مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية

The extent to which the Algerian Standard for Auditing is consistent with subsequent events and the International Standard on Auditing Under accounting reforms and international auditing standards

أ.سعد بن البار[1]، د/ قربة معمر[2]

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الاغواط

(مخبر دراسات التنمية الاقتصادية جامعة الأغواط)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الأغواط

(مخبر دراسات التنمية الاقتصادية جامعة الأغواط)

تاريخ الاستلام: 28 /2018/02 تاريخ القبول: 2018/06/30

ملخص:

من خلال هذه الورقة البحثية هو محاولة تسليط الضوء على مهنة التدقيق في الجزائر في إطار تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، وذلك من حيث تحديث النظام المحاسبي المالي وواقع مهنة مراجع الحسابات، والمعايير الدولية للتدقيق، مركزين في ذلك على إجراء دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة (NAA 560) والذي أصدرته السلطات الجزائرية والمعيار الدولي للتدقيق.

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي(SCF)، المعايير الدولية للتدقيق(ISA)، المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA).

تصنيف JEL: B1.C2

Abstract: The aim of this paper is to try to shed light on the auditing profession in Algeria as part of the organization of the profession of accounting and auditing under the international standards of accounting and auditing, in terms of updating the financial accounting system and the reality of the profession of auditing and international standards of auditing, Between the Algerian Standard for Auditing Subsequent Events (NAA 560) issued by the Algerian authorities and the International Standard on Auditing.

keywords: The Financial Accounting System (SCF), the International Auditing Standards (ISA), the Algerian Auditing Standards (NAA).

Jel Classification Codes:B1.C1

Résumé:

Cet article vise à mettre en lumière la profession d'auditeur en Algérie dans le cadre de la réglementation de la profession de comptable et d'auditeur selon les normes internationales de comptabilité et d'audit, En ce qui concerne la mise à jour du système de comptabilité financière et la réalité de la profession d'audit, et les normes internationales d'audit, une étude comparative entre la Norme algérienne d'audit des événements postérieurs
(NAA 560) publiée par les autorités algériennes et la Norme internationale d'audit.

Mots-clés: Système de comptabilité financière(SCF), Normes internationales d'audit (ISA), Normes d'audit algériennes (NAA).

Codes de classification de Jel: B1.C1

[1] كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة المسيلة البريد الالكتروني: saad_benelbar@yahoo.fr

[2] كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الأغواط البريد الالكتروني: m.krobba@yahoo.com

1. مقدمة: إن الهدف الأساسي للقوائم المالية التي تنشرها المؤسسة هو تقديم معلومات مفيدة وموثوقة لمساعدة مستعملها في اتخاذ القرارات المختلفة، ومن أجل هذا يلجأ مستخدمو هذه القوائم إلى المراجع الخارجي الذي يقوم بتحديد مدى الاعتماد عليها، فالمراجعة تعتبر الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي المالي على الواقع الفعلي للمؤسسات، وبالتالي توفير معلومات مالية موثوق فيها عن نشاط المؤسسة والتي يمكن الاعتماد عليها في وضع السياسات والخطط، باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي المالي هي مدخلات لمهنة المراجعة والتدقيق. وفي ظل الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة في السنوات الأخيرة في الجزائر قام مجلس المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من معايير التدقيق (12 معيارا)،من بينها معيار التدقيق الجزائري 560 الأحداث اللاحقة. وعلى هذا الأساس نطرح السؤال التالي:

ما مدى توافق معيار التدقيق الجزائري(560) للأحداث اللاحقة مع المعيار الدولي للتدقيق؟

وللإجابة على هذا السؤال، ستكون هذه الورقة البحثية مكونة من أربعة محاور أساسية:

المحور الأول: تحديث النظام المحاسبي المالي(SCF)؛

المحور الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر؛

المحور الثالث: عرض للمعايير الدولية للمراجعة أو التدقيق؛

المحور الرابع: المقارنة بين المعيار الجزائري الأحداث اللاحقة(560) والمعيار الدولي للتدقيق.

2. المحور الأول: تحديث النظام المحاسبي المالي(SCF)

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي (**scf**)، والذي تم صدوره من خلال القانون 07-11 في 2007/11/25،(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007) والمكمل بالنصوص التنظيمية بما في ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات.

