أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية

The importance of adopting international standards on auditing (ISA) in the Algerian economic environment

د. بكيحل عبد القادر

مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية

جامعة الشلف - الجزائر

bekihal@gmail.com

Abstract

As a result of the global economic development, and the increase of openness, with the elimination multinational corporations and investors obstacles, accompanied with the development of international financial markets in the globalization context, this requires the provision of financial information, that is understandable and has investor confidence, as an active player in this environment, this helps him to Make better investment decisions. and one of the most important factors to increase this confidence, is an independent external audit, due to its important role in increasing the reliability of financial reports published by companies, and this audit is more effective when it is based on internationally recognized quality standards, which applies to the International Standards on Auditing (ISA), which represents an international consensus of the most professional organizations around the world, and has been adopted in many countries. And Algeria, also, in the context of the reform of their accounting profession and after issued of Law 10-01, Algerian standards on Auditing (NAA) were then Published, which are inspired from international standards on auditing. This would lead to improve the quality of external audit and promote the accounting profession in Algeria, in accordance with international standards, And increase the reliability of the financial information.

Key words: International Standards on Auditing, Algerian Standards on Auditing, Financial Information.

مقدمة

في بيئة دولية تتميز بالانفتاح الاقتصادي والعولمة، بما يسمح بانتقال الشركات والمستثمرين بين الدول، بحثا عن أسواق وفرص استثمارية، ينبغي توفر بيئة ملائمة تساعد على طمأنة المستثمرين عند نقل أموالهم خارج حدود بلدانهم الأصلية، ومن بين هذه العوامل توفير معلومة مالية ذات مصداقية وموثوق بها للمستثمر، باعتبار أن لهذه المعلومة دور هام في دعم اتخاذ قرارات رشيدة على أسس صحيحة، وبما أن هذه المعلومة هي نتاج قوائم مالية يعدها المسيرون، والذين قد تتضارب مصالحهم مع مصالح المستثمرين في المؤسسة، في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، فإنه ينبغي تدخل طرف آخر مستقل ومحايد يزيد من موثوقية المعلومة من طرف مستخدميها، ويتمثل في مدقق الحسابات الخارجي.

وتزداد فعالية التدقيق الخارجي كأداة للرقابة، إذا كان يعتمد على قواعد وأخلاقيات ومعايير ذات جودة ومتعارف عليها دوليا، وهو ما ينطبق على المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تمثل نتيجة لتوافق دولي بين جهات ومنظمات دولية للتدقيق، بهدف وضع إرشادات وتوجيهات أمام المدقق الخارجي عند تدقيق القوائم المالية، وتوفير مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق، والتي تبنتها عدة دول عبر العالم، أهمها دول الاتحاد الأوروبي.

والجزائر كذلك بعد اتخاذ خطوات إصلاح مهنة المحاسبة، ومنها إصدار القانون 10-01، وما تبعه من مراسيم وقرارات، تم إصدار معايير جزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية، من خلال ثلاثة مقررات، بمنهجية تمثلت في تبني المعايير عبر فترات زمنية مختلفة، وذلك من أجل تنظيم عمل المدقق الخارجي القانوني والمتعاقد، بالاعتماد على الحل الدولي، لتوفير الوقت وتقليل

التكلفة، وتقريب ممارسات التدقيق في الجزائر من الممارسات الدولية المتطورة. وهو ما استدعى طرح إشكالية البحث الآتية: ما مدى أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية ؟

ومن أجل دراسة الموضوع تم تقسيم هذا البحث إلى المحاور الثلاثة الآتية:

المحور الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق

المحور الثاني: إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية

المحور الثالث: أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

المحور الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق

المعايير الدولية للتدقيق هي تلك المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، من أجل وضع إطار نظري موحد دوليا حول التدقيق الخارجي القانوني أو التعاقدي.

أولا - تعريف المعايير الدولية للتدقيق

تمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني بالنسبة لمدققي الحسابات، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بها. وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants -IFAC-) باعتباره منظمة دولية تهتم بشؤون المحاسبة والتدقيق، مجموعة من المعايير يمكن عرضها في شكل إطار، بحيث يتم تقسيمها إلى مجموعات، كل مجموعة تختص بأمور معينة، كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants -AICPA-) مجموعة من المعايير حظيت بقبول عام من جميع الممارسين للمهنة.[1]

والمعايير الدولية للتدقيق (International Standards on Auditing -ISA-) هي مجموعة معايير تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق، يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه، حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني،[2] يتم إصدارها وتطويرها من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، من خلال مجلسه للمعايير الدولية للتدقيق والتأمين (International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB-)، من أجل تطوير توجيهات وإرشادات تقنية وضوابط لسلوك المهنة ذات طابع دولي للمدققين،[3] وتوفير مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق.

