

مقدمة:

عرف الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال إلى يومنا هذا عدة أزمات وعدة توجهات مختلفة، فما فتئت الجزائر تطمح إلى بناء اقتصاد قوي، عصري، متقدم ومتحرر من ريع البترول، وفي هذا الإطار فأنة من المتفق عليه أن كل من المحاسبة والتدقيق يكتسبان أهمية كبرى بالنسبة للاقتصاد بما يقدمانه من خدمات بالغة الأهمية للعديد من الأطراف من مستثمرين، بنوك، دائنين و حكومات....، فأصبح من البديهي اللجوء أكثر فأكثر لهذه الخدمات نظرا لتطور و تعقد معاملات المنشآت الاقتصادية و زيادة حجمها بالإضافة إلى الطابع الدولي الذي أصبحت تكتسيه هذه المنشآت و ذلك بخلقها فروع في مناطق مختلفة من العالم بأهداف شتى كالبحت على أسواق جديدة أو ميزات تنافسية أو يد عاملة مؤهلة و أقل تكلفة أو حتى من أجل خلق وضعيات احتكار، هذه التطورات المتعددة الأوجه للواقع الاقتصادي فرضت تحديات كبيرة على المحاسبة كونها الأداة الأساسية في توثيق المعلومات المالية والحفاظ على الثروة و المرآة العاكسة لكفاءة المؤسسات الاقتصادية و أدائها، لتضع بعد ذلك التدقيق أمام حتمية مواجهة هذه التحديات الكبيرة حيث أصبح مطالبا بالتحكم في المتغيرات الاقتصادية و المالية والمحاسبية، فقد عملت هذه التطورات الاقتصادية المستمرة على تدويل المعاملات التجارية، كما صاحبها طفرات نوعية في تكنولوجيايات الاعلام و الاتصال و ظهور الاقتصاد الرقمي، فضلا على تطوير أدوات مالية كثيرة و مشتقات متعددة منها، أدت إلى تعقيد عملية اتخاذ القرار لدى مختلف الأطراف.

و مما لا شك فيه أنه من مقومات الاقتصاد السليم وجود منظومة محاسبية قوية قادرة على حماية المستثمرين و الدولة و المجتمع برمته، و على هذا الأساس حاولت الجزائر منذ بداية التسعينات تنظيم كل من مهنتي المحاسبة و التدقيق و ذلك من أجل تمكينها من مواكبة التطورات الاقتصادية و الاجتماعية على الصعيد المحلي و الدولي، من أهم الاصلاحات التي قامت بها الجزائر لتحسين منظومتها المحاسبية هو اصدارها للنظام المحاسبي المالي SCF من خلال القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الذي يتوافق مع لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وقد حل محل المخطط الوطني المحاسبي PCN ، دخل القانون 07-11 حيز التنفيذ في 01 جانفي 2009 لكن تم تأجيل تطبيقه إلى غاية 01 جانفي 2010 بواسطة المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، أما الإصلاحات التي مست مهنة التدقيق بدأت بصدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الذي حل محل القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 .

الهدف الأساسي من هذه الإصلاحات هو مواكبة التوجهات الجديدة في ظل إتباعها اقتصاد السوق وعلى ضوء ما شهده العالم من تطورات في هذا المجال كوضع معايير دولية للمحاسبة والتدقيق تشدد على رفع أداء المحاسبة وتقويم منهج التدقيق وتكرس استقلاليته. وللتعرف أكثر على الجهود المبذولة لتحسين وتطوير مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، من سن قوانين ومراسيم تنفيذية وقرارات وزارية مختلفة ومعايير محلية لمهنة التدقيق، ارتأينا عرض ذلك في ثلاث أجزاء، هي:

الجزء الأول: تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

الجزء الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية

الجزء الثالث: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ونظيراتها الدولية

الجزء الأول:

تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

تمهيد :

إن الإنفتاح الدولي الذي شهده الاقتصاد العالمي أثر على مهنة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال حدوث إختلاف في ممارسة المهنة، والذي أدى إلى الحاجة لإنشاء معايير تدقيق دولية يمكن تطبيقها في مختلف دول العالم، بحيث تكون هذه المعايير تنص على مجموعة من الإعتبارات التي يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية.

والجزائر على غرار غيرها من الدول استمرت جهودها في تطوير وتحسين مهنة المحاسبة والتدقيق لتقريب ممارسات المحاسبة و التدقيق في الجزائر من الممارسات الدولية، تجلى ذلك في إصدارها أولا للقانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر المغير الجذري لتنظيم مهنة التدقيق و المحاسبة في الجزائر، تبعتها اصدار عدد معتبر من المراسيم التنفيذية والقرارات الوزارية المشتركة التي تشرح و تفسر وتكمل القانون 01-10.

