

موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مهمة تدقيق الحسابات

The place of Algerian auditing standards in the audit mission

بن فرج زوينة

جامعة المسيلة (الجزائر)

benfradjsouad@gmail.com

عبد السلام وليد*

جامعة برج بوعرييج (الجزائر)

Walid.abdesselam@univ-bba.dz

تاريخ النشر: 2023/06/ 30

تاريخ القبول: 2023/06/ 09

تاريخ الاستلام: 2023/03/ 29

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات في الجزائر بداية من مرحلة قبول المهمة إلى غاية إصدار التقرير. توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة تلبى احتياجات مدقق الحسابات في الجزائر إذا ما تم توفير البيئة المناسبة لتطبيقها، كما أن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة يمكن تطبيقها في كافة مراحل مهمة تدقيق الحسابات، ومن بين أبرز المقترحات التي نقدمها من خلال هذه الدراسة الإسراع في إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية. الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، منهجية تدقيق الحسابات، مهمة تدقيق الحسابات.

تصنيف JEL: M42

Abstract :

The aim of this study is to know the place of the Algerian auditing standards in the audit mission, starting from Accepting the mission until the issuance of the report.

This study concluded that the Algerian auditing standards meet the needs of the auditors in Algeria if the appropriate environment is provided for their application, The Algerian auditing standards issued can be applied in all stages of the audit mission, Through this study, we propose to expedite the issuance of the rest of the Algerian auditing standards.

Keywords : Algerian auditing standards, audit process, audit mission.

JEL classification codes: M42.

* المؤلف المرسل: عبد اللام وليد، Walid.abdesselam@univ-bba.dz.

مقدمة

بعد الإصلاحات الهامة التي قامت بها الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر والمتمثلة أساسا في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي كخطوة أولية لتبني معايير المحاسبة الدولية والسعي بتطوير مهنة المحاسبة محليا وتقريبها بما هو معمول به دوليا، أبدت اهتماما آخر بإصلاح مهنة التدقيق باعتبار مهنة المحاسبة والتدقيق مهنتين متكاملتين، وقد تمثل هذا الإصلاح على مستوى مهنة تدقيق الحسابات بإصدار مجموعة من المعايير تحت اسم معايير التدقيق الجزائرية.

1. إشكالية الدراسة:

ما هو موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات؟

2. فرضيات الدراسة:

1. يمكن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في كافة مراحل مهمة تدقيق الحسابات؛

2. معايير التدقيق الجزائرية تلي احتياجات محافظ الحسابات في كل مرحلة من مراحل مهمة تدقيق الحسابات.

3. أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

❖ معرفة موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن كل مرحلة من مراحل مهمة تدقيق الحسابات في الجزائر؛

❖ تبيان المواطن التي يمكن لمحافظ الحسابات الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية في ترشيده لأداء مهمته؛

❖ إبراز أهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين عمل محافظ الحسابات في الجزائر.

4. المنهج المتبع

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتناسبه مع أهداف الدراسة.

5. تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور رئيسية:

I- نبذة عن معايير التدقيق الجزائرية؛

II- منهجية تدقيق الحسابات؛

III- موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات.

I- نبذة عن معايير التدقيق الجزائرية

عمدت الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر بداية من سنة 2016 إلى إصدار عدة معايير تحت اسم معايير التدقيق الجزائرية.

1. تعريف معايير التدقيق الجزائرية

يمكن تعريف معايير التدقيق الجزائرية على أنها المرجعية الأساسية والموحدة لمدقي الحسابات في الجزائر التي تحدد الإطار العام لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، كما يمكن اعتبارها بمثابة مقياس للأداء المهني للمدقق في الجزائر.

2. أهمية معايير التدقيق الجزائرية

بعد اطلاعنا على معايير التدقيق الجزائرية الصادرة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2018 يمكن تبيان أهميتها فيما يأتي:

- ❖ توفير مرجعية قانونية موحدة لمدقي الحسابات في الجزائر؛
- ❖ تقرب الممارسات المحاسبية المحلية إلى الممارسات العالمية كون أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية؛
- ❖ تعزيز الثقة في الكشوف المالية المدققة وفق معايير التدقيق الجزائرية والرفع من جودتها؛
- ❖ تقليل التفاوت بين تقارير مدقي الحسابات في الجزائر؛
- ❖ تحديد مسؤوليات المدقق وكذا إدارة المؤسسة محل التدقيق؛
- ❖ تقديم تقنيات وأساليب خاصة يمكن الاعتماد عليها خلال تنفيذ مهمة التدقيق؛
- ❖ تدعيم الاستثمار بتلبية حاجات المستثمرين للمعلومة المدققة والموثوقة؛
- ❖ العمل على دعم البورصة في الجزائر.