يتضمن هذا النص الأخير طرق تقييم جميع بنود الميزانية (الأصول والخصوم والمصروفات والنواتج). وتستند هذه الطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).[1]

ومنذ صدور هذا النص(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 بتاريخ 2009/03/25)، تم تعديل بعض المعايير المحاسبية (IAS/IFRS)، وتم استبدال بعض المعايير الأخرى بالكامل، وبالتالي تم إدخال طرق تقييم جديدة، حسب معايير (IAS/IFRS).

وفيما يلي المعايير الرئيسية التي تأثرت بهذه التغييرات وأثر هذا التغيير على النظام المحاسبي المالي (SCF)، وخاصة **الفصل الثاني "قواعد التقييم والمحاسبة المحددة" والفصل الثالث "طرق التقييم والمحاسبة المحددة"**. "من المرسوم المؤرخ 2008/07/26 المذكور أعلاه:[2]

الجدول(01): تحيين النظام المحاسبي المالي

المعايير الجديدة لإعداد التقارير المالية (IFRS)	SCF
المعيار (IFRS 9):-الأدوات المالية- الذي حل محل المعيار الدولي المحاسبي (IAS 39). يطبق المعيار IFRS 9 على البيانات المالية ابتداءا من 01 جانفي 2018. مع السماح بالتطبيق المبكر، ابتداءا من فيفيري 2015.	**الفصل الثاني.القسم الثاني:** الأصول غير المتداولة(الأصول المالية): الأوراق المالية والذمم المدينة. **الفصل الثاني. القسم السادس:** القروض والخصوم المالية الأخرى
المعايير (IFRS) حول القوائم المالية الموحدة. **-المعيار (IFRS 10)/ القوائم المالية الموحدة.** **-المعيار (IFRS 11)/ الترتيبات المشركة** **-المعيار (IFRS 12)/ الإفصاح عن الملكية في المنشات الأخرى.** هذه المعايير قابلة للتطبيق على البيانات المالية ابتداءا من 01 جانفي 2013 مع السماح بالتطبيق المبكر.	**الفصل الثالث. القسم 2-** التوحيد – تجميع المؤسسات- الحسابات الموحدة.
-المعيار (IFRS 13)- قياس القيمة العادلة	- أشير إلى كلمة "القيمة العادلة" 37 مرة في أساليب التقييم التي

يطبق المعيار في البيانات المالية للسنوات المالية التي تبدأ من 01 جانفي 2013.	المتخذة من طرف (SCF).
المعيار المحاسبي الدولي(IAS 17):- عقود الإيجار- يتم تنفيذ مسودة مراجعة معيار المحاسبة الدولي رقم 17 "عقود الإيجار" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB).	**الفصل الثالث.القسم الخامس**- عقود إيجار- التمويل
-المعيار (IFRS 15):- الإيرادات من العقود مع العملاء. المعيار (IFRS 15) حل مكان المعيار المحاسبي الدولي (IAS11)- عقود الإنشاء- والمعيار(IAS18)- الإيرادات من الأنشطة العادية- إن تاريخ تطبيق المعيار الجديد هو01 جانفي 2017، يسمح التطبيق المبكر.	-**الفصل الأول.**المبادئ العامة. **القسم الأول**: محاسبة الأصول، والخصوم، والأعباء والنواتج. -**الفصل الثالث. القسم الثالث**-عقود طويلة الأجل.
المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية(IFRS) للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة(PME)	ينبغي توسيع معايير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة(PME) لتشمل جميع المؤسسات غير المدرجة في البورصة.

في 13 جانفي 2016، أصدر مجلس المعايير الحاسبية الدولية (IASB)، معيار جديد لإعداد التقارير المالية (IFRS16- عقود الإيجار-)، والذي سيحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) ابتداءا من 01 جانفي 2019، مع السماح بالتطبيق المبكر للكيانات التي تطبق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15)، الإيرادات من العقود مع العملاء السارية(تطبق ابتداءا من 01 جانفي 2018).[3]

في حين المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) يميز نوعين من عقود الإيجار،عقود إيجار التمويل وعقود إيجار البسيط، المعيار (IFRS16) لايقدم إلا نموذج واحد فقط من العقد. في المعيار (IFRS16)، إن المستأجر يعترف بالأصل المقابل وحق استخدام العقار المؤجر والتزام محدد، ويتم رسملة كل عقد من عقود التأجير كما هو الحال بالنسبة لتأجير معيار المحاسبة الدولي IAS17 .[4]

3. المحور الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر

أولا: الإطار التاريخي لتنظيم المهنة

لقد مرت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بخمس مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:[5]

1- قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

2- غداة الاستقلال: كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كثيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والمراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (Les accords d'Evian et la loi fondamentale).