ومن أجل تسليط الضوء على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر سنتطرق للنقاط التالية:

- 1- لمحة عن القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 2- مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.
- 3- الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق:
 - 1-3. المجلس الوطني للمحاسبة،
 - 2-3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين،
 - 3-3. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
 - 4-3. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،
- 4- شروط الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

1- لمحة عن القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد:

القانون 01-10 مؤرخ في 29 جوان 2010 صدر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يتكون من 12 فصلا تدرج تحته 84 مادة.¹

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث سمح هذا القانون لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها، ويتوجب عليهم احترام الأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

يتكون القانون 01-10 من:

- أحكام عامة (يتضمن المواد من 1 إلى 6)،
- أحكام مشتركة للمهن الثلاث (يتضمن المواد من 7 إلى 13)،
- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (يتضمن المواد من 14 إلى 17)،
- ممارسة مهنة الخبير المحاسب (يتضمن المواد من 18 إلى 21)،
- ممارسة مهنة محافظ الحسابات (يتضمن المواد من 22 إلى 40)،
- ممارسة مهنة المحاسب المعتمد (يتضمن المواد من 41 إلى 45)،
- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة (يتضمن المواد من 46 إلى 58)،
- مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (يتضمن المواد 59 إلى 63)،
- حالات التنافي والموانع (يتضمن المواد 64 إلى 74)،
- أحكام مختلفة (تتضمن المواد 75 إلى 79)،
- أحكام انتقالية (تتضمن المواد من 80 إلى 81).

¹ الجريدة الرسمية رقم 42 المتضمنة القانون 01-10 يمكن تحميلها من الموقع : www.joradp.dz

تم شرح وتفسير القانون 10-01 من خلال عدة مراسيم تنفيذية صدرت على التوالي:

- مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه وقواعد سيره،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء لمحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد شروط و كفايات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 : يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 : يحدد كفايات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 : يحدد شروط و كفايات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017: يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ؛

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017: يحدد عدد وطبيعة و معامل و برنامج الاختبارات و كذا تشكيل لجان الاختبارات و القبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017: يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و شهادة محافظ الحسابات.

2- مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر:

خول القانون 01-10 مزاول مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لكن من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نعرفهم كما يلي:

2-1. الخبير المحاسب:

• تعريفه:

يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة: تنظيم، فحص، تقويم و تحليل المحاسبة لمختلف أنواع حسابات المؤسسات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

• مهامه:

- يمارس وظيفة محافظ الحسابات،
- كما يقوم أيضا بمسك، مركزة، فتح، ضبط ومراقبة، تجميع محاسبة المؤسسات التي لا تربطه بها عقد.
- يعتبر الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات ويؤهل لتقديم استشارات في الميدان المالي، الاجتماعي والاقتصادي.
- مهمته هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة و يتوجب عليه إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير إلتزاماتهم والتصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.

• أتعابه:

تحدد أتعابه مسبقا قبل البدء بالمهمة، مقابل تقديم خدمات محددة النطاق والوسائل وشروط اصدار التقرير ويمنع في أي حالة من الحالات حساب الأتعاب استنادا إلى نتيجة أعمال المؤسسة.

2-2. محافظ الحسابات:

• تعريفه:

محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹

• مهامه:²

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة السابقة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات،
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمون أو الشركاء،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلة المصادق عليها من مجلس الإدارة،
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بالشركة التي يدققها والمؤسسات التابعة لها،
- يعلم المديرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة،
- يصادق أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- يفحص مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

• التقارير المعدة من قبله:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر،
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة،
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة،
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

¹ المادة 22 من القانون 01-10 المنظم للمهن، ص 7.

² المادة 23 من القانون 01-10 المنظم للمهن، ص 7.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية،
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال.
- **تعيينه:**

- يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا على أساس دفتر الشروط، و لا يعفي وجود هياكل داخلية لتدقيق الشركة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.
- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين 2 متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، في هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.¹

إن تعيين المدقق الخارجي يعد أول خطوات الشروع في مهمة التدقيق، وقد بين المشرع الجزائري مختلف طرف تعيين المدقق الخارجي، حيث أن طريقة التعيين مرتبطة بطبيعة المهمة الموكلة إليه (خبرة قضائية، مهمة تعاقدية أو مهمة قانونية).

وتتمثل طرق تعيين المدقق الخارجي حسب القانون التجاري والقانون 10-01 في الأشكال التالية:

○ التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

تعني هذه الحالة بتعيين المدقق للمنشآت حديثة النشأة، أي مع بداية نشاطها، ومن خلال الجمعية العامة التأسيسية لها، وجاء ذلك في نص القانون التجاري الجزائري:²

"يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية..."

كما نصت المادة 600 من القانون التجاري على أنه:

¹ المادة 27 القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 7.

² المادة 609 من القانون التجاري الجزائري.

"تثبت الجمعية العامة التأسيسية تعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول مندوبي الحسابات وظائفهم".

○ التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين:

يعني المدقق من طرف الجمعية العامة العادية في حالة إنتهاء عهدة المدقق الأول، وذلك طبقاً لأحكام التشريع المعمول به.

نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجدول". كما جاء في نص القانون 10-01 على: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطني.

وتطبيقاً لذلك، حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 كفايات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر شروط، كما تتضمن المعلومات الواجب ذكرها في دفتر الشروط، حيث يتم تقييم العروض من طرف لجنة تعين على مستوى المنشأة محل التدقيق لإختيار أقل عرض، على أن لا يقل عدد العروض المقدمة عن ثلاثة مرات (03) عدد المهنيين المزمع تعيينهم، ويرسل المهني المقبول عن طريق رسالة قبول العهدة في أجل أقصاه ثمانية (08) أيام من تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه.¹

○ التعيين عن طريق المحكمة:

إن تعيين المدقق عم طريق المحكمة يكون في حالة عم قدرة الجمعية العامة على تعيينه، أو في حالة إعتراض أعضاءها، وفي هذا الصدد، نصت المادة 715 مكرر 4 على ما يلي:

"إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم للجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

¹ المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص ص 23-24.

كما نص المرسوم التنفيذي 11-32 على أنه في حال فشل المشاورات أو عدم تمكن الجمعية العامة من تعيين مهني لها كان سبب ذلك، فإنه يعين بموجب على أمر من رئيس المحكمة التابعة لها المنشأة إقليمي بناء على عريضة من المسؤول الأول على المنشأة .

وإضافة إلى ما تقدم، فإن المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري تنص على ما يلي:

"يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل (10/1) من رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة"، وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات، ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة".

• حقوقه:

- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و المراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها
- لازمة.
- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بالمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- يستطيع أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن الإثباتات الحاصلة.

• واجباته:

- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوم (15 يوما).¹

¹ المادة 30 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 8.

- إعلام هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

- يتعين عليه الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول سنة لتعيينه لآخر سنة مالية للعهد.

• حالات التنافي وموانع ممارسة المهنة:

○ الحالات المناهضة لممارسة مهنة :

إن ممارسة مهنة محافظة الحسابات مرهونة بإنقضاء وجود حالات تنافي أداء هذه المهمة، هذه الحالات التي حددها المشرع الجزائري كما يلي:¹

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

○ موانع ممارسة المهنة:

على محافظ الحسابات في إطار قبول مهمة التدقيق، وحفاظا على إستقلاليته وإحتراما لأخلاقيات المهنة، مراعاة الحالات التالية:²

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنبابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

المادة 64 من القانون 01-10 المنظم للمهن، ص 10.¹

² المواد 65، 66، 67، 68، 70، من القانون 01-10، ص 11.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده؛
 - القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وأن لا تربطهم أية مصلحة، وأن لا يكونوا منتقلين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛
 - التعيين في المنشأة التي تحصل منها على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة؛
 - السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى، وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.
- إضافة إلى ذلك، جاء في نص القانون التجاري أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:¹
- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
 - القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛
 - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجرة أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
 - الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

¹ القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009، المادة 715 مكرر 6، ص 256.

كما أن المشرع أقر للمدقق الخارجي ممارسة نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، وذلك شريطة تقديمه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .¹

إن الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق الخارجي سواءا من طرف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات يعاقب عليها بغرامة مالية تتراوح بين 500 000 دج إلى 2 000 000 دج، وتصل العقوبة إلى السجن لمدة تتراوح بين ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة (01) وضعف الغرامة المذكورة في حالة ما أعاد المهني الممارسة غير الشرعية بعد تغريمه الأول.

ويعد ممارسا غير شرعي في نظر المشرع كل:²

- شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهذه المهن؛
- من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

2-3. المحاسب المعتمد:

• تعريفه:

يعد محاسباً معتمداً كل مهني يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.³

• مهامه:

- يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.

¹ المادة 69 من القانون 10-01، ص 11.

² المادة 73-74 من القانون 10-01، ص 11.

³ المادة 41 من القانون 10-01 المنظم للمهنة، ص 8.

- يمكن أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية
- أتعابه:

تحدد أتعابه في بداية مهمته في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعية تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة.

2-4. شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

تتمثل هذه الشروط في:¹

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، بمعنى توفر حسن السيرة والسلوك في طالب التسجيل أو الإعتماد من الشروط الأساسية والمسلمة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون:
 - الاعتماد: وهو ترخيص مسبق لممارسة مهنة التدقيق كون ممارسة المهنة دون حياة الاعتماد من الأعمال المنافية لأخلاقيات المهنة، وتعود صلاحية منح الإعتماد للوزير المكلف بالمالية، وذلك بعد دراسة الملف من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الذي يستقبل ويدرس طلبات الاعتماد المرسلة أو المودعة مقابل وصل إستلام والبت فيها عن طريق لجنة الاعتماد، قبل مزاولة مهنة التدقيق الخارجي.

