

معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر

Local auditing standards organizational and professional reference for external audit in Algeria

محمد البشير مركان

مخبر السياحة، الإقليم والمؤسسات (جامعة غرداية)

المركز الجامعي تيسمسيلت-الجزائر

morkane.mohammed@univ-ghardaia.dz

Received: 11/04/2020

فوزي الحاج أحمد

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي-الجزائر

Faouzi571@yahoo.fr

Accepted: 07/06/2020

Published: 29/06/2020

ملخص:

نسعى من خلال بحثنا هذا التطرق إلى كل ما له علاقة بمعايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر، فتلك المعايير المحلية تعتبر مرجع تنظيمي ومهني لمهنة التدقيق في الجزائر، بالخصوص مهنة التدقيق الخارجي الذي كان بحاجة ماسة إلى معايير تدقيق محلية (جزائرية) كمرجعية تنظيمية ومهنية تنظم أعمالها، خاصة في ظل تبني الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدوليتين، هاتان الأخيرتان حتمتا على الجزائر إصلاح منظومتها المحاسبية والتدقيق المحليتين، بداية بإصدار وتبني النظام المحاسبي المالي، وحاليا بإصدار مجموعات متتالية لمعايير تدقيق محلية تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، تدقيق خارجي، معايير، معايير تدقيق، معايير تدقيق محلية.

تصنيف JEL: M40، M42، M49.

Abstract:

Through our research, we seek to discuss everything related to local auditing standards issued by the National Accounting Council in Algeria as these local standards are considered a regulatory and professional reference for the auditing profession in Algeria, particularly the external audit profession, which was in dire need of local auditing standards (Algeria) as a regulatory and professional authority that regulates its work, especially in light of Algeria's adoption of international accounting and auditing standards, the latter two have forced Algeria to reform local accounting and auditing systems, starting with the issuance and adoption of the financial accounting system, and by issuing successive groups for local audit standards under the supervision of the National Accounting Council in Algeria.

Keywords: external audit, standards, auditing standards, Local audit standards.

Jel Classification Codes: M40, M42, M49.

*المؤلف المرسل: فوزي الحاج أحمد، الإيميل المهني: faouzi571@yahoo.fr

1. مقدمة:

إن مهنة التدقيق الخارجي تعتبر من بين الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات في تعزيز الرقابة وتكريس الحوكمة المؤسساتية، ولهذا لا يمكن الإستغناء عنها أو تجاهلها، فهي كأي علم من العلوم تستند إلى مجموعة من الأسس العلمية والتي تتمثل في مجموعة من الفرضيات، المفاهيم والمعايير والتي تمثل في الواقع مبادئ قياسية تتصف بالواقعية وتلقى قبولا مهنيا عاما، وهذا ما يمكننا أن نطلق عليه الإطار العلمي للتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المدقق أثناء القيام بعمله لتحقيق جملة من الأهداف باستخدام أساليب فنية وإجراءات مختلفة، وهذا ما يطلق عليه بالإطار العملي للتدقيق الخارجي. فمن أجل تكريس الرقابة الصارمة والفعالة وتجسيد الحوكمة المؤسساتية بكل مستوياتها وجب الزيادة من أداء مصداقية التدقيق الخارجي، وهذا أوجب إصدار معايير تحكم مهنة التدقيق.

فالجائز سعت لإصدار أربعة مجموعات من المعايير عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، من خلال لجنة متابعة المعايير الجزائرية، حيث أن هاته الأخيرة قامت بطرح معايير محلية للتدقيق وهي مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، وهذه المعايير المحلية تتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

1.1. طرح الإشكالية:

وعليه، من خلال ما سبق نطرح التساؤل التالي: ما هي معايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني المحاسبي الجزائري والتي يمكن إعتبارها مرجع تنظيمي ومهي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

2.1. أهمية الدراسة:

وتكمن أهمية البحث في كونه يعالج موضوع يهم كل أصحاب المصالح، نظرا لأهمية مهنة التدقيق الخارجي خاصة تقرير المدقق الخارجي، فكلما كان هناك تشريعات تضبط سير المهنة وكذا معايير تدقيق محلية كمرجع تنظيمي كلما كان تقرير المدقق الخارجي جيد وخالي من الأخطاء.

3.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على اصدرات معايير التدقيق المحلية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، والتطرق إلى المزايا المتعلقة بمعايير التدقيق المحلية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

4.1. محاور الدراسة:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث وللإجابة على الإشكالية الموضوعية، قمنا بتقسيم البحث إلى محورين كالآتي:

- المحور الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي؛
- المحور الثاني: معايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر.

5.1. منهج الدراسة:

ومن أجل الإلمام والإحاطة بموضوع البحث سنعتمد على المنهج الوصفي الإستقرائي.

2. عموميات حول التدقيق الخارجي:

2.1. تعريف التدقيق الخارجي:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه: تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات وكافة البيانات المحاسبية الأخرى، عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات التدقيق مع تقرير نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرار. (أمين السيد أحمد لطفي، 2005، ص 02)

كما يعرف التدقيق الخارجي باعتباره الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة. (السيد محمد، 2008، ص 41)

ويقصد بالتدقيق الخارجي بأن: يقوم المدقق الخارجي بطريقة منطقية ومنظمة بوضع برنامج للعمل يبني على أساس فحص المستندات وحسابات المشروع فحصا انتقاديا يمكنه من أن يطمئن من أن التقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية تتمثل في نتيجة المشروع وأنها صحيحة ودقيقة وما تظهره من نتائج هي صائبة، وكل ذلك في حدود ما قدم له من بيانات ومعلومات وإيضاحات طلبها في أثناء القيام بمهمتها. (عبد الفتاح محمد، محمد السيد سرايا، 2004، ص 199)

وقد عرفه Porter بأنه: عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي. (Porter, B, 1997, p17)

ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هي إلا مجموعة من الإجراءات المتبعة تهدف إلى إعطاء الرأي الصائب في التقارير والأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة التي محل التدقيق.

وعليه فالتدقيق الخارجي هو: اجراءات يتبعها شخص مؤهل ومستقل عن الشركة، لفحص القوائم المالية والمستندات والحسابات والنتائج من أجل القيام بالقرار المناسب حول مصداقية وصحة وعدالة القوائم المالية.

ويعرف المدقق الخارجي على أنه: ذلك الشخص الذي يكون قانوني ومستقل ومحيد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليه. حيث تعرض عليه كافة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وأن تحمل هذه المعلومات المحاسبية رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها. (الأخضر عياشي، 2018، ص 42) أي أن المدقق الخارجي كمثل قانوني هو شخص وتحت مسؤوليته الخاصة يقوم بمهمة اختبار شرعية وصدق حسابات المؤسسة التي يقوم بتدقيق قوائمها المالية المختلفة. (الأخضر عياشي، 2018، ص 42)

ولابد للمدقق الخارجي أن تتوفر فيه شروط أساسية تتمثل فيما يلي: (محمد وليد عبد العزيز، 2015، ص 257)

ولابد للمدقق الخارجي أن تتوفر فيه شروط أساسية تتمثل فيما يلي:¹

- لديه التدريب الفني الملائم، وهذا يشمل كل من: التعليم الرسمي والخبرة الميدانية والتدريب المهني المستمر؛
- ليس لديه أي علاقة مباشرة أو غير مباشرة بهيئة العمل المستهدفة بعملية التدقيق الخارجي؛
- يتسم بالنزاهة وحسن الخلق والالتزام في العمل؛
- الدراية الشاملة بعناصر ومجالات وبنود عملية التدقيق المستهدفة قد تكون عملية التدقيق قانونية، مالية، خبرة؛
- دقة الملاحظة والقدرة على تحليل المواقف الواقعية وربطها بما هو مدون في السجلات؛
- له قدرات تنظيمية وتوضيحية في صياغة التقارير لتعكس الواقع الحقيقي بدون لبس أو ضبابية؛
- الرعاية المهنية ومراعاة التفاهم واللباقة مع الهيئة المستهدفة بعملية التدقيق.

2.2. الأهداف المتوخاة من التدقيق الخارجي

تعتبر تحديد أهداف التدقيق الخارجي من بين الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند تنفيذ مهامه. ولقد شهد التدقيق الخارجي تطوراً في أهدافه نتيجة للتطور الذي عرفته الشركة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، كما يمكن تحديد أهداف التدقيق الخارجي بمجموعتين أساسيتين أهداف رئيسية وأهداف خاصة.

2.2.1. الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي

حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في الآتي: (يوسف محمود جربوع، 2008، ص 7)

- إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم من البيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

2.2.2. الأهداف الخاصة للتدقيق الخارجي

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي، وفي سبيل تحقيق المدقق لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة أهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاتها. (وليم توماس وأمريسون هنكي، 2006، ص 45)

وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي:

- التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين؛
 - التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛
 - التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين؛
 - التحقق من التقييم: أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة؛
 - التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة؛
 - التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.
- وبناءً على ما سبق يمكننا القول أن هدف التدقيق الخارجي يركز على إبراز نتائج صحيحة وحقيقية للشركة، وإعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي لمن يهمه الأمر، وإبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة التقارير، وكذلك التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية، وهذا عن طريق الفحص الدقيق للمستندات والسجلات والحسابات والاستدلال بأدلة الإثبات.

3.2 الأهمية المهنية للتدقيق الخارجي

- إن أهمية التدقيق الخارجي تظهر في أنه وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي المستقل، وهذه الفئات تتمثل فيما يلي: (عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، 2007، ص 13-14)
- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة: حيث يركز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من تدقيق الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
 - حملة الأسهم: يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض المحافظة على نسبة الإستثمار الحالي.
 - حملة السندات الحاليين والمحتملون: إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
 - مجموعة الموظفين واتحادات العمال: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
 - الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات. كما أن رجال الإقتصاد يعتمدون على القوائم المالية التدقيق في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الإقتصادي.
 - العملاء والموردون والمنافسون: إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
 - دعاة ومؤسسات حماية البيئة: وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها.
 - الأجهزة الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات الشركات المعتمدة من مدقق مستقل في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الإقتصادي، أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب.
 - نظام المحاكم: ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.
 - الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار: فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.
 - الدائنون والبنوك: تساعد على المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض.
 - المستثمرون المحتملون: وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الإستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب بما يحقق لهم أكبر عائد.

4.2 المعايير المتعارف عليه للتدقيق الخارجي

مهنة التدقيق الخارجي كغيره يعتمد على معايير متعارف عليها تصدر عن هيئات محلية ودولية وهي متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا، وهذه المعايير هي عبارة عن مجموعة من الأنماط والمقاييس للأداء المهني التي يجب أن يتحلّى بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، وسوف نتناول معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تندرج وفقا لهيكل معترف به دوليا إلى ثلاث فئات هي: (Expertise Comptable, 1987, p 38)

- المعايير العامة: تعني قواعد السلوك التي تستند إليها جميع الأنشطة المهنية المستقلة؛
- معايير العمل الميداني: والمتعلقة خاصة بمهام تنفيذ عملية التدقيق؛
- معايير إعداد التقارير: تمثل وثائق مكتوبة على المدقق عرضها على العملاء.

1. المعايير العامة:

تهتم المعايير العامة بشخصية وكفاءة المدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة، وتضم ثلاثة معايير هي:

- التأهيل العلمي والعملية: لكي تتم عملية فحص القوائم المالية وإجراءات التدقيق بدرجة مقبولة وملائمة يجب أن يتوفر لدى المدقق قدر كاف من التأهيل العلمي والعملية.
- الحياد والاستقلال (الحياد العقلي المحايد): يجب أن يكون للمدقق اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل، حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز أو ضغوط، وهذا ما نصت عليه المادة 67 من قانون رقم 01/10. (قانون رقم: 01/10، 2010، ص 11)
- العناية المهنية اللازمة (الحذر المهني المعقول): يتعين على المدقق بذل العناية المهنية الكافية أثناء أداء مهمته، وعند إعداد تقاريره.

2. معايير العمل الميداني (قواعد تنفيذ عملية التدقيق)

تتعلق معايير العمل الميداني بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتضم ثلاثة معايير هي:

- الإشراف والتخطيط المناسب: يجب وضع خطة عمل مناسبة وملائمة لعملية التدقيق، كذلك ضرورة وجود إشراف دقيق وكاف على أعمال المساعدين لتنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، ويرتكز هذا المعيار بدرجة أكبر على عنصر الوقت.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب التوصل إلى فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية المطبقة، وتقرير مدى إمكانية الاعتماد عليه في تحديد نطاق الاختبارات الواجب القيام بها، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10. (طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، 2002، ص 7)
- كفاية أدلة الإثبات: يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المدقق ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص. (عبد الرؤوف جابر، 2004، ص 139)

3. معايير اعداد التقارير (تقرير المدقق)

ترتبط معايير إعداد التقرير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، وتضم أربعة معايير هي:

- إعداد القوائم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛ يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ (أو معايير) المحاسبة المتعارف عليها.
 - الثبات: يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ المطبقة في الفترة الحالية تتسق وتتماثل مع نفس المبادئ المستخدمة في الفترة الماضية، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/10.
 - وفائدة هذا المعيار (الثبات) تكمن في إعطاء التأكيد الكافي لمقارنة القوائم المالية للمؤسسة من سنة لأخرى، وبينه وبين غيره من المشاريع المماثلة أيضا. (عبد الرؤوف جابر، 2004، ص 139)
 - الإفصاح الكافي: تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه وتحويه هذه القوائم من معلومات مالم يرد بالتقرير ما يشير إلى خلاف ذلك.
 - إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وفي الحالات التي يتعذر فيها ذلك، يجب عليه الامتناع عن إبداء الرأي، مع تضمين تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك.
 - إبداء الرأي: وتتطلب هذه القاعدة أن يصدر المدقق تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية، كما أنه يمكن أن يمتنع عن إبداء الرأي. فإذا أبدى المدقق رأياً في القوائم المالية فيمكن تصنيف هذا الرأي حسب نوعه فقد يكون رأياً غير متحفظ (نظيف) أو غير متحفظ مع إبداء ملحوظة معينة، أو متحفظ، أو سلبى. (عبد الفتاح الصحن وآخرون، 2007، ص 43)
- وتبرز أهمية معايير التدقيق من خلال تبنيها للأهداف العامة لكل مدقق مستقل وتعد بمثابة مقاييس للحكم على جودة أدائه، ولكي لا يكون هناك تفاوت في تقارير المدققين فقد وضعت المنظمات المهنية معايير محددة لمهنة التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المدقق في أداءه لمختلف أعماله قبل إقدامه على إبداء الرأي. (عبد الله سليمان بن صالح، 2004، ص 8)

3. معايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر

1.3. الأهمية المستوحاة من معايير التدقيق المحلية:

إن إصدار الجزائر لمعايير تدقيق خاصة بها له أهمية كبيرة بالنسبة للمهتمين بالتدقيق، حيث يساعد في إزالة اللبس والغموض من ذهنهم، وتساهم كذلك في تقليص التفاوت بين المدققين. إلا أننا لا يمكننا القول بأن الجزائر تتوفر على معايير تدقيق كاملة ومقبولة قبولا عاما وتشمل كافة نواحي عملية التدقيق.

2.3. المزايا المتعلقة بمعايير التدقيق المحلية:

لاشك أن المحاولات الجادة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تؤدي إلى دعم التدقيق الخارجي، حيث أن لمعايير التدقيق المحلية مزايا لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ومن بين المزايا: تساعد هذه المعايير في استقلالية التدقيق الخارجي؛ تعزيز الثقة في مهنة التدقيق الخارجي؛ جعل مهنة التدقيق الخارجي في مكان ملائم، وتقليل الفروقات بينها وبين الممارسات في الدول المتقدم.

3.3. مجموعة إصدارات معايير التدقيق المحلية:

تسعى الجزائر من خلال إصدارها لمعايير التدقيق المحلية إلى تطوير مهنة التدقيق ورفع مستوى كفاءة الأداء المهني للمدققين إلى المستوى الدولي، وفي هذا الصدد يوجد إلى حد الآن أربعة إصدارات، يتضمن كل إصدار أربعة معايير.

1.3.3. الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق المحلية:

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة

معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:

● **المعيار -210-** "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق": يعالج هذا المعيار كل واجبات المدقق مع الإدارة وفقا للاتفاق المبرم بينهما، وكذلك يخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية.

● **المعيار -505-** "التأكيدات الخارجية": يخص هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة (قد تكون في شكل ورقي أو الكتروني أو شكل آخر).

● **المعيار -560-** "الأحداث اللاحقة": يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002، 2016)

وهدف المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة هو الحصول على أدلة تدقيق مناسبة بشأن أثر هذه الأحداث، وكذا الاستجابة للأحداث التي علمها المدقق والمؤثرة في تعديل تقريره.

● **المعيار -580-** "التصريحات الكتابية": يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات المكتوبة من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية.

والتصريحات الكتابية هي بيانات مكتوبة أو معلومات تقدمها الإدارة للمدقق للمصادقة على بعض الأمور أو تدعيم أدلة التدقيق، وتكون قبل تاريخ تقرير المدقق.

2.3.3. الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق المحلية:

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ

أربعة معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:

● **المعيار -300-** "تخطيط تدقيق الكشوف المالية": يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط أو وضع إستراتيجية لتدقيق الكشوف المالية.

التخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابقة ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجارية. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، 2016) ويهدف المدقق إلى تخطيط تدقيق القوائم المالية لكي تنجز العملية بكفاءة عالية.

● **المعيار -500-** "العناصر المقنعة": يبين هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويخص واجبات المدقق فيما يتعلق وضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق بهدف الحصول على أدلة مقنعة كافية يؤسس من خلالها رأيه. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)

والعناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه.

- **المعيار-510-** "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية": يخص هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهام التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة. فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)
- أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها: لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، 2016)
- **المعيار -700-** "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية": يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتأسيس رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة كذلك يعالج شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.
- 3.3.3. الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق المحلية:
- حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:
- **المعيار -520-** "الإجراءات التحليلية": يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ وكذلك إلزامية أداء الراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم نهاية عملية التدقيق. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر رقم 23، 2017)
- الإجراءات التحليلية: هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر رقم 23، 2017)
- **المعيار -570-** "استمرارية الاستغلال": يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوف المالية. (عمر علي عبد الصمد، 2018، ص 103)
- ويتمثل هدف المدقق في: جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ وكذلك 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، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر رقم 23، 2017)
- **المعيار -610-** "استخدام أعمال المدققين الداخليين": يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلية. ولا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلية المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق. (براق محمد وآخرون، 2018، ص 34)
- إذا وجدت لدى الشركة وظيفة التدقيق الداخلية وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي: تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛ وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق. (عمر علي عبد الصمد، 2018)
- بالرغم من اختلاف أهداف التدقيق الخارجي عن أهداف التدقيق الداخلية، إلا أنه قد يشتركان في بعض المسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

- **المعيار-620** - "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق": عالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير. (براق محمد وآخرون، 2018، ص 34)
 - والخبير هو: الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة. (عمر علي عبد الصمد، 2018، ص 103)
- 4.3.3. الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق المحلية:

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:

- **المعيار - 230** - "وثائق التدقيق": يدرس هذا المعيار التزامات ومسؤوليات اتجاه إعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية. يقصد بالتوثيق الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق. وقد تكون على شكل ورقي أو شريط أو تقرير إلكتروني.
- **المعيار -501** - "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة": يدرس هذا المعيار الاعتبارات الخاصة للمدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية وملائمة وفقا للمعايير تدقيق جزائرية خاصة، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية. ويتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة فيما يخص: وجود مخزونات وحالتها، وكذا اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، وتقديم المعلومات الواجب الإفادة خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا لمعيار المحاسبي المطبق.

- **المعيار -530** - "السبر في التدقيق": يعالج هذا المعيار تطبيق المدقق طريقة السبر الإحصائي وغير الإحصائي في اختيار العينة، وتقييم نتائج السبر. يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 77، 2018)

- **المعيار-540** - "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها": يخص هذا المعيار التزامات المدقق التي تخص التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية. ويهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة. (مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 77، 2018)

4.3. المتطلبات الواجب تفعيلها لتطبيق معايير التدقيق المحلية:

من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي لمعايير التدقيق المحلية لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تفعيل وترسيخ الدور الأساسي للتدقيق الخارجي وعدم جعله كإجراء قانوني روتيني يحقق أهداف محدودة، ومن هنا يمكن أن إدراج

بعض العناصر والتي من شأنها المساهمة في تفعيل معايير التدقيق المحلية، وهي كما يلي: (عمر علي عبد الصمد، 2018، ص 106)

- لجنة المعايير المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من القيام بإعداد مسودات المعايير وعقد اجتماعات تجمع بين المهنيين والأكاديميين مثل ما يقوم به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وهذا للتشاور حول المعيار 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 بكل معيار حتى يسهل فهمها وتطبيقها في الميدان؛
- تفعيل لجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بدورات تكوينية للمهنيين وتبيين كيفية التطبيق العملي لمعايير التدقيق الدولية؛
- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية – بصفة مستمرة – وهذا فيما يخص معايير التدقيق الدولية، يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛
- ضرورة إعادة تنظيم مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها وبما يتماشى مع معايير التدقيق المحلية؛
- فحص مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية من قبل أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة اللازمة كفحص النظير وفحص المنظمات المهنية بصفة دورية من أجل ضمان أدائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح؛
- العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحديثة في التدقيق الخارجي، وهذا بتطويرها، وكذا إدراج مقياس معايير التدقيق المحلية – خصوصا للطلبة تخصص محاسبة ومالية -.

4. خاتمة:

لقد أصبح من الضروري تكييف مهنة التدقيق الخارجي مع الظروف الاقتصادية المتغيرة التي تعيشها الجزائر حاليا، فقد أصبح من الملح الاعتماد على مهنة التدقيق الخارجي كعنصر فعال يعتبر ضرورة حتمية لمتطلبات هذه الفترة. إن التدقيق الخارجي يلعب الدور الفعال في إعطاء المصدقية للقوائم المالية وللنظام المحاسبي المولد لها. كما أن التغيرات الجديدة في بيئة التدقيق في الجزائر نجم عنها ظهور مجموعة من إصدارات معايير التدقيق المحلية من أجل مواكبة التطورات الدولية في الممارسات المهنية، وهذا في ظل سعي الجزائر لإصلاح مهنة التدقيق. فالتدقيق الخارجي يهدف إلى فحص أعمال الغير وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقاً للقواعد والتعليمات والإجراءات المحددة مسبقاً، وذلك بواسطة المدقق الخارجي الذي يبدي رأي محايد يعبر عن خلاله عن مدى مصداقية البيانات والمعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق، وهذا لا يكون إلا بوجود إطار تنظيمي ومهني يتمثل عموماً في معايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري.

1.4. النتائج:

- جاءت معايير المراجعة المحلية لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية؛
- التغيرات التي طرأت على مهنة التدقيق في الجزائر أفرزت عنها مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية؛
- أنه من الضروري موافقة وانسجام معايير التدقيق المحلية مع واقع مهنة التدقيق الخارجي؛
- الفهم السليم لمعايير التدقيق المحلية من قبل المدققين الخارجيين يساهم في تحسين عملهم.

- الاستفادة من تجارب بعض الدول ذات الواقع الاقتصادي والاجتماعي المشابه للجزائر؛
- إقامة ملتقيات دورية بهدف إطلاع المدققين الخارجيين على التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق؛
- التدريب المهني والعملية للمدققين الخارجيين وفقا لبرامج تدريبية متخصصة ومستمرة حول معايير التدقيق؛
- الأخذ بعين الاعتبار آراء ممارسي مهنة التدقيق الخارجي عند إصدار بقية معايير التدقيق المحلية.

5. قائمة المراجع:

1. Expertise Comptable. (1987). Etablissement des comptes annuels, Centre de librairie et Editions Techniques, 1^{er} Edition.
2. Porter, B. (1997). Principles of External Auditing: John Wiley and sons.
3. الأخصر عياشي. (2019/2018). أثر المراجعة الإلكترونية على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبية تخصص، محاسبة وتدقيق، غير منشورة. الجزائر: جامعة الوادي.
4. أمين السيد أحمد لطفي. (2005). مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، مصر: الدار الجامعية
5. براق محمد وآخرون. (11-12 أبريل 2018). أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 الاستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنة التدقيق بالجزائر. الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق بالجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية. الجزائر: جامعة بومرداس.
6. قانون رقم: 01/10، (2010/07/19). الجريدة الرسمية العدد 42، مؤرخة في 2010/07/19.
7. وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 002. (04 فيفري 2016). الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
8. وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 150. (11 أكتوبر 2016). الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
9. وزارة المالية. مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 23. (15 مارس 2017). الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
10. وزارة المالية.. مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 77. (24 سبتمبر 2018). الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
11. السيد محمد. (2008). المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد. مصر: دار الكتاب الحديث.
12. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود. (2002). دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة الباحث، العدد 01.
13. عبد الرؤوف جاب. (2004). الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية. ط1. بيروت، لبنان: دار النهضة العربية.
14. عبد الفتاح الصحن وآخرون. (2007). أسس المراجعة الخارجية. الإسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.
15. عبد الفتاح محمد، محمد السيد سرايا. (2004). الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلية. مصر: الدار الجامعية.
16. عبد الله سليمان بن صالح. (16-17 أبريل 2014). تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول بعنوان: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح. بغداد، العراق.
17. عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات. (2007). أصول مراجعة الحسابات. صنعاء، اليمن: مركز امين للنشر والتوزيع.
18. عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل والتطبيق العلمي. الجزء الأول. الجزائر: دار هومة.
19. محمد وليد عبد العزيز. (2015). موقف المراجع الخارجي من تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية. مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 104.
20. وليم توماس وأمرسون هنكي. (2006). المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد وكمال الدين سعيد. الكتاب الأول. القاهرة، مصر: دار المريخ للنشر.
21. يوسف محمود جربوع. (2008). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.