3-المرحلة ما بين 1971-1991: عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

4-المرحلة ما بين 1992-2001: عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبيين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة **ببداية الممارسة الحرة للمهنة.**

5-ابتداء من سنة 2002: إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الإضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

ثانيا: النصوص القانونية المنظمة للمهنة:

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيما يلي:[6]

1-الأمر رقم 82/71 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي: الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين الخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعهد بها للمفتشية العامة للمالية (IGF) مديرية تابعة لوزارة المالية.

2-الأمر رقم 75-25 المؤرخ 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

3-القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة: من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير، بادرت السلطات سنة 1980 إلى إصدار هذا القانون، حيث نصت المادة الخامسة منه على: "يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها".

4-القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: سبق وأن ذكرنا أن مهنة المراجعة في الجزائر عرفت فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

فمن أجل ذلك تم إصدار القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا سنة 1991، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، علما أن مهنة المراجعة كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين التابعين لوزارة المالية.

5-المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13: إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

6- تحديد أتعاب محافظي الحسابات: عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، الذي تم تعديله سنة 2006.

7-إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة: من خلال المرسوم التنفيذي رقم **96-136 المؤرخ في 1996./04/15**

8-إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم **96-318 المؤرخ 1996/09/25.**

9-المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996: كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

10-المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية).

11-قرار مؤرخ في 1998/03/28: يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

12- قرار مؤرخ في 1999/03/24: الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

13- المرسـوم التنفيذي رقـم 01-421: المؤرخ في 2001/12/20 المعـدل والمتمم للمرسـوم التنفيذي رقـم 92-20 الـذي يحـدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

ثالثا: القـانون رقـم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29: المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحـافظ الحسـابات والمحاسـب المعتمـد: الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي التي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لـوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08. وأهم ما جاء به هذا القانون ما يلي:

❖ إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (المادة 04 من القانون 10-01).

❖ إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة: (المادة 05 من القانون 10-01).

- لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية، une commission de normalisation des pratiques et des diligences professionnelles.
- لجنة الاعتماد une commission d'agrément.
- لجنة التكوين une commission de formation.
- لجنة التأديب والتحكيم une commission de discipline et d'arbitrage.
- لجنة مراقبة النوعية une commission de contrôle de qualité.

❖ تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها (المادة 08 من القانون 10-01).

❖ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني (المادة 08 من القانون 10-01).

❖ الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي: (المادة 14 من القانون 10-01).

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين، l'ordre national des experts-comptables.
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، la chambre nationale des CAC.
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، l'organisation des comptables agrées.

❖ كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي: (المادة 25 من القانون 10-01).

- تقرير المصادقة على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة.
- تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية.
- تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجراء الأكثر أجرا.
- تقرير خاص حول تطور نتائج الخمس السنوات الأخيرة ونتيجة السهم الواحد أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية.
- تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.

❖ كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة، حيث ركزت المادة 26 من القانون رقم 10-01 على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك، على أساس دفتر الشروط (cahier des charges).

❖ تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجمعات ذات منفعة مشتركة)، وأن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد 30، 46، 47، 48 و49 من القانون 10-01).

❖ تحديد مجال وأساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها (المادة 35 من القانون 10-01).

❖ تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.

ومن أجل تفسير وشرح محتوى هذا القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية تمثلت فيما يلي:[7]

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

ومنذ سنة 2011، تتجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق. وقد بدأ فعليا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، والمسماة بالمعايير الجزائرية للتدقيق ابتداءا من 04 فيفري 2016، حيث اقتصر التطبيق الأولي على أربع معايير جزائرية، وهي:[8]

- 210- اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
- 505- التأكيدات الخارجية؛
- 560- أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- 580- التصريحات الكتابية.

وقد صدر أيضا المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 [9] والمتضمن تطبيق م ت ج للتدقيق رقم 300، 500، 510، 700، يليه بعد ذلك مقرر وزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 [10] والمتضمن تطبيق م ت ج للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620.

والملاحظ أن اصدرات المعايير الجزائرية للتدقيق شمل المجوعة الأولى (200-299) بعنوان المبادئ العامة والمسؤوليات، والمجموعة الثانية (300-499) بعنوان تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء، والمجموعة الثالثة (500-599) بعنوان أدلة المراجعة، والمجموعة الرابعة (600-699) بعنوان الاستفادة من عمل الآخرين، والمجموعة الخامسة (700-799) بعنوان نتائج وتقارير المراجعة، ولم يتم صدور أي معيار يخصص للمجموعة السادسة (800-899) بعنوان المجالات المتخصصة.[11]

4. المحور الثالث: عرض للمعايير الدولية للمراجعة أو التدقيق

إن معايير المراجعة أو التدقيق المتعارف عليها تتمثل في ثلاث مجموعات وهي:[12]

- ✓ المعايير العامة (الشخصية): والتي تشتمل على التأهيل العلمي والعملي، الاستقلالية والحياد وبذل العناية المهنية.
- ✓ معايير العمل الميداني: وتتمثل في التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
- ✓ معايير إعداد التقرير: التي تتمثل في مدى احترام المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، تحديد الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من دورة لأخرى (إن وجدت)، توضيح مستويات الإفصاح وإبداء الرأي.

انطلاقا من هذه المعايير العامة حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق (التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد (IAASB)) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل مجموعات متجانسة نلخصها فيما يلي:

1-الصنف الأول: معايير الأمور التمهيدية: 100-199 واشتملت على ما يلي:

- ✓ مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة (ISA100).
- ✓ إطار المصطلحات (ISA110).
- ✓ إطار المعايير الدولية للتدقيق (ISA120).

2-الصنف الثاني: معايير المسؤوليات: 200-299 واشتملت على المعايير الآتية:

- ✓ الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدفق (ISA200).
- ✓ الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة (ISA210).
- ✓ رقابة جودة مراجعة القوائم المالية (ISA220).
- ✓ توثيق المراجعة (ISA230).
- ✓ مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم المالية (ISA240).
- ✓ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية (ISA250).
- ✓ الاتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحكومة (ISA260).
- ✓ الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية (ISA265).

3-الصنف الثالث: معايير التخطيط: 300-399 واشتملت على المعايير الآتية:

- ✓ تخطيط مراجعة القوائم المالية (ISA300).
- ✓ معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (ISA315).
- ✓ الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (ISA320).
- ✓ إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر (ISA330).

4-الصنف الرابع: معايير نظام الرقابة الداخلية: 400-499 وتتمثل فيما يلي:

- ✓ العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية (ISA402).
- ✓ تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء التدقيق (ISA450).

5-الصنف الخامس: معايير أدلة الإثبات 500-599 وتتمثل فيما يلي:

- ✓ أدلة الإثبات (ISA500).
- ✓ أدلة الإثبات-اعتبارات خاصة لبنود محددة (ISA501).
- ✓ مصادقات خارجية (ISA505).
- ✓ التكليف بالمرجعة لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية (ISA510).
- ✓ الإجراءات التحليلية (ISA520).
- ✓ العينات في عملية التدقيق (ISA530).
- ✓ مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المعتمدة على القيمة العادلة (ISA540).
- ✓ الأطراف ذات العلاقة (ISA550).
- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال (ISA560)
- ✓ استمرارية الاستغلال أو النشاط (ISA570).
- ✓ التصريحات المكتوبة (إقرارات الإدارة) (ISA580).

6-الصنف السادس: معايير الاستفادة من عمل آخرين: 600-699 وتتمثل في:

- ✓ مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع –اعتبارات خاصة (ISA600).
- ✓ استعمال أعمال المراجعين الداخليين (ISA610).
- ✓ استعمال المراجع لأعمال الخبير (ISA620).

7-الصنف السابع: معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير: 700-799 وتتمثل في:

- ✓ الرأي والتقرير حول القوائم المالية (ISA700).
- ✓ التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقل (ISA705).
- ✓ المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة (ISA710).
- ✓ مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها (ISA720).

8-الصنف الثامن: معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800-899 وتتمثل في:

- ✓ مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص –اعتبارات خاصة (ISA800).
- ✓ مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية –اعتبارات خاصة (ISA805).
- ✓ مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية (ISA810).

هناك معايير أخرى كثيرة تمس مجالات عديدة كالمجالات المتخصصة ومعايير المراجعة الداخلية وغيرها من المعايير.

5. المحور الرابع: المقارنة بين المعيار الجزائري الأحداث اللاحقة(560) والمعيار الدولي للمراجعة.

نتناول في هذا المحور معيار التدقيق الدولي للأحداث اللاحقة والمعيار الجزائري للتدقيق وأخيرا أوجه التوافق والاختلاف.

أولا: معيار التدقيق الدولي للأحداث اللاحقة.

يتناول معيار التدقيق الدولي الأحداث اللاحقة مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تحصل في عملية تدقيق البيانات المالية وهو معيار نافذ منذ 15 ديسمبر 2009م وبعد ذلك التاريخ.

1- أهداف معيار التدقيق الدولي 560 الأحداث اللاحقة:

تتمثل أهداف المدقق في إطار معيار التدقيق الدولي 560 الأحداث اللاحقة في النقاط التالية:[13]

أ– الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشك المناسب في تلك البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية؛

ب– الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير.

2- مسؤولية المدقق على الأحداث اللاحقة:

يترتب على المدقق اتخاذ عدة إجراءات حسب كل حالة عند إعلامه من الإدارة عن الأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوفات المالية وذلك حسب كل حالة من الحالات التالية:[14]

أ)- مسؤولية المدقق على الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق:

يتوجب على المدقق اتخاذ إجراءات حول الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق.

– على المدقق إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لتاريخ تقرير المدقق والتي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم تشخيصها.

– إتباع إجراءات تشخيص للأحداث التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي تتضمن ما يلي:

✓ مراجعة الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت؛

✓ قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقد بعد نهاية الفترة والاستقرار عن الأمور التي مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت؛

✓ قراءة أحدث البيانات المرحلية المتوفرة للمنشأة وكذلك الميزانيات التقديرية وتوقعات التدقيق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة وبالقدر الذي تعتبر فيه ضرورية ومناسبة؛

✓ الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو المكتوبة السابقة من محامي المنشأة عن الدعاوى والمطالبات والاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتقيد يكون لها تأثير على البيانات المالية ومن أمثلتها الاستفسار من الإدارة عن الأمور ذات الخصوصية (الموقف الحالي للبنود التي تم احتسابها استنادا لمعلومات أولية أو معلومات غير جازمة أو ما إذا كانت هناك التزامات جديدة قروض أو ضمانات تم الدخول فيها؛

✓ إذا كانت أصول المنشأة بيعت بالفعل أو خطط لبيعها؛

✓ إذا كانت أية موجودات قد تمت مصادرتها من قبل الحكومة أو هلكت نتيجة حريق أو فيضانات؛

✓ إذا كانت هناك تسويات محاسبية غير اعتيادية أو هناك نية لإجرائها؛

✓ إذا كانت هناك أية أحداث قد وقعت، أو من المرجح وقوعها والتي تثير تساؤلات حول ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية وحسب الحالة، مثلا الحالات التي يثار التساؤل فيها حول صحة فرض الاستمرارية؛

✓ عند تدقيق قسم تابع كقسم أو فروع أو شركة تابعة من مدقق آخر فعلى المدقق دراسة إجراءات المدقق الآخر فيما الأحداث بعد نهاية الفترة والحاجة إلى المدقق الآخر بالتاريخ المخطط قبل إصدار تقرير المدقق؛

✓ في حالة معرفة المدقق بالأحداث التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية فعليه دراسة ما إذا كانت مثل هذه الأحداث قد تم التعرف عليها بشكل مناسب والإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية.

ب)- مسؤولية المدقق على الأحداث اللاحقة بعد تاريخ المدقق وقبل إصدار البيانات المالية:

لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل أي استفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق إما خلال الفترة من تاريخ تقرير المدقق إلى تاريخ إصدار البيانات المالية فإن مسؤولية إعلام المدقق بالوقائع التي قد تؤثر على البيانات المالية تقع على عاتق الإدارة وتكمن مسؤولية المدقق فيما يلي:

-عند إطلاع المدقق على واقعة تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية يجب دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف؛

- إذا قامت الإدارة بتعديل البيانات المالية عليه القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة ولا يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على البيانات المالية المعدلة ووفقا لذلك فإنه يجب تمديد الإجراءات المشار إليها سابقا؛

-في حالة عدم قيام الإدارة بالتعديل في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل وأن المدقق لم يرسل بعد تقريره للمنشأة عندئذ يجب على المدقق أن يبدي متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره؛

في حالة إرسال تقرير المدقق إلى المنشأة فإن على المدقق إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بعدم إصدار البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها إلى الأطراف الثالثة وفي حالة نشر البيانات المالية لاحقا فإن على المدقق اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

ج)- مسؤولية المدقق عن الأحداث المكتشفة بعد إصدار البيانات المالية:

لا تقع على المدقق بعد إصدار البيانات المالية أية مسؤولية لعمل أي استفسارات تتعلق بتلك البيانات المالية إلا في الحالات التالية:

✓ في حالة إطلاع المدقق وبعد إصدار البيانات المالية على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقريره المدقق والتي كان قد تسبب قيام المدقق بتعديل تقريره لو كان هناك علم بها في ذلك التاريخ، في هذه الحالة فإن على المدقق دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذه الإجراء المناسب في تلك الظروف؛

✓ عند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية فعلى المدقق القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقا مع تاريخ المدقق المرفق بها بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة؛

✓ يجب أن يتضمن التقرير الجديد للمدقق فقرة خاصة حول موضوع التعديل المشار إليه بإيضاح في البيانات المالية مشددا على توضيح أسباب تعديل البيانات المالية الصادرة سابقا وإشارته إلى تقريره الصادر سابقا ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة وفقا لذلك فإنه يجب تمديد الإجراءات المشار إليها سابقا، إلى تاريخ التقرير الجديد للمدقق وتحيز التعليمات المحلية للمدقق في بعض الدول يحصر إجراءات التدقيق المتعلقة بالبيانات المالية المعدلة بتأثيرات الأحداث اللاحق الذي استوجب التعديل وفي مثل هذه الحالات فيجب أن يحتوي التقرير الجديد للمدقق على فقرة بذلك؛

✓ في حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقا مع تقرير المدقق المرفق بها، بالوضع وكذلك عدم قيامها بتعديل البيانات المالية في الظروف المدقق بوجود الحاجة إلى تعديلها، فإن على المدقق إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلا على تقريره. ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه؛

✓ كما قد لا يكون من الضروري تعديل البيانات المالية وإصدار المدقق تقريرا جديدا في حالة قرب صدور البيانات المالية التالية، يشرط أن تتضمن هذه البيانات إفصاحا مناسبا حول الموضوع.

3- في الحالات المتضمنة طرح الأوراق المالية على الجمهور يجب على المدقق مراعاة أية متطلبات قانونية أو ذات علاقة تطبق على المدقق في نطاق التشريعات التي تم طرح الأوراق المالية بموجبها مثلا قد يتطلب من المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية لغاية تاريخ وثيقة العرض النهائية. هذه الإجراءات تتضمن عادة قيام المدقق بالإجراءات المشار إليها في الفقرتين 1 و5 لغاية التاريخ الفعلي لوثيقة الطرح النهائي أو لقرب تاريخ إليه كما إن عليه قراءة وثيقة الطرح، لتقدير كون المعلومات المدرجة في وثيقة الطرح منسجمة مع المعلومات المالية التي ارتبط بها المدقق.

ثانيا: معيار التدقيق الجزائري(560) للأحداث اللاحقة.

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، ولقد صدر ضمن المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210 اتفاق حول مهمة التدقيق، 505 التأكيدات الخارجية، 560 الأحداث اللاحقة، 580 التصريحات الكتابية).

1- أهداف المدقق: يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى:[15]

أ)- الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية(تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛

ب)- المعالجة الملائمة للإحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه أن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

2- مسؤولية المدقق على الأحداث اللاحقة:

يترتب على المدقق اتخاذ إجراءات حسب كل حالة عند إعلامه من الإدارة عن الأحداث التي من شانها التأثير على الكشوف المالية:[16]

أ)- أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق

✓ تتضمن بنود "مذكرة مهمة " في إطار م.ج.ت210، موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير و تاريخ نشر الكشوف المالية؛

✓ من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية و الملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إصدار التقرير و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة ، قد تم تحديدها. وقد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقرير المدقق، في حين ان المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبقت وان خضعت إلى احراءات حققت نتائج مرضية؛

✓ يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق بموافقة الإدارة والتي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق او الى اقرب تاريخ ممكن منه وقد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات ، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية؛

✓ يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة للنقاط التالية:

- إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛
- طلبات للحصول على معلومات من الإدارة و إذا لزم الأمر لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشوف المالية الواقعة مثلا، في الحالات التالية:
  - التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة، التي تم إبرامها؛

- التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة؛
- الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول؛
- الزيادات في رأس المال أو في طرح الأوراق المالية المحققة، مثل إصدار أسهم جديدة أو سندات، أو في حالة اتفاقية إدماج أو التصفية الواقعة أو المتوقعة؛
- نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان؛
- التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها؛
- التعديلات المحاسبية للاعتيادية المسجلة أو المدرجة؛
- الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة؛
- الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطابع التلاؤمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية، مثل الأحداث المشككة في مبدأ استمرارية الاستغلال.

- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء، أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، في حالة وجودها والتي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، كذلك طلبات الاستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات والتي لم تحرر محاضرها بعد؛
- العلم بآخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة أو غير ملزمة قانونيا، في حال وجودها؛
- في حال أن المحاسبة غير محينة وبالتالي الكشوف المالية المرحلية لم يتم إعدادها (من اجل دواعي داخلية أو خارجية)، أو في حالة عدم وجود عدم محاضر الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فان إجراءات التدقيق ذات دلالة يمكن أن نأخذ شكل مراجعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتوفرة، بما فيها كشوف الحسابات البنكية.

✓ إذا تبين للمدقق ، اثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعلاه، وجود أحداثا تستوجب أحداث تعديلات على الكشوف المالية، أو معلومة متضمنة فيها، فانه يستوجب عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به؛

✓ يجب على المدقق أن يطالب الإدارة أو حسب الحالة، الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة بواسطة **تصريح كتابي** بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت أحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت معالجتها.

ب)- حقائق اعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية

لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن وإذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره و قبل المصادقة على الكشوف المالية، بحيث من شأنها أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره فعليه اتخاذ الإجراءات التالية:

✓ مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، وإذا لزم الأمر مع القائمين على الحكم في المؤسسة؛

✓ تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك، الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذا النقطة في الكشوف المالية.

1)- إذا عدلت الإدارة الكشوف المالية ، فعلى المدقق:

- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم، إلا إذا تعذر تطبيق الظروف المبينة في تمديد إجراءات التدقيق المبنية في الفقرات أعلاه حتى تاريخ تقرير التدقيق الجديد، وإصدار تقرير تدقيق جديد على الكشوف المالية المعدلة؛

وإذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما لا يمنعان:

- الإدارة من الحد في التعديل على الكشوف المالية فقط فيم تعلق بآثار الحدث أو الأحداث اللاحقة، أصل هذا التعديل؛
- المسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية، من حصر مصادقتهم على هذا التعديل فقط، يسمح للمدقق بحصر

إجراءات التدقيق اللازمة بمقتضى البند **أ)- إذا عـدلت الإدارة الكشـوف الماليـة ، فعلى المدقق:** تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل فقط.

في هذه الحالات ، يجب على المدقق أن يقوم بمايلي:

- إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط: إنها ازدواجية التاريخ؛
- إما بإصدار تدقيق جديد أو تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة ، لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل الكشوف المالية.

2)- إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية فعلى المدقق القيام بما يلي:

إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق انه من الضروري القيام بها، لأن آثارها على الكشوف المالية ذات دلالة، بالتالي:

- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره،أو،
- إذا يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، فعلى المدقق إشعار الهيئة المداولة، بعدم إظهار الكشوف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية لكن إذا تم ذلك ،فعلى المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاولة تفادي استعمال الغير لتقريره ففي هذه الحالة تكون الاستشارة القانونية ضرورية .

ج)- حقائق اعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية

لا يلزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

ثالثا: أوجه الاختلاف والتشابه: من خلال قراءتنا للمعيار التدقيق الجزائري ومقارنته مع المعيار الدولي للتدقيق الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا ما يلي:

1- أوجه التوافق:

- يتناول كلا من المعيارين نفس المجال أو النطاق؛
- كلا المعيارين لهمنا نفس الأهداف؛
- مسؤولية المدقق على الأحداث اللاحقة الحاصلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق؛
- يتناول كلاهما نفس إجراءات المدقق للحقائق التي اعلم بها بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية.

2- **أوجه الاختلاف:** بالنسبة للحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار القوائم المالية، المعيار الجزائري يكتفي بعدم التزام المدقق أي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها، أما المعيار الدولي أيضا لا يقع على المدقق أي إلزام في التدقيق لكن في حال علم بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية لو كان على علم بها قبل تاريخ إصدار قراره لقام إلى تعديله فينبغي على المدقق القيام بإجراءات حسب ما ذكر في المعيار.

6. خاتمة:

إن تبني النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS)، وهذا ما أدى بالمنظمات المهنية للتدقيق في الجزائر إلى تبني بعض معايير تدقيق محلية(NAA) والمستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق(ISA)، حيث تعتبر خطوة لتحقيق التوافق بين الدقيق في الجزائر والتدقيق الدولي، فمن خلال التطرق لمعيار الأحداث اللاحقة اتضح على انه نسخة عن المعيار الدولي للتدقيق، إلا انه من الصعب جدا تطبيق بعض المعايير الجزائرية للتدقيق، نظرا لارتباطها بمعايير تدقيق ذات علاقة مازالت لم تصدر بعد.

يمكن اقتراح ما يلي:

- يجب إصدار معايير تدقيق محلية دفعة واحدة؛

- على المنظمات المهنية عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتدريب وتطوير مهنة التدقيق؛

- يجب على مراجعي الحسابات الاطلاع على كل مستجدات التدقيق من معايير دولية وجزائرية، وكذلك يجب عليهم اخذ دورات تدريبية للتطوير المستمر لمعارفهم العلمية والعملية.

7. المراجع:

[1] BELGUET Youcef**, La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit Cas : NAA 300 / Planification d'un audit d'états financiers**, La Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Numéro 24,2017, p 35.

[2] Op-Cit,p35-36.

[3] Robert OBERT, IFRS16, **une nouvelle norme sur les contrats de location**, La revue périodique de l'auditeur – EL Moudakik-, Alger, N° 5,2016, p 05.

[4] Op-Cit,p 05.

[5] عمورة جمال، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية** ، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، يومي 13و14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، ص05.

[6] المرجع السابق، ص05.

[7] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية المؤرخة2012/2/2، العدد07 الحاملة للمراسيم الآتية: 11-24، 11-11،25-26، 11-27، 11-28، 11-11،29-31،11-32.

[8] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الجزائر، 2016.

[9] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الجزائر، 2016.

[10] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الجزائر، 2017.

[11] بوزيدة حميد، سايج فايز، **تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق** –دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين– مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد11، ص39.

[12] عمورة جمال، مرجع سابق، ص 9-11.

[13] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع العربي للمهنيين، ج1، الأردن، 2010، ص532.

[14] المرجع السابق، ص534-535.

[15] المجلس الوطني للمحاسبة، **المعيار الجزائري للتدقيق** 560، ص02.

[16] المرجع السابق، ص03.