¹ المادة 08 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 5.

- **التسجيل:** كما أن المهني ملزم بالتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المصنف الوطني للخبراء المحاسبين حسب الحالة، حتى يكسب حق ممارسة نشاطه، وذلك بعد حصوله على الإعتماد المطلوب وأداءه لليمين المفروض، شريطة أن يكون له عنوان مهني خاص كي يتمكن من التسجيل في الجدول ويثبت هذا العنوان عن طريق عقد إيجار أو عقد ملكية حسب الحالة وفقا لما جاء في نص المرسوم التنفيذي رقم 11-31، وبذلك يسجل المترشح في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية تحت رقم معين خاص به والتي تحدد اللقب والإسم والمهنة أو المهن المرخص له بممارستها
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد و قبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية:¹

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمله أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكرم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد"

2-5 شركات الخبرة المحاسبية ومحافضة الحسابات:

طبقا لأحكام المادة 12 من القانون 10-01 يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدى، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.²

✓ الشروط الواجب توفرها في الشخص المعنوي لأداء المهنة:

- أن يجمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- أن يشكل أعضاؤها بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى "شركات الخبرة المحاسبية" أو "شركات محافضة الحسابات" حسب الحالة؛
- أن يحوز الثلث الشريك من غير المهنيين على الجنسية الجزائرية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛
- التسجيل في الجدول، وذلك بعد إستيفاء الشروط المطلوبة، حيث تمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها.

¹ المدة 06 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 5.

² المادة 46 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 9.

إضافة للشروط السابقة، وللحصول على الإعتماد من طرف شركات الأسهم أو الشركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات المدنية أو التجمعات ذات المنفعة المشتركة، المنشأة بهدف ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، وجب توفر الشروط التالية:¹

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات حسب الحالة؛
- أن يسيرها أو يديرها الأعضاء المسجلين في الجدول فقط؛
- أن يرتبط إنخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عم أي حكم مخالف؛
- ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع أو مصلحة؛
- ألا تمتلك مساهمات في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية .

ملاحظة:

القائمة الوطنية لممارسي المهنة تجدد كل سنة عن طريق إصدار المجلس الوطني للمحاسبة لقائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية

3- الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر:

يسهر على تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر عدة هيئات لكل واحدة صلاحيات و مهام موكلة لها حددت بنص القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وذلك تحت وصاية وزارة المالية، نعرضها في التالي:

2-1. المجلس الوطني للمحاسبة:

ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، أما تحديد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره تتم عن طريق التنظيم.

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء تحدد تشكيلتهم و صلاحياتهم من قبل التنظيم، هذه اللجان هي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،

¹ المادة 51 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص9.

- لجنة الاعتماد،
- لجنة التكوين،
- لجنة الانضباط والتحكيم،
- لجنة مراقبة النوعية.

✓ تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من 25 عضوا، موزعين كالاتي ¹:

- مجموعة من الإطارات الوزارية معينين لتمثيل وزاراتهم تتوفر لديهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي (الوزير المكلف بالطاقة، الوزير المكلف بالإحصاء، الوزير المكلف بالتربية الوطنية، الوزير المكلف بالتجارة، الوزير المكلف بالتعليم العالي، المكلف بالتكوين المهني، الوزير المكلف بالصناعة)،
 - رئيس المفتشية العامة للمالية؛
 - بعض المديرين والممثلين لمديريات ومجالس معينة (مدير العام للضرائب؛ المدير المكلف بالتقريب المحاسبي لدى وزارة المالية، ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة)،
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- كما أن للمجلس إمكانية الاستعانة بأي شخص لا سيما في المجال المحاسبي أو المالي أو الاقتصادي أو القانوني بحكم مؤهلاتهم، ويتم تعيين أعضاء المجلس بناء على قرار من الوزير المكلف المالية لمدة ست (06) سنوات، على أن يتم تجديد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين.

✓ مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

حدد القانون 10-01 الإطار العام للمهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة في منح الإعتمادات، وضع معايير للمحاسبة وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ثم جاء المرسوم التنفيذي 11-24 ليفصل هذه المهام

¹ المواد: 2، 3، 4، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص ص 4-5.

وذلك من خلال توليه مهام الإعتدال والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، نشر كل واحدة فيما يلي:¹

■ فيما يخص الإعتدال:

- استقبال طلبات الإعتدال والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتدال والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

■ فيما يخص التقييس المحاسبي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المنهاج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

■ فيما يخص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛

¹ المواد: 10، 11، 12، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص ص 5-6.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

✓ تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة:

لتنفيذ المهام الموكلة إليه، يتوزع أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة على مجموعة من اللجان التي تشكل المجلس، في إطار التنظيم الداخلي له، حيث تخصص كل لجنة في مجال معين، حيث تتولى كل لجنة مجموعة من المهام خُددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 11-24.