3. مرجعية معايير التدقيق الجزائرية

نقصد بالمرجعية الأساس المعتمد عليه في إعداد معايير التدقيق الجزائرية، وقد أشار المجلس الوطني للمحاسبة ضمن المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 أن لجنة الممارسات والتقييم تقع على عاتقها مسؤولية متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق وكذا اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييم الممارسات المحاسبية.

بعد إجراءنا لدراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية بنظيرتها الدولية تبين لنا أن لجنة الممارسات والتقييم اعتمدت على معايير التدقيق الدولية في إصدار معايير التدقيق الجزائرية إذ لا يوجد تفاوت كبير بين معايير التدقيق الجزائرية ونظيرتها الدولية. (عبدالسلام، 2023)

4. عرض معايير التدقيق الجزائرية

بداية من سنة 2016 إلى غاية 2018 تم إصدار 16 معيار باسم معايير التدقيق الجزائرية ضمن أربع مقررات وفيما يلي سيتم عرض هذه المعايير وفقا لمقررات صدورها:
الجدول رقم(01): معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:

يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة حيث يتناول الاتفاق بين الإدارة أو القائمين في حوكمتها على الشروط والأحكام التي تخص مهمة التدقيق مع المدقق فقد حدد المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة أو القائمين على حوكمتها وكذا حدد مسؤولية المدقق فيما يتعلق بقبول هذه الشروط.	المعيار رقم 210 "الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"
يندرج هذا المعيار ضمن صنف المعايير الخاصة بأدلة الإثبات أورد المعيار مجموعة من الشروط والإجراءات التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه باستخدام التأكيدات الخارجية كأسلوب لجمع أدلة الإثبات.	المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية"
يندرج هذا المعيار ضمن صنف معايير أدلة الإثبات، إذ يبين الإجراءات التي يتوجب على المدقق القيام بها في حالة وجود أحداث لاحقة بعد تاريخ إقفال الحسابات.	المعيار رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"
يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، أوضح المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في تنفيذ ومعالجة وتقييم التصريحات الكتابية.	المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.

الجدول رقم (02): معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

يندرج هذا المعيار ضمن صنف معايير تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة، بين الإجراءات المختلفة التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار خلال مرحلة تخطيطه لمهمة التدقيق.	المعيار رقم 300: "تخطيط تدقيق الكشوف"
يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، وقد أوضح هذا المعيار ماهية الإثبات والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها كما قدم هذا المعيار مجموعة من الأساليب التي يمكن للمدقق أن يستند إليها في جمع أدلة الإثبات.	المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"
يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، قدم المعيار مجموعة من الإجراءات التي يتوجب على المدقق الاعتماد عليها في تدقيق الكشوف المالية لم تكن محل تدقيق من قبل أو كانت محل تدقيق من طرف مدقق سابق.	المعيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية"
يندرج هذا المعيار ضمن معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير، بين المعيار الواجبات المطلوبة والتي يتعين على المدقق القيام بها من ناحية شكل الرأي، تقرير المدقق من حيث الشكل والمحتوى.	المعيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.

موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات

الجدول رقم (03): معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات حيث تناول استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كأداة مراقبة، نص المعيار على ثلاث أنواع من الإجراءات التحليلية منها الوصفية غير الكمية والكمية البسيطة وكذا الكمية المتطورة، كما أكد المعيار على إمكانية تطبيق الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل مهمة التدقيق التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير.	المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"
يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، حيث يعالج هذا المعيار شروط وانتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن مهمة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، يهدف هذا المعيار إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات مهمته.	المعيار رقم 610 "استعمال أعمال المدققين الداخليين"
يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير وتحديد ما إذا كانت أعمال الخبير الذي عينه ملائمة لاحتياجاته.	المعيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"
يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، حيث تناول هذا المعيار إجراءات تحديد المدقق لفرضية تطبيق استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية من عدمها، وتحديد إذا ما كان هناك تهديد يمس استمرارية استغلال المؤسسة في المستقبل القريب من خلال دراسة بعض المؤشرات المالية، التشغيلية ومؤشرات أخرى وكتابة تقرير خاص ضمن التقرير العام للتدقيق.	المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال"

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.