وهو الهدف الذي أنشأ من أجله الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، في 07 أكتوبر 1977 من طرف 63 منظمة مهنية تمثل 49 بلدا مختلفا،[4] والذي أصبح يجمع أكثر من 175 منظمة مهنية تمثل أكثر من 130 بلد، تجمع حوالي ثلاثة (03) ملايين من مهنيي المحاسبة.[5] وانبثقت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، اللجنة الدولية لممارسات التدقيق (International Auditing Practices Committee -IAPC-)، التي عوضت بمجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأمين (IAASB) في 2002، وهي الهيئة المكلفة بإصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA).[6]

ثانيا - أهمية المعايير لمهنة التدقيق

تكمن أهمية إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لمجموعة المعايير الدولية، في أن تكون قاعدة وأداة لعمل المدقق، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعده في انجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، كما أن لها أهمية بالغة لمهنة التدقيق من خلال ما يلي:[7]

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.

- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.

- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

ثالثا- أسباب نشأة المعايير الدولية للتدقيق

قد تم الاعتراف طويلا بالحاجة إلى إطار عمل متجانس عالمي النطاق للوفاء بالطلبات الدولية على نحو متزايد، والتي تم إلقاء عبئها على مهنة المحاسبة، سواء من زاوية مجالات الأعمال والتعليم أو مجتمعات القطاع العام. تتضمن مكونات ذلك الإطار المعايير الدولية للتدقيق، دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين للاتحاد الدولي للمحاسبين، بالإضافة إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وقد اعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين طويلا بأن الطريقة الرئيسية لحماية المصلحة العامة، تتمثل في الالتزام بمجموعة محورية لمعايير دولية معترف بها كوسيلة للتأكد من مصداقية المعلومات، التي يعتمد عليها المستثمرون وأصحاب المصالح، وهذا يتم تحقيقه من خلال تنظيم دولي وخطة التزام بها.[8]

وعليه فإن أهمية هذه المعايير في توحيد إجراءات التدقيق وتوفير معلومة مالية ذات مصداقية، كان من أهم أسباب ظهورها وتبنيها من طرف أكثر من 100 دولة عبر العالم،[9] وأهمها دول الاتحاد الأوروبي، كقوة اقتصادية كبرى، حيث نص التوجيه (Directive) الثامن للجنة الأوروبية رقم 2006/43 الصادر في 17 ماي 2006، على أن الدول الأعضاء تفرض على المدققين القانونيين ومكاتب التدقيق، أن تقوم بالتدقيق القانوني للحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتبناة من طرف اللجنة الأوروبية.[10]

رابعا- خصائص المعايير الدولية للتدقيق

تتمثل أهم خصائص المعايير الدولية للتدقيق فيما يلي:[11]

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحريك المدققين، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.

- تم استخدام لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير، وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.

- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي هي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

خامسا- عرض المعايير الدولية للتدقيق الصادرة

تتكون المعايير الدولية للتدقيق الصادرة من طرف اللجنة الدولية لممارسات التدقيق (IAPC) ومجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأمين (IAASB) من 36 معيار، من المعيار 200 إلى غاية المعيار 810، ويعتبر المعيار 200 بمثابة إطار تصوري أو مفاهيمي (Cadre Conceptuel) لهذه المعايير، الذي يتطرق إلى الإطار العام لتدقيق القوائم المالية والمخاطر المرتبطة به، وهدف المدقق. وفيما يلي قائمة المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الصادرة، والمقسمة إلى المجموعات الآتية:[12]

1- المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات

المعيار رقم 200: الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق

المعيار رقم 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق

المعيار رقم 220: مراقبة الجودة لتدقيق القوائم المالية

المعيار رقم 230: وثائق التدقيق

المعيار رقم 240: مسؤوليات المدقق حول الغش عند تدقيق القوائم المالية

المعيار رقم 250: الأخذ بعين الاعتبار النصوص التشريعية والتنظيمية عند تدقيق القوائم المالية

المعيار رقم 260: الاتصال مع القائمين على حوكمة المؤسسة

المعيار رقم 265: الاتصال مع القائمين على حوكمة المؤسسة حول ضعف الرقابة الداخلية

2- المعايير المتعلقة بتقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة

المعيار رقم 300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية

المعيار رقم 315: تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها

المعيار رقم 320: الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق

المعيار رقم 330: إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة

المعيار رقم 402: اعتبارات في التدقيق متعلقة بمؤسسة تطلب شركة خدمات

المعيار رقم 450: تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق

3- المعايير المتعلقة بأدلة التدقيق

المعيار رقم 500: العناصر المقنعة (أدلة التدقيق)