2-2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين من بين الهيئات المستحدثة بموجب القانون 10-01 سالف الذكر، والمشرقة على مهنة التدقيق خاصة منها التعاقدية منه، حيث جاء في نصه:¹

"ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهم بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، حسب الشروط التي يحددها القانون".

¹ المادة 14 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 6.

وذلك بعد حل المنظمة الوطنية التي كانت تشرف على المهن الثلاث إلى ثلاث هيئات كل واحدة منها تشرف على مهنة، ولقد حدد المرسوم 11-25 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

✓ تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

تتكون هذه التشكيلة من:¹

- ممثل من الوزير المكلف بالمالية؛
- تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، يتم إنتخابهم لعهددة تدوم 3 سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهددة الثانية إلى بعد إنقضاء 3 سنوات.
- و من بين أعضاء المصنف المنتخبين، يتم تعيين ثلاثة (03) منهم بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بإقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصنف، وعليه، حتى يكتسب العضو حق التصويت في الجمعية العامة، وجب توفر شرطان رئيسيان، هما :

- أن يكون العضو متحصلا على الإعتماد لمزاولة المهنة حسب التنظيم المعمول به؛
- أن يكون العضو مسجلا في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

✓ مهام وصلاحيات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

تتمثل مهامه وصلاحياته في:²

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

¹ المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 08.

² المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 08.

- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛

- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

2-3. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أحد الهيئات المستحدثة والمشرفة على مهنة التدقيق في صورة محافظة الحسابات، وتعتبر هذه الأخيرة أهم مهنة تمثل التدقيق الخارجي في الجزائري، وخاصة منها التدقيق القانوني.

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 سالف الذكر والتي تنص على أنه تنشأ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، وقد حدد المرسوم 11-26 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

✓ تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتكون هذه التشكيلة من:¹

- ممثل من الوزير المكلف بالمالية؛

- تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتم إنتخابهم لعهد تدوم ثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهد الثانية إلى بعد إنقضاء ثلاثة (03) سنوات.

ومن بين أعضاء الغرفة الوطنية المنتخبين، يتم تعيين ثلاثة (03) منهم بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بإقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- وعليه، حتى يكتسب العضو حق التصويت في الجمعية العامة، وجب توفر شرطان رئيسيان، هما:

- أن يكون العضو متحصلا على الإعتماد لمزاولة المهنة حسب التنظيم المعمول به؛

¹ المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 11.

- أن يكون العضو مسجلا في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

✓ مهام وصلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتمثل مهامها وصلاحياتها في:¹

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛

- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

2-4. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة

مهنة محاسب معتمد

✓ مهام مشتركة :

يتم تسيير التنظيمات المهنية من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، تتكفل هذه التنظيمات بـ²:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛

¹ المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 12.

² المادة 15 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 6 .

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
 - إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛
 - تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- يعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.
- تساهم هذه المجالس في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال:

- التقييس المحاسبي،
 - الواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات،
 - إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن،
 - تمثيل مصالح المهنة إزاء التغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- 4- شروط الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب:**

صدر القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 مارس 2017 ليحدد:

- قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب،
- يحدد عدد وطبيعة ومعامل برنامج الاختبارات مع تحديد تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب،
- كيفية سير التكوين وكذلك برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات.

نعرض بصورة ملخصة محتواها في الآتي:

4-1 قائمة الشهادات الجامعية :

يمنح الحق في الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهن المحاسب للحاصلين على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعتترف بمعادلتها، تم الحصول عليها على الأقل بـ 3 سنوات، في أحد التخصصات الآتية: ¹

¹ المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، ص 12.

- المحاسبة،
- المحاسبة و المالية،
- المالية،
- التدقيق.

تصنف هذه الشهادات كآلاتي:¹

• نظام كلاسيكي:

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة،
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية،
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية،
- ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة،
- ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية،
- ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية، ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد مالي،

• نظام ليسانس-ماستر-دكتوراه (ل.م.د.):

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق،
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية،
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية.

4-2 برنامج الاختبارات وتشكيلة لجنة الاختبارات:

✓ تشكيلة لجنة الاختبارات والقبول:²

يتكفل معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب بتنظيم المسابقة، أما فيما يخص تشكيل لجنة الاختبارات والقبول فهي تتشكل من 10 أعضاء هم:

- المدير المكلف بالتكوين المتخصص بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة رئيساً،
- رئيس لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة،

¹ المادة 03 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، ص 12.

² المادة 3 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد عدد وطبيعة ومعامل برنامج الاختبارات مع تحديد تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، ص 13.

- رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين،
- رئيس الغؤفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- أربعة من المدرسين في المعهد يعينهم المدير العام لمعهد التعليم،
- اثنان من المدرسين الجامعيين برتبة أستاذ في مجال التخصص يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي.

