن ان يتوكل المدقق بتكليف خطي من قبل ادارة الشركة بان يقوم بتدقيق بعض البنود والعمليات المحاسبة وذلك للتأكد من ان الشركة تتبع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبة وكذلك التأكد من عدم وجود اخطاء فيها [1]

ثانيا من حيث الوقت

1-التدقيق المستمرة

وتكون مسؤولية المدقق في مثل هذا النوع من التدقيق محدودة بنطاق عملية التدقيق المكلف فيها فقط وفيما قدم اليه من بيانات ومعلومات .

[1] -سعود كايد , تدقيق الحسابات المملكة الاردنية الهاشمية , الطبعة الاولى 1432هجري -2012م , ص12.

وهذا النوع من التدقيق يكون على مدار السنة ويشكل معقول خلال الفترة المالية للشركة المراد تدقيقها والغرض منه:

1-فحص النظام الرقابة الداخلية ,والذي يمكن المدقق من تحديد واتباع الاسلوب الملائم للعمل .

2-تمكين المدقق من وضع برنامج التدقيق والقيام بالتدقيق عن طريق العينات التي تخفض عبء المدقق.

3- يكون رادعا امام الموظفين لدى العميل دون التلاعب والتزوير, حيث يكون لديهم احساس بانهم مراقبين دائما , ومن الممكن ان يكتشف تلاعب الموظفين في وقت حدوثه .

ومثل هذا النوع من التدقيق مهم جدا في الشركات الكبيرة ومن سمات هذا النوع :

-يزود المدقق بالوقت المناسب للتعرف على الشركة وعلى عملياتها .

-يوفر الوقت الكافي للمدقق للإجراء عملية لتدقيق واختيار الوقت المناسب لإجرائها دون تعطيل اعمال المشروع .

-يمكن المدقق اكتشاف الخطأ أو الاختلاس أو التزوير في وقته .

-يؤدي الى زيادة حرص الموظفين على العمل .

-يؤدي الى انتظام العمل في مكتب المدقق.

ثانيا – التدقيق النهائي:

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإنجاز الاعمال التدقيقية في نهاية السنة المالية حيث يقوم بإقفال ملاحظاته واجراء التسويات الجردية اللازمة ثم يقوم بإعداد الحسابات الختامية وابداء الرأي حول بيانات مالية .

وهذا النوع من التدقيق لا يصلح في الشركات الكبيرة بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عملية تدقيق حساباتها في فترة قصيرة حيث من سيئات هذا النوع من التدقيق ما يلي :

-صعوبة اكتشاف الاخطاء والتزوير.

-تأخير اعداد القوائم المالية وتقرير المدقق لاستمرار العمل .

-لا تتم عملية التدقيق بصورة دقيقة ووافية .

ثالثا– من حيث الهيئة التي تقوم به :

اولا : التدقيق الداخلي

تقوم الهيئة الداخلية بالشركة باستثناء قسم التدقيق الداخلي يعمل به موظفين تابعين للشركة يقومون على تدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالشركة وكذلك جميع العمليات الخاصة بالمشروع .

وهو جزء من نظام الضبط و الرقابة الداخلية ولكن لديه القدرة على تعديله وتقويمه حيث يعتمد المدقق الخارجي على عمل وراي المدقق الداخلي .

ثانيا : التدقيق الخارجي

هو تدقيق تقوم به جهة مستقلة عن المشروع ولا تخضع لإشراف الادارة حيث يتصفون بالحيادية للوصول الى تقرير عادل يبين فيه المدقق المركز المالي للمشروع ونتائج الاعمال عن فترة زمنية معينة .

الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي :[1]

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الادارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف الاخطاء ومنعها والانحراف عن السياسات الموضوعية .	خدمة الملاك عن طريق ابداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الاخطاء هو هدف ثانوي .
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الادارة .	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك .

[1] يعقوب ولد الشيخ مُحَّد ولد احمد يورة , تدقيق محاسبي في المؤسسات العمومية , شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، تلمسان2014-2015 ص 40.

المسؤولية	مسؤول امام الادارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة الى المستويات الادارية العليا .	مسؤول امام الملاك , ومن ثم يقدم تقريره عن تائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية اليهم .
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الادارات مثل ادارة الحسابات والمالية ولكن يخم رغبات الادارات جميعها	يتمتع باستقلال كامل من الادارة في عملية الفحص والتقييم وابداء الرأي .
نطاق العمل	تحدد الادارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل .	يحدد ذلك امر التعيين والاعراف السائدة والمعايير المهنية التي تنص عليه القوانين والأنظمة.
توقيت العمل	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية .	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون احيانا خلال فترات متقطعة من السنة .

المصدر : يعقوب ولد الشيخ مُحَّد ولد أحمد يورة مرجع سبق ذكره ص14

رابعا – من حيث درجة الالزام :

اولا : تدقيق الزامي

حيث يلزم القانون الشركات بتعيين مدقق حسابات يقوم على تدقيق حساباتها الختامية وقوائمها المالية واي شركة تخالف ذلك تتعرض للجزاء حسب قانون العقوبات.

ثانيا: التدقيق الاختياري

هو ما يتم بإرادة المشروع دون نص قانوني (العميل مخير بان يكون مدقق) [1]

خامسا – من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ

[1] –سعود كايد , تدقيق الحسابات المملكة الاردنية الهاشمية , الطبعة الاولى 1432هجري –2012م ص 13–14

اولا: تدقيق عادي

هو اجراء يقوم به المدقق من فحص السجلات والتأكد من القوائم المالية ثم ابداء الراي وتكون المسؤولية في هذه الحالة عن أي تقصير ينشأ عنه .

ثانيا: التدقيق لغرض معين

هو القيام بعملية التدقيق لهدف الوصول الى غرض معين ونتيجة معينة .

المطلب الثالث : اهداف تدقيق الحسابات واهميته

اهداف التدقيق :

ان التطور في اهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي اعمالها , في السابق عندما كانت شركات الاعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطا كان الهدف آنذاك من اجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الاطراف الاخرى حتى تتعرف على كيفية اداء الادارة للمؤسسة .[1]

جدول يوضح اهداف واهمية الرقابة في فترة من 1850 حتى الآن :

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق او الفحص	اهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850	اكتشاف الغش والخطأ	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والاخطاء	فحص اختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والاخطاء	اختياري	اهتمام قوي وجوهري
ما بين 1960 حتى الآن	مراقبة الخطط, تقييم النتائج الاعمال , تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختياري	اهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

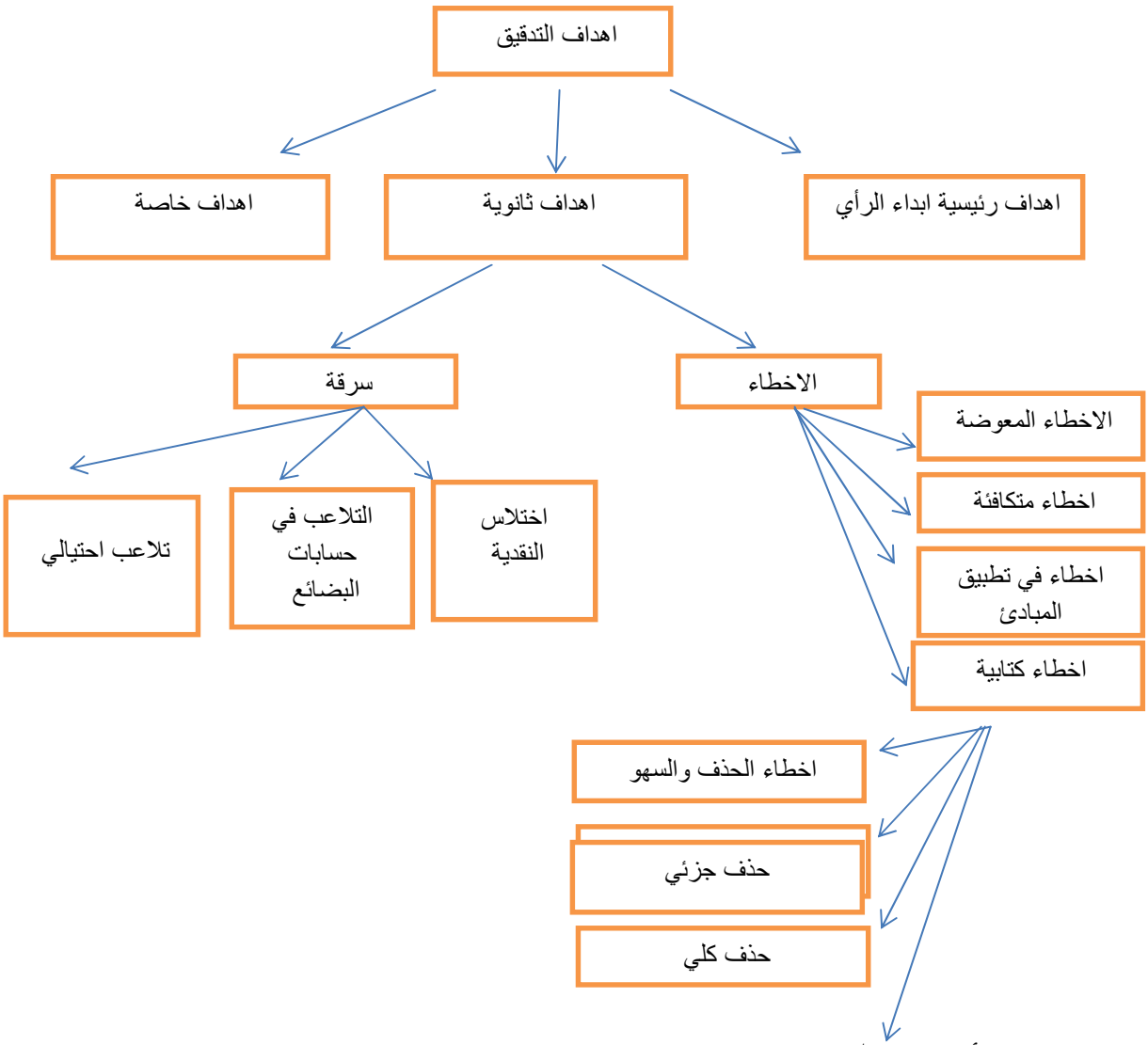
[1]- غسان فلاح المطارنة , تدقيق الحسابات المعاصر , الناحية النظرية , دار المسيرة للنشر والتوزيع , عمان ,ص18.

المصدر :غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر ص18.

كان السبب في تطور الاهداف هو القرار الصادر عن القضاء الانجليزي 1897م عندما قرر ان اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وان المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم اليه من معلومات وقد وصف القضاء انجليزي المدقق بانه كلب حراسة وليس كلب يقتضي او يتعقب اثار المجرمين

ويمكن حصرها اي حصر الاهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي :

شكل 1



المصدر : خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات ص5

تعود اهمية التدقيق الى كونه وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة طرائق تستخدم القوائم المالية للمدقق وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها [1] وتوجد اطراف مستفيدة منها نذكر البعض منها فيما يلي :

اولا ادارة المؤسسة : تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المؤسسة , حيث ان اعتماد الادارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بعمله .

ثانيا المؤسسات المالية والتجارية و الصناعية :

يعتبر التدقيق ذا اهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين او تمويل المشروع حيث ان تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض والدعم لبعض النشاطات , على القوائم المالية المدققة بحيث توجه اموالها الى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على السداد لتلك القروض مستقبلا .

ثالثا الجهات الحكومية :

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في كثير من الاغراض مثل الرقابة والتخطيط فرض الضرائب , منح القروض والدعم لبعض النشاطات , بالإضافة الى الاتحادات والنقابات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة او اي طرف آخر .

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند اصدار المعايير في عام 2002 ان اهمية التدقيق مصلحة عامة تكون على سبيل المثال في :

1-يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على امانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة الى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على راس المال .

2- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الادارات المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة .

3- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .

4- يساعد في وضع القرارات الادارية السليمة .[1]

[1] خالد امين عبد الله , علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية , طبعة الثانية , الاردن , 2004, ص1

المبحث الثاني : تصنيف المعايير الدولية للتدقيق

يقصد بالمعايير المقياس او النمط الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات حيث يعتبر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين اول من وضع معايير اداء معينة، ضمن كتاب بعنوان معايير التدقيق المتعارف عليها, وقد تضمن هذا الكتاب معايير تدقيق مقسمة الى ثلاث مجموعات .[2]

المطلب الاول : المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق والمقصود بهذه المعايير ان الخدمات المهنية يجب ان تقدم على درجة من الكفاءة المهنية ، بواسطة اشخاص مدربين وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج اليها المدقق لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير ،وتعتبر شخصية كذلك .

وهذا لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب ان يتجلى بها المدقق وتنقسم الى ثلاثة انواع :

معايير التدريب والكفاءة .

معيار الاستقلال.

بذل العناية المهنية اللازمة .[3]

اولا معيار التدريب والكفاءة :

مما لا شك فيه ان الكفاءة المهنية كمعيار من معايير تدقيق الحسابات ، والتدقيق يعتبر من القواعد الهامة التي يجب توافرها في كل شخص مدقق الحسابات أو مؤسسة تدقيق الحسابات سواء كانت في شكل مكاتب تدقيق حسابات متخصصة او في شكل اجهزة حكومية عامة .

---

[1] غسان فلاح المطارنة , مرجع سبق ذكره , ص19

[2] محمد السيد، بوعدار شمس الدين ، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون 10-01 ،ص18

[3] بوبكر عميروش ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية سطيف 2010-2011 ص15.

ويعني ان الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية ،يجب ان يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة ، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد ان يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف في المدقق.

يجب ان تتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند ابداء الرأي ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي .

ثانيا الاستقلال "الحياد":

الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق ،وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز الى طرف من الاطراف .

يمكن تعريف الاستقلال بأنه : يكون المدقق امينا ونزيها وصادقا ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين ،حيث لا يتأثر لمصلحة شخصية أو نفوذ ولا يغير قراره ، ورأيه نتيجة خصومه وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني والموضوعي عن قناعته الشخصية و بناءا على استخدامه لمعايير العناية المهنية وعليه أن لا يكتم أو يحرف ما يصل إلى عمله من وقائع أو مخالفات .[1]

ثالثا: العناية المهنية:

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ،كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ،وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق، فتوفر عنصر الكفاءة و الاستقلال غير كافي وبالتالي يشترط توفر الجدية في العمل ترفع من مستوى جودة أداءه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ،وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل فإنه يقع على مسؤوليتين البحث عن الاستشارة المناسبة، كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ،لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها، وتقتضي العناية المهنية أن

[1] زينب عون ،الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر ،قانون 10-01،رسالة ماجيستير،2014كلية العلوم الاقتصادية، 2015 الوادي ص18.

يجتهد المدقق في القيام لمسؤولياته اتجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام وأن يكون الخدمة كاملة.[1]

ثانيا دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

أولا -مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية:

تتكون الرقابة الداخلية من الهيكل التنظيمي ومن مجموعة الطرق والإجراءات الموضوعة داخل المؤسسة، التي تهدف من جهة إلى حماية أصول المؤسسة المحافظة عليها والتأكد من دقة بياناتها المحاسبية، والى تحسين كفاءة أداء الموظفين فيها والتحقق من مدى التزامهم بالسياسات والخطط المحددة من قبل الإدارة من جهة أخرى.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج بأن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية تتمثل فيما يأتي:

-حماية الأصول والمحافظة عليها.

- دقة البيانات المحاسبية.

- تحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

- الالتزام بالسياسات والخطط.

إذ تهدف الرقابة الداخلية إلى المحافظة على أصول المؤسسة وحمايتها من الاختلاس والسرقة أو سوء الاستعمال .كما تهدف إلى التأكد من دقة البيانات المحاسبية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها في التخطيط و اتخاذ القرارات .

هذا وبالإضافة إلى أن الرقابة الداخلية تمكن الإدارة من تقييم مستوى أداء الموظفين وتحقق من أن العمل قد تم طبقا للسياسات والقواعد والاجراءات الموضوعة من قبلها سعيا منها إلى زيادة كفاءة عمليات المؤسسة المختلفة[2].

يجب على المراجع الحصول على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية ، ولا شك ان وجود نظام الرقابة الداخلية جيد من شأنه زيادة مصداقية البيانات المالية كما أنه يخفض من مقدار أدلة الإثبات التي يتعين على المراجع جمعها من خلال اختبارات المراجعة الأخرى والعكس صحيح .

[1] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر 2010-2011، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية، ص21.

[2] ن، عبد الصمد ، ملخص دروس ومحاضرات في مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية، ص11.

ثانيا أدلة قرائن الإثبات :

يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة التحري والإثبات ، والذي من شأنه أن يكون أساسا معقولا ومبررا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها .

ثالثا معايير إعداد التقارير :

ان تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المدققة ،وهو نتاج عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضا احد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية .[1]

فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين ، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة لهذا التقرير بقدر الإمكان ،كما انه يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق .

وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي اربع معايير تحكم إعداد تقرير المدقق:

1-يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

2-يجب أن يوضح التقرير ما إذا هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة .

3-القوائم المالية بشكل كافي مناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير الى خلاف ذلك .

4-يجب ات يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو قد يمتنع عن إبداء الرأي . وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب ان يتضمن أسباب ذلك ،وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية .

فان التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها .[2]

المطلب الثاني : تصنيفات المعايير الدولية للتدقيق

[1] زوهري جليلة ،أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية عن مهنة التدقيق في الجزائر ، جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس ص59،

[2] لقليطي الاخضر ،مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، باتنة ، شهادة ماجيستر2008، كلية العلوم الإقتصادية-2009، ص34..

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة.

والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالميا.

وتحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهرية ، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، و تصدر هذه المعايير عند الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعرفة لجنة ممارسات المراجعة الدولية ويراعي عند صدور هذه المعايير ما يلي:

أ- أنه مادامت معايير التدقيق الدولية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى فإنه من المهم عند صدور معايير مراجعة دولية مراعات مثل هذه الاختلافات ، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى ، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا.

ب- إن اللجنة عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.

ج- عدم إعطاء أولية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير المحلية(الوطنية) والخاصة بمراجعة وتدقيق القوائم المالية في أي بلد ، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الأنظمة والمعايير الدولية.

وقد اصدرت لجنة ممارسات التدقيق الدولية مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق والمراجعة ونعرض في ما يلي هيكل تبويب المعايير.[1]

جدول يوضح ترتيب المعايير الدولية للتدقيق :

الجدول رقم 03: هيكل تبويب المعايير الدولية

التبويب	المجموعة وعنوان المعيار
199-100	الأمور التمهيدية
100	إطار المصطلحات

[1] د- حسين أحمد دحدوح ود حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الاطار النظري والإجراءات العملية) ،الجزء الأول ،دار الثقافة 2009، ص 66-68..

120	إطار المعايير الدولية للتدقيق
299-200	المسؤوليات
200	الاهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
210	شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لأعمال التدقيق
240	الاحتيال والخطأ
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية .
399-300	التخطيط
300	التخطيط
310	معرفة طبيعة عمل المؤسسة
320	الأهمية النسبية في التدقيق
499-400	الرقابة الداخلية
400	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية
401	التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب
402	اعتبارات تدقيق متعلقة بالمنشئات التي تستخدم مؤسسات خدمية
599-500	أدلة الإثبات
501	أدلة الاثبات *اعتبارات اضافية لبنود محدودة
510	التكليف بالتدقيق لأول مرة الأرصدة الافتتاحية
520	الاجراءات التحليلية
530	عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى
540	تدقيق التقديرات المحاسبية
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة

570	الاستمرارية
580	إقرارات الإدارة
699-600	الاستفادة من عمل آخرين
600	الاستفادة من عمل مدقق آخر
610	مراعاة عمل التدقيق الداخلي
620	الاستفادة من عمل خبير
799-700	استنتاجات التدقيق واصدار التقارير
700	تقرير المدقق حول البيانات المالية
710	المقارنات
720	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة
899-800	مجالات متخصصة
800	تقرير المدقق عن عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة
810	تدقيق المعلومات المالية المستقبلية
999-900	الخدمات ذات العلاقة
910	التكليف بالمراجعة على البيانات المالية
920	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية
930	التكليف بإعداد المعلومات المالية
1100-1000	البيانات الدولية لمهنة التدقيق
1000	اجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف
1001	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة –أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة
1002	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة –أنظمة الحواسيب المباشرة
1003	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة أنظمة قاعدة البيانات

1004	العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجين
1005	الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشئات الصغيرة
1006	تدقيق المصارف التجارية العالمية
1007	الاتصالات مع الادارة
1008	تقدير المخاطر والضبط الداخلي خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب
1009	طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب
1010	اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البانات المالية
1011	مضامين قضية العام 200 بالنسبة للمدراء والمدققين

المصدر : مدونة صالح مُحَّد القرا للعلوم المالية الادارية skarra.wordpress.com

المطلب الثالث : معيار الدولي 210: شروط التكليف بالتدقيق.

مقدمة:

✓ إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير ارشادات

أ- موافقة شروط التكليف مع العميل .

ب- اجابة المدقق على طلب العميل لتغيير شروط التكليف إلى شروط يتوفر فيها مستوى أقل من التأكيدات.

✓ على المدقق والعميل الاتفاق على شروط التكليف ومن الضروري تثبيت الشروط المتفق عليها في كتاب التكليف بالتدقيق أو في أي شكل مناسب آخر من أشكال العقد

القصد من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو مساعدة المدقق في اعداد كتب التكليف المتعلقة بتدقيق البيانات المالية ، إن هذا الارشاد قابل للتطبيق في الخدمات ذات العلاقة. أما عند تقدم الخدمات الأخرى في مجال الضرائب والمحاسب والاستشارات والمحاسبة والاستشارات الادارية ، فإن من الممكن إعداد كتب منفصلة بذلك.

في بعض البلدان ،فإن الهدف ونطاق التدقيق والتزامات المدققين تكون محددة بموجب القانون وحتى في مثل هذه الحالات فإن المدقق قد يجيد إلى كتب التكليف توضيحية لعملائه.

✓ كتب التكليف بالتدقيق:

من مصلحة كل من العميل والمدقق ، ان يقوم المدقق بإرسال كتاب التكليف ويفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة وذلك للمساعدة على تجنب اي سوء فهم متعلق بالمهمة ، كتاب التكاليف ، ويفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة وذلك للمساعدة على تجنب اي سوء فهم متعلق بالمهمة ، كتاب التكليف يوثق ويؤكد موافقة المدقق على تعينه ، وعلى هدف ونطاق التدقيق، ومدى مسؤوليات المدقق تجاه العميل، وعلى شكل التقرير.

✓ المحتويات الرئيسية:

شكل ومحتويات كتاب التكليف بالتدقيق قد يختلف من عميل إلى آخر إلا أنه عموما يتضمن الاشارة إلى:

-الهدف من تدقيق البيانات المالية.

-مسؤولية الادارة عن البيانات المالية.

-نطاق التدقيق، متضمنا الاشارة إلى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المدقق.

-شكل التقرير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج التكليف.[1]

- الحقيقة القائلة بأنه بسبب طبيعة الاختبارات والمحددات الملازمة لعملية التدقيق، إضافة للمحددات الملازمة للحسابات ونظام الرقابة الداخلية، فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها في إمكانية بقاء بعض الأخطاء الجوهرية الغير مكتشفة.

-الاطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال التدقيق يتم طلبها.

2-قد يرغب المدقق في تضمين كتاب التكليف ما يلي:

-الترتيبات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق.

-توقعات باستلام تأكيد شروط التكليف وذلك بتأكيد استلام كتاب التكليف.

-وصفة لأية وسائل أو تقارير أخرى يتوقع المدقق إصدارها إلى العميل.

-أسس احتساب الاتعاب وترتيبها وتسديدها.

[1] مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والادارية ، مدونة العلوم المالية والادارية ،محاسبة تدقيق الحسابات ،ادارة ،اقتصاد ،المعيار الدولي210.

3-أينما كان مناسبا يمكن إضافة النقاط التالية أيضا:

-ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين آخرين وخبراء في بعض نواحي التدقيق.

-ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين داخلين وموظفي العميل الآخرين.

-ترتيبات تتم مع المدقق السابق، هذا إن وجد في حالة كون التعين يتم في أول مرة.

-أي تحديد لمسؤولية المدقق عندما يوجد مثل هذا الاحتمال.

-الاشارة إلى أية اتفاقات أخرى بين المدقق والعميل.

✓ تدقيق الاقسام التابعة :

-عندما يكون مدقق الشركة الأم هو نفسه مدقق الشركة التابعة أو الفرع أو القسم(التابع)فإن العوامل التي تؤثر على القرار المتعلق بإرسال كتاب تكليف منفصل لهذه التوابع، يتضمن ما يلي:

1- من هي الجهة التي تقوم بتعيين مدقق القسم التابع.

2-فيما إذا كان يجب إصدار تقرير منفصل عن القسم التابع.

3- المتطلبات القانونية.

4- مدى أي عمل منفذ بواسطة مدققين آخرين.

5- حجم الشركة الأم من القسم التابع.

6- درجة استقلالية ادارة القسم التابع.

إعادة التكليف بالتدقيق:

في حالة إعادة التكليف بالتدقيق، على المدقق أن يدرس فيما إذا كانت الظروف تستوجب إعادة النظر في شروط التكليف بالتدقيق لتعديلها، وإذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بالشروط الحالية للتكليف بالتدقيق.

*قد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تكليف جديد في كل فترة، ومع ذلك فإن العوامل التالية تجعل من المناسب ارسال كتاب جديد .

-أي توتر يدل على أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق التدقيق.

- أية تعديل أو شروط خاصة بالتكليف.

- تغيرات حدثت مؤخرا في الادارة العليا أو في مجلس الإدارة أو في الملكية.

-أي تغيير هام في طبيعة أو حجم اعمال العميل.

- متطلبات قانونية.

- الموافقة على تغيير التكليف.

-على المدقق الذي يطلب منه وقبل اكمال مهمة التدقيق بتغيير التكليف إلى تكليف آخر يتضمن مستوى ثقة أقل إن يدرس مدى ملائمة قيامه بذلك.[1]

1-لطلب المقدم من العميل إلى المدقق بتغيير التكليف قد يكون نتاجا عن تغيير في ظروف تؤثر على الحاجة إلى الخدمة أو إلى سوء فهم لطبيعة التدقيق أو الخدمات ذات العلاقة والتي طلبت أصلا، أو إلى تحديدات على نطاق مفروضة من قبل الادارة أو بسبب الظروف وعلى المدقق أن يدرس بدقة السبب المقدم لطلب التغيير وخاصة ما يتضمن من تحديدات نطاق التكليف بالتدقيق.

2-إن التغيير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المنشأة أو سوء الفهم المتعلق بطبيعة الخدمة المطلوبة أصلا تعتبر عادة مسببات معقولة لطلب تغيير لا يعتبر معقولا إذا ظهر بأن التغيير يعود إلى معلومات خاطئة أو غير كاملة أو غير مرضية.

3-قبل على الموافقة على تغيير التدقيق الى تكليف بخدمة ذات علاقة على المدقق الذي كلف بأداء مهمة التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق أن يدرس ، إضافة للأمور الواردة أعلاه ، أي تأثيرات قانونية أو تعاقدية يتضمنها التغيير .

4- إذا استنتج المدقق بأن هناك مبررات معقولة يتغير التكليف وإن أعمال التدقيق التي انجزت تتوافق مع المعايير الدولية المطبقة على التكليف المحدد فإن التقرير الصادر يجب أن يكون ملائما لشروط التكليف التي تم تعديلها لتجنب ارباك القارئ فإن التقرير لا يجب أن يشير الا :

أ- التكليف الأصلي

ب- اي اجراءات قد تم إنجازها بالتكليف الأصلي عدا التكليف المعدل الى تكليف يتولى اجراءات متفق عليها وعليه فإن الإشارة الى الإجراءات المنجزة هو جزء عادي من التقرير .

ت- عندما يتم تغيير شروط التكليف فعلى المدقق والعميل الاتفاق على شروط جديدة .

ث- على المدقق عدم الموافقة على تغيير التكليف في حالة عدم وجود مبررات معقولة لذلك : على سبيل المثال يكون ذلك في حالة تكليف التدقيق وعدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة الإثبات كافية للمدينيين وقيام العميل بطلب تغيير تدقيق إلى تكليف بالمراجعة ليتجنب قيام المدقق بإبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي .

[1] مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والادارية ، مدونة العلوم المالية والادارية ،محاسبة تدقيق الحسابات ،ادارة ،اقتصاد ،المعيار الدولي210

ج- إذا لم يستطع المدقق الموافقة على تعديل التكليف ولم يسمح له بالاستمرار بالتدقيق حسب شروط التكليف الأصلي فإن عليه الانسحاب من المهمة ودراسة فيما إذا كانت هناك أية التزامات تعاقدية أو غير ذلك توجب عليه اشعار أطراف أخرى كمجلس الإدارة والمساهمين بالظروف التي الزمت على الانسحاب.

المطلب الثالث:

المعيار الدولي رقم 220: رقابة الجودة لأعمال التدقيق

مقدمة : يعني هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية كما يتناول عند الاقتضاء مسؤوليات مراجع رقابة جودة العمليات .

***نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات :**

1- تعد أنظمة وسياسات واجراءات رقابة الجودة من مسؤولية مؤسسة التدقيق ، وبموجب المعيار الدولي رقم 1 لرقابة الجودة ، تلتزم المؤسسة بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضمان معقول بأن

-المؤسسة وموظفيها يمتثلون لمعايير مهنية ومتطلبات قانونية وتنظيمية مطبقة .

-أن التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو الشركاء في العمليات المقبولة حسب الظروف .

2- يرتكز هذا المعيار على اساس أن المؤسسة خاضعة للمعيار الدولي رقابة الجودة أو المتطلبات الوطنية .

3-في سياق نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة تتحمل الفرق العمليات مسؤولية تطبيق اجراءات رقابة الجودة المطبقة على عملية التطبيق وتزويد المؤسسة بمعلومات ذات علاقة لأداء الجزء المتعلق بالاستقلالية لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة .

4-تخول فرق العمليات بالاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة الا في حال نصت المعلومات التي قدمتها المؤسسة او الاطراف الاخرى خلاف ذلك .

***الهدف :**

1- ان هدف المدقق هو تطبيق اجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمدقق ضمانا معقولا بأن :

أ-عملية التدقيق تتمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .

ب-إن تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف [1]

***المصطلحات** :

-لأغراض متعلقة بعملية التدقيق الدولية تعرف المفاهيم التالية بالمعاني المذكورة ادناه :

- شريك في عملية :الشريك أو شخص آخر في المؤسسة الذي يتحمل مسؤولية عملية تدقيق وأدائها ومسؤولية تقرير المدقق الصادر بالنيابة عن المؤسسة والذي يملك الصلاحية الملائمة عند اللزوم التي تمنحه إياها الهيئة المهنية أو القانونية أو التنظيمية .
- مراجعة رقابة جودة العملية: عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الاحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل اليها فريق في صياغة تقرير المدقق وذلك في تاريخ اصدار تقرير المدقق أو بعد ذلك التاريخ ، وتقتصر عملية مراجعة رقابة جودة العملية على عمليات تدقيق البيانات المالية للمؤسسات المدرجة وعمليات تدقيق أخرى ، ان وجدت التي حددت المؤسسة حاجتها الى اجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها .
- مراجع رقابة جودة العملية : هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة يقوم بتعيين شخص خارجي مؤهل أو فريق من أفراد مؤهلين لا يعد أيا منهم عضوا في فريق العمليات والذين يملكون خبرة وصلاحية كافية ومناسبة لتقييم الاحكام الهامة التي اصدرها فريق العمليات والاستنتاجات التي توصل اليها في صياغة تقرير المدقق بشكل موضوعي .
- فريق العمليات : هم جميع الشركاء والموظفين الذين يقومون بأداء العملية واي افراد مشاركون تعينهم المؤسسة أو شركة ضمن مجموعة والذين يقومون بإجراءات التدقيق على العملية ، ويستبعد هذا الخبير الخارجي التابع للمدقق الذي تعينه المؤسسة أو شركة ضمن مجموعة .
- المؤسسة : هي عبارة عن ممارس وحيد أو شركة أو منشأة أخرى تظم محاسبين مهنيين .
- الفحص : فيما يتعلق بعمليات التدقيق التامة ، يقصد بالفحص الاجراءات المصممة لتقديم دليل حول امتثال فرق العمليات لسياسات واجراءات رقابة الجودة التي تضعها المؤسسة .
- المنشأة المدرجة : هي المؤسسة التي يتم إدراج أو تسعير أسهمها أو ديونها في سوق بورصة معترف به أو يتم تسويقها بموجب أنظمة سوق البورصة المعترف به أو هيئة مكافئة .

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة 2009،ص134.

- المراقبة : هي عملية تظم المتابعة والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة بما في ذلك الفحص الدوري لمجموعة مختارة من العمليات التامة المصمم ليقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن نظام رقابة الجودة الخاص بها يعمل بصورة فعالة .
- شركة ضمن مجموعة : هي شركة أو مؤسسة تنتمي الى شبكة ما .[1]
- الشبكة : هي هيكل كبير ، يهدف الى التعاون وتحقيق الربح باقل التكاليف .

***المتطلبات** :

✓ مسؤولية القيادة لرقابة جودة عمليات التدقيق :

يتحمل الشريك في العملية مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين ذلك الشريك لأجلها .

✓ المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة :

-خلال عملية تدقيق ينبغي أن يظل الشريك في العملية في حالة تأهب ، من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم ، لأي دليل يشير الى عدم امتثال اعضاء فريق العملية للمتطلبات الاخلاقية ذات العلاقة .

-اذا وصل على علم الشريك في العملية عدم امتثال اعضاء الفريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة ، يقوم الشريك في العملية باتخاذ الاجراء المناسب بالتشاور مع الآخرين في المؤسسة .

✓ الاستقلالية :

-يتوصل الشريك في العملية الى استنتاج حول الامتثال للمتطلبات الاخلاقية ذات العلاقة التي تطبق على عملية التدقيق وبعمل ذلك ينبغي على الشريك في العملية :

*الحصول على معلومات ذات العلاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن مجموعة عند الاقتضاء لتحديد وتقييم الظروف والشراكات التي تشكل تهديدا للاستقلالية .

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة 2009،ص135-136.

*تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة ان وجدت لسياسات واجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا لاستقلالية عملية التدقيق .

*اتخاذ الاجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الاجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان مناسبا ،حيث يكون الانسحاب ممكنا وفقا للقانون أو النظام المطبق ، وينبغي على الشريك في العملية اعلام المؤسسة على الفور حول عدم القدرة على حل المسألة لاتخاذ الاجراء المناسب .

*الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق :

-يشعر الشريك في العملية بالرضا ازاء اتباع الاجراءات المناسبة فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق ، وعليه ان يقرر ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في هذ الصدد .

-إذا حصل الشريك على معلومات قد تتسبب في الغاء عملية التدقيق من قبل المؤسسة قي وقت مبكر ، فعليه ايصال تلك المعلومات للمؤسسة ليتمكنا معا من اتخاذ الاجراء المناسب.

- **مهمة فرق العمليات :**

-يشعر الشريك في العلية بالرضا ازاء امتلاك فريق العملية وأي خبراء تابعين للمدقق لا يشكلون جزءا من فريق العملية ، الكفاءة ، والقدرات المناسبة .

-لأداء عملية التدقيق وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .

-المساهمة في اصدار تقرير المدقق الذي يعد ملائما للظروف .

✓ اداء العملية :

التوجيه والاشراف والاداء .

-التوجيه والاشراف واداء عملية التدقيق مع الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .

-تقرير المدقق الذي يعد مناسبا في الظروف .[1]

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة 2009،ص136.

المراجعات:

-يتحمل الشريك في العملية مسؤولية المراجعات التي تم إجراؤها وفقا لسياسات وإجراءات المراجعة الخاصة بالمؤسسة.

-في تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك، يشعر الشريك في العملية بالرضا، من خلال مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية، إزاء الحصول على أدلة بتدقيق مناسبة وكافية لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق.

-التشاور.

-ينبغي على الشريك في العملية.

أ-يتحمل مسؤولية، قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المستمرة.

ب-أن يشعر بالرضا إزاء قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة خلال فترة العملية وأفراد آخرين عند المرحلة المناسبة سواء داخل أو خارج المؤسسة.

ج-أن يشعر بالرضا إزاء الاتفاق مع الجهة التي تمت مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناشئة عنها.

د-تحديد الاستنتاجات التي سيتم تأكيد تنفيذ الاستنتاجات الناتجة عن مثل هذه المشاورات.

*مراجعة رقابة جودة العملية:

*فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة. وعمليات التدقيق الاخرى إن وجدت، التي حددت المؤسسة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها، وينبغي على الشريك في العملية:

أ-تعين مراجع لرقابة جودة العملية.

ب-مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك تلك المسائل التي تم تحديدها مع المراجع خلال مراجعة رقابة جودة العملية.

ج-ألا يؤرخ تقرير المدقق لغاية اتمام مراجعة رقابة جودة العملية .[1]

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة 2009،ص137

*ينبغي على رقابة جودة العملية إجراء تقييم موضوعي لأحكام هامة أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق ينبغي أن يتضمن هذا التقييم :

أ-مناقشة المسائل الهامة مع الشريك في العملية.

ب-مراجعة البيانات المالية وتقرير المدقق المقترح.

ج-مراجعة وثائق التدقيق المختارة المتعلقة بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية وبالاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

د-تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق والنظر فيما إذا كان تقرير المدقق المقترح مناسبا.

*فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية، عند اداء المراجعة الاخذ بعين الاعتبار الامور التالية:

أ-تقييم فريق العمليات حول استقلالية المؤسسة فيما يتعلق بعملية التدقيق.

ب-ما إذا تم التشاور حول المسائل التي تنطوي على اختلافات في الرأي أو المسائل الصعبة أو المستمرة الاخرى والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

*اختلافات الرأي:

-إذا نشأ اختلاف في الرأي بين أعضاء فريق العملية أو مع الجهات التي تمت مشاورتها أو عند الاقتضاء بين الشريك في العملية ومراجع رقابة جودة العملية واتباع سياسات واجراءات المؤسسة لمعالجة وتسويات اختلافات الرأي. [1]

المبحث الثالث : أدلة الاثبات (510-520-580)

سنتطرق في هذا المبحث الجملة من المعايير ضمن مجموعة أدلة الاثبات من خلال توضيح أو أخذ ثلاث معايير كعينة على هذه المجموعة

المطلب الاول :

المعيار الدولي510 : عمليات التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية)

مقدمة :

- **نطاق هذا المعيار :**

[1] جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، يعتبر هذا المعيار ساري المفعول في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ بتاريخ 15 ديسمبر 2009 أو بعد ذلك ص138 .

1-يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في عملية التدقيق الأولية .

وبالإضافة الى قيم البيانات ، تتضمن الأرصدة الافتتاحية و الأمور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة كالطوارئ والالتزامات .

وعندما تتضمن البيانات المالية المعلومات المالية مقارنة ، تنطبق أيضا المتطلبات والارشادات الواردة في معيار التدقيق الدولي 710.

ويتضمن المعيار الدولي للتدقيق 300 متطلبات وارشادات اضافية فيما يتعلق بالأنشطة قبل البدئ بعملية التدقيق .

- **الهدف :**

-عند اجراء عملية تدقيق أولية ، ينطوي هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية على الحصول على الادلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت :

أ- الارصدة الافتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية .

ب-السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الارصدة الافتتاحية مطبقة بشكل منسق في البيانات المالية للفترة الحالية ، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .

- **التعريفات :**

يكون للمصطلحات التالية في هذا المعيار المبينة أدناه :

ا- عملية التدقيق الأولية : العملية التي فيها .

-لم تدقق البيانات المالية للفترة السابقة .[1]

-دققت البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق .

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ط2009،ص433.

ب- الارصدة الافتتاحية : ارصدة الحسابات التي توجد في بداية الفترة – تعتمد الارصدة الافتتاحية على ارصدة الاقفال للفترة السابقة وتعكس آثار المعاملات والاحداث للفترة السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة .

كما تتضمن الارصدة الافتتاحية الامور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة كالطوارئ والالتزامات.

ج-المدقق السابق : المدقق من شركة تدقيق مختلفة والذي قام بتدقيق البيانات المالية للمنشأة في الفترة السابقة والذي تم استبداله بالمدقق الحالي .

المتطلبات :

اجراء التدقيق :

الارصدة الافتتاحية :ينبغي على المدقق قراءة أحدث البيانات المالية ، إن وجدت وتقرير المدقق السابق حولها إن وجد ، للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما في ذلك الافصاحات .

ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت الارصدة الافتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية عن طريق:

-تحديد ما إذا تم ارسال أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح الى الفترة الحالية أو حيثما كان مناسبا ،تم اعادة بيانها بشكل صحيح .

-تحديد ما إذا كانت الارصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة .

-اداء أو أكثر من الأمور التالية :

1-عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، مراجعة تقارير العمل الخاصة بالمدقق للحصول على ادلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية .

2-تقييم ما إذا كانت اجراءات التدقيق التي تم القيام بها في الفترة الحالية ،تقدم أدلة متعلقة بالأرصدة الافتتاحية .[1]

3-القيام بإجراءات تدقيق محددة للحصول على ادلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية .

[1] صدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ط2009،ص433.

-إذا حصل المدقق على ادلة تدقيق تفيد بأن الارصدة الافتتاحية تحتوي على اخطاء قد تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية ،ينبغي على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الاضافية هذه باعتبارها ملائمة للظروف بتحديد الاثر على البيانات المالية للفترة الحالية .

واذا توصل المدقق ان مثل هذه الاخطاء موجودة في البيانات المالية للفترة الحالية ،ينبغي على المدقق ابلاغ المستوى المناسب من الادارة والمسؤولين عن الحكومة بهذه الاخطاء وفقا لمعيار التدقيق الدولي 450.

-اتساق السياسات المحاسبية :

-ينبغي على المدقق الحصول على ادلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا تما تطبيق السياسات المحاسبية المعكوسة في الارصدة الافتتاحية بشكل متسق في البيانات المالية في الفترة الحالية وما اذا تمت محاسبة التغييرات في السياسات المحاسبية بشكل مناسب وتما عرضها والافصاح عنها بشكل كافي وفقا لإطار اعداد التقارير المالية المطبق.

-المعلومات ذات العلاقة الواسعة لتقرير المدقق السابق :

-في حالة كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق وكان هناك تعديلا على الرأي ينبغي عل المدقق تدقيق أثر الأمر الذي نتج عنه التعديل في تقييم مخاطر الخطأ الجوهري في البيانات المالية للفترة الحالية وفقا للمعيار الدولي 315.

استنتاجات التدقيق واعداد التقارير : الارصدة الافتتاحية

-اذا لم يكن المدقق قادرا على الحصول ادلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، ينبغي على المدقق ابداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية حيثما كان ملائما ، وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.

-إذا توصل المدقق الى أن الارصدة الافتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم حساب أثر الخطأ بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الافصاح عنه بشكل كافي ينبغي على المدقق ابداء رأي متحفظ وحجب الرأي حيثما كان ملائما ، وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.[1]

اتساق السياسات المحاسبية :

[1] صدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ط2009،ص434.

اذا توصل المدقق الى ان :

-السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير المطبقة بشكل متسق ، فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية وفقا لاطار اعداد تقارير المالية المطبقة .

-التغيير في السياسات المحاسبية لم يحاسب بشكل مناسب او يعرض او يفصح عنه بشكل كافي وفقا لاطار اعداد التقارير المالية والمطبق.

-ينبغي على المدقق ابداء رأي متحفظ أو حجب الرأي ، حيثما كان ملائما وفقا للمعيار الدولي 705.

- تعديل على رأي الوارد في تقرير المدقق السابق

-إذا تضمن رأي المدقق السابق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة السابقة تعديلا على رأي المدقق بحيث يبقى ذو صلة وهاما بالنسبة للبيانات المالية للفترة الحالية ، ينبغي على المدقق تعديل رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية وفقا للمعيار الدولي 705 والمعيار الدولي 710.

التطبيق والمادة التوضيحية الاخرى : اجراءات التدقيق:

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع الخاص :

1-1 في القطاع العام ،قد يكون هناك قيود قانونية أو تنظيمية على المعلومات التي يمكن أن يحصل عليها المدقق الحالي من المدقق السابق، فعلى سبيل المثال، في حالة خصخصة احدى مؤسسات القطاع العام المدققة سابقا من قبل المدقق المعين بشكل نظامي (على سبيل المثال :المدقق العام أو أي شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه نيابة على المدقق العام)،قد تفيد امكانية الحصول على اوراق العمل أو المعلومات الأخرى التي يقدمها المدقق المعين بشكل نظامي للمدقق المعين حديثا في القطاع الخاص بقوانين او أنظمة الخوصصة أو السرية وفي الحالات التي تفرض فيها قيود على مثل هذه الإبلاغات ،ينبغي الحصول على ادلة التدقيق عن طريق وسائل اخرى وفي حال تعذر الحصول على ادلة تدقيق مناسبة وكافية ، بالنظر الى الاثار المترتبة على راي المدقق .

2-1 في حال استعان المدقق المعين بشكل نظامي لشركة تدقيق في القطاع الخاص تدقيق احدى مؤسسات القطاع ، وقام المدقق المعين بشكل نظامي بتعيين شركة تدقيق غير تلك الشركة التي قامت بتدقيق البيانات المالية لمنشأة القطاع العم في فترة سابقة ، فعادت لا يعتبر هذا تغييرا في المدققين بنظر المدق المعين بشكل نظامي .ومع ذلك

اعتمادا على طبيعة ترتيبات الاستعانة بمصادر خارجية قد تعتبر عملية التدقيق اولية من منظور مدقق القطاع الخاص في استفاء مسؤولياتهم وبالتالي ينطبق هذا المعايير.[1]

المطلب الثاني : المعيار الدولي رقم 520: الاجراءات التحليلية:

المقدمة:

نطاق المعيار:

ويتناول هذا المعيار انتفاع المدقق من الاجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية(الإجراءات التحليلية الجوهرية).كما يتناول مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية.

ويتناول معيار التدقيق الدولي 315 الانتفاع بالإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تقييم المخاطر.

ويتضمن معيار التدقيق الدولي 330 متطلبات وارشادات متعلقة بطبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها ردا على المخاطر المقيمة، وقد تتضمن هذه الاجراءات إجراءات تحليلية جوهرية.

الهدف:

تكمن أهداف المدقق في:

أ-الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الاجراءات التحليلية الجوهرية.

ب-وضع وأداء الاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين الاستنتاج الكلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمؤسسة .

التعريفات:

لأغراض معايير التدقيق الدولية، يقصد بمصطلحً الاجراءات التحليليةً تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الاجراءات التحليلية أيضا تحقيقا يعد ضروريا

[1] جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ،المعيار الدولي 510، اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة 2009، ساري المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية في فترات من 15-11-2009،أو بعد ذلك . 436.

لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الاخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير.

المتطلبات: الاجراءات التحليلية الجوهرية:

-عند وضع و أداء الاجراءات التحليلية الجوهرية، سواء لوحدها أو مع اختبارات التفاصيل باعتبارها اجراءات جوهرية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 330 ، ينبغي عل المدقق.

أ-تحديد ملاءمة الاجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات تأكيد معينة، آخذا بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لعمليات التأكيد هذه.

ب-تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات القيم أو النسب المسجلة، آخذا بعين الاعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة وملاءمة المعلومات المتوافرة والرقابة على العملية.

ج-وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الذي قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الاخطاء الاخرى، بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية.

د-تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق.[1]

الاجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الاستنتاج الكلي:

ينبغي على المدقق وضع و أداء الاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق في تكوين استنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمؤسسة.

نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية:

-إذا أظهرت الاجراءات التحليلية التي تم أداؤها وفقا لهذا المعيار وجود تقلبات أو علاقات غير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، ينبغي على المدقق تحقق عن مثل هذه الفروق عن طريق:

أ-الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ذات علاقة بردود الادارة.

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة 2009،ص445.

ب-أداء الاجراءات تدقيق أخرى حسبما تتطلبها الظروف.

التطبيق والمادة التوضيحية الاخرى:

تعريف الاجراءات التحليلية:

أ1-تتضمن الاجراءات التحليلية النظر إلى مقارنات المعلومات المالية للمؤسسة مع، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- نتائج المرتقبة للمنشأة كالموازنات والتنبؤات والتوقعات المدقق كتقدير الاستهلاك.
- معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى الذمم المدينة لها مع معدلات الصناعية أو مع مؤسسات أخرى ذات حجم مماثل في الصناعة نفسها.

أ-2 تتضمن الاجراءات التحليلية النظر ايضا غلى العلاقات، على سبيل المثال:

- بين مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتمادا على خبرة المنشاة كمعدلات هامش الربح الاجمالي.
- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة كتكاليف الرواتب وعدد الموظفين.

أ-3يمكن استخدام العديد من الطرق لأداء الاجراءات التحليلية. حيث تتراوح هذه الطرق من اجراء مقارنات بسيطة إلى اجراء تحليلات معقدة باستخدام تقنيات احصائية متطورة ويمكن أن تطبق الاجراءات التحليلية عن البيانات المالية الموحدة والعناصر ومكونات المعلومات.[1]

الاجراءات التحليلية الجوهرية:

أ-4 قد تكون الاجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق في مرحلة التأكيد عبارة عن اختبارات التفاصيل أو إجراءات تحليلية جوهرية أو مزيجا منها. ويعتمد القرار حول أي من إجراءات التدقيق سيتم أداؤها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم الانتفاع من الاجراءات التحليلية الجوهرية، على حكم المدقق على الفعالية والكفاءة المتوقعة لإجراءات التدقيق المتوافرة لتخفيض مخاطر التدقيق في مرحلة التأكيد إلى مستوى متدني مناسب.

[1] نفس المرجع ص448.

أ-5 قد يستعلم المدقق من الادارة عن توافر المعلومات اللازمة وموثوقيتها لتطبيق الاجراءات التحليلية الجوهرية وعن نتائج أي اجراءات تحليلية قامت بها المؤسسات . وقد يكون فاعلا استخدام البيانات التحليلية التي أعدتها الادارة شريطة أن يكون المدقق مقنعا بأن مثل هذه البيانات معدة على النحو المناسب.

ملائمة الاجراءات التحليلية المحددة للتأكيدات المعنية:

أ-6 بشكل عام، تنطبق الاجراءات التحليلية الجوهرية بصورة أكبر على الأحجام الكبيرة للمعاملات التي يصبح من الممكن التنبؤ بها مع مرور الزمن. ويعتمد تطبيق الاجراءات التحليلية المخطط لها على التوقع بأن العلاقات بين البيانات موجودة ومستمرة في غياب الظروف المعروفة على العكس. ومع ذلك، ستعتمد الاجراءات التحليلية المحددة على تقييم المدقق لمدى الفاعلية في كشف خطأ قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الاخطاء الاخرى، بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية.

أ- 7في بعض الحالات، قد يكون النموذج التنبؤ ي غير المتطور بنفس فاعلية الاجراء التحليلي. فعلى سبيل المثال، عندما يكون للمؤسسة عددا معينا من الموظفين بمعدلات دفع ثابتة خلال الفترة، فعندها قد يستخدم المدقق هذه البيانات لتحديد التكاليف الاجمالية للرواتب للفترة بدرجة عالية من الدقة وبالتالي تقديم أدلة تدقيق لأحد البنود الهامة في البيانات المالية وتقليل الحاجة إلى إجراء اختبارات التفاصيل على كشف الرواتب. يمكن استخدام المعدلات التجارية المعترف بها على نطاق واسع(كهوامش الربح لأنواع مختلفة من منشآت البيع بالتجزئة) بشكل فاعل في الاجراءات التحليلية الجوهرية لتقديم أدلة لدعم معقولية القيم المسجلة.

أ-8الانواع المختلفة للإجراءات التحليلية تقدم درجات تأكيد مختلفة. على سبيل المثال، قد تقدم الاجراءات التحليلية التي تتضمن تنبؤ الدخل التأجيري من مبنى مقسم إلى شقق، بالنظر إلى الأسعار التأجيرية وعدد الشقق وعدد الشقق وأسعار الشغور، أدلة مقنعة وقد تقضي على الحاجة إلى مزيد من التحقق من خلال اختبارات التفاصيل شريطة أن يتم التحقق من المكونات بشكل مناسب. وعلى خلاف ذلك، قد يقدم حساب ومقارنة معدلات هامش الربح الاجمالي أدلة أقل اقناعا ولكن قد توفر أدلة مساندة مفيدة إذا استخدمت بالاقتران مع اجراءات التدقيق الاخرى.

أ-9 يتأثر تحديد ملاءمة الاجراءات التحليلية الجوهرية المحددة مناسبة أيضا عند اجراء اختبارات التفاصيل في عملية التأكيد نفسها. على سبيل المثال، عند حصول المدقق الاجراءات التحليلية على تعمير حسابات العملاء بالإضافة إلى إجراء اختبارات التفاصيل على الايصالات النقدية اللاحقة لتحديد قابلية تحصيل الذمم المدينة.[1]

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام:

[1] نفس المرجع ،ص449-450.

أ- 11قد لا تكون العلاقات بين بنود البيانات المالية الفردية التي اخذت بعين الاعتبار في عملية تدقيق المؤسسات التجارية ذات علاقة دائما في عملية تدقيق المؤسسات الحكومية أو منشآت القطاع العام غير التجارية الاخرى، على سبيل المثال، قد توجد في العديد من مؤسسات القطاع العام علاقة مباشرة بين الايراد والمصروف. بالإضافة إلى ذلك، لأنه لا يمكن رسملة المصروف المترتب على تملك الأصول قد لا يكون هناك علاقة بين المصاريف المترتبة مثلا على المخزون والاصول المبلغ عنها في البيانات المالية. وأيضا، قد لا تتوافر بيانات أو إحصائيات الصناعة في القطاع العام لأغراض المقارنة. ومع ذلك، قد تكون العلاقات الاخرى ذات علاقة، على سبيل المثال، تغيرات التكلفة لكل كيلومتر من إنشاء الطريق أو عدد المركبات المملوكة مقارنة مع المركبات المستبعدة.

موثوقية البيانات :

أ12تتأثر موثوقية البيانات بمصدرها وطبيعتها واعتمادها على الظروف التي فيها الحصول على هذه البيانات. وفقا لذلك، تعتبر النقاط التالية ذات علاقة عند تحديد ما اذا كانت البيانات موثوقة لأغراض وضع الاجراءات التحليلية الجوهرية:

أ-مصدر المعلومات المتوافرة. على سبيل المثال، قد تكون البيانات أكثر موثوقية عند الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة .

ب-امكانية مقارنة المعلومات المتوافرة. على سبيل المثال، قد تحتاج بيانات الصناعة واسعة النطاق لأن يتم استكمالها لمقارنتها مع بيانات المؤسسات التي تنتج وتبيع منتجات متخصصة .

ج-طبيعة وملائمة المعلومات المتوافرة، على سبيل المثال ما إذا تقررت الميزانيات على انها نتائج متوقعة بدلا من اهداف يتعين تحقيقها .

د-الضوابط المفروضة على إعداد البيانات، التي تم تصميمها لضمان اكتمال ودقة وصحة المعلومات على سبيل المثال ،الرقابة على إعداد الميزانيات ومراجعتها والحفاظ عليها .

قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار اختبار الفعالية التشغيلية للضوابط إن وجدت المفروضة على اعداد المؤسسة للمعلومات المستخدمة من قبل المدقق في اداء الاجراءات التحليلية الجوهرية ردا على المخاطر التي تم تقييمها ، وعندما تكون هذه الضوابط فاعلة ، تكون ثقة المدقق أكبر في موثوقية المعلومات وبالتالي في نتائج الاجراءات التحليلية ، وقد يتم الاختبار الفعالية للتشغيلية للضوابط المفروضة على تسجيل مبيعات الوحدة الى جانب اختبارات الفعالية التشغيلية للضوابط المفروضة على معالجة فواتير البيع ،وعلى نحو بديل ،قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كانت المعلومات

قد خضعت لاختبار التدقيق ،كما يضع معيار التدقيق الدولي 500متطلبات ويقدم ارشادات حول تحديد اجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها على المعلومات التي سيتم استخدامها في الاجراءات التحليلية الجوهرية .[1]

المطلب الثالث:

معيار التدقيق الدولي 580: الإقرارات الخطية

المقدمة :

1-يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في الحصول على الاقرارات الخطية من الادارة ، وحيثما كان ملائما ، من أولئك المكلفين بالرقابة في عملية تدقيق البيانات المالية .

2- يضم معايير التدقيق الدولية الاخرى التي تحتوي على المتطلبات الخاصة بالإقرارات الخطية .ولا تحد المتطلبات الخاصة بالإقرارات الخطية في معايير التدقيق الدولية الاخرى تطبيق هذا المعيار .

الاقرارات الخطية كأدلة تدقيق :

1* أدلة التدقيق عبارة عن المعلومات المستخدمة من قبل المدقق للوصول الى الاستنتاجات التي يستند اليها رأي المدقق. وتعتبر الاقرارات الخطية معلومات ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للمؤسسة . وعليه، وبصورة مشابهة للردود على الاستفسارات، تعتبر الاقرارات الخطية نوعا من أدلة التدقيق.

2*رغم أن الاقرارات الخطية توفر أدلة تدقيق هامة، فإنها لا توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لوحدها حول أي من المسائل التي تتعامل معها. علاوة على ذلك، فإن حقيقة أن لإدارة قدمت اقرارات خطية موثوقة لا يؤثر على طبيعة أو مدى أدلة التدقيق الاخرى التي يحصل عليها المدقق حول الوفاء بمسؤوليات الادارة أو حول إثباتات معينة.

الأهداف:

إن أهداف المدقق هي:

أ-الحصول على اقرارات خطية من الادارة وحيثما كان ملائما، من أولئك المكلفين بالرقابة والتي يعتقد انها أوفت بمسؤولياتها في اعداد البيانات المالية واتمام المعلومات المقدمة للمدقق.

ب-دعم أدلة التدقيق الاخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية أو الاثباتات المحددة في البيانات المالية من خلال الاقرارات الخطية اذا اعتبرت ضرورية من قبل المدقق أو اقتضها معايير التدقيق الدولية الاخرى.

ج-الرد بصورة ملائمة على الاقرارات الخطية التي تقدمها الادارة، وحيثما امكن، اولئك المكلفون بالرقابة، او في حال لم تقم الادارة، أو حيثما امكن، أولئك المكلفون بالرقابة بتقديم الاقرارات الخطية التي طلبها المدقق.

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة 2009،ص451.

التعريفات:

1- لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:

الاقرار الخطي: بيان خطي من قبل الادارة يقدم الى المدقق ليصادق على مسائل معينة أو لعم ادلة تدقيق اخرى. ولا تشمل الاقرارات الخطية في هذا السياق البيانات المالية او الاثباتات عليها أو الدفاتر والسجلات المساندة.[1]

2-لأغراض هذا المعيار، تقرأ الاشارات الى الادارة على أنها "الادارة، وحيثما كان ملائما، أولئك المكلفون بالرقابةً". علاوة على ذلك، في حال إطار العرض العادل، تكون الادارة مسؤولة عن اعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقا لإطار اعداد التقارير المالية المطبق أو اعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار اعداد التقارير المالية المطبق.

المتطلبات:

الادارة المطلوب منها تقديم الاقرارات الخطية:

-ينبغي ان يطلب المدقق اقرارات خطية من الادارة التي تتحمل مسؤولية البيانات المالية وتعرف المسائل المعينة.

الاقرارات الخطية حول مسؤوليات الادارة:

اعداد البيانات المالية:

-ينبغي ان يطلب المدقق من الادارة تقديم اقرار خطي بأنها قامت بالوفاء بمسؤولياتها عن اعداد البيانات المالية وفقا لإطار اعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك حيثما كان ملائما العرض العادل لها، كما هو محدد في شروط التكليف التدقيق.

المعلومات المقدمة واكتمال المعاملات:

ينبغي على المدقق ان يطلب من الادارة تقديم اقرار خطي بما يلي:

أ-أنها قامت بتزويد لمدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط التكليف بالتدقيق.

ب-أنه تم تسجيل كافة المعاملات وأنها واردة في البيانات المالية.

وصف مسؤوليات الادارة في الإقرارات الخطية :

ينبغي وصف مسؤوليات الادارة في الاقرارات الخطية التي تقتضيها الفقرات بالطريقة التي يتم فيها وصف هذه المسؤوليات في شروط التكليف بالتدقيق.

[1] إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة ، طبعة عام 2009، الاتحاد الدولي للمحاسبين ،ص576.

الإقرارات الخطية الاخرى:

تقتضي معايير التدقيق الدولية الاخرى من المدقق طلب اقرارات خطية. واذا قرر المدقق، إضافة الى الاقرارات المطلوبة، انه من الضروري الحصول على اقرار خطي أو أكثر لدعم أدلة التدقيق الاخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية، فعلى المدقق ان يطلب هذه الاقرارات الخطية الاخرى.

التاريخ والفترات التي تغطيها الاقرارات الخطية:

يجب أن يكون تاريخ الاقرارات الخطية أقرب ما يمكن إلى تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية، وليس بعد ذلك. ويجب أن تكون الاقرارات الخطية لكافة البيانات المالية والفترات المشار اليها في تقرير المدقق.

نماذج الاقرارات الخطية:

*ينبغي أن تكون الاقرارات الخطية بصورة خطاب اقرار موجه إلى المدقق. واذا اقتضى القانون أو النظام من الادارة عمل بيانات عامة خطية حول مسؤولياتها، وقرر المدقق أن هذه البيانات توفر بعض أو كامل الاقرارات المطلوبة.

الشكوك حول موثوقية الاقرارات الخطية والاقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة: الشكوك فيما يتعلق بموثوقية الاقرارات الخطية:

إذا كان لدى المدقق مخاوف حول كفاءة الادارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها، أو شكوك حول التزامها بها أو تطبيقها فعلى المدقق أن يحدد اثار هذه المخاوف على موثوقية الاقرارات(الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام.[1]

*على وجه الخصوص، اذا كانت الاقرارات الخطية غير منسجمة مع أدلة التدقيق الاخرى، فعلى المدقق القيام بإجراءات تدقيق لمحاولة حل المسألة. واذا بقيت الامور دون حل، فعلى المدقق ان يعيد النظر في تقييم كفاءة الادارة او نزاهتها او قيمها الاخلاقية او مثابرتها، او شكوك حول التزامها بها او تطبيقها ويحدد أثار هذه المخاوف على موثوقية الاقرارات(الشفهية او الخطية)و أدلة التدقيق بشكل عام.