المعيار رقم 501: أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة

المعيار رقم 505: التأكيدات (المصادقات) الخارجية

المعيار رقم 510: مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية

المعيار رقم 520: الإجراءات التحليلية

المعيار رقم 530: العينات الإحصائية في التدقيق (اختبارات التدقيق)

المعيار رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة

المعيار رقم 550: الأطراف ذات العلاقة

المعيار رقم 560: الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات

المعيار رقم 570: استمرارية الاستغلال

المعيار رقم 580: التصريحات الكتابية

4- المعايير المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين

المعيار رقم 600: اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات (les groupes) (بما فيه الاتصال مع مدققي عناصر تلك القوائم)

المعيار رقم 610: استخدام عمل المدققين الداخليين

المعيار رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

5- المعايير المتعلقة بنتائج التدقيق والتقرير

المعيار رقم 700: تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية

المعيار رقم 705: تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل

المعيار رقم 706: الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل

المعيار رقم 710: المعلومات المقارنة – مقارنة الأرقام والقوائم المالية المتقابلة

المعيار رقم 720: مسؤوليات مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في القوائم المالية المدققة

6- المعايير المتعلقة باعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة

المعيار رقم 800: اعتبارات خاصة في تدقيق القوائم المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة

المعيار رقم 805: اعتبارات خصوصية بتدقيق حسابات القوائم المالية المفردة وعناصر محددة، أو حسابات من بنود القوائم المالية

المعيار رقم 810: تقرير مدقق الحسابات عن ملخص القوائم المالية.

المحور الثاني: إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية

في إطار إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، تم في 29 جوان 2010 إصدار القانون رقم 10-01، بهدف تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،[13] ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وإنشاء ثلاث هيئات متمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعدما كانت سابقا في هيئة واحدة، بالإضافة إلى إعطاء صلاحيات أكبر لوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم مهنة المحاسبة. وتبع هذا القانون صدور مراسيم وقرارات تتضمن كيفيات تطبيقه.

وفي نفس الإطار ومن أجل زيادة فعالية إصلاح مهنة التدقيق، اتجهت الجزائر نحو إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق (Normes Algériennes d'Audit -NAA-)، مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وحملت نفس الرقم ونفس التسمية، وذلك بهدف تنظيم عملية التدقيق الخارجي على أسس دولية ومعايير متعارف عليها وذات جودة، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية في هذا الإطار، باعتباره الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي، بإتباع منهجية إصدار مجموعة من المعايير عبر فترات مختلفة. وقد تم إصدار ثلاثة مقررات (Décisions) تتضمن 12 معيارا جزائريا للتدقيق، لا تحمل الطابع الإلزامي في الفترة الحالية، باعتبار أنها لم تصدر بعد في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وصدرت فقط في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. وبالإضافة إلى الإرشادات التي ينبغي للمدقق القانوني والتعاقدي الأخذ بها، تضمنت هذه المعايير عدة عناصر أخرى أهمها الهدف من المعيار الصادر، مجال تطبيقه، الأهداف والواجبات المطلوبة (Diligences Requises) من المدقق.

أولا- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

تضمن إصدار أربعة معايير تستهدف تدقيق القوائم المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتمثلت هذه المعايير فيما يلي:[14]

1- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210:** "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، ويعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق، حيث ينص المعيار على أن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق، فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة والقائمين على حوكمة المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.

2- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505:** " التأكيدات الخارجية"، ويعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ومقنعة (éléments probants) تتميز بالملاءمة والمصداقية.

3- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560:** "الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات"، يتطرق إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات، حيث إنه في إطار تدقيق القوائم المالية، قد تتأثر هذه الأخيرة ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، أو بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية والمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة. وعليه يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يدل تاريخ تقريره على أنه قد تم أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه، والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

4- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580:** "التصريحات الكتابية"، يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية. وتتمثل هذه التصريحات في كل المعلومات الضرورية للمدقق، والتي تعتبر عنصرا مقنعا (probant). ويؤكد الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

ثانيا- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

تضمن هذا المقرر إصدار أربعة معايير تتمثل فيما يلي:[15]

1- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300:** "التخطيط لتدقيق القوائم المالية"، يتطرق إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية، بحيث يتطلب المعيار من المدقق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق وبرنامج عمل، وتنظيم مهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة، من أجل مساعدة المدقق على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

2- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500:** "العناصر المقنعة"، يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، المتمثلة في كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لإبداء رأيه، ويوضح المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على هذه العناصر.

3- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510:** "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"، يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية، التي تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، كأن يتم التأكد أنه تم في بداية الدورة نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وتطبيق نفس الطرق المحاسبية.

4- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700:** "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"، يتطرق إلى التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية، ويحدد المعيار شكل ومضمون تقرير المدقق، بهدف إعطاء رأيه حول القوائم المالية، بناءً على الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المتحصل عليها، ويتم التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي.

ثالثا- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

تضمن إصدار أربعة معايير تتمثل فيما يلي:[16]

1- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520:** "الإجراءات التحليلية"، وتطرق إلى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية، التي تتمثل في مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية، باعتبار هذه الإجراءات مهمة للمدقق في تقييم المخاطر وأداة فعالة للرقابة.

2- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570:** "استمرارية الاستغلال"، يعالج هذا المعيار التزامات حول تطبيق المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية، أي أن المؤسسة تعد قوائمها المالية على أساس افتراض أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع .وعليه يتطلب هذا المعيار من المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال.

3- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610:** "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، يعالج هذا المعيار شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي. فإذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها والاعتماد عليها لاحتياجات التدقيق، فإن المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة عن ذلك في الرأي الذي يعبر عنه، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، إلا أنها لا تتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.

4- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620:** "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"، يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بحيث يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، بناءً على استخدامه لأعمال خبير.

المحور الثالث: أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

بعد خيار الجزائر بالانفتاح على البيئة الدولية للتدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق (NAA) مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ينتظر أن تكون لذلك عدة مزايا تعمل على ترقية مهنة المحاسبة في الجزائر وتأهيلها على المستوى الدولي، وإضفاء مزيد من الثقة والمصداقية على المعلومة المالية الصادرة في الجزائر. وفيما يلي أهم ايجابيات تطبيق هذه المعايير في البيئة الجزائرية:

أولا- تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها

يساعد تبني المعايير الدولية للتدقيق في تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة، ويزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة في الجزائر، بما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير متطورة باستمرار وتتماشى مع المستجدات الاقتصادية، عكس الإطار القانوني للمهنة في الجزائر الذي يتميز في الغالب بالجمود. كما أنها معايير تتطرق إلى بعض العناصر والأمور الجديدة على ممارسات التدقيق في الجزائر، مثلا تقديرات القيمة العادلة (المعيار 540)، الأطراف ذات العلاقة (المعيار 550)، الأحداث اللاحقة (المعيار 560)،....، فضلا عن أن الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق مباشرة في إعداد معايير جزائرية للتدقيق، يؤدي إلى توفير الجهد والوقت وتقليل التكلفة، مادام أن هناك تأكد من أن المعايير الدولية لها جودة عالية واعتراف دولي بها، تجلى من خلال تبنيها واستعمالها في كثير من دول العالم.

إضافة إلى ذلك، فإن التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق له دور كبير في تعزيز سمعة شركة التدقيق، والذي يعمل على جذب المزيد من العملاء للتعامل مع شركة التدقيق، والتي تبدي التزاما ملحوظا بهذه المعايير، وكان السبب الرئيس في إصدار هذه المعايير هو أن شركات التدقيق الكبرى تمارس مهنة التدقيق في مختلف أرجاء العالم.[17] ويزيد ذلك من سمعة مهنة المحاسبة بالجزائر، من خلال تبني معايير دولية معترف بها لتدقيق القوائم المالية، كما أن المكاتب الدولية للتدقيق من بين العوامل التي ساعدتها في الحصول على السمعة هو تفضيلها تطبيق هذه المعايير، حيث تعتبر السمعة عامل مهم لهذه المكاتب، خاصة بعد الفضائح المالية التي حدثت في السنوات الماضية، وأبرزها فضيحة الشركة الأمريكية للطاقة "إنرون" (Enron) التي كانت من بين أسباب انهيارها مهنة المحاسبة والتدقيق، بتواطؤ بعض المدققين مع مسؤولي الشركة. ونتيجة لذلك فقد السوق ثقته في مكتب التدقيق آرثر أندرسون (Arthur Andersen) الذي كان معنيا بتدقيق حسابات شركة إنرون، وانهار في 2002 بعد حوالي 90 سنة من العمل، وكان نتيجة ذلك أن أصبح عدد المكاتب

الدولية الكبرى للتدقيق أربعة (4) (Big Four) بعدما كان خمسة (5) مكاتب، وهو ما يبرز أهمية الثقة التي يجب أن يتمتع بها المدقق أمام أصحاب المصلحة في المؤسسة.[18]

كما أن المكاتب الدولية للتدقيق لديها فروع عبر العالم (مثل ما هو الحال مع شركة (KPMG) التي لديها مكتب بالجزائر)، ولديها سمعة وتنافسية كبيرة، وعادة ما يكون لها عملاء وشركات من أجل تدقيق حساباتها، وتكون لهذه المؤسسات فروع عبر العالم، وعليه تستفيد هذه المكاتب من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عبر العالم، لأنها تسهل تدقيق الشركات مع فروعها في مختلف الدول، من خلال مكتب التدقيق وفروعه التابعة كذلك.