تقوم لجنة الاختبارات والقبول بتعيين من بين المدرسين في المعهد والجامعة ومهنتي المحاسبة أعضاء اللجان التالية:

- لجنة الترشح،
- لجنة مكلفة بصياغة المواضيع الخاصة باختبارات المسابقة،
- لجنة مكلفة بتقييم المواضيع الخاصة باختبارات المسابقة،
- لجنة الاغفال،
- لجنة مكلفة بتصحيح اختبارات المسابقة،
- لجنة المداولات.

تشرف لجنة الاختبارات والقبول على أعمال هذه اللجان وتراقبها، كما تسهر على ضمان السير الحسن لبرنامج اختبارات مسابقة الالتحاق بالمعهد.

✓ برنامج الاختبارات :

تتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد اختبارات كتابية للقبول واختبارات شفوية للقبول النهائي، تتمثل في:¹

• الاختبارات الكتابية:

- مالية ومحاسبة (المعامل 3- المدة 4 ساعات): اختبار يتضمن دراسة حالة أو عدة حالات تطبيقية أو التعليق على وثيقة أو سؤال في: المحاسبة ومراقبة التسيير، التسيير المالي، دمج الحسابات، المحاسبة العامة، اقتصاد مؤسسة.
- تدقيق (المعامل 3 - المدة 3 ساعات): اختبار يتضمن دراسة حالة أو أسئلة في: مفاهيم عامة حول التدقيق، معايير وواجبات المدقق، مهمة التدقيق، تقارير التدقيق، معلومات خاصة، المعايينات، تدخلات مرتبطة بالمهنة، الرقابة الداخلية.

¹ المادة 4 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد عدد وطبيعة ومعامل برنامج الاختبارات مع تحديد تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، ص 13.

- قانون وجباية (المعامل 2 - المدة 3 ساعات): اختبار يتضمن دراسة حالة أو أسئلة في: قانون الشركات، الجباية.
- اقتصاد عام (المعامل 2 - المدة ساعتان): اختبار يتضمن دراسة حالة أو أسئلة في: الأنظمة الاقتصادية، الأسواق المالية التكتلات الجهوية، المنظمات الاقتصادية و المالية الدولية، المؤشرات الاقتصادية الوطنية، ميزان المدفوعات و الميزان التجاري.
- تكنولوجيا الاعلام و الإحصاء (المعامل 1- المدة ساعتان): اختبار يتضمن دراسة حالة أو أسئلة في: اعلام آلي و الإحصاء الوصفي أو التطبيقي.
- لغات (المعامل 1 - المدة ساعتان): اختبار يتضمن الترجمة إلى اللغة الفرنسية لجزء من وثائق تقدم محررة باللغة العربية - الإنجليزية أو تحرير ملخص أو مذكرة أو تعليق في إحدى اللغات الثلاثة.

يتم قبول المترشحين الحاصلين على معدل عام في الاختبار الكتابي يعادل أو يفوق 10 من عشرين لاختياز الاختبارات الشفوية.

• الاختبارات الشفوية للقبول النهائي:

تتمثل هذه الاختبارات في تقييم المترشح في إطار مقابلة تدور حول محاور مرتبطة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

عقب انتهاء اختبارات المسابقة يحتسب لكل مترشح خضع للاختبارين، علامة مائتين وأربعين (240) نقطة في الكتابي وأخرى على ثمانين (80) نقطة في الشفوي.

يحدد وزير المالية كل سنة عدد المقاعد البيداغوجية المفتوحة لمسابقة الالتحاق بالمعهد.

4-3 كيفية سير التكوين:

تحدد البرامج البيداغوجية للحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات (3 سنوات دراسة و 4 أسابيع في السنة تربص ميداني) في التالي:

• السنة الأولى:

يدرس 11 مقياس بـ 850 ساعة موزعة كآتي:

- **المقياس 1:** المحاسبة المعمقة: معامل 4، تدرس 60 سا دروس ومحاضرات و 24 سا أعمال موجهة.

- **المقياس 2:** محاسبة الشركات ومجموعات الشركات مقسمة إلى: اندماج انضمام بمعامل 3 تدرس 45 سا محاضرات و 16 سا أعمال موجهة، و الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة بمعامل 3 تدرس 45 سا محاضرات و 16 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 3:** محاسبة الكيانات الخاصة مثل البنوك و التأمينات. معامل 4 ، تدرس 60 سا دروس ومحاضرات و 24 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 4 :** الرياضيات التطبيقية: معامل 2، تدرس 45 سا محاضرات و 15 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 5:** المحاسبة التحليلية: معامل 3 ، يدرس 45 سا محاضرات و 20 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 6:** القانون التجاري العام و قانون الشركات: معامل 4، يدرس 60 سا محاضرة و 20 سا اعمال موجهة، كذلك قانون الأعمال، معامل 2 يدرس 30 سا محاضرات و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 7:** القانون المدني: معامل 2، 30 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 8:** قانون العمل و القانون الاجتماعي: معامل 3، 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 9:** الخبرة القضائية : المعامل 2 ، 30 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 10:** تدقيق 1 -مبادئ و معايير- : معامل 4، 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 11:** الاتصال و اللغات التجارية 1: 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **السنة الثانية:**

يدرس 12 مقياس حجم ساعي يقدر بـ 810 سا مقسمة كالاتي:

- **المقياس 1:** تدقيق 2 -تقنيات ومنهجية- : معامل 4، 75 سا محاضرة و 40 سا أعمال موجهة، و تدقيق الحسابات الفردية و حسابات مجمعات الشركات: معامل 2، 30 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 2:** تدقيق 3 -تدقيق حسابات البنوك و التأمينات- : معامل 34، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.