الجدول رقم (04): معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة، حيث يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتوثيق عملية التدقيق باعتبارها دليلا هاما على بذله للعناية المهنية اللازمة.	المعيار رقم 230 "وثائق التدقيق"
يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، يبين المعيار الإجراءات والاعتبارات التي يتوجب على المدقق أخذها في تدقيق المخزون؛ المنازعات والقضايا، نظرا لأهميتها وتأثيرها الجوهرى على رأيه.	المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة"
يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة تدقيقه للتقديرات المحاسبية الموضوعة من قبل المؤسسة في حالة عدم وجود تحديد تدقيق لبعض بنود الكشوف المالية، حيث بين المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار وكذا دراسة مدى معقولية تطبيق هذه التقديرات وتأثيرها على تقريره.	المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"
يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة استخدامه السبر كأداة لتدقيق الكشوف المالية.	المعيار رقم 530 "السبر في التدقيق"

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.

II- منهجية تدقيق الحسابات

يتبع مدقق الحسابات خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه عدة مراحل تتمثل في مرحلة قبول المهمة، مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ ومرحلة إعداد وإصدار التقرير.

1. مرحلة قبول المهمة

ضمن هذه المرحلة الأولى يتأكد المدقق المحاسبي من توفر الشروط الكاملة لقبول المهمة وفق ما يحدده التشريع المعمول به وكذا ما تنص عليه أخلاقيات المهنة، فبعد التأكد من توفر أحكام مهمة التدقيق والاتفاق عليها مع العميل، يُعد رسالة تسمى "رسالة المهمة" وهي بمثابة عقد بين المدقق والعميل تبين فيها كافة التفاصيل التي تخص أداء المهمة.

2. مرحلة التخطيط

بعد قبول المهمة ينتقل المدقق إلى مرحلة التخطيط لمهمة تدقيق الحسابات وتتمثل في وضع إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وكذا عرض برنامج عمل يبين كيفية أداء المهمة، تمر هذه المرحلة بعدة خطوات تتمثل في ما يأتي: (لوبك، 2009، ص 288)

1.2. التعرف عن المؤسسة محل التدقيق

يتعين على المدقق التعرف على المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة محل التدقيق من خلال الحصول على المعلومات الخاصة بها على سبيل المثال الشكل القانوني، نشاط المؤسسة؛ الإطار التنظيمي... الخ؛ إذ أن الفهم الجيد لطبيعة عمل المؤسسة يؤثر على الإجراءات التي سوف يتم تنفيذها في المراحل القادمة. (Pan, 2016, p200)

2.2. الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة

يعد الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة أمراً ضرورياً، حيث يمكن الاعتماد على المستندات والسجلات القانونية والمتمثلة في عقد الشركة ونظامها الأساسي، محاضر مجلس الإدارة واجتماعات حاملي الأسهم، وكذا العقود... الخ.

3.2. أداء الإجراءات التحليلية الأولية

تؤدي الإجراءات التحليلية الأولية إلى اكتشاف اختلالات مبكرة يمكن تساهم في توجيه عمل المدقق إلى أماكن المخاطر الجوهرية، كما يمكن للإجراءات التحليلية مثل تحليل النسب والمقارنات التي تطبق في بداية مهمة تدقيق الحسابات أن تشير إلى مجالات محددة لمخاطر التدقيق (معياري التدقيق الجزائري رقم 520، ص 03)

4.2. وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله

تتمثل الأهمية النسبية في مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، ويعتمد تحديدها إما عن طريق خبرة المدقق ومعرفته المسبقة عن المؤسسة محل التدقيق، أو عن طريق الأساليب الإحصائية والرياضية.

5.2. اختيار المدققين الذين سيضملمهم فريق التدقيق

يتوجب على المدقق اختيار فريق لديه القدرة والكفاءة المطلوبة لأداء المهام المسندة نظرا لتأثير ذلك على جودة التدقيق، كتحديد المؤهلات العلمية المناسبة مع حجم وتعقيد عملية التدقيق وكذا الخبرة المهنية المطلوبة لتنفيذ إجراءات التدقيق.

6.2. فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراقبة

يتوجب على مدقق الحسابات في حالة وجود نظام الرقابة الداخلية أن يدرك مدى فعاليته وأثر ذلك على تنفيذ إجراءات التدقيق الأخرى، أما في حالة عدم وجوده فيحدد تأثير ذلك على إجراءات التدقيق الأخرى وتقدير تأثير ذلك على رأيه، كما يتعين معرفة تقييم مخاطر المؤسسة وكذا كيفية تعامل الإدارة مع هذه المخاطر.

7.2. وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق

يمكن للمدقق بعد الانتهاء من الخطوات السابقة أن يعد الخطة العامة وكذا برنامج التدقيق المناسب، حيث تتضمن كيفية تنفيذ إجراءات التدقيق الشاملة وتجميع الأدلة الكافية، كما يشمل ملخصا بما ينبغي القيام به وقائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين.

3. مرحلة التنفيذ

تتمثل هذه المرحلة في تنفيذ الخطة الإستراتيجية العامة التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط، وقد تم تقسيم هذه المرحلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ جمع أدلة الإثبات وفحص أرصدة الحسابات؛ أعمال نهاية التدقيق.