ثانيا- تحسين جودة المعلومة المالية

عندما يتم إتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصادرة في الجزائر، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الجزائر، وخاصة بالنسبة للمستثمرين، الذين يسمح لهم ذلك بالحصول على معلومة مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة، وهي الخصائص الواجب توفرها في المعلومة حتى تصبح ذات جودة وتساعد في اتخاذ القرارات. وهي معايير تعكس اقتصاديات الدول المتطورة، لكون إعدادها تم من طرف منظمات مهنية متطورة تضم محاسبين ومهنيين على أعلى مستوى، وتم تبنيها في العديد من دول العالم، وعلى رأسها دول الاتحاد الأوروبي المتكون من 28 دولة، كقوة اقتصادية كبيرة في العالم.

ثالثا- معايير تساعد الشركات متعددة الجنسية

باعتبار أن الشركات متعددة الجنسية تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية مجمَّعة (Consolidés) لمختلف الفروع التابعة لها عبر العالم، فإن ذلك يطرح عدة صعوبات أمامها من الناحية المحاسبية في التجميع وترجمة القوائم المالية، ومن ناحية أخرى يزيد من تكاليف تدقيقها، باعتبار أن كل فرع تم تدقيقه وفق المعايير المحلية المطبقة في البلد، وعليه فإن الشركات متعددة الجنسية تستفيد من تطبيق المعايير الدولية عبر العالم، من حيث تخفيض تكاليف إعادة تدقيق القوائم المالية لفروعها، ومن ناحية أخرى تكون هناك شفافية أكبر من المؤسسة الأم على الفروع التابعة لها.

رابعا- تشجيع الاستثمار الأجنبي

المستثمر الأجنبي عند انتقاله خارج بلده بحثا عن الفرص الاستثمارية، يحتاج إلى معلومات مفهومة، ملائمة وموثوق بها، تمكنه من تقييم العوائد والمخاطر، واتخاذ القرارات، ويعتمد في ذلك بالأساس على القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات، وكلما كان إعداد هذه القوائم بناءً على معايير محاسبية دولية، وتدقيقها وفق معايير تدقيق دولية كذلك، كلما زادت قابليتها للفهم والمقارنة دوليا بالنسبة للمستثمر الأجنبي، ويزيد ذلك من الثقة والاطمئنان على أمواله التي قام بنقلها إلى البلد الأجنبي، وتستمد هذه الثقة من كون هذه المعايير تم تبنيها في دول متقدمة تتميز بتطور الأسواق المالية وانتشار واسع لثقافة الاستثمار والشركات متعددة الجنسية، وبالنظر كذلك إلى ما توفره المعايير الدولية للتدقيق من مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق. كما أن القوائم المالية يتم إعدادها من طرف المسيرين في المؤسسة، الذين قد تختلف مصالحهم وتتضارب مع مصالح المستثمرين والمساهمين في المؤسسة، في ظل انفصال الملكية عن التسيير، وعليه فإنه من أجل زيادة ثقة المستثمرين يتدخل طرف آخر مستقل يتمثل في المدقق الخارجي، الذي يبدي رأيه حول القوائم المالية ويصادق على صحتها، وذلك بناءً على معايير محلية تضبط عمل المدقق، التي قد تختلف من بلد إلى آخر، مما يوجد بعض الصعوبات أمام المستثمر في فهم المعلومة المالية الصادرة وصعوبة مقارنتها دوليا، وعليه فإن اعتماد المدقق الخارجي في إعداد تقريره وإبداء رأيه حول القوائم المالية بناءً على معايير دولية تحكم عملية التدقيق الخارجي، يسمح بعرض معلومة مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة دوليا، بما يساعد المستثمر في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بناءً على أسس صحيحة.

خامسا - توحيد إجراءات إعداد تقارير محافظي الحسابات

من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق يصبح التقرير الذي يعده محافظ الحسابات حول عدالة القوائم المالية موحدا، وفق ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، الذي يحدد شكل ومحتوى التقرير المعد من طرف المدقق المستقل، وهو نفس المعيار الجزائري للتدقيق الذي تم اعتماده في الجزائر بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية، بنفس التسمية والرقم. وهو ما يسمح بأن يكون تقرير محافظ الحسابات موحدا بين جميع محافظي الحسابات، ويتضمن عناصر مطلوبة دوليا من طرف مستخدمي القوائم المالية. في الجزائر ورغم إصدار الإطار القانوني والتنظيمي المتعلق بذلك، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، والقرار المؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، إلا أنه توجد بعض الاختلافات في محتويات بعض تقارير محافظي الحسابات، فمثلا عند إعداد تقرير أعلى خمس أو عشر مكافآت لمسيري المؤسسة، يتم الإفصاح في التقرير أحيانا عن المجموع الكلي لهذه الأجور لكل المسيرين، بينما في تقارير أخرى يتم إظهارها بالتفصيل لكل مسير.

سادسا- معايير تعالج حالات الغش والفساد المالي

بالنظر لأهمية الدور الرقابي للمدقق في المؤسسة وحماية المساهمين من تصرفات قد تصدر عن المسيرين بتحريف القوائم المالية للإضرار بأصحاب المصالح، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتخصيص معيار خاص بمسؤوليات المدقق عن الغش في القوائم المالية، يتمثل في المعيار رقم 240، الذي قدم إجراءات وإرشادات ينبغي للمدقق إتباعها من أجل معالجة الاختلالات، وهو المعيار الذي لم يتم تبنيه بعد في الجزائر.

ونجح هذا المعيار في تطوير أداء المدقق بالفعالية المطلوبة، حيث يشير إلى أن الأخطاء والمخالفات الناتجة عن الغش المتعمد صعبة الاكتشاف، وأن المدقق مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء المادية الناجمة عن وجود غش، ولا يعد مسؤولا عن اكتشاف الغش في حد ذاته، كما وفر المعيار الإرشادات اللازمة لاكتشاف الغش المؤثر على البيانات المالية، حيث تضمن المعيار إرشادات مقسمة في ثلاث مجموعات ليسترشد بها المدقق لتحديد الأخطاء المادية الناجمة عن الغش المتعمد، الأمر الذي يؤدي إلى نجاح مهمة التدقيق ومن ثم تخفيض احتمال الفشل. ولعل أهم ما تضمنه المعيار 240 موضوعات تتعلق باعتبار ما إذا كان خطأ محدد يمكن أن يكون دليلا على وجود غش، وتقدير الأخطاء والتصرف بشأنها وأثرها على التدقيق، والحصول على إقرارات من الإدارة، بالإضافة إلى ملحق يتضمن أمثلة على عوامل المخاطرة المتعلقة بالبيانات المحرفة الناتجة عن الغش، وتوسيع إجراءات التدقيق لتشمل القيام بالتخطيط والحصول على الاستفسارات من الإدارة.[19] وتشير في هذا الإطار الفقرة 51 من المعيار 240 على قيام المدقق بالحصول على إقرارات من الإدارة بأنها:[20]

- تعترف بمسؤوليتها عن وضع وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية المصممة لمنع واكتشاف الغش والخطأ.
- أفصحت للمدقق عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بوجود أي غش أو شك في وجود غش تعلم به الإدارة، ومن المحتمل أن يكون قد أثر على الشركة.
- أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها للمخاطر بأن البيانات المالية قد تكون حرفت ماديا نتيجة للغش.

سابعا- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعني المحاسبة الإبداعية تحكم المسيرين في نتيجة المؤسسة لصالحهم، من خلال اغتنام الفرص التي تتيحها لهم المعايير المحاسبية عند الاختيار بين السياسات المحاسبية وطرق التقييم، فمثلا يمكن اختيار طريقة الاهتلاك الخطي للأصول الثابتة عوضا عن الاهتلاك المتناقص، من أجل زيادة الأرباح وتأجيل الأعباء إلى سنوات لاحقة، ويحدث هذا نتيجة لتحكم المسيرين بإعداد القوائم المالية، بما يجعلهم قادرين على التحكم في نتيجة المؤسسة،[21] باعتبار أن المسيرين يكونون تحت ضغط المساهمين من أجل تحسين الأداء والحصول

على المكافآت، ولذلك فإن حماية المساهمين تتطلب تدخل طرف مؤهل ومستقل يتمثل في محافظ الحسابات، من خلال الرأي الذي يعطيه حول القوائم المالية، بناءً على معايير التدقيق المطبقة في البلد، وتزداد أهمية ذلك عندما تكون على أساس المعايير الدولية للتدقيق، التي ركزت على مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، لا سيما المعايير رقم 240، 540، 315 ،....