- **المقياس 3:** الاتصال و اللغات "التجارية" 2: معامل 3، 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 4:** تقنيات كمية إحصاء و انتقاء العينات: معامل 3، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 5:** التشريع المالي و القانون الجبائي: معامل 4، 60 سا محاضرة و 20 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 6:** القانون الجزائي العام و التشريع الجزائي المطبق على الأعمال: معامل 3، 60 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 7:** تسيير المخاطر و التأمينات: معامل 3، 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 8:** تسيير الميزانية: معامل 3، 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 9:** المحاسبة -تجارب دولية-: معامل 3، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 10:** القانون الدولي للأعمال و التحكيم: معامل 2، 30 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 11:** صعوبات الشركات-الوقاية و التقويم-: معامل 2، 30 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
 - **المقياس 12:** الأخلاقيات ز الممارسة المهنية: معامل 3، 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **السنة الثالثة:**

يدرس 11 مقياس حجم ساعي يقدر بـ 730 سا مقسمة كالآتي:

- **المقياس 1:** الاقتصاد العام: معامل 3، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 2:** الاتصال و اللغات "التجارية" 3 : معامل 3، 45 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 3:** التسيير والاستراتيجية المالية للمؤسسة: معامل 3، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 4:** مراقبة التسيير، الإدارة وتقييم النجاعة: معامل 3، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.

- **المقياس 5:** تشخيص وتقييم المؤسسة: معامل 4، 60 سا محاضرة و 24 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 6:** تسيير المشاريع: معامل 2، 30 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 7:** حوكمة المؤسسة والذكاء الاقتصادي: معامل 2، 45 سا محاضرة و 15 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 8:** الاقتصاد و المالية الدولية: اقتصاد دولي، معامل 3، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة، المالية الدولية، معامل 2، 30 سا محاضرة و 12 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 9:** تقييم، إدارة و وضع أنظمة المعلومات: معامل 2، 45 سا محاضرة و 15 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 10:** المنازعات اجبائية وشبه الجبائية: معامل 4، 60 سا محاضرة و 20 سا أعمال موجهة.
- **المقياس 11:** الإعلام الآلي وتطبيق التسيير المدمج ERP معالجة المعطيات و المعلومات: معامل 3، 45 سا محاضرة و 16 سا أعمال موجهة.

• **التربص الميداني:**

مدة التربص حددت بأربعة أسابيع في السنة لدى شركة أو مكتب خبرة محاسبية أو محافظة حسابات أو المصالح المحاسبية و المالية لكيان اقتصادي عمومي أو خاص ينشط في القطاع الاقتصادي.

خلاصة:

إن إصدار الجزائر للقانون 01-10 المنظم لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كان له أثر جد كبير وتغيير جذري في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق الذي حل محل القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، فعند المقارنة بين القانونين نجد أن العنصر الجديد الذي جاء به القانون رقم 01-10 ولا نجده ضمن القانون 91-08 هو نقطة مهام المدقق في إبداء رأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المتبناة من طرف مجلس الإدارة، مجلس المديرين أو المسي، حيث لم تلاقي إجراءات الرقابة الداخلية نفس الاهتمام في القانون القديم كما هو الشأن بالنسبة للقانون الجديد، وهو ما سيتم التطرق في الجزء الموالي.

كذلك لم يحدد القانون رقم 01-10 مجال تدخل المدقق كما هو الشأن في القانون القديم بل تركه مفتوح، أما فيما يخص الشروط الواجب توفرها في المدقق فقد أضاف القانون 01-10 من خلال المادة الثامنة شرط الحصول على شهادة محافظ الحسابات تسلم من قبل معهد متخصص تحت وصاية وزارة المالية، أو شهادة تعادلها، في حين قد حددت الشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تمكن من مزاوله مهنة محافظ الحسابات في القانون القديم من خلال المادة 03 من مقرر وزير المالية المؤرخ في 24 مارس 1999.