1.3. تقييم نظام الرقابة الداخلية

على المدقق أن يقيّم نظام الرقابة وتحديد مدى فعاليته من خلال تحديد مواطن القوة والضعف في النظام كونها عامل أساسي في تحديد باقي الإجراءات، ولتنفيذ ذلك يتم الاعتماد على عدة تقنيات كتدقيق الأجزاء الفرعية لنظام الرقابة الداخلية من خلال دليل الإجراءات التي تعتمد عليه المؤسسة في تنفيذ وظائفها المختلفة، كما يمكن استخدام أسلوب الاستثمارات المفتوحة والمغلقة، وبعد الانتهاء من هذه الخطوة يمكن للمدقق أن يشكل نظرة عامة عن نظام الرقابة ويوثق ما توصل إليه على شكل تقرير حول الرقابة الداخلية. (بوتين، 2008، ص 72)

2.3. جمع أدلة الإثبات

بعد الانتهاء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يبدأ مدقق الحسابات بجمع أدلة الإثبات حول المحتوى الإعلامي للكشوف المالية كونها السند الرئيسي للمدقق في التعبير عن رأيه الفني المحايد؛ وكذا دليلا على أداء مهمته وفق المعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية، ويمكن مدقق الحسابات في سبيل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة استعمال عدة تقنيات كما أوضحته معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات. (نورالدين، 69، 2015)

3.3. فحص الحسابات

نقصد بفحص الحسابات جمع المدقق للأدلة المقنعة الكافية حول صدق وصحة أرصدة الحسابات لإعطاء رأيه حول الحسابات السنوية نظرا لما يبينه الفحص من ضمان استمرارية الاستغلال، ضمان مبدأ الثبات، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ الحيطة والحذر وإجراءات تتعلق بعمليات الجرد وكذا إجراءات مسك الدفاتر القانونية.

4.3. أعمال نهاية المهمة

يمكن القول بأن هذه الخطوة ضمن مرحلة التنفيذ هي بمثابة تقييم شامل لعملية تنفيذ مهمة التدقيق قبل إعداد التقرير النهائي، إذ يتوجب على مدقق الحسابات وضع مجموعة من الإجراءات قبل الانتقال إلى مرحلة إعداد التقرير والتي تضمن له التناسق بين الحسابات السنوية مع معرفته المسبقة للمؤسسة كالإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة، وضع إجراءات تحليلية في نهاية التدقيق، كذلك إعادة النظر في عناصر التخطيط الرئيسية كالأهمية النسبية ومخاطر التدقيق لتحديد ما إذا كانت التقييمات الأولية صالحة أو يتطلب إعادة النظر فيها حيث قد يؤثر ذلك على طبيعة إجراءات التدقيق، بعد الانتهاء من هذه المرحلة يتوجب على المدقق توثيق كل ما توصل إليه من نتائج.

4. مرحلة إعداد التقرير

في هذه المرحلة يتم إعداد التقرير بناء على أدلة الإثبات المجمعة من المرحلتين السابقتين مع مراعاة عدة شروط إعداد التقرير من الناحية الشكلية ومن ناحية المضمون.

III- موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات

1. موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة قبول المهمة

ضمن هذه المرحلة أوضح معيار التدقيق الجزائري رقم 210 "الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"، الشروط التي يتوجب على المدقق أن يتأكد من توفرها وفق ما نصت عليه الفقرة رقم 07

من المعيار قبل قبوله للمهمة، كما حدد المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق وعلى إدارة المؤسسة أو القائمين على حوكمتها، كما قدم المعيار نموذج لرسالة المهمة يمكن للمدقق أن تكييفها حسب طبيعة المهمة قانونية أو تعاقدية.

2 موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق

ضمن هذه المرحلة أوضح معيار التدقيق الجزائري رقم 300 "التخطيط تدقيق الكشوف المالية" أهمية التخطيط للملائم لتدقيق الكشوف المالية في تنفيذ مهمة التدقيق، وخلال هذه المرحلة قدمت معايير التدقيق الجزائرية بعض التقنيات التي يمكن أن تساعد المدقق في إعداد الإستراتيجية العامة للتدقيق، نبرزها حسب كل خطوة من خطوات التخطيط.

1.2 التعرف عن المؤسسة محل التدقيق

يمكن الاستعانة بالتأكدات الخارجية كما نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية بنوعها، والتي يستخدمها المدقق في الحصول على معلومات خارجية من الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة، كما يمكن أن تساهم في ضمان أمانة ونزاهة إدارة المؤسسة محل التدقيق؛ ويمكن الاعتماد أيضا على التصريحات الكتابية وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 580- التصريحات الكتابية- والتي يستخدمها المدقق لطلب معلومات من العميل أو من الغير على شكل توضيحات وشهادات يسمح بضمن موثوقية المعلومات العامة للمؤسسة.

2.2 أداء الإجراءات التحليلية الأولية

يمكن الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 520-الإجراءات التحليلية- حيث نص المعيار على أنه يمكن لمدقق الحسابات القيام بالإجراءات التحليلية الأولية في مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق بأنواعها الثلاث كالاطلاع على دفاتر المؤسسة محل التدقيق والاتصال بالمدقق السابق... الخ، أو إجراء تحليل النسب والمقارنات التي تطبق في بداية تدقيق الحسابات والتي تساعد المدقق في تحديد المخاطر المحتملة للتدقيق كما تسمح بالتحديد المسبق لمواطن المخاطر الجوهرية وتوجيه الخطة العامة للتدقيق.

3.2 وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله

تمثل الأهمية النسبية عن مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، في هذا الإطار يمكن الاعتماد على التقنيات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 530- السبر في التدقيق -من خلال تطبيق السبر الأولي ضمن مرحلة التخطيط حيث يساهم في تحديد الإجراءات الأخرى لجمع أدلة الإثبات.

4.2 فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراقبة

على مدقق الحسابات أن يدرك مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق كما تستوجب أحكام مهمة التدقيق وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 210-الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، فكلما كان نظام الرقابة أكثر فعالية كلما كانت درجة الوثوقية في الأدلة المجمعّة أكبر والعكس؛ ولفهم نظام الرقابة الداخلية وتقييمه يمكن استخدام الإجراءات التحليلية وفق ما نص معيار التدقيق الجزائري رقم 520- الإجراءات التحليلية- فيما يخص أسلوب الاستفسارات؛ وكذا الاعتماد على التصريحات الكتابية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 580-التصريحات الكتابية-.

3. موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق

تمر هذه المرحلة بعدة خطوات تتمثل فيما يأتي:

1.3. تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتوجب على مدقق الحسابات تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية كون ذلك يحدد إجراءات التدقيق الأخرى، في هذا الشأن يمكن أن يعتمد مدقق الحسابات على معيار التدقيق الجزائري رقم 520- الإجراءات التحليلية- كونها تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية كالاعتماد على الاستفسارات مثلا؛

الاعتماد على النتائج المتحصل عليها من خلال التأكيدات الخارجية وفق نص المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية، فالمعلومات المتحصل عليها من الغير بطلب من المدقق يمكن أن تقدم نظرة عامة حول نظام الرقابة الداخلية؛

كما يمكن الاعتماد على معيار التصريحات الكتابية وفق نص المعيار رقم 580 التصريحات الكتابية فهي تضمن أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة كاملة وذات مصداقية؛ كما تسمح أيضا المؤشرات التي قدمها معيار التدقيق الجزائري رقم 570-استمرارية الاستغلال- من تحديد ما إذا كان هناك تهديد حول استمرار نشاط المؤسسة مستقبلا؛ كما تؤدي أيضا الملاحظة المادية إلى ضمان مدى فعالية الإجراءات نظام الرقابة الداخلية.

2.3. جمع أدلة الإثبات

لجمع أدلة الإثبات والتي تعتبر الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في إصدار رأيه الفني حول صحة وعدالة الكشوف المالية، قدمت معايير التدقيق الجزائرية 10 معايير توضح أساليب ووسائل الحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن للمدقق أن يطبقها في هذه المرحلة وغيرها من المراحل الأخرى حسب الحاجة إليها، كالاعتماد على التأكيدات الخارجية وفق المعيار رقم 505، الإجراءات التحليلية وفق المعيار رقم 520، السبر في التدقيق وفق المعيار رقم 530، التقديرات المحاسبية وفق

المعيار رقم 540، التصريحات الكتابية وفق المعيار رقم 580، الأحداث اللاحقة وفق المعيار رقم 580، استمرارية الاستغلال وفق المعيار رقم 570.