*اذا استنتج المدقق ان الاقرارات الخطية غير موثوقة، فعلى المدقق اتخاذ الاجراء المناسب بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.

الاقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة:

اذا لم تقدم الادارة اقرار او اكثر من الاقرارات الخطية المطلوبة فعلى المدقق:

(أ)مناقشة مسألة مع الادارة.

[1] مرجع سبق ذكره ص579.

(ب)اعادة تقييم نزاهة الادارة وتقييم اثر ذلك على موثوقية الاقرارات الشفهية او الخطية وادلة التدقيق بشكل عام.

(ج)اتخاذ الاجراءات المناسبة بما فيها تحديد الاثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.

الاقرارات الخطية حول مسؤوليات الادارة :

1-على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705 اذا:

(أ) استنتج المدقق ان هناك شكوك كافية حول نزاهة الادارة بحيث تكون الاقرارات الخطية المطلوبة.

(ب) لم تقدم الادارة الاقرارات الخطية المطلوبة.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى:

الاقرارات الخطية كأدلة تدقيق:

تعتبر الاقرارات الخطية مصدرا هاما لأدلة التدقيق. واذا قامت الإدارة بتعديل الاقرارات الخطية المطلوبة او لم تقم بتقديمها، ويمكن ان تنبه المدقق الى احتمالية وجود مسألة هامة او اكثر اضافة الى ذلك، فإن طلب الاقرار الخطي وليس الشفهي في العديد من الحالات يمكن ان يدفع الإدارة الى التفكير في هذه المسائل بشكل اكثر دقة وبالتالي تحسين جودة الاقرارات.

الادارة المطلوب منها تقديم الاقرارات الخطية:

أ-تكون الاقرارات الخطية مطلوبة من اولئك المسؤولين عن اعداد البيانات المالية. ويمكن ان يختلف هؤلاء الافراد اعتمادا على هيكل الحوكمة في المؤسسة والقانون أو النظام ذو العلاقة .

غير أن الادارة (وليس أولئك المكلفين بالرقابة) تكون بالعادة طرفا مسؤولا . لذلك يمكن أن تطلب الاقرارات الخطية من الرئيسي التنفيذي للمؤسسة ورئيس الحسابات أو من يوازيهم من الاشخاص في المؤسسات التي لا تستخدم هذه المناصب .غير أنه وفي بعض الظروف يكون هناك اطراف أخرى ،مثل اولئك المكلفين بالرقابة ، مسؤولين عن اعداد البيانات المالية .

ب-بسبب مسؤوليتها عن اعداد البيانات المالية ومسؤوليتها عن اجراء اعمال المؤسسة فمن المتوقع ان تملك الادارة معرفة كافية بالعملية التي تتبعها المؤسسة في اعداد وعرض البيانات المالية والاثباتات عليها والتي تستند اليها في الاقرارات الخطية .

ج-لكن في بعض الحالات يمكن ان تقرر الادارة عمل استفسارات حول الآخرين الذين شاركوا في اعداد وعرض البيانات المالية والاثباتات عليها . بما فيها الافراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالمسائل التي تطلب الاقرارات الخطية من اجلها . ويمكن ان يشمل هؤلاء الافراد :

(1) خبير شؤون التامين المسؤول عن القياسات المحاسبية المحددة بصورة أكتوارية .

(2) المهندسين الذين قد يكونون مسؤولين عن قياسات الالتزام البيئي ويملكون معرفة متخصصة بشأنه .

(3) المستشار الداخلي الذي قد يقدم معلومات جوهرية لمخصصات المتطلبات القانونية .

د- في بعض الحالات يمكن ان تضم الادارة لغة مؤهلة في الاقرارات الخطية حتى تكون الاقرارات حسب افضل ما تعرفه الادارة وتعتقد بصحته . ومن المعقول بالنسبة للمدقق قبول هذه الصياغة اذا كان مقتنعا بان من قام بعمل الاقرارات هم اطراف التي تتحمل المسؤولية ، وتتمتع بالمعرفة بما هو وارد في الاقرارات .[1]

قائمة بمعايير التدقيق الدولي التي تحتوي على متطلبات الاقرارات الخطية :

يحدد هذا الملحق الفقرات في معايير التدقيق الدولية الاخرى السارية في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 15-12-2009 ،أو بعد ذلك التاريخ والتي تتطلب اقرارات خطية خاصة بموضوع المعيار .ولا تعتبر هذه القائمة بديلة عن دراسة المتطلبات والتطبيق ذو العلاقة والمادة التوضيحية الاخرى في معايير التدقيق الدولية .

*معيار التدقيق الدولي 240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية .

*معيار التدقيق الدولي 250 مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية .

*معيار التدقيق الدولي 450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق .

*معيار التدقيق الدولي 501 أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة .

*معيار التدقيق الدولي 540 تدقيق التقديرات المحاسبية ،بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة .

*معيار التدقيق الدولي 550 الاطراف ذات العلاقة .

[1] مرجع سبق ذكره ،ص580

*معيار التدقيق الدولي 560 الاحداث اللاحقة .

*معيار التدقيق الدولي 570 المنشأة المستمرة .

*معيار التدقيق الدولي 710 المعلومات المقارنة –الارقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة. [1]

[1] اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة ،طبعة2099،ص587.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى جملة من معايير التدقيق الدولية وكذلك الاطار النظري للتدقيق .

وقد برزت اهمية هذه الدراسة في تقديم هيكل متكامل ومنتظم من الافكار ، حول مهنة التدقيق التي تعتبر في حد ذاتها مهنة صعبة تحتاج الى بعض المعايير كي تمارس .

إذ أن الدراسة المختلفة والتعدد حول المفاهيم النظرية للتدقيق الدولي تبرز مدى اهمية هذه المهنة من خلال التوصل الى مجموعة من القرارات الهامة والتي اما قد تحافظ على أموال العملاء إذا طبقت عليها مجوعة من المعايير بشكل دقيق أو الى ضياعها إن دخلت فيها أعمال الغش والتزوير و للمحافظة على رؤوس أموالهم كان من الواجب سن مجموعة من القوانين والأنظمة لضبط الممارسات المهنية لتفادي الوقوع في مثل تلك الاعمال كان الهدف من وراء اصدار المعايير الدولية للتدقيق لتوحيد الاعمال المحاسبية والمالية المدققة ومن اجل الشفافية والوضوح والدقة في الاعمال.

تمهيد:

تعتبر الجزائر كغيرها من دول العالم تسعى للخروج من عزلتها وتوحيد ممارساتها المهنية مع باقي الدول ،ورغم تأخرها في مواكبة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق إلا أنها تسعى جاهدة لإدراك هذا النقص وتقليل من التفاوت.

ويظهر ذلك من خلال تبنيها معايير التدقيق الدولية وإصدار مجموعة من القوانين و المراسيم لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وتكيفيها مع المعايير الدولية وهذا سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال ثلاثة مباحث:

المبحث الأول المراسيم والمواد القانونية المتعلقة بالتدقيق.

المبحث الثاني معايير التدقيق الجزائرية .

المبحث الثالث يتضمن كذلك اللوائح والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق .

المبحث الأول: القوانين واللوائح المنظمة لمهنة التدقيق

سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض القوانين والنصوص التشريعية الصادرة حول مهنة التدقيق الجزائرية .

المطلب الأول: القانون التدابير المعتمدة في المرسوم التنفيذي رقم 11-32 و 11-31 .

سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض المراسيم لسنة 2010 و 2011 للقانون 01/10 و31/11 و32/11 المنصوص عليها في الجرائد الرسمية .

أولا : بعض المواد من المرسوم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011 المتعلق بتحديد الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

تم الاعتماد على أربع مواد من هذا القانون والتي تتمحور حول تحديد شروط و معايير خاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

1-1شروط ومعايير خاصة بمكاتب الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

تصنيفا لأحكام المادة 12 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه يهدف هذا المرسوم إلى تحديد الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد . (حسب المادة 01 من القانون 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011) .[1]

1-2-إلزامية وجود المحل المهني :

يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإثبات وجود محل مهني عند إيداع طلب التسجيل في جدول المصف الوطني لخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين . (المادة 02 من ق 11-31).

كما أنه يمكن أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا للمهني على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة .

يخضع الأشخاص المعنويين الذين يطلبون تسجيلهم في أحد الجداول لنفس الشروط المحددة في هذا المرسوم . (المادة 03 من ق- 11-31) .[1]

[1] الجريدة الرسمية رقم 07 المؤرخة في 27 جانفي 2011 والمتضمنة المرسوم التنفيذي 11-31 والمتعلق بالخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ص 22.

1-3الشروط الواجب توفرها في المحل المهني :

يجب أن تتوفر في المحل المهني للشخص الطبيعي أو المعنوي شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدات المسؤول عنها .

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة بقرار من وزير المكلف بالمالية . (حسب المادة 04 من ق 11-31) .

ثانيا : القانون 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات .

2-1 كيفيات تعيين محافظي الحسابات :

تطبيقا لأحكام المادة 26 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جانفي 2010 والمذكور أعلاه يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط .

(حسب المادة 01 من ق 11-32) .

2-2كيفية تعيين محافظ الحسابات :

طبقا لأحكام المادتين 600و 609 من القانون التجاري يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم .(المادة 02 من ق11-32).

2-3طرق تقييم مهمة محافظ الحسابات :

يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات حيث يسمح له بالاطلاع على ما يلي :

- تنظيم الكيان وفروعه .
- تقرير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

[1]. لجريدة الرسمية رقم 07 المؤرخة في 27 جانفي 2011 والمتضمنة المرسوم التنفيذي 11-31 والمتعلق بالخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ص 23.

ويتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسحها خلال أجل يحدده دفتر الشروط . (حسب المادة 05 من ق 11-32) [1]

2-4 الأمور الواجب توضيحها في عرض محافظ الحسابات :

يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة 05 أعلاه ما يأتي :

- المواد المرصودة .

- المؤهلات المهنية للمتدخلين .

- برنامج عمل مفصل .

- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها .

- آجال إيداع التقارير .

2-5إلزامية كتمان السر المهني :

طبقا لأحكام المادة 71 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 يونيو 2010 يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون اخضاعه لمهنة محافظ الحسابات. (نص المادة 06 من ق 11-32) .

ثالثا :تنظيم مهنة التدقيق من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 11 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

يتكون القانون 10-01المؤرخ في 29جوان2010 الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من12 فصلا تندرج تحته84 مادة يمكن تفصيلها فيما يلي:

1- أحكام عامة(يتضمن المواد من1الى6).

[1] لجريدة الرسمية رقم 07 المؤرخة في 27 جانفي 2011 والمتضمنة المرسوم التنفيذي 11-31 والمتعلق بالخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ص 24..

2- أحكام مشتركة للمهن الثلاث(يتضمن المواد من7الى 13).

3- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين(يتضمن المواد من14الى 17).

4-ممارسة مهنة الخبير المحاسب(يتضمن المواد من18الى21).

5-ممارسة مهنة محافظ الحسابات(يتضمن المواد من22الى40).

6-ممارسة مهنة المحاسب المعتمد(يتضمن المواد من41الى45).

7-شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة(يتضمن المواد من46الى58).

8-مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد(يتضمن المواد من59الى63).

9-حالات التنافي والموانع(يتضمن المواد من64الى74).

10-احكام مختلفة(تتضمن المواد من75الى79).

11-احكام انتقالية(تتضمن المواد من80الى81).

12-احكام نهائية(تتضمن المواد من82الى84).[1]

المطلب الثاني: القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

سنتطرق في هذا المطلب إلى العديد من المواد المنصوص عليها في هذا القانون والتي تخص كل من الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

أولا : المواد المنصوص عليها في القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

نتناول في هذا المطلب بعض المواد المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

1-1شروط وكيفيات تحديد ممارسات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

[1] سيد محمد ،و بوعرار أحمد شمس الدين ، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير دولية في ظل القانون 10-01 (دراسة ميدانية) ،ص3-5.

يهدف هذا القانون الى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (المادة 01 من القانون 10-01).

يمكن لأي شخص طبيعي او معنوي ان يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت. مهنة الخبير المحاسبي او مهنة محافظ الحسابات او مهنة المحاسب المعتمد اذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون (المادة 02 من القانون 10-01) .[1]

-وضرورة الالتزام بالأحكام القانونية :

يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبين وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، (المادة 03من القانون 10-01) .

-اللجان المتساوية الأعضاء :

ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم .
- لجنة مراقبة النوعية.

تحدد تشكيلة اللجان وصلاحيتها عن طريق التنظيم .

-اليمين الذي يردده الخبير والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات :

يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني او في الغرفة الوطنية او في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل. اليمين امام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي ان احسن القيام واتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وان أكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."

[1] الجريدة الرسمية 42، المؤرخة في 11 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتضمنة القانون رقم 10-01.

يحرر محظر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول. (المادة 06 من القانون 10-01)[1].

2-1 احكام مشتركة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

-شروط التسجيل في الغرف الوطنية وجداول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الجدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مالم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية .

وجود شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم .

-الشروط الواجب توفرها في محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والخبير المحاسب :

لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد ، يجب ان تتوفر الشروط التالية :

- أن يكون جزائري الجنسية .

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

✓ **بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب :**

"أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها."

✓ **بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات :**

" أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها."

✓ **بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد :**

"أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة أعلاه"

- تمنح الشهادات المذكورة في البنود أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

- لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم .

[1] الجريدة الرسمية 42، المؤرخة في 11 يونيو 2010 و المتعلقة بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتضمنة القانون رقم 10-01.

– يمنح الشهادة والاجازة المذكورة في البند الثالث الخاص بالمحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني ، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي .(حسب المادة 08 من القانون 10-01).

– طلب الاعتماد :

– ترسل عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة ،كما يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مرشح يطلب اعتماده في صنف مهني واحد أو صنف مهني آخر .

– يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لاسيما من مطابقته لأحكام منصوص عليها في (المادتين 7و8 من هذا القانون).

– يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض محلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الاجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع ساري المفعول يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الاشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية (حسب المادة 09 حسب القانون 10-01) .[1]

– العنوان المهني :

لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول مالم يكن له عنوان مهني خاص (المادة 10).

– حدود ممارسة المهنة :

يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الاقليم الوطني (المادة 11 من القانون 10-01).

– مكان العمل :

يسير كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مكتب واحد يتولى تسيره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع .

يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم .

[1] الجريدة الرسمية 42، المؤرخة في 11 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتضمنة القانون رقم 10-01.

يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة (المادة 12 من القانون 10-01).

- **التعيين المهني :**

يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الاجراءات الجزائرية(المادة 13) .[1]

1-3 المصف الوطني للخبراء المحاسبين :

ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون .

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن اسناد مجالس جهوية .

تحديد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحيتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم (المادة 14) .

1-4 الخبير المحاسبي :

يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون ، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف انواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات .

ويؤهل مع مراعاة الاحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات يقوم الخبير المحاسبي أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط مراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل (المادة 18) .

- **مؤهلات الخبير المحاسب :**

يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي (المادة 19) .

[1] الجريدة الرسمية 42، المؤرخة في 11 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتضمنة القانون رقم 10-01.

1-5 محافظ الحسابات :

يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به(المادة 22 من القانون 10-01).[1]

-المهام الواجب القيام بها من طرف محافظ الحسابات :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين أو المسير .

- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين لشركة معينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة والهيئة .

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير . (المادة 23 من القانون 10-01).

المطلب الثالث : قواعد سلوك وآداب المهنة

تسعى الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة الى رفع مستوى مهنة المراجعة الى رفع مستوى المهنة واكتشافها وثقة المجتمع ، وفي سبيل ذلك قامت بإصدار مجموعة من القواعد السلوكية التي تحكم عمل المراجع ، وتنقسم هذه

[1] الجريدة الرسمية 42، المؤرخة في 11 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتضمنة القانون رقم 10-01.

القواعد السلوكية الى قسمين هما المبادئ والقواعد ومحور اهتمام هذه المبادئ والقواعد القيم الاخلاقية مثل الامانة والموضوعية والتفاني في أداء العمل .

" قال تعالى وإذا قلتم فأعدلوا ولو كان ذا قربى "وقال رسول الله ﷺ " آية المنافق ثلاث :إذا حدث كذب وإذا وعد أخلف وإذا اؤتمن خان "

أولا : المبادئ

تعتبر المبادئ الاطار العام الذي يحكم اعداد القوائم وتشمل 6 عناصر :

المسؤولية : يعتبر المراجع مسؤولا تجاه الجهات المستفيدة من خدماته وتجاه المجتمع ككل .

مصلحة المجتمع : يجب على المراجع عند أداء عمل المحافظة على مصلحة المجتمع بمعنى آخر تقديم مصلحة المجتمع على أي مصالح أخرى .

الأمانة والاستقامة : يجب أن يكون المراجع نزيها وعفيفا وصادق بما لا يتعارض مع سرية المعلومات الخاصة بعملائه وعدم الاخلال بمصلحة المجتمع لأغراض شخصية .

الموضوعية والاستقلال: ينبغي على المراجع أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري وأن لا يكون له مصالح متعارضة، كما يجب عليه ان يعتمد عن أي علاقات تؤثر على موضوعيته واستقلاله .

العناية المهنية الواجبة :ينبغي على المراجع أن يبذل قصارى جهده لأداء مسؤولياته المهنية بكفاءة واخلاص من خلال التزامه بمعايير المهنة الفنية والاخلاقية .[1]

ثانيا : القواعد

تعتبر القواعد الصفات السلوكية التي ينبغي على المراجع التحلي بها عند أداء عمله وعند تعامله مع الغير .

- الاستقلال :

[1] مراجعة ومراقبة داخلية ،تخصص محاسبة ، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية .267حسب ص25.

تكون غائبة أحيانا ، خصوصا عند مراجعة حسابات منشآت يكون فيها المدقق شريكا أو له مصلحة شخصية مباشرة أو غير مباشرة .

- الامانة والاستقامة .
- الالتزام بالمعايير .
- المعايير العامة .
- خدمات الزكاة والضريبة .
- السرية .
- معايير المحاسبة .
- الأتعاب.
- السلوك الحسن .
- المنافسة على الاتعاب.
- العمولات .
- مزاولة الاعمال الاخرى

إضافة لما تضمنه المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 12 أفريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وما تضمنته حالات التنافي والموانع في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، فقد حدد القانون 10-01 الحالات التي تؤثر على اتباع قواعد السلوك المهني، وهي:

-يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب اعفائه من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه

يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات اخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الاشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على المؤسسات والتجمعات الممارسة للمهنة يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301و302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس التزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا الشركاء في المؤسسات 47-48-49-52.من القانون 10-01 ولا سيما الحالات التالية.

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

- بمقتضى واجب اطلاع الادارة الجبائية على الوثائق المقررة.

وبناءا على موكليهم، عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

2-1-كما نصت المادة 65 من القانون10-01 على منع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.

- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته[1].

المبحث الثاني : معايير التدقيق الجزائرية

[1] مراجعة ومراقبة داخلية ،تخصص محاسبة ، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية .267حسب ص27.

من خلال هذا المبحث سنتطرق الى بعض معايير التدقيق الجزائرية المعدلة وكذلك متطلبات التطبيق الدولي للمعايير في بيئة جزائرية

المطلب الأول : تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى متطلبات التطبيق الدولي للمعايير الدولية للمراجعة في البيئة الجزائرية

أولا : متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالبيئة الجزائرية

يقصد بمتطلبات التطبيق ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بجانب مهنة المحاسبة ومكاتب المحاسبة على المستوى المحلي والمؤسسات العلمية والجامعات والمعاهد وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة أو المحاسبة بما يرتبط بالبيئة الجزائرية بشكل كفؤ وسليم وذلك بناء على التعديلات الجديدة التي قامت بها الدولة الجزائرية. وبالتالي فمتطلبات التطبيق جاءت لأجل تحقيق الهدف باندماج البيئة الجزائرية..

وانطلاقا مما سبق يمكن أن نورد أهم متطلبات التطبيق للمعايير الدولية للمراجعة ، والتي تعتبر نفس

1-1المتطلبات الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في الآتي :

القيام بدورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة ومحافظي الحسابات في كيفية تطبيق المعايير الدولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة الجزائرية ويتوافق معها وفق التعديلات الجديدة

- قيام الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية المهتم بجانب المحاسبة والم ا رجعة بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها..

– قيام أساتذة الجامعات والمعاهد وبالتنسيق مع الجمعيات المهنية بدارسة التعديلات الجديدة.

والقيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة.

- سعي رجال الأعمال والمراجعين الخارجيين في التقرب من الجامعات بهدف الحصول على المعرفة الدقيقة بشأن كيفية سير وتطبيق هذه التعديلات.

– قيام مكاتب المراجعة على المستوى المحلي باشراك العاملين والمتربصين لديهم في دو ا رت تدريبية متخصصة في هذا المجال و قيام الدولة ممثلة بهيئاتها الحكومية، بفرض التعامل على المؤسسات الكبرى لتقديم تقارير المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة وبأحدث التعديلات[1].

المطلب الثاني : معيار التدقيق الجزائري 210 اتفاق حول احكام مهمة التدقيق .

يتضمن هذا المعيار جملة من التوضيحات حول المعيار الدولي 210 حول اتفاق احكام مهمة التدقيق.

مقدمة :

أولا : مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ، حول احكام مهمة التدقيق .

يخص المعيار كل المهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة .

لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة .

يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق الذي وفق الحالة .

ثانيا : الاهداف

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها .

ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة .

بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والادارة وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق .

[1]-سيد محمد وأحمد شمس الدين بوعرار ، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ضل القانون 10-01. دراسة ميدانية

يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الاحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل .[1]

ثالثا : الشروط المسبقة للتدقيق

يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما :

المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية .

الادارة تعترف تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية .

تعتبر الادارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال .

لا تضع الادارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة .

إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الادارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة ،الا إذا كان القانون يمنع ذلك .

رابعا : محتوى رسالة المهمة

4-1الأحكام الاساسية لرسالة المهمة :

يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن :

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق.

- مسؤوليات المدقق .

- مسؤوليات الادارة .

- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية .

[1] DECISION n002 ,du 4 février2016de monsieur le ministre des finance portant norme210

- إشارة الى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق .

- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع .

- مخطط وتنفيذ التدقيق .

- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذ بشكل صحيح .

- يجب على الادارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المتبعة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها .

- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة

- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

*من جهة أخرى إذا طرأت الحالة التالية يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية :

الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.

الأحكام المتعلقة باشتراك مدققين داخليين او مستخدمي الكيان .

الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولى .

من جهة أخرى لاسيما في الحالات التالية :

- مشاركة مدققين آخرين أو خبراء .

- اشتراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان .

- التعامل مع المدقق السابق وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولى .

– يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها .[1]

المطلب الثالث: معيار التدقيق الدولي رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية :

يتضمن هذا المعيار مجموعة من العناصر المهمة والموضحة لهذا المعيار .

أولا : مجال تطبيق المعيار

يدرس المعيار الجزائري للتدقيق300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية .

يخص هذا المعيار التدقيقات المتراكمة .

تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية .

ثانيا :هدف ورزنامة التخطيط

يستوجب تخطيط التدقيق اعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وعرض برنامج عمل ، يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية ، حيث يساعد المدقق في هذا النوع على :

– الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق .

– التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب .

– التنظيم و التسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة كما أن التخطيط الملائم يساعد في:

*اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة مع التوجيه الصحيح للمهام.

*التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم.

*تنسيق الاعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء إن أمكن ذلك .

طبيعة وامتداد التخطيط بالتغيرات حسب حجم درجة تعقيد الكيان

[1] DECISION n002 ,du 4 février2016de monsieur le ministre des finance portant norme210.

التخطيط هو عملية مستمرة و متكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة)بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة الى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري .[1]

تتضمن هذه العملية الحاجة الى اعتبار بعض المسائل ،حتى قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتبرة مثل الاجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر .

التعرف العام للاطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مطابقة هذا الأخير له .

ثالثا : تحديد الاعتبارية

- مشاركة الخبراء .

- انجاز اجراءات أخرى لتقييم المخاطر .

- يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة ادرة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة .

رابعا : مهمة التدقيق

(تنسيق الاعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرف بفعالية تدقيق ويبقى المدقق مسؤولا عن الاستراتيجية العامة لتدقيق أو برنامج العمل .

4-1 تخطيط مهمة التدقيق :

يتمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع المنهج العام للأعمال .

- اجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق .

- طبيعة ونطاق الاشراف على اعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم .

- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة بما في ذلك احتلال اللجوء الى خبراء .

[1] Décision n150 de 11-10-2016-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa300

– تنسيق الاعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها إن أمكن ذلك .

خامسا : الهدف الذي يرمي اليه المدقق وتنظيم المهمة

يهدف المدقق الى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية ، في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية التدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان وحجم الأعمال التي يتعين انجازها .

5–1 استراتيجية التدقيق

تصف استراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال ، لاسيما تلك التي تتضمن :

– نطاق رزنامة وتوجيه الاعمال .

– عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل .

5–2 برنامج العمل :

يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة ، قصد تقليص مخاطر التدقيق الى مستوى ضعيف ومقبول .

5–3 التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل .

خلال التدقيق على المدقق تحيين وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة لذلك .

سادسا :الواجبات المطلوبة

اشتراك الاعضاء الاساسين للفريق المكلف بالمهمة يجب على المسؤول وعلى الاعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها

يعود إسهام المسؤول والأعضاء الآخرين الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق بالفائدة في خبرتهم ومعارفهم فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط .

الأعمال الأولية لتخطيط المهمة :

عند نهاية مهمة التدقيق الجاري ، يجب على المدقق وضع الإجراءات التالية :

القيام بالإجراءات المطلوبة في المعيار الجزائري للتدقيق 220 المتعلقة على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص .

تقييم مدى احترام القواعد الاخلاقية ، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية وفقا للمعيار م-ج-ت220.

التحقق من معرفة بنود المهمة كما هو مطلوب في المعيار الجزائري للتدقيق 220 .[1]

المبحث الثالث : معايير التدقيق الجزائرية 510-520-580.

يتضمن هذا المبحث على جملة من المعايير بشكل مختصر وتوضيحي لتحديد الشكل المفاهيمي لهذه المعايير.

المطلب الأول : معيار التدقيق الدولي 510مهام التدقيق الاولية –الارصدة الافتتاحية

مقدمة :

أولا : مجال تطبيق المعيار

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الاولية.

- تتضمن الارصدة الافتتاحية ايضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

- الطرق المحاسبية في عرض حسابات الذات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية.

- مهمة التدقيق الاولية هي مهمة التي تتم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق.

- يتم تدقيقها من طرف المدقق السابق(السالف).

تضاف الى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معيار التدقيق الجزائرية 300 و710.

[1] Décision n150 de 11-10-2016-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit na (300-500-510-700)

ثانيا : الهدف

يجب على المدقق في اطار مهمة التدقيق الاولية، جميع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان:

أ/ قد تم عند اعادة الافتتاح نقل الارصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وانها لا تحتوي على اي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

ب/ الطرق المحاسبة الملائمة والتي انعكست في الارصدة الافتتاحية تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

ج/ قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا.[1]

ثالثا : اجراءات التدقيق

3-1 الارصدة الافتتاحية: تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في:

أ- فحص الكشوف المالية الأحدث وذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية ان وجدت بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها.

ب- جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر ان الارصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وهذا بغية:

- ضمان ارصدة اقفال الفترة السابقة قد تم اعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو اقتضت الضرورة، قد تمت إعادة معالجتها.

- تحديد ما اذا كانت الارصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية.

- اتخاذ خطوة او مجموعة من الخطوات التالية:

- مراجعة ملفات العمل، وأسس نتائج المدقق السابق اذا كان قد تم التدقيق الكشوف المالية للسنة المالية السابقة.

[1] Décision n150 de 11-10-2016-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa 510-520-580.

– تقييم اجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما اذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية.

– وضع اجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تعني الارصدة الافتتاحية .

– عندما يجمع المدقق العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما اذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية .

يجب عليه أن يضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الاثر، اذا خلص المدقق ان وجود هذه الاختلالات في الكشوف المالية للفترة المعتبرة فان عليه اعلام الادارة بها الى المستولى السلمي المناسب وكذلك المسؤولين عل التسيير وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 450.

رابعا : استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية

يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة والملائمة والكافية لتحديد ما اذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية وان اثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون موضوع عرض ومعلومة ملائمتين في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.[1]

خامسا : معلومات ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق

إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق اخر وكان الراي موضوع تعديل فيجب على المدقق تقييم اثر المسألة التي نجم عنها التعديل في اطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية وفقا للمعيار الجزائري 315.

سادسا : نتائج وتقرير المدقق

1-6 أرصدة افتتاحية:

[1] Décision n150 de 11-10-2016-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa510

إذا المدقق كان غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الارصدة الافتتاحية يجب ان يقدم رأي وتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية.

يوصل الى نتيجة ان الارصدة الافتتاحية تحمل اختلال لديه تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وان تأثير هذه الاختلالات لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة، في الكشوف المالية وجب عليه تبعا للحالة تقديم راي بتحفظ او رأي بالرفض طبقا لمعيار التدقيق الجزائري 705.

6-2 استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية:

- إذا توصل المدقق الى نتيجة(وفقا للمرجع المحاسبي المطبق) ان:

- الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الارصدة الافتتاحية.

- أثر التغييرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم ولم يكن موضوع عرض او معلومة مناسبة في الكشوف المالية يتوجب عليه تبعا للحالة تقديم رأي بتحفظ او رأي بالرفض طبقا للمعيار 705.

6-3 تعديلات مقدمة على تقرير المدقق السابق.

إذا طرأ تعديل في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة السابقة لا يزال ذا دلالة ومعبر بالنسبة للكشوف المالية للفترة الجارية، يجب على المدقق ان يعدل رايه في التدقيق على تلك الكشوف المالية وفقا للمعيار الجزائري 705-750.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 580-620 :

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 بعنوان التصريحات الكتابية

المقدمة:

أولا : مجال التطبيق

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في اطار مراجعة الكشوف المالية.

– الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تفيد تطبيق هذا المعيار.

ثانيا : التصريحات الكتابية كعنصر مقنع

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في اطار مراجعة الكشوف المالية وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا بالرغم من ان التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية الا انها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، اضافة الى ان الادارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة واثر العناصر المقنعة الاخرى التي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الادارة لمسؤولياتها على اكمل وجه او تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

ثالثا : الأهداف

أهداف المدقق هي:

1– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة يؤكد ان هذه الاخيرة قد قامت بمسؤولياتها على اكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

2– تعزيز العناصر المقنعة الاخرى المتعلقة بالكشوف المالية او بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، اذا اعتبره المدقق ضروريا او اذا كان مطلوبا في اطار معايير التدقيق الاخرى.

3– الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الادارة او في حالة عدم تقديم تصريحات مكتوبة مطلوبة من طرف المدقق.[1]

رابعا : الواجبات المطلوبة

– المسيرون الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية.

– على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة باعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية .

– التصريحات الكتابية المتعلقة لمسؤوليات الادارة .

[1] Décision n150 de 11-10-2016-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa580

- إعداد الكشوف المالية.

- تفصيل مسؤوليات الادارة بتصريحات كتابية.

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق 620 : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

مقدمة:

أولا : مجال التطبيق

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

2-1 :لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

يتكوَن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمَت معالجتها في المعيار220.

- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة التدقيق، تستغلَ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية خبير معين من طرف الادارة التي تمَت معالجتها في المعيار 520.

- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة

أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة

الكافية و الملائمة.

ثانيا : أهداف المدقق

2-1أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه.

- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

2-3 الواجبات المطلوبة:

تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة، على المدقق تحديد اذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه .[1]

قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

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

ب- تقدير تقييم بعض الأصول و المخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات .

ت- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى.

ث- الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:

- تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية.

- الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات امتيازات المستخدمين .

- تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط و تقييم تكلفة إعادة التأهيل.

ج- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة.

ح- تحديد و وضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشوف المالية.

خ- تعريف و أداء إجراءات التدقيق التكميلية .

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 520-570.

سنتناول في هذا المطلب المعياريين الجزائريين من خلال تقسيم المطلب إلى فرعين.

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق 520 الاجراءات التحليلية:

[1] Décision n23 de 15/ 03/2017-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit 620.

يتناول هذا المعيار مجموعة من النقاط المعتبرة تتمثل في :

المقدمة:

أولا : مجال تطبيق المعيار

1-1 يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.

- الزامية اداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

- تسمح الاجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ اثناء التعرف على الكيان ومحيطه باعتبارها اجراءات لتقييم المخاطر والتي يعالجها المعيار 315 بتحديد العمليات او الاحداث غير الاعتيادية قصد تحيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

- الاجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية خلال ترابطها مع معلومات مالية صادرة او غير صادرة عن الحسابات.

تتضمن الاجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة او تقديرية للكيان او للكيانات المشابهة وذلك باستخدام طرق بسيطة او معقدة وهذا باللجوء الى تقنيات احصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة او الاتجاهات غير المتوقعة.

ثانيا : الأهداف

يجب على المدقق ان يجمع العناصر المقنعة والدالة والموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية.

عليه كذلك تصور و اداء اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق للتأكد من التناسق في مجمل بين معرفته المكتسبة للكيان والكشوف المالية.[1]

ثالثا : الواجبات المطلوبة

[1] Décision n23 de 15/03/2017-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa520

– الاجراءات التحليلية المادية قد تكون المراقبات الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق اجراءات تحليلية مادية او مراجعات تفصيلية او توليفة بين الاثنين.

– يجب على المدقق تقدير ملائمة اجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلالات معتبرة للكشوف المالية.

– يمكن اللجوء الى.....إلخ لأداء اجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الاخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عن الزمن.

– تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها(داخلي وخارجي) وكذا قابلية مقارنتها بمعطيات السنة والسنة ن–1 معطيات الكيان مع معطيات القطاع وطبيعتها(واقعية وموضوعية) وترتبط بظروف تحصيلها وكذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها.

– لتقدير ما اذا كانت النتائج المنتظرة من الاجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما والذي اضيف للاختلالات اخرى قد يؤدي الى كشوف مالية تحوي اختلالات معتبرة على المدقق ان يأخذ بالحسابات على مستوى دقتها تجزيئها وتوفرها.

– يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي اعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع اجراءات التدقيق لشرح هذه التغييرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغييرات وعدمه .

رابعا :الاجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة .

يجب على المدقق ان يتصور ويضع حيز التنفيذ اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق لتساعده في تاسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان .

4–1 تحليل نتائج الاجراءات التحليلية:

عندما تؤدي الاجراءات التحليلية بالمدقق الى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فانه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي اداءها طلب معلومات من الادارة وجمع العناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليه.

- وضع اجراءات تدقيق اخرى تعتبر ضرورية بالنظر الى الظروف.[1]

الفرع الثاني :معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال

مقدمة:

أولا :مجال التطبيق

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

ثانيا : فرضية استمرار الاستغلال

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع. للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

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

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

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

ثالثا : مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله

[1] Décision n23du 15-03-2017-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa520

يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله. حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله[1].

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

تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما ، كلَما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه طويلة.

- حجم و تعقيدات الكيان، طبيعة و حالة نشاطاته و كذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها.

- يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره. قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمَت فيها صياغتها.

رابعا : مسؤولية المدقق

يجب على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية.

- استنتاج وجود (عدم يقين) معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله مع ذلك، و كما هو وارد في م.ج.ت 200 ، الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية و التي من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.

لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. و عليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

[1] Décision n23du 15-03-2017-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa520

خامسا :الاهداف

5-1 أهداف المدقق هي ما يلي:

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

ب- استخلاص النتائج حول وجود (عدم يقين) معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها.

ت - تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

سادسا : الواجبات المطلوبة

إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت 315، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

هنا، عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة و أن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

أ- إذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة و يحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، في هذه الحالة، أن يناقش خطط العمل للتصدي لها .

ب - في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال و يتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

*طوال مرحلة التدقيق، يجب على المدقق أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

في هذه الحالة، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 17 ، يجب عليه مراجعة تقييمه[1].

[1] Décision n23du 15-03-2017-de monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit naa520

خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل بعض القوانين والنصوص التشريعية والتي تتمحور حول مهنة التدقيق في الجزائر من خلال توضيح وذكر بعض المعايير الجزائرية المعدلة وكذلك متطلبات التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية ومن خلال ما سبق يمكن القول أن مهنة التدقيق من أكثر المهن أهمية كما أن الدولة الجزائرية تسعى لتطوير هذه المهنة من خلال إصدار معايير معدلة وفق ما يناسب بيئة القيام بهذه المهنة أما المبحث الثالث فشمل كذلك معايير التدقيق الجزائرية وفق آخر الإصدارات .

تظهر جوانب هذه الدراسة من خلال تبيان أهمية وهدف كل معيار وبعض الشروحات المفصلة لإعطاء صورة واضحة لتلك المعايير .

تمهيد :

لقد تم التطرق في الفصلين السابقين الأول والثاني إلى المعايير الدولية للتدقيق وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق أما في هذا الفصل فسنتطرق إلى إجراء مقارنة بين هاذين الفصلين لتحديد أهم النقاط المشتركة.

فأنه يوجد العديد من المعايير الجزائرية المعدلة وفق ما يناسب بيئتها العملية من خلال إجراء بعض التعديلات على المعايير التدقيق الدولية حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث المبحث الأول والثاني نتناول فيهما مجموعة من الجداول لتوضيح أوجه المقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية والمبحث الثالث تضمن بعض المعايير الجزائرية المعدلة.

المبحث الأول : مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية .

سنتناول في هذا المبحث جداول توضيحية للمقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق وكذلك المعايير الدولية للتدقيق من خلال تبيان الهدف النطاق وواجبات المدقق .

المطلب الأول : المعياريين الجزائري والدولي رقم 300 تخطيط كشوف التدقيق المالية .

يوضح الفرق بين المعيارين رقم 300 الدول والجزائري تخطيط كشوف التدقيق المالية حيث أن كلاهما يناسب التدقيق المتكرر ويهدف كلاهما للمساعدة على أداء المهمة من خلال تنسيق الخطط وهذا ما سيوضحه الجدول الآتي :

الجدول رقم 04 : المعيار رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية .

المعيار	النطاق	الهدف	الواجبات أو متطلبات المعيار
المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية .	الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق وضع معايير وتوفير ارشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية . إن هذا المعيار الدولي وضع ليناسب التدقيق المتكرر الحدوث أما التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حدود ابعد مما سيناقش في هذا السياق .	تخطيط العمل من خلال التخطيط الملائم لأنه يساعد على توزيع الاعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.	على المدقق وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها مع مراعاة بعض العوامل الأساسية .

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة -تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في اطار مهمة التدقيق الأولية .	يستوجب التدقيق اعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهنة وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم للكشوف المالية حيث يساعد المدقق . -التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة . -انجاز المهمة بفعالية .	يستوجب التدقيق اعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهنة وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم للكشوف المالية حيث يساعد المدقق . -التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة . -انجاز المهمة بفعالية .

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على المعيار الدولي والجزائري 300.

كما أن التخطيط الملائم يساعد في اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة من ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة مع التوجيه الصحيح للمهام .

إن التخطيط هو عبارة عن عملية مستمرة ومتكررة تبدأ بعد فترة من نهاية التدقيق السابق وتستمر إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري .

على المدقق وضع وتوثيق خطة تدقيق شاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، ويجب إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق ويكون التخطيط مستمرا خلال مدة التكليف بالتدقيق بسبب التغييرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق كما يجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة.

المطلب الثاني : يوضح الفرق بين المعيار الدولي والجزائري رقم المعيار الدولي للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية .

يوضح هذا الجدول الفرق بين المعياريين حيث أن كلا منهما يساعد المدقق في تقديم استنتاج كلي واستعراض متناسق للبيانات المالية.

والهدف منهما هو إعطاء أدلة موثوقة حول صدق البيانات المالية في نهاية عملية التدقيق .

الجدول رقم 05 : المعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية .

المعيار	النطاق	الهدف	الواجبات أو متطلبات المعيار
المعيار الدولي 520 الإجراءات التحليلية	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية.	1-الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين الاستنتاج الكلي حول البيانات المالية مع فهم المدقق للمؤسسة .	1-تحديد مدى ملائمة الاجراءات التحليلية الجوهرية لعمليات تأكيد معينة . 2-تقييم موثوقية البيانات التي تضع من خلالها توقعات القيم أو النسب . 3-تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة دون المزيد من التحقق
المعيار الجزائري 520 الإجراءات التحليلية	1-استخدام المدقق لإجراءات تحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها .	يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة والموثوقة من خلال وضع إجراءات تحليلية مادية	1-يجب على المدقق تقدير ملائمة اجراء تحليلي خاص

	2-إلزامية المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات التي تتم في نهاية التدقيق .	-تصور وأداء اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق بين المعرفة المكتسبة للكيان والكشوف المالية .	ودلالته 2-تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها وكذا قابلية مقارنتها بمعطيات سنة الحالية والسنة الفارطة . 3-يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي اعتبره مقبول لأي فارق بين المبالغ المحلية والقيم المنتظرة .

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعياريين الدولي والجزائري 520.

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

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

المطلب الثالث : يمثل الفرق بين المعيار الدولي والجزائري رقم 510 الأرصدة الافتتاحية .

يتعلق هذا المعيار فيما يخص الأرصدة الافتتاحية والحصول على أدلة حول امكانية وجود أخطاء في الأرصدة الافتتاحية من خلال التحليل المستمر للكشوف المالية .

الجدول رقم 06 حول الأرصدة الافتتاحية .

المعيار	النطاق	الهدف	الواجبات أو متطلبات المعيار
المعيار الدولي للتدقيق 510 الأرصدة الافتتاحية .	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في عملية التدقيق الاولية كما ينسق الارصدة الافتتاحية والامور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية كالطوارئ والالتزامات .	1-يهدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية على الحصول على ادلة تدقيق مناسبة حول إمكانية حصول أخطاء جوهرية في الارصدة الافتتاحية مؤثرة على البيانات المالية للفترة الحالية 2-تطبيق سياسات محاسبية بشكل مناسب و منسق .	1-يجب على المدقق قراءة أحدث البيانات المالية وقراءة تقرير المدقق السابق للحصول على معلومات خصوصا الافصاحات . 2-اكتشاف الأخطاء الموجودة في الأرصدة الافتتاحية
المعيار الجزائري 510 الأرصدة الافتتاحية .	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق . -تتضمن الارصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية .	1-جمع العناصر المقنعة الكافية المناسبة التي تضمن إقفال أرصدة السنة السابقة عند إعادة الافتتاح وأنها لا تحتوي على أية أخطاء . 2-إعتماد طرق محاسبية ملائمة والتي تنعكس في الارصدة الافتتاحية .	1-فحص الكشوف المالية للحصول على معلومات دالة متعلقة بالأرصدة الافتتاحية. 2-جمع العناصر المقنعة الكافية التي تظهر أن الأرصدة

		3-التحليل وبصفة ملائمة لأثر التغيرات في الكشوف .	الافتتاحية بها خلل. 3-اقفال أرصدة الفترة السابقة.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعيار الدولي والجزائري رقم 510 .

تعتبر مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

*لم تكن موضوع تدقيق .

*تم تدقيقها من طرف مدقق سابق "سالف".

على المدقق عند التكليف بالتدقيق لأول مرة أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية .

المطلب الرابع : المعيار الدولي و والمعيار الجزائري رقم 580 الإقرارات الخطية :

يمثل هذا الجدول المعيار الدولي 580 والمعيار الجزائري 580 المعدل فما نستخلص أهم التعديلات حيث أن كلاهما يهدف إلى الحصول على الإقرارات الخطية من طرف الإدارة .

الجدول 07 : المعيار رقم 580 الإقرارات الخطية .

المعيار	النطاق	الهدف	الواجبات أو المتطلبات
المعيار الدولي 580الإقرارات الخطية .	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على الإقرارات الخطية من الإدارة وحيثما كان ملائما ، من أولئك المكلفين بالرقابة في عملية تدقيق البيانات المالية .	1-الحصول على الإقرارات الخطية من الإدارة وحيثما كان ملائما. 2-دعم أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية من خلال الإقرارات الخطية . 3-الرد بصورة ملائمة	ينبغي أن يطلب المدقق إقرارات خطية من الإدارة التي تتحمل مسؤولية البيانات المالية وتعرف المسائل المعنية .

		على الإقرارات الخطية التي تقدمها الإدارة.	
المعيار الجزائري 580	-يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في اطار مراجعة الكشوف المالية . يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية	1- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة لضمان اتمام مسؤولياتها على أكمل وجه . 2-تعزيز العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوف المالية عن طريق تصريحات كتابية . 3-الرد بشكل مناسب على التصريحات الكتابية في حالة عدم تقديم تصريحات مكتوبة مطلوبة من طرف المدقق .	1- إعداد الكشوف المالية . 2-تفضيل مسؤوليات الادارة بالتصريحات الكتابية .

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى المعيارين الدولي والجزائري 580

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى و التي جمعها المدقق و المتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

المبحث الثاني : المعايير الدولية رقم (700 -570-500)

نتناول في هذا المبحث مقارنات بين بعض المعايير الدولية ونظيرتها من المعايير الجزائرية المعدلة في شكل ثلاث مطالب موضحة كالتالي:

المطلب الأول : يمثل هذا المطلب المعيار الدولي والجزائري رقم 700 تقرير المدقق جول الكشوف المالية .

يتناول هذا المعيار أساسا إعداد الكشوف المالية من خلال وضع جملة من المعايير حول شكل تقرير المدقق فيما يخص البيانات المالية مع الأخذ بعين الاعتبار تقارير المدقق التي تتميز بالرأي الصادق حول الكشوف المالية .

الجدول رقم 08: يمثل المعياريين الجزائري والدولي رقم 700 حول تقرير المدقق حول البيانات المالية .

المعيار	نطاق المعيار	الهدف	الواجبات:
المعيار الدولي للتدقيق 700 تقرير المدقق حول البيانات المالية .	إن الغرض من هذا معيار التدقيق هو وضع معايير توفير إرشادات حول شكل مضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي قام به مدقق مستقل لبيانات المؤسسة . إن كثيرا من الإرشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك التقارير الخاصة بالبيانات المالية.	-تقييم النتائج المستنبطة من أدلة إثبات ستعمل لإبداء الرأي حول البيانات المالية. -تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات المالية.	-يجب أن يوجب تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية. -يجب على المدقق تقديم تقريرا يحتوي على اسمه . -بالنظر لكون المسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة لذلك وجب على المدقق عدم إصدار

			تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية .
المعيار لجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.	-التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية . -شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة رأي معدل.	تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على استنتاجات تستخرج من عناصر مقنعة مجمعة . -التعبير بوضوح عن رأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي .	-تأسيس رأي حول الكشوف المالية . -تقرير المدقق يجب ان يكون كتابي مستقل . -تمييز بشكل واضح المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية .

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعيار الجزائري والدولي 700

كما أنه هناك بعض المعلومات الإضافية معروضة بالتزامن مع الكشوف المالية على المدقق تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية في حالة العكس على المدقق الطلب من الإدارة تغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية إذا رفضت الإدارة ذلك على المدقق الإشارة على ذلك في تقريره.

المطلب الثاني : المعياريين الجزائري والدولي رقم500 أدلة التدقيق .

يتعلق هذا المعيار بإعداد الكشوف المالية مع الحصول على أدلة إثبات عند القيام بعملية التدقيق ليبني عليها رأيه بغية الوصول إلى مجموعة من النتائج تمثل في مجملها حقائق فعلية.

الجدول 09 : المعيار رقم 500 أدلة التدقيق .

المعيار	النطاق	الهدف	متطلبات أو الواجبات
المعيار الدولي رقم 500 أدلة التدقيق	الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات كمية ونوعية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية وإجراء الحصول على هذه الأدلة كما أنه يوضح ما لذي يشكل أدلة تدقيق البيانات المالية ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه .	-تصميم وأداء اجراءات تدقيق بطريقة تسمح للمدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستطيع التوصل إلى استنتاجات يبني عليها رأيه -الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه الفني.	أدلة تدقيق كافية ومناسبة: على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف لغرض الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة .
المعيار الجزائري 500 أدلة الإثبات .	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها	يهدف المدقق إلى تصور وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه .	-معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة . -تأكيدات تستعمل في جمع العناصر المقنعة.

	لتأسيس رأيه .		

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعيار الدولي والجزائري 500 .

إن العناصر الضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره وهي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

المطلب الثالث : يمثل المعياريين الدولي والجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال .

إن كلا من المعياريين الجزائري والدولي 570 يرمي إلى استخدام فرضية استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية من خلال جمع أدلة ملائمة وتحديدها في تقارير مدقق الحسابات .

الجدول 10 : يمثل المعيار رقم 570 استمرارية الاستغلال .

المعيار	النطاق	الهدف	المتطلبات أو الواجبات
المعيار الدولي 570 استمرارية الاستغلال .	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض المنشأة مستمرة في إعداد البيانات المالية .	الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة مستمرة في اعداد البيانات المالية . -استنتاج امكانية وجود شكوك جوهرية بناءا على أدلة تدقيق التي تم الحصول عليها يتعلق بأحداث وظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة .	اجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة من خلال دراسة امكانية وجود أحداث قد تؤثر سلبا على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة . -تقدير تقييم الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة .

		-تحديد دلالات تقرير المدقق.	
المعيار الجزائري 570 استمرارية الاستغلال	يعالج هذا المعيار الجزائري التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية .	جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في اعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال . -استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أولا مرتبط بأحداث وظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وذلك انطلاقا من العناصر التي تم جمعها . -تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق .	-اجراءات تقييم المخاطر واجراءات أخرى مرتبطة . -تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة . -الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها . -اجراءات تدقيق اضافية عند الكشف عن الأحداث اللاحقة أو الظروف .

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على المعياريين الجزائري والدولي رقم 570 .

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع ، كما يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر. عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع

لأحكام القانون التجاري.

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

المبحث الثالث : معايير التدقيق الجزائرية المعدلة :

يضم هذا المبحث جملة من المعايير الجزائرية المعدلة والتي لم نجد لها معيار دولي مماثل لها لدراسة أوجه المقارنة وتحديد أوجه التشابه .

المطلب الأول : معيار التدقيق الجزائري 600 استخدام عمل مدقق داخلي .

يمثل هذا المعيار طرق استفادة المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي.

الجدول 11: المعيار رقم 610 استخدام عمل مدقق داخلي .

المعيار	النطاق	الهدف	الواجبات
المعيار الجزائري 600 استخدام عمل مدققين آخرين	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أ ن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.	إن وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي: – تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين. – في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين	– امكانية تحديد أعمال استخدام امتداد الداخليين المدققين. – استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة. – التوثيق.

		لاحتياجات التدقيق.	

المصدر من اعداد الطالبة بالاستناد على المعيار الجزائري 610 .إلا أنه لم نجد معيار دولي للمقارنة معه .

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

-يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي و كذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

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

المطلب الثاني : المعيار الجزائري 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق .

يتضمن هذا المعيار حاجة المدقق إلى الاستعانة بخبرة شخص يدعى خبير مهني ليستفيد من خبرته على أن يكون ذا كفاءة عالية .

الجدول12: المعيار 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق .

المعيار	النطاق	الهدف	المتطلبات
المعيار الجزائري رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ	أهداف المدقق هي كالتالي: -تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه. -تحديد إذا قرر استخدام	-تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير. - طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق. - كفاءة مهارات و

	باستنتاجات الخبير.	أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.	موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على المعيار الجزائري رقم 620 (المعيار الدولي لم يوجد) .

لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

يتكوّن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمّت معالجتها في المعيار 220 ؛ أو يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلّ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية(خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمّت معالجتها في المعيار 500.

المطلب الثالث :المعيار الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق .

يتضمن هذا المعيار الواجبات الواقعة على عاتق المدقق حول القيام باتفاقات مع الإدارة حول تدقيق الكشوف المالية

الجدول 13: المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

المعيار	النطاق	الهدف	المتطلبات
المعيار الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق. يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية	إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها: -ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة. -بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق	

	وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.	والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على أحكام مهمة التدقيق. -. يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة .يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.	

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على المعيار الجزائري 210 (المعيار الدولي لم نجده)

يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما:

-المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدد كشوفه المالية، الإدارة تعترف و تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية.

-تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال.

-لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.

المطلب الرابع : المعيار الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية .

يتضمن هذا المعيار استغلال المدقق لمجمل إجراءات التأكيد الخارجي بغية الوصول إلى أدلة ذات صورة صادقة .

الجدول 14: المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية .

المعيار	النطاق	الهدف	المتطلبات
المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية .	يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد	هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و	- التأكيد الخارجي: و هو دليل مثبت يتم التحصيل عليه عن

	الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.	وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.	طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي الكتروني أو شكل آخر. -طلب تأكيد مستعجل(تأكيد ايجابي)هو طلب من خلاله يكون" الغير " مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة. -طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعيار الجزائري 505 (المعيار الدولي لا يوجد) .

المطلب الخامس : المعيار الجزائري رقم 560 احداث تقع بعد إقفال الحسابات .

عموما يتمحور موضوع هذا المعيار حول مسؤولية المدقق بعد إقفال الحسابات، حيث أنه لن يتحمل أية مسؤولية بعد عملية إقفال الحسابات حتى لو أدرك العديد من الحقائق .

الجدول 15: المعيار رقم 560 احدث تقع بعد إقفال الحسابات

المعيار	النطاق	الهدف	المتطلبات
المعيار الجزائري 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات .	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.	– الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال)و تاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق. – المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.	– أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق. – حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية. – حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعيار الجزائري 560. (المعيار الدولي لا يوجد)

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

بين تاريخ إعداد الكشوف المالية(تاريخ إقفال الحسابات)و تاريخ تقرير المدقق.

-بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة يدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه على أن المدقق قد أخد بعين الاعتبار أثر الأحداث و المعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

-يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

*تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات .

*تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق و التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

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

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

-تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة

أو من طرف الهيئة المداولة.

تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد لأطراف خارجية.

خلاصة الفصل :

يعتبر تبني الجزائر للمعايير الدولية الحل الأمثل لممارسة المهنة بشكل أفضل لذا كان من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية وهذا لخلق التوافق بينهما.

فلجأت الجزائر إلى تعديل بعض المعايير الدولية وفق ما يناسب بيئتها ويلائم احتياجاتها، من خلال تغيرات طفيفة على المعايير الدولية فمن خلال جداول المقارنة نلاحظ يوجد اختلافات لا يتمكن من ملاحظتها إلا أهل المهنة والتخصص .

خاتمة:

مما لاشك فيه أن التدقيق جاء كضرورة حتمية نتيجة التطورات الطارئة على علم المحاسبة واتساع حجم ونشاط المؤسسات الاقتصادية حيث أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهنة جد ضرورية فهي وليدة الحاجة نظرا لاحتياج معظم القطاعات الاقتصادية لها.

بحيث يمكن أصحاب الأموال من متابعة كل ما يحدث داخل المؤسسة ومدى أمانة وصدق القائمين والمسؤولين على أموالهم، وهذا ما يعود بالإيجاب على نشاط هذه الأخيرة وساعد في نجاحها بشكل كبير جدا لكنه يشترط فيها أن الشخص المدقق يجب أن يكون ذا خبرة وكفاءة ويلتزم بالأمانة والمصداقية من أجل إبداء رأي فني محايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية لمن يهمه أمرها، سواء كانوا متعاملين أو مساهمين وكذلك بنوك وموردين.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى جملة من نتائج متعلقة بالفرضيات المطروحة سابقا كما يلي:

- الفرضية الأولى: تم اختبار صحة الفرضية حيث أن الممارسات المهنية للتدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسات المهنية للتدقيق دوليا لذلك كان الهدف من المعايير الدولية للتدقيق توحيد تلك الممارسات المهنية لتحظى بالقبول العام .
- الفرضية الثانية: تسعى الجزائر كغيرها من الدول إلى التكيف مع المعايير الدولية ومواكبة التطورات الحاصلة دوليا.
- الفرضية الثالثة: تعتبر مهنة التدقيق في الجزائر من المهن الجد صعبة والتي تعاني قصورا يجعل المهنة وأصحابها أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية.

أهم النتائج:

من خلال دراستنا والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي بالإضافة إلى إصدار المعايير الدولية للتدقيق و محتواها مع تسليط الضوء على المعايير الجزائرية المعدلة و توصلنا إلى أنه تم تعديل المعايير الدولية وفق ما يناسب البيئة الجزائرية مطلقين عليها اسم المعايير الجزائرية للتدقيق، فالجزائر كغيرها من الدول تسعى للنهوض باقتصادها والخروج من عزلتها وموجهة التحديات في كل القطاعات خصوصا القطاع الاقتصادي، لمواكبة

التطورات الحاصلة في هذا النطاق من خلال سن مجموعة من القوانين و اعتماد على مبادئ ونصوص تشريعية وتكييف التدقيق مع المعايير الدولية لخلق التوافق بينهما.

-تساعد المعايير الدولية من رفع كفاءة المهنة وعدالة القوائم المالية ومصداقيتها.

- تعتبر مهنة التدقيق من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية.

- محولة تكيف الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق من خلال الرفع من كفاءة وخبرة المدققين.

- تساعد المعايير الدولية للتدقيق من مساعدة مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.

-مساهمة عملية التدقيق في تنظيم المهنة وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة لتحديد التوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة.

-بالفعل التدقيق مهنة جد صعبة تحتاج إلى صبر طويل وأخلاق عالية للمحافظة على أموال الغير وإلى خبرات مهنية وكوادر كفئ بهذه المهنة للحصول على كشوف مالية صادقة وشفافة خالية من الغش والسهو والخطأ.

وبعد تناولنا لمختلف الجوانب النظرية لهذا الموضوع توصلنا إلى جملة من النصائح كالآتي:

- وضع أسس ومبادئ وشروط للرفع من الكفاءة المهنية للمدقق في الجزائر.
- نظرا للأهمية التي تكتسيها مهنة المدقق وجب على الدولة فرض مجموعة من الأسس والضوابط العلمية للشروط الواجب توفرها في الشخص المدقق .
- وجوب اجراء امتحانات ومسابقات للمدققين المتربصين لتحديد مدى إمكانيتهم على تحمل المسؤولية الملقاة على عاتقهم .
- القيام بدورات تكوينية لخلق التواصل بين الأكاديميين والمهنيين لتبادل المعارف والخبرات.

آفاق الدراسة: تناولت الدراسة أهم المعايير الدولية وأهم المعايير الجزائرية و إجراء مقارنة بينهما لتحديد أوجه التشابه مع شرح مفصل لكل معيار على حدى مما يمكننا من طرح بعض المواضيع القابلة للدراسة منها:

- النتيجة التي حققتها الجزائر من تبنيها للمعايير الدولية وتعديلها في أرض الواقع.
- أهمية القوانين والنصوص التشريعية على واقع مهنة التدقيق في الجزائر .
- المقارنة بين المتطلبات الجزائرية ودولة أخرى أجنبية لاعتماد مهنة الخبير المحاسبي.

قائمة المصادر والمراجع:

قائمة الكتب:

1- جمعة أحمد حلمي مدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء الأردن، 2005.

2-كايد سعود ، تدقيق الحسابات، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 1432-2012.

3- عبد الله خالد امين خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، الطبعة الثانية الأردن، 2004.

4- المطارنة غسان فلاح تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

5- مسعد مُحَّد فضل والدكتور خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات دار كنوز المعرفة العلمية.

قائمة المذكرات:

6-لقليطي الأخضر مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، باتنة.

7- مازون أمين ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر.

8-عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة 2011.

9- عون زينب، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل القانون المراجعة في الجزائر القانون10-01 .

10-زوهري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية عن مهنة التدقيق في الجزائر.

القوانين واللوائح :

11-المادة القانونية 1-2-3 من القانون31/11 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق27 يناير 2011 الجريدة الرسمية رقم 07.

12 - المادة القانونية 1-2 من القانون 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011 الجريدة الرسمية رقم 07.

13-المواد القانونية 5-6 من القانون 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011 الجريدة الرسمية رقم 07.

14 - المادة من 1إلى 24 من القانون 10-01 المؤرخ في 11 يونيو 2010 الجريدة الرسمية 42.

أوراق بحثية :

15 – ن- عبد الصمد ملخص دروس ومحاضرات في مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية.

16-مُحَّد سيد – بوعدار شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون 10-01.

17 – مدونة صالح مُحَّد القرا للعلوم المالية والإدارية المعيار 210 skarra.wordpress.com.

18- مراجعة ومراقبة داخلية، تخصص محاسبة، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج –المملكة العربية السعودية.

المقررات :

19 – décision n150 le 11/10/2016 de monsieur le ministre des finance portant normes algériennes d'audit (300).

20 – décision n150 le 11/10/2016 de monsieur le ministre des finance portant normes algériennes d'audit (510).

21 – décision n23 le 26/03/2017 de monsieur le ministre des finance portant normes algériennes d'audit (520).

22 – décision n23 le 26/03/2017 de monsieur le ministre des finance portant normes algériennes d'audit (620).

décision n002 du 04/002/2016 de monsieur le ministre dès finance 23
portant normes algériennes d'audit (210).

décision n002 du 04/002/2016 de monsieur le ministre dès finance -24
portant normes algériennes d'audit(580)