فمثلا المعيار رقم 315 المتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، يوفر للمدقق إطار يمكنُّه من تقييم المخاطر، حيث تفرض الفقرة 28 من هذا المعيار على المدقق فهم كيفية قيام المؤسسة باختيار الممارسات والسياسات المحاسبية وتطبيقها،[22] ويعني ذلك أن المدقق يمكنه الاستفسار لدى المسيرين عن أسباب اختيار طريقة محاسبية دون أخرى والحصول على المبررات، ومن شأن ذلك أن يحد من قدرة المسيرين على القيام باختيار الطريقة التي تناسبهم. كما أن المعيار 540 يتعلق أساسا بالتقديرات المحاسبية، وهذه الأخيرة يتم التركيز عليها عادة من طرف المسيرين في القيام بالمحاسبة الإبداعية، كتقدير الحقوق المشكوك في تحصيلها أو تقدير مبلغ خسارة القيمة،...، وهي كلها معايير لم يتم تبنيها بعد في الجزائر.

ونفس الأمر تطرق له المعيار رقم 240، فعندما يلاحظ المدقق بأن الإدارة تتعرض لضغوط من أجل الوصول إلى أهداف تتعلق بالنتائج، يستطيع اكتشاف الخطر أن هذه المؤسسة تزيد اصطناعيا رقم الأعمال بإبرام عقود لا تستجيب لشروط التسجيل ضمن الإيرادات، أو بفوترة مبيعات قبل التسليم الفعلي للسلعة، في هذه الحالة مثلا يمكن حسب ما ينص عليه المعيار 240 الحصول على تأكيدات خارجية للتأكد من مبالغ الحقوق التي لم يتم تحصيلها بعد ومعلومات عن شروط البيع، بما فيها التاريخ، شروط البيع،...[23]

كما أن الرقابة الداخلية تؤدي دور كبير في الحد من المحاسبة الإبداعية،[24] لذلك ركزت عليها المعايير الدولية للتدقيق كثيرا، ومن بينها المعيار 265 المتعلق بالرقابة الداخلية، والمعيار 315، الذي يتطلب من المدقق الحصول على فهم شامل عن المؤسسة حول مختلف المخاطر المحيطة بالمؤسسة ومن بينها الرقابة الداخلية.[25]

خاتمة

بعد الفضائح المالية التي حدثت خلال السنوات الماضية، ولا سيما انهيار شركة إنرون الأمريكية للطاقة، والذي تبعه انهيار المكتب الدولي للتدقيق آرثر أندرسون المكلف بتدقيق حسابات الشركة، فقد أوضح ذلك الدور الهام الذي يمكن أن يقوم به المدقق المستقل، باعتباره أداة تضمن الموثوقية والمصداقية اللازمة للمعلومة المحاسبية، التي يستفيد منها المتعاملون مع المؤسسة في اتخاذ قراراتهم، وبخاصة التدقيق القانوني الذي يقوم به محافظ الحسابات بناءً على إطار تشريعي وقانوني، مثل ما هو في الجزائر على أساس القانون رقم 10-01 الصادر سنة 2010، الذي شكل مرحلة هامة لإصلاح وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وتبعه في 2016 إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين، على غرار عدة دول أخرى تبنت المعايير الدولية، لما لها من دور مساعد في فهم المعلومة المالية الصادرة في الجزائر، من جهات دولية، وتأهيل مهنة المحاسبة لمواجهة تحديات العولمة والعمل في بيئة دولية. وبناءً على ما سبق تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج فيما يلي أهمها:

- تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق، من شأنه أن يؤدي إلى تقريب ممارسات التدقيق في الجزائر من الممارسات الدولية المتطورة.

- يساعد الاعتماد على معايير دولية للتدقيق في توفير الجهد والوقت والتكلفة الناجمة عن إصدار معايير جديدة، ويكون من الأفضل التوجه نحو معايير عالية الجودة صادرة بالأساس من طرف هيئة دولية معترف بها، تضم مهنيين من دول متقدمة.

- عندما يتم إصدار المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية وتدقيقها وفق المعايير الدولية للتدقيق، فإن أهم ايجابيات ذلك هو جعل المعلومة المالية الصادرة عن الشركات الجزائرية تتمتع بالثقة على المستوى الدولي، وزيادة مصداقيتها وقابليتها للمقارنة، خاصة أمام المستثمرين الدوليين.

- توفر المعايير الدولية للتدقيق مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق، باعتبار أن إعدادها يتم من طرف منظمات مهنية دولية لها سمعة في مجال التدقيق، وهي متوافقة مع الاقتصاد المعاصر وتتماشى مع التطورات الاقتصادية باستمرار.

- بالنسبة للشركات متعددة الجنسية التي لديها فروع في دول مختلفة، يسهل لها تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الاعتماد على مرجع موحد لتدقيق فروعها، وتخفيف تكاليف إعادة تدقيق قوائمها المالية.

- تستفيد مكاتب التدقيق الدولية الكبرى التي لديها فروع عبر العالم، مثل (KPMG) الجزائر، بحيث يمكن لمكتب التدقيق الدولي تدقيق شركة متعددة الجنسية مع فروعها، وذلك من خلال الفروع التابعة لمكتب التدقيق عبر الدول.

- كما تفيد المعايير الدولية في تأهيل محاسبين ومدققين قادرين على العمل في بيئة دولية، وتعزيز سمعة التدقيق في الجزائر.

وبناءً على هذه النتائج يمكن تقديم الاقتراحات الآتية:

- الإسراع في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى التي لم تصدر بعد، وخاصة المعيار رقم 200 باعتباره معيار أساسي وتتعلق به المعايير الأخرى، والذي يعتبر بمثابة إطار مفاهيمي (Cadre Conceptuel).

- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق مراسيم أو قرارات في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، حتى تكون ملزمة وإجبارية، خاصة وأنها في صيغتها الحالية صدرت في مقررات عن وزارة المالية وصدرت في الجريدة الرسمية للوزارة، حتى وإن كان في هذا الأمر فرصة لأصحاب المهنة حتى يتكيفوا مع المعايير الصادرة.

- العمل على توحيد محتوى تقارير محافظي الحسابات من حيث المحتوى، بناءً على نموذج موحد، مع الأخذ بعين الاعتبار ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق.

- تفعيل لجان التدقيق في المؤسسات بما يزيد من استقلالية المدقق، حتى تكون هناك فعالية لعملية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

- التركيز على التعليم المحاسبي والتكوين العلمي والعملي للمدققين، حول المعايير الدولية للتدقيق.

- الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين ومختلف اللجان والمجالس التابعة له.

الهوامش

1- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص: 103

2- **نفس المرجع أعلاه**، ص: 105

3 - Rick HAYES, Roger DASSEN, Arnold SCHILDER, Philip WALLAGE, **Principles of Auditing, An Introduction to International Standards on Auditing**, Pearson Education Limited, England, Second Edition, 2005, p: 07

4 - Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit, manuel et applications**, Dunod, Paris, 2ème édition, 2009, p: 403

5- الموقع الالكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين: www.ifac.org/about-ifac/membership، اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017.

6 - Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, **Op-cit**, p: 404

7- رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 103-104

8- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص ص: 415-416

9- الموقع الالكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين: www.ifac.org/system/files/downloads/Audit_Quality_Fact_Sheet.pdf, p: 04، اطلع عليه بتاريخ 12 جوان 2017.

10 - Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, **Op-cit**, p: 405

11- فارس ارشيد عودة الخرابشة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الأردن " دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي"**، أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2015، ص: 44

12- بالاعتماد على رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 106-119، والاعتماد كذلك على الموقع الالكتروني لمجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأمين (IAASB): www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards، تاريخ الاطلاع 12 جوان 2017.

13- قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المادة الأولى، الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 04

14- وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 210، 505، 560، 580**، ص: 02

الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf، اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017.

15- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 300، 500، 510، 700**، ص: 02

الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017.

16- وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620**، ص: 03

الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf، اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017.

17- فارس ارشيد عودة الخرابشة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 20

18 - Rick HAYES, Roger DASSEN, Arnold SCHILDER, Philip WALLAGE, **Op-cit**, p: 50

19- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد المتقدم**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص ص: 385-386

20- **نفس المرجع أعلاه**، ص ص: 389-390

21 - Marc-hubert DEPRET, Alain FINET, Abdelillah HAMDOUCH, Marc LABIE, Franck MISSONIER-PIERA, Charles PIOT, **Gouvernement d'entreprise enjeux managériaux, comptables et financiers**, éditions de boeck, Bruxelles, 2005, pp: 149-153.

22 - Mohamed HAMZAOUI, **Audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, normes ISA 200, 315, 330 et 500**, Pearson éducation, France, 2006, p: 55

23 - Normes Internationales d'Audit (ISA 240), CNCC-IRE-CSOEC, juin 2012, www.experts-comptables.fr/sites/default/files/asset/document/normes_isa_200_a_810-_juin_2012.pdf, p: 23

24 - Dimitris N. Chorafas, **Implementing and Auditing the Internal Control System**, Palgrave Publishers Ltd, New York, 2001, p: 76

25 - International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), **handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements**, International Federation of Accountants (IFAC), New York, volume 1, 2015, pp: 278-279