3.3. فحص الحسابات

يمكن لمدقق الحسابات ضمن هذه الخطوة الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية لا سيما معيار التدقيق الجزائري رقم 510-تدقيق الأرصدة الافتتاحية-، حيث يمكن أن تساهم في ضمان أن الكشوف المالية السابقة لا تحتوى على اختلالات هامة؛ كما يمكن أن تبين أن مبدأ الثبات في إعداد الكشوف المالية مطبق أم لا؛ وضمن أن أي تغيير في الأرصدة الافتتاحية قد تم معالجته وفق المرجع المحاسبي المطبق وبصفة سليمة؛ كما يمكن الاستناد على الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 520- الإجراءات التحليلية حيث تساهم في تحديد التناسق والانسجام بين المعلومات المالية التي توضحها أرصدة الحسابات مع معلومات غير المالية؛ كما يمكن أن تقلص الحجم الكبير من البيانات في مؤشرات يمكن قياسها؛ الاعتماد كذلك على التأكيدات الخارجية وفق ما نص معيار التدقيق الجزائري رقم 505- التأكيدات الخارجية- في فحص الحسابات والأرصدة من خلال مساهمتها في تعزيز جودة العناصر المقنعة المجمعة بطرق أخرى، وتدعيم العناصر المقنعة المجمعة من الأطراف الداخلية للمؤسسة؛ ويمكن استخدام أسلوب السبر-المعاينة- في التدقيق وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 530- السبر في التدقيق- لتحديد قاعدة معقولة لتقليص حجم الأرصدة المراد دراستها في حالة استخدام التدقيق الاختياري؛ وتحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي يمكن أن تساهم في جمع أدلة الإثبات؛ كما يمكن الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 540- التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بذلك- كونها تساهم في مقارنة التقديرات التي قامت بها المؤسسة في السنوات الماضية مقارنة بالسنة الحالية.

4.3 أعمال نهاية التدقيق

تعد هذه الخطوة الأخيرة في مرحلة عملية التنفيذ، نحاول من خلال هذه الخطوة إبراز موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن هذه الخطوة فيما يأتي:

❖ الاعتماد على الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520- الإجراءات التحليلية - كونها تسمح بالمراقبة والتأكد من مدى انسجام الحسابات فيما بينها؛ وتحديد تقييم المخاطر وتكوين قاعدة عامة حول توافق الكشوف المالية مع المعرفة المسبقة للمؤسسة محل التدقيق والتي تم تحديدها في مرحلة التخطيط؛

❖ الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 540- التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بذلك - كونها تساهم في توقع نتيجة عملية أو عدة عمليات؛

❖ الاعتماد على معيار التأكيدات الخارجية وفق نص المعيار التدقيق الجزائري رقم 505 ففي حالة عدم السماح المؤسسة للمدقق بإرسال التأكيدات الخارجية في هذه المرحلة يقيم مدى إمكانية تأثير ذلك على رأيه في التقرير الذي سيقدمه؛

❖ كما يمكن الاعتماد على معيار رقم 580 التصريحات الكتابية وذلك بطلب المدقق من الإدارة معلومات يراها ضرورية في هذه المرحلة.

4. موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة إعداد التقرير

تعد هذه المرحلة الأخيرة من مهمة التدقيق من خلالها يحدد المدقق نوع الرأي المحايد الذي سيصدره، ومحتوى تقريره؛ وفي هذا الإطار قدمت معايير التدقيق الجزائرية معيارا خاصا بتقرير مدقق الحسابات ويتعلق الأمر بالمعيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق حول الكشوف المالية" حيث أوضح المعيار الجوانب التي يتوجب على مدقق الحسابات مراعاتها، لا سيما في تكوين رأي في محايد حول الكشوف المالية على أساس الاستنتاجات التي توصل إليها من خلال تنفيذه للمراحل السابقة والتعبير على أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوى على اختلالات معتبرة، أي التعبير على الوضعية المالية كوحدة واحدة، كما قدم المعيار الشروط الشكلية التي يجب أن يتضمنها التقرير كعنوان التقرير، المرسل إليه، تاريخ الإقفال... الخ، كما قدم المعيار نموذج لتقرير مدقق الحسابات يمكن لمدقق الحسابات أن يكيّفه حسب احتياجاته.

وقد نصت معايير محتوى تقرير مدقق الحسابات الصادرة ضمن القرار رقم 30 الصادر في 24

جوان 2013 على إصدار مجموعة من التقارير الخاصة ضمن التقرير العام للتدقيق كما يأتي:

❖ **التقرير عن الرأي حول الكشوف المالية:** ينص هذا التقرير على رأي المدقق مهما كان نوعه حول أداء مهمته وإرسالها إلى الجمعية العامة، وأنه قد أدى مهمته وفقا لمعايير التدقيق المهنية وأنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تحتوى على اختلالات معتبرة، فهنا نلاحظ أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمدقق من جهة تشكل له أداة حماية وتبيان المسؤولية على أنه أدى المهمة المسندة إليه على أكمل وجه، ومن جهة دليل يقدمه إذا تم طلب ذلك من طرف الجمعية العامة العادية.

كما أن النتائج المتحصل عليها وفق معايير التدقيق الجزائرية تمكن من تقديم رأي معلل في التقرير سواء في حالة الرفض في إبداء الرأي أو تحفظات أو الرأي بدون تحفظات.

❖ تقرير حول الحسابات المدمجة: في حالة تدقيق المجمعات فمعايير التدقيق الجزائرية بمختلف إجراءاتها تساهم في الوصول إلى قاعدة معقولة يمكن أن يبني عليها المدقق رأيه في ما يخص الكشوف المالية المجمعة.

❖ تقرير حول الاتفاقيات المنظمة: لإعداد هذا التقرير يمكن الاستناد إلى معيار التدقيق الجزائري رقم 210 -الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق- وذلك بتذكير الإدارة أو القائمين على حوكمتها بطبيعة المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها له، وللقيام بذلك يمكن الاعتماد على معيار التصريحات الكتابية رقم 580 من أجل طلب معلومات من طرف إدارة المؤسسة حول وجود هذه الاتفاقيات من عدمها وفق نص رسالة مهمة التدقيق التي تستوجب إعلام الإدارة للمدقق بكافة المعلومات.

❖ تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات: يقع على عاتق إدارة المؤسسة مسؤولية إعداد وتسليم كشف مفصل على التعويضات المدفوعة لخمس أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا للمدقق، في حين يتأكد المدقق من أن المبلغ المفصل للتعويضات مطابق مع المعلومات المتحصل عليها والتي دقق فيها سابقا، وهنا يمكن الاستعانة بمعيار التدقيق الجزائري رقم 520 الذي يوضح كيفية القيام بأسلوب المقارنات.

❖ تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: يقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية فحص جميع الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين في المؤسسة في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية، ويتم ذلك من خلال تقديم معلومات من طرف إدارة المؤسسة حول هذه الامتيازات وهذا في إطار تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 580 - التصريحات الكتابية-.

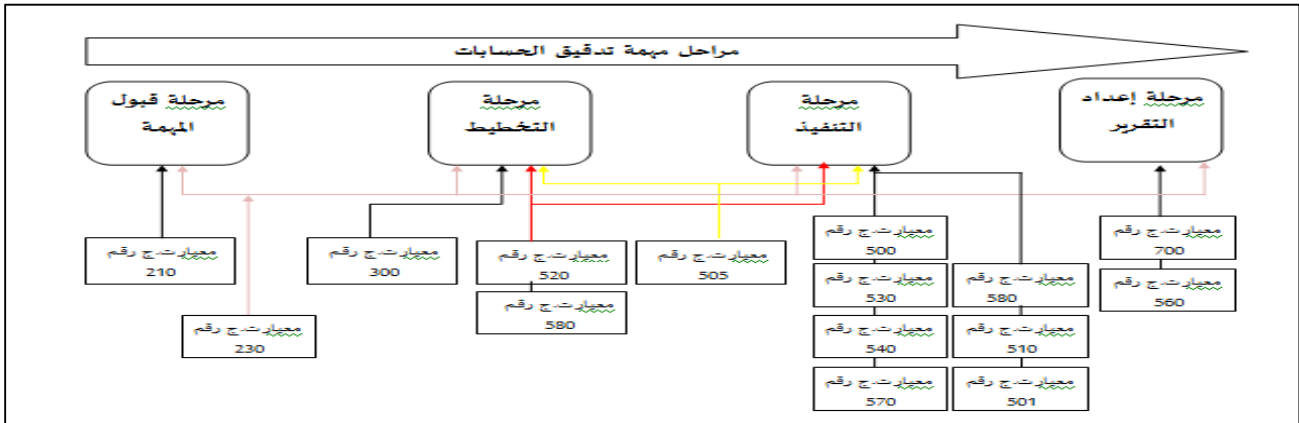
❖ تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية: يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح التي تعتبر مدققة في تقرير خاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

❖ تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يمكن إعداد هذا التقرير استنادا إلى الأدلة المقنعة المجموعة التي تم تنفيذها خلال المراحل السابقة في مرحلة التخطيط وكذا مرحلة التنفيذ من خلال قيامه بأداء إجراءات جمع أدلة الإثبات في هاتين المرحلتين، ونشير أن معايير التدقيق قدمت مجموعة من الإجراءات التي يمكن من خلالها معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.

- ❖ تقرير حول استمرارية الاستغلال: لإعداد هذا التقرير يمكن الاستعانة بمعيار التدقيق الجزائري رقم 570 -استمرارية الاستغلال- والذي قدم مجموعة من المؤشرات التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها لتحديد ما إذا كانت هناك تهديدات تمس استمرارية نشاط المؤسسة مستقبلا.
- ❖ التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان: تقع تحت مسؤولية محافظ الحسابات التأكد من مدى احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة.
- ❖ تقرير يتعلق برفع رأس المال: يقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية التأكد من المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رأس المال تشمل المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، وكيفيات تحديد سعر الإصدار. ولإعداد محتوى هذا التقرير يستند المدقق أساسا إلى تدقيق المستندات الداخلية للمؤسسة من محاضر وتقارير الإدارة أو القائمين على حوكمتها.
- ❖ تقرير يتعلق بخفض رأس المال: يعد محافظ الحسابات هذا التقرير بدراسة إذا ما كانت أسباب وشروط خفض رأس المال المقرر تستند إلى ما تنص عليه القوانين السارية المفعول.
- ❖ تقرير يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: يتحقق محافظ الحسابات بأن المعلومات الضرورية والكافية التي تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة حول إصدار قيم منقولة أخرى تستند إلى أسس قانونية ومبررة.
- ❖ تقرير يتعلق بتوزيع التسبيقات على الأسهم: يعد محافظ الحسابات هذا التقرير استنادا إلى تحقيقه من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيقات على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع قانونيا.
- ❖ تقرير يتعلق بتحويل الشركة ذات الأسهم: يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول تحويل الشركات ذات الأسهم يتضمن فقرة حول الواجبات المنجزة، خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد بان مبالغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.
- ❖ تقرير يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة: يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بالوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال الدورة.

كما تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية ضمن هذه المرحلة تساهم في معالجة الأحداث اللاحقة لتقرير التدقيق ودراسة مدى تأثير ذلك على تقريره النهائي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 560- الأحداث اللاحقة-.

يمكن تلخيص موضع معايير التدقيق ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات في الشكل الموالي:
الشكل رقم (01): موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.

IV- الخاتمة

تناولنا من خلال هذه الدراسة في محورها الأول نبذة عن معايير التدقيق الجزائرية من خلال تقديم تعريف لها وإبراز أهميتها وكذا مرجعيتها، وفي المحور الثاني أوضحنا منهجية تدقيق الحسابات التي يسلكها مدقق الحسابات في تنفيذ المهمة المسندة إليه، أما في المحور الثالث فأبرزنا موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل مهمة تدقيق الحسابات، ومن بين أهم النتائج المتوصل من خلال هذه الدراسة:

- ❖ يمكن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في كافة مراحل مهمة تدقيق الحسابات.
- ❖ تلبى معايير التدقيق الجزائرية حاجيات محافظ الحسابات في أداء مهمته ومتطلباته، إلا أنه يتوجب إصدار باقي المعايير والعمل على رفع بعض العراقيل التي يمكن أن يواجهها في تطبيق بعض المعايير.
- ❖ تشير بعض المعايير التدقيق الجزائرية في مضمونها إلى تطبيق معايير تدقيق جزائية أخرى إلا أن تلك المعايير لم تصدر بعد، وعلى سبيل الذكر نجد المعيار رقم 300 "التخطيط تدقيق الكشوف المالية" أشار إلى تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 220. و معيار التدقيق الجزائري رقم 330، وكذا معيار التدقيق الجزائري رقم 315 إلا أن هذه المعايير لم تصدر بعد.

❖ مرجعية معايير التدقيق الجزائرية هي معايير التدقيق الدولية هذا أمر يدل على توجه بالممارسات المهنية المحلية إلى الممارسات الدولية.

الاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها نقترح ما يلي:

- ❖ إصدار معايير التدقيق الجزائرية استنادا على معايير التدقيق الدولية أمر ايجابي إلا أنه يتوجب توفير بيئة مهنية مناسبة لضمان تطبيق المعايير،
- ❖ الإسراع في إصدار معايير التدقيق الجزائرية الأخرى،
- ❖ توفير دليل تطبيقي لضمان تطبيق معايير التدقيق الجزائرية،
- ❖ إنشاء لجان جهوية لمرافقة ومراقبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

V- المراجع

الكتب:

- ❖ أحمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015 .
- ❖ ألفين ايرنوز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب: محمد محمد عبدالقادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2009.
- ❖ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- ❖ O. Ray Whittington Kurt Pan; Principles of Auditing & Other Assurance Services;; twentieth Edition; Published by McGraw-Hill Education;; New York; USA; 2016.

الملتقيات:

- ❖ عبدالسلام وليد، بن فرج زوينة، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ونظيرتها الدولية، الملتقى الوطني: واقع وآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، الحواس، 2023/02/28، المركز الجامعي سي بركة، الجزائر.

مواقع شبكة الأنترنت:

- ❖ www.cnc.dz تم الاطلاع عليه يوم 2022/02/15.
- ❖ http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf تم الاطلاع عليه يوم 2022/02/15.
- ❖ http://www.cnc.dz/fichier_regle/1275.pdf تم الاطلاع عليه يوم 2022/02/15.
- ❖ http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf تم الاطلاع عليه يوم 2022/02/15.
- ❖ <https://www.joradp.dz> تم الاطلاع عليه يوم 2022/02/17.