الجزء الثاني:

عرض معايير التدقيق الجزائرية

تمهيد:

بذلت الجزائر على غرار غيرها من الدول الأخرى جهودها لتطوير وتحسين مهنة التدقيق، من أجل تقريب ممارسات التدقيق في الجزائر من ممارسات التدقيق الدولية من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق، كركيزة ومرجعية أكثر ملائمة مع البيئة الاقتصادية الوطنية، تمكن مدققي الحسابات من إعداد تقارير تعكس بشفافية الصورة الحقيقية المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وللتعرف على أسباب صدور معايير التدقيق الجزائرية و أهميتها وكذلك مضمونها، ارتأينا عرضها في هذا الجزء كالآتي:

1- ماهية معايير التدقيق الجزائرية

2- معايير التدقيق الجزائرية الصادرة:

1-2. معايير التقرير.

2-2. معايير العمل الميداني :

1-2-2. الإصدار الأول للمعايير: المقرر 002 المؤرخ في 04-02-2016 المتضمن

المعايير: 210-505-560-580.

2-2-2. الإصدار الثاني للمعايير: المقرر 150 المؤرخ في 11-10-2016 المتضمن

المعايير: 300-500-510-700.

2-2-3. الإصدار الثالث: المقرر 23 المؤرخ في 15-03-2017 المتضمن المعايير:

520-570-610-620.

2-2-4. الإصدار الرابع : المقرر 77 المؤرخ في 24-09-2018 المتضمن المعايير:

230-501-530-540.

2-3. معايير الأداء.

1- ماهية معايير التدقيق الجزائرية:

1-1. تعريف معايير التدقيق الجزائرية:

لا يختلف تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق عن التعاريف المقدمة لمعايير التدقيق، حيث يكمن الاختلاف الوحيد في كونها صادر من طرف الدولة الجزائرية لتتماشى مع البيئة المحلية، وعليه يمكن تقديم تعريف للمعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

" المعايير الجزائرية للتدقيق هي مجموع القواعد التي توضح العرف المهني في الجزائر، تتوافق بدرجة كبيرة مع معايير التدقيق الدولية، حيث يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيقها أثناء تأدية مهامهم، وهذا من أجل تسهيل وتحسين جودة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر".

إن الهيئة المخولة بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق هي المجلس الوطني للمحاسبة، حيث أن المعايير الجزائرية للتدقيق حديثة النشأة وهذا في سعي الدولة الجزائرية لوضع إطار للتدقيق ذو طابع دولي، ولقد تم إصدار أول أربعة معايير جزائرية للتدقيق في 2016/02/04 وآخر أربعة معايير صدرت في 2018/09/24 وإلى غاية الآن أصدر المجلس الوطني للمحاسبة ستة عشر (16) معيارا جزائريا للتدقيق إلى حين إصدار معايير أخرى.

1-2. أسباب صدور معايير التدقيق الجزائرية:

- من أهم الأسباب التي دفعت بالدولة الجزائرية لإصدار معايير جزائرية للتدقيق ما يلي:
- الإصلاح المحاسبي وتبني النظام المحاسبي المالي والذي توافق بصورة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية، مما أدى إلى ضرورة تكييف مهنة التدقيق المحلية مع معايير التدقيق الدولية؛
- سد الإحتياجات في مهنة التدقيق من معايير تغطي جوانب القصور وتتماشى مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- عدم وجود نص قانوني يلزم مدققي الحسابات في الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية، وبالتالي فإن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق سوف يلزم مدققي الحسابات بتطبيق هذه المعايير الأمر الذي سيساهم في زيادة جودة عملية التدقيق الخارجي.
- تعقيد معايير التدقيق الدولية، المستوحاة من العالم الأنجلوسكسوني، الذي ثقافته تعد أجنبية على مجتمع مدققي الحسابات في الجزائر؛

- الحاجة إلى مراعاة تعميم معايير التدقيق الصادرة عن الدورات التدريبية التي تنظمها مهنة المحاسبة.

1-3. أهمية صدور معايير التدقيق الجزائرية:

تتمثل أهمية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق فيما يلي:

- الرفع من جودة الخدمات المقدمة من طرف المدققين؛
- ترقية مهنة التدقيق وإيصالها الى مستوى دولي؛
- تقريب ممارسات التدقيق المحلية من ممارسات التدقيق الدولية؛
- يسمح إعتقاد مدققي الحسابات على المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة الثقة في تقاريرهم المتعلقة بمدى مصداقية القوائم المالية .
- رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر تمهيدا لتبني المعايير الدولية للتدقيق؛
- تعتبر دليلا يسترشد به مدقق الحسابات عند قيامه بتدقيق الكشوف المالية؛
- تبين واجبات ومسؤوليات المدقق عن تدقيق الكشوف المالية؛
- تساعد المدققين على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق الكشوف المالية؛
- تحسن من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكليات؛
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق اهداف عملية التدقيق؛
- تلبية متطلبات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

1-4. أهداف صدور معايير التدقيق الجزائرية:

- تحقق المعايير الجزائرية للتدقيق العديد من الأهداف التي تعود بالنفع على المدقق وعلى مهنة التدقيق ذاتها، وعلى مستخدمي تقارير التدقيق، ونجملها في الآتