

معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية
-دراسة مقارنة مع المعيار الدولي-

د/علي عبد الصمد عمر - جامعة المدية

أ/خلادي راضية - جامعة المدية

الإرسال: 2017/12/01 تاريخ القبول: 2018/02/05 تاريخ النشر: 2018/09/15

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 والموسوم بـ: "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له، وذلك بإظهار أوجه التشابه والاختلاف بينهما، بالإضافة إلى إظهار الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري وسبل تفعيل تطبيقه، ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي عند التعرض للأدبيات النظرية للمعيارين، و تبيين العناصر التي يتشابه فيها المعيار الجزائري مع نظيره الدولي.

وخلُصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 جاء بصفة مركزة ولم يُتبع بالتفسيرات التي توضح كيفية تطبيقه، كما أنّ الجهة المصدرة له لم تقم بإصدار نشرات حول المعيار أو حتى القيام بدورات تكوينية من أجل شرح فحوى المعيار للمختصين والمهتمين بهذا المجال.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، أحكام مهمة التدقيق، معايير التدقيق الدولية.

Summary:

The objective of this study is to know the compatibility of the Algerian Standard of Audit No. 210, which is referred to as: "Agreement on the provisions of the audit function" and the relevant international standard of auditing, by showing the similarities and differences between them. The use of the analytical descriptive approach when exposed to the theoretical literature of the two criteria, and to identify the elements in which the Algerian standard is similar to its international counterpart.

The study concluded that the Algerian standard of auditing No. 210 was concentrated and did not follow the explanations that explain how to apply it, and the issuer did not issue publications about the standard or even conduct training courses in order to explain the essence of the standard to specialists and interested in this field.

Key words: Algerian Auditing Standards, Agreement on Audit Terms, International Standards of Auditing

مقدمة:

أدّى ظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية إلى المزيد من الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية، وهذا بسبب المشاكل التي مست مهنة التدقيق، نظرا لعدم التوافق

بين الدول من حيث تطبيق وممارسة المهنة، هذا ما أدى بالمنظمات المهنية الدولية إلى إصدار معايير دولية للتدقيق من أجل توحيد ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم.

في هذا السياق شهدت الجزائر خلال العقد الماضي تغيرات اقتصادية من أجل زيادة الاستثمارات الأجنبية وانفتاح الاقتصاد الجزائري على البيئة العالمية، حيث دخلت الجزائر في اتفاقية الشراكة الأورو متوسطية ومفاوضات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، مما سيؤثر سلباً على المؤسسات الاقتصادية في حالة عدم قدرتها على تقديم قوائم مالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وكذا تدقيقها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، من أجل توفير نوع من المصدقية والموثوقية وقابلية المقارنة اللازمة لكل المستخدمين (سايج فايز، 2015)¹.

هذا ما جعل الجزائر تتبنى إصلاحات محاسبية من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، وقد تم البدء به في سنة 2010، كما تبنت الجزائر إصلاحات على مهنة التدقيق كامتداد للإصلاحات المحاسبية من خلال إصدار القانون 10-01 المعدل للقانون 91-08 المتعلق بمهنة خبير محاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد سعت من خلاله إلى إيجاد توافق دولي مع معايير التدقيق الدولية، كما قامت الجزائر من خلال هذا القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة واستحداث لجان على غرار لجنة التقييس والتي تعنى بإصدار معايير المحاسبة والتدقيق المحلية، حيث قام المجلس بإصدار 8 معايير للتدقيق سنة 2016 و 8 معايير أخرى سنة 2017.

ومن المعايير التي أصدرها المجلس سنة 2016 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الموسوم بـ: "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" الذي سنقوم بدراسته ومقارنته بالمعيار الدولي للتدقيق ومعرفة مدى توافقه معه.

الإشكالية الرئيسية:

¹ سايج فايز، أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2015، ص3 (بتصرف).

من خلال العرض السابق يمكن طرح الإشكالية التالية والمتمثلة في: ما مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 210؟ وما هي أهم الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري؟

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف المجلس الوطني للمحاسبة نظراً لحداثتها، حيث جاءت هذه المعايير من أجل إضفاء الصبغة الدولية على كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية، تهدف الدراسة إلى:

- تبيين نقاط التوافق و الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 و نظيره الدولي.

- إظهار الهدف من إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.

- استخلاص الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية، نطبق المنهج الوصفي عندما نقوم بتعريف المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 وتبيان أوجه التشابه والاختلاف بينه وبين المعيار الدولي، وقد قمنا بتعريف المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 وتبيين المعيار الدولي الذي يقابله ثم قمنا بإظهار أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين المعيارين من حيث الشكل والمضمون، كما أظهرنا دواعي تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، وفي الأخير قمنا باستخلاص الانتقادات الموجهة للمعيار الجزائري.

أولا : الدراسات السابقة

1. دراسة بن حواس كريمة وبنية عمر(2016)²: دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية.

² بن حواس كريمة وبنية عمر، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للدراسات، العدد 40، كانون الأول، 2016.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ملائمة التوجه لمعايير التدقيق الدولية في ظل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وتحديد أهم نقاط الاتفاق والاختلاف بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، وقد قام الباحثان بالاعتماد على المنهج الوصفي باستعمال مختلف البحوث السابقة المتاحة في المكتبات، كما قاما بدراسة ميدانية من خلال استبيان وخلصت الدراسة إلى أن معايير المحاسبة الدولية تساعد على التوجه نحو معايير التدقيق الدولية هذا ما يساعد في خلق إطار مرجعي مناسب لمهنة التدقيق في الجزائر، كما أن تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف محافظي الحسابات.

2. دراسة سايج فايز (2015)³: أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي حالة الجزائر.

هدفت الدراسة إلى عرض ملخص للمعايير الدولية للتدقيق وتبيان دورها وأهميتها بالنسبة للمدققين الخارجيين، وتقييم درجة نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المدققين الخارجيين من خلال الوقوف على صعوبات تطبيقه بعد 3 سنوات، كما هدفت الدراسة إلى تقييم واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر لمواجهة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني معايير التدقيق الدولية، وقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي و المنهج الوصفي والمنهج التحليلي عند عرض محتوى البحث من الإصلاحات الدولية والمحلية في مجال المحاسبة والتدقيق، كما قام الباحث باستخدام أداة الاستبانة من أجل استقراء واقع وإمكانية تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، وخلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي مازال يلقي صعوبات في التطبيق وهذا ما يؤدي إلى إعادة النظر في التنظيم المحاسبي كما أن نظام التدقيق في الجزائر يفتقر إلى إطار تصوري للتدقيق المالي قبل التطرق إلى تبني معايير التدقيق الدولية، كما أن المجلس الوطني للمحاسبة باشر في إعداد معايير جزائرية للتدقيق تنسجم مع المعايير الدولية، وقد أوصى الباحث بضرورة الاستفادة من التجارب الدولية في تبني المعايير الدولية للتدقيق اختصاراً للوقت وتجنباً للأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، مع ضرورة إشراك المهنيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة في وضع التشريعات والقوانين.

³سايج فايز، أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2015.

3- دراسة يزيد تفرات وآخرون (2018)⁴: دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق و نظيره الدولي دراسة حالة المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية

هدفت الدراسة إلى عرض المعايير الجزائرية للتدقيق التي قامت الجزائر بإصدارها، وهذا من خلال توضيح محتوى المعايير وهدف المدقق من خلال كل معيار، بالإضافة إلى إظهار أوجه التشابه و الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 و المعيار الدولي الموافق له، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة التي خلصت إلى أن المعيار الجزائري لم يتبع بالتفسيرات التي توضح المعيار وكيفية تطبيقه كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي، غير أنه هناك بعض الاختلافات التي ليس لها تأثير على تغير مضمون المعيار بل هي اختلافات في المصطلحات فقط.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

تميزت الدراسات السابقة بكونها ركزت على المقارنة بين المعايير الدولية والقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، و إظهار مدى توافق القوانين مع المعايير الدولية و أهمية تبنيتها، كما ركزت على تقييم واقع مهنة التدقيق في الجزائر من أجل التكيف مع مشروع تبني معايير التدقيق الدولية، كما أظهرت أوجه التوافق و الاختلاف بين المعيار الجزائري رقم 505 و المعيار الدولي الموافق له، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات هي الدراسة المقارنة كانت بين المعيار الجزائري رقم 210 و المعيار الدولي المرافق له، بالإضافة إلى تركيزنا على إظهار أهم الانتقادات التي وجهناها للمعيار الجزائري نظرا للنقائص التي تم استخلاصها من خلال مقارنته مع المعيار الدولي.

ثانيا: عرض لمضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 و المعيار الدولي الموافق له

1. تعريف المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

يعنى معيار التدقيق الجزائري رقم 210 والموسوم ب: "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" الصادر بموجب المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة، بمعالجة

⁴ يزيد تفرات وآخرون، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق و نظيره الدولي دراسة حالة المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، يومي 11 و12 أفريل 2018، جامعة بومرداس.

واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق.⁵

يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذا المهام الملحقمة مع وجود بعض الخصائص فيما يتعلق بالتدقيقات المتكررة، و يمكن هدف المدقق حسب المعيار في قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى على أساسها التدقيق قد تم الاتفاق عليها، وبعد التأكد من وجود تفاهم بين المدقق و الإدارة على أحكام المهمة، يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة.⁶

2. مضمون المعيار الجزائري للتدقيق 210

يحتوي المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 عناصر نذكرها كما يلي:

- ❖ مقدمة: احتوت على مجال تطبيق هذا المعيار والأهداف المرجوة منه.
- ❖ الشروط المسبقة للتدقيق: حيث بينت ما هي الشروط التي يضمنها المدقق من أجل البدء في عملية التدقيق ويجب الاتفاق عليها بينه وبين الإدارة.
- ❖ محتوى الرسالة: حيث أظهرت أهم ما تحتويه رسالة التكليف بالمهمة في حالة الأحكام أساسية وحالات التدقيقات المتكررة.
- ❖ تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية: حيث أظهرت هذه النقطة الحالات التي يقبل فيها المدقق تعديل أحكام المهمة والحالات التي لا يقبل فيها هذا التعديل.
- ❖ خصوصيات أخرى: حيث أظهرت كيفية التعامل مع حالة التدقيقات المشتركة والحسابات المدججة والمجمعة.

3. مضمون المعيار الدولي للتدقيق رقم 210:

⁵وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 2 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق 210 -

اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق- ص2.

⁶ تفرات يزيد وآخرون، مرجع سابق، ص 63 (بتصرف)

يقابل المعيار الجزائري المعيار الدولي رقم 210 شروط التكليف بالتدقيق حيث الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات موافقة شروط التكليف مع العميل، ومساعدة المدقق في إعداد كتاب التكليف المتعلقة بتدقيق البيانات المالية⁷.

يحتوي المعيار الدولي على العناصر التالية: ⁸

- ❖ مقدمة: احتوت على نطاق المعيار و هدف المدقق من هذا المعيار ، كما احتوت تعريف لما يقصد به المعيار عند استخدام مصطلح الإدارة فإنه يقصد به الإدارة وعند استخدام عبارة وإذا لزم الأمر فيقصد به المكلفون بالحوكمة.
- ❖ المتطلبات: و التي احتوت على الشروط المسبقة للمراجعة، و ما يجب على المدقق الاتفاق مع الإدارة حول شروط القيام بالمهمة، كما تضمن حالات المراجعة المتكررة و حالات قبول المدقق إجراء تغيير حول الشروط المسبقة للتدقيق.
- ❖ التطبيق و الموارد التفسيرية الأخرى: و الذي احتوى على كيفية تطبيق المعيار من حيث النطاق و المواد التفسيرية لما جاء في متطلبات المعيار و كذا احتوى على ملحقين الأول تمثل في مثال لخطاب ارتباط المراجعة أما الملحق الثاني فتمثل في تحديد مدى قبول أطر ذات غرض عام.

4. انعكاسات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 على ممارسة المهنة في الجزائر

جاءت المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لتبين الكيفية والجهة التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات كما يلي: "تعيّن الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"⁹.

من أجل فهم تطبيق هذه المادة جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، وقد بينت المادة 14 منه على أنه يتعيّن على محافظ الحسابات

⁷ International auditing and assurance standards board, Hand book of international quality control auditing review, other assurance, and related services pronouncements, vol1, 2016/2017 edition, p117.

⁸ تم الاعتماد على المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين نظرا لتبنيها للمعيار الدولي للتدقيق رقم 210 بدون تعديل
⁹ المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010، ص7.

المقبول إرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة المعنية في أجل أقصاه 8 أيام بعد تاريخ وصل استلام التبليغ.¹⁰

ومن أجل تمكين مدقق الحسابات من إعداد رسالة التكليف بالمهمة ومعرفة ما تحتويه وكيفية إعدادها وإرسالها للجهة المعنية، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، حيث من قبل صدور المعيار كان المدقق يرسل برسالة قبول المهمة للجمعية العامة للهيئة المعنية وهذا تطبيقاً للمرسوم التنفيذي رقم 11-32، ثم جاء المعيار ليوضح كيفية إعداد رسالة المهمة من خلال إظهار ما تحتويه الرسالة والهدف من إعدادها وهذا حفاظاً على حقوق المدقق وكذا الاتفاق على شروط المهمة من قبل البدء بها حتى تكون الإدارة على علم بكل الشروط ولا يحدث هناك أي سوء تفاهم خلال القيام بالمهمة من قبل مدقق الحسابات.

ثالثاً: أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي

يمكن تقسيم أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري رقم 210 والمعيار الدولي إلى أوجه اختلاف من حيث الشكل وتتمثل أهمها في كيفية صياغة الفهرس، المصطلحات والعبارات المستعملة، ومن حيث المضمون أي محتوى ما جاء به كل معيار وتتمثل أهمها في أهداف المعيار، محتوى نموذج التكليف بالمهمة، مسؤوليات المدقق والإدارة... الخ ويمكن تبين أهمها فيما يلي:

1. أوجه الاختلاف بين المعيارين من حيث الشكل

يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 والمعيار الدولي للتدقيق رقم 210 من حيث الشكل في الجدول الموالي:

¹⁰المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، جريدة رسمية العدد 7 المؤرخة في 2 فيفري 2011، ص24.

جدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري

والمعيار الدولي للتدقيق من حيث الشكل

المعيار وجه المقارنة	معيار التدقيق الدولي "210"	معيار التدقيق الجزائري "210"
عنوان المعيار	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
الفهرس	محتويات فقرات	فهرس بعنوانين
المصطلحات	<ul style="list-style-type: none"> ● خطاب ارتباط المراجعة ● نطاق المعيار ● التعريفات ● المتطلبات مصطلح يشمل الشروط المسبقة و العمليات المتكررة و الاتفاق على الشروط مع كيفية قبول إجراء تغيير في الشروط المتفق عليها و الاعتبارات الإضافية. ● يعبر عن المؤسسة محل التدقيق بالممثل المناسب بالإدارة أو المكلفين بحوكمة الشركة 	<ul style="list-style-type: none"> ● رسالة مهمة ● مجال تطبيق المعيار ● غير موجودة ● العناصر الذي احتواها مصطلح المتطلبات جاءت عبارة عن عناوين منفصلة في المعيار الجزائري . ● يعبر عن المؤسسة محل التدقيق بالكيان
عناصر أخرى	احتوى على عنوان التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى وهي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار و تفسيراته	لم يحتوي المعيار على مصطلح المواد التفسيرات

المصدر: من إعداد الباحثين.

من خلال الجدول السابق يمكن القول أنه من ناحية الشكل هناك بعض الاختلافات بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي والتي لم تؤثر كثيراً في المضمون، فنجد بعض المصطلحات غير المتوافقة مثل عنوان المعيار وطريقة تقديم محتوى المعيار ففي المعيار الجزائري كان عبارة عن فهرس بعنوانين أما المعيار الجزائري فكان بمحتوى وعبارة عن فقرات، كما أن مصطلح رسالة المهمة أطلق على الرسالة التي يقوم المدقق بإعدادها عند قبوله المهمة وهذا حسب المعيار الجزائري ونجدها في المعيار الدولي أطلق عليها مصطلح خطاب ارتباط المراجعة، كما نجد بعض العناصر التي ذكرها المعيار الدولي بصفة مركزة واحتواها مصطلح المتطلبات ولكن فصل فيها في العنصر الذي احتوى التطبيق والتفسيرات، لكن في المعيار الجزائري نجد أنه فصل في هذه العناصر ولم يتبع المعيار

بتفسيرات التي تمكن مستعمل المعيار من معرفة كيفية تطبيقه في الواقع وهذا ما يعاب على المعيار الجزائري.

2. أوجه الاختلاف بين المعيارين من حيث المضمون

جدول رقم 02: أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري

والمعيار الدولي للتدقيق من حيث المضمون

المعيار	معيار التدقيق الدولي "210"	معيار التدقيق الجزائري "210"
وجه المقارنة		
الأهداف	احتوته المقدمة في المعيار الدولي وجاء عنصر منفصل في المعيار الجزائري غير أنه احتوى على نفس المفهوم وهو هدف المدقق الاستمرارية والقبول في الارتباط بالمراجعة أو متابعة المهمة وذلك عند توفر الشروط المتفق عليها مسبقا.	
المصطلحات	الشروط المسبقة عبر عنها المعيار بصفة عامة حيث ذكر انه على المدقق والإدارة الاتفاق على شروط التكاليف.	الشروط المسبقة تم إظهارها بصفة مفصلة وعبارة عن نقاط يجب الاتفاق عليها بين الكيان والمدقق.
نموذج الرسالة	<ul style="list-style-type: none"> • مثال لخطاب ارتباط المراجعة جاء في الملحق رقم 1. • خطاب ارتباط المراجعة موجه إلى الممثل. • المناسب للإدارة أو المسؤول عن حوكمة الشركة. • بداية كتاب التكاليف بعبارة بناء على طلبكم ... • عدم احتواء النموذج على عبارة الجمالة في آخر كتاب التكاليف. 	<ul style="list-style-type: none"> • النموذج احتواه المعيار في الأخير . • رسالة المهمة موجهة لإدارة الكيان. • بداية رسالة المهمة بعبارة في إطار عهدة محافظ الحسابات لكيانكم... • احتواء نموذج رسالة المهمة على عبارة الجمالة في آخر رسالة المهمة.
محتوى الرسالة	لا يوجد تقسيم لمحتوى الخطاب بل وضع المحتوى ذكر النطاق والهدف من التدقيق وكذا مسؤولية المراجع وذكر مسؤولية الإدارة مع ذكر معلومات أخرى مثل أتعاب المدقق وطريقة سدادها وأي شروط أخرى ذات علاقة.	قسم محتوى الرسالة إلى أحكام أساسية و تدقيقات متكررة.
مسؤولية الإدارة	لم يتم تحديدها بصفة مدققة.	تم تحديدها بصفة مفصلة.
المدة	لم يتم تحديد المدة.	حددت مدة المهمة بثلاث سنوات في رسالة المهمة
التفسيرات	احتوائه للتفسيرات.	افتقاره للتفسيرات.

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه يمكن القول أنه هناك أوجه اختلاف بين المعيار الدولي للتدقيق رقم 210 والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 من حيث المضمون، ونجد ذلك في عدة عناصر، حيث نجد بعض النقاط فصلت فيها المعيار الجزائري ولم يفصل فيها المعيار الدولي، فمن حيث الهدف

نجده في مقدمة المعيار الدولي بصفة مركزة، غير أن الهدف من المعيار الجزائري ذكر في نقاط مفصلة، أما نموذج الرسالة فنجد أن المعيار الدولي لم يفصل فيها مثل المعيار الجزائري، ومن حيث مدة العقد فإن المعيار الجزائري حددها بثلاث سنوات طبقاً للقانون 10-01، غير أن المعيار الدولي لم يحدّد مدة انتهاء هذا التكليف، كما نجد احتواء المعيار الدولي للتفسيرات وهو ما يفتقر له المعيار الجزائري، حيث تعتبر هذه التفسيرات مهمة من أجل الفهم الجيد في تطبيق المعيار. من خلال ما سبق من تبيان لأوجه الاختلاف بين المعيارين الجزائري والدولي من حيث الشكل والمضمون، يمكن القول أن المعيار الجزائري جاء مطابقاً للمعيار الدولي في بعض النقاط سواء في الشكل أو المضمون، وجاء مخالفاً له في نقاط أخرى، حيث أنّ الجهة المصدرة للمعيار الجزائري قامت بتكييف المعيار بما يتلاءم البيئة الجزائرية وكذا حسب قوانين الدولة المعمول بها، حيث تفرّد المعيار الجزائري عن المعيار الدولي من خلال استعماله لمصطلح الكيان في إشارة إلى المؤسسة التي سيقوم المدقق بتدقيق قوائمها المالية، وهذا المصطلح مذكور في القوانين الجزائرية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات مثل المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ووضّح المعيار الجزائري الشروط المسبقة التي يجب الاتفاق عليها بين المدقق والكيان، بصفة مفصلة، كما أنّ هناك بعض التفاصيل التي اهتم بها المعيار الجزائري إذا ما قورنت بالمعيار الدولي.

رابعا: الانتقادات الموجهة إلى المعيار الجزائري

- ❖ عند الاطلاع على رسالة مهمة التكليف نفهم من خلالها أن المدقق هو من يعرض خدماته على المؤسسة أو الكيان وليس العكس وهذا ما يناهز استقلالية المدقق.
- ❖ من خلال المعيار لم يتم التطرق إلى من يقوم بتعيين محافظ الحسابات في الجزائر وتركه مبهم حيث يوجه المدقق الرسالة إلى إدارة الكيان والتي يمكن أن يكون مجلس الإدارة أو المسير الذي سيقوم المدقق بإعطاء رأيه حول قوائمها المالية وهذا يتناقض مع استقلالية المدقق.
- ❖ من خلال المعيار لم نجد أنه يتطرق إلى إمكانية إعادة تكليف المدقق بالمهمة لعهدتها ثانية وهذا نجد في القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة محافظي الحسابات.
- ❖ الاتفاق على أتعاب المدقق من خلال رسالة مهمة التكليف قبل الشروع في العمل وتحديد كيفية تسديدها يؤثّر على قواعد السلوك المهني للمدقق وإبداء العناية من طرفه خصوصاً إذا وجد أن المؤسسة ذات حجم كبير.

❖ فيما يخص الأتعاب فإنه يتم تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط الذي يحتوي على الأتعاب التي لا يجب أن يتجاوزها مقدّم العرض وهنا نجد أن الاتفاق يبقى شكلي لأنه قد عرفت الأتعاب في الأول وتم اختيار المدقق نظراً لكونه قدّم أحسن عرض من حيث الأتعاب.

❖ هذا المعيار لم يتطرق إلى الحالات التي يرفض فيها تعيين المدقق وهي حالات التنافي والموانع التي ذكرت في القانون 10-01.

❖ صدور المعيار بصفة مركزة حيث لم يتبع بالتفسيرات التي تمكن من فهم المعيار وكيفية تطبيقه في بيئة الأعمال الجزائرية عكس ما نجده في المعيار الدولي حيث يكون متنوع بالتفسيرات والتوضيحات التي تسهل من فهم المعيار وتطبيقه من طرف المهنيين.

خامساً: محفزات تبني معيار التدقيق رقم 210

يساهم تبني المعايير الدولية للتدقيق في تغيير طبيعة ممارسة المهنة في الجزائر، حيث سينعكس إيجاباً على ممارسة المهنة وعلى بيئة الأعمال بصفة عامة، حيث الاعتماد على المعايير الدولية عند إعداد التقارير المالية من شأنه أن يزيد في ثقة القرار الاستثماري المبني على أساس هذه القوائم المالية، نظراً لدقة المعلومات التي توفرها¹¹، كما أن كيفية قبول المهمة والاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق من بين العناصر التي تؤثر على نتائج التدقيق، ومن هنا يمكن أن ندرج بعض العناصر والتي من شأنها المساهمة في تفعيل تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 210 كما يلي:

❖ لا بد على لجنة المعايير المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من عقد اجتماعات تجمع بين المهنيين والأكاديميين مثل ما يقوم به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وهذا للتشاور حول المعيار رقم 210 محل الصدور من أجل الوصول إلى صيغة ملائمة تأخذ بعين الاعتبار الجانب الشكلي والمحتوى بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية وبيئة الأعمال الجزائرية، كما تقوم بإصدار إرشادات وتفسيرات خاصة بالمعيار رقم 210 حتى يسهل فهمها وتطبيقها في الميدان.

❖ تفعيل لجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بدورات تكوينية للمهنيين وتبيين كيفية التطبيق العملي للمعيار رقم 210.

¹¹ سايح فايز، مرجع سابق، ص 307.

❖ ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية وهذا فيما يخص المعيار رقم 210 يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين.

الخاتمة

في الختام يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- قامت الجزائر بإصلاحات مهمة على مستوى المحاسبة والتدقيق، حيث أصدرت النظام المحاسبي المالي الذي عوض المخطط الوطني المحاسبي، نظراً لعدم توافقه مع تغيرات البيئة المحاسبية الدولية.
- قامت بإصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة خبير محاسب محافظ حسابات ومحاسب معتمد والذي كان مستوحى من المعايير الدولية للتدقيق.
- قصد تحسين ممارسة مهنة التدقيق، رأت الجزائر أن تصدر معايير خاصة بالتدقيق تكون محلية، ومن بين هذه المعايير المعيار رقم 210 "اتفاق حول مهام التدقيق" الذي يعتبر مستوحى من المعيار الدولي رقم 210 "شروط التكليف بالتدقيق".
- قامت الجهة المصدرة للمعايير في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة)، بتكييف المعيار رقم 210 مع البيئة الجزائرية وذلك حسب القوانين المعمول بها محلياً.
- يهدف المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 إلى توضيح كيفية إعداد رسالة المهمة من خلال إظهار ما تحتويه الرسالة والهدف من إعدادها وهذا حفاظاً على حقوق المدقق وكذا الاتفاق على شروط المهمة من قبل البدء بها حتى تكون الإدارة على علم بكل الشروط ولا يحدث هناك أي سوء تفاهم خلال القيام بالمهمة من قبل مدقق الحسابات.
- هناك توافق بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 و المعيار الدولي الموافق له ، إلا أنه يوجد بعض الاختلافات التي لم تؤثر في تغيير مضمون المعيار حيث كانت من ناحية المصطلحات المستخدمة.
- هناك انتقادات للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 حيث جاء المعيار بصفة مركزة ولم يتبع بالتفسيرات التي توضح المعيار وكيفية تطبيقه، كما هو حال المعيار الدولي ، كما أنّ الجهة المصدرة لهذا المعيار لم تقم بطبع نشرات حول المعيار أو حتى القيام بدورات تكوينية من أجل شرح فحوى المعيار للمختصين والمهتمين بهذا المجال.

الاقتراحات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها نضع الاقتراحات التالية:

- ضرورة إرفاق المعيار الجزائري للتدقيق بتفسيرات توضح المعيار وكيفية تطبيقه .
- بذل الجهة المصدرة للمعايير جهود أكبر للتعريف بالمعايير التي تصدرها عن طريق نشرات توضح فيها المعايير .
- القيام بدورات تكوينية من أجل شرح فحوى المعيار خاصة للمتخصصين و المهنيين المهتمين.

قائمة المراجع**الكتب:**

- 1- International auditing and assurance standards board, Hand book of international quality control auditing review, other assurance, and related services pronouncements, vol1, 2016/2017 edition.

المذكرات:

- 1- سايج فايز، أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2015.

المقالات:

- 1- بن حواس كريمة و بنية عمر، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للدراسات، العدد 40، كانون الأول، 2016.
- 2- محمد رحاحلة، دراسة مقارنة لمعايير التدقيق و التدقيق الاسلامية مع المعايير الدولية، المجلة الأردنية في الدراسات الاسلامية، المجلد السابع، العدد أ، 2011.

المداخلات:

- 1- يزيد تفرات وآخرون، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق و نظيره الدولي دراسة حالة المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني

حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، يومي 11 و12 أبريل 2018، جامعة بومرداس

القوانين:

- 1- القانون 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسب محافظ حسابات و المحاسب المعتمد، جريدة رسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، جريدة رسمية العدد 7 الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011.
- المقرر رقم 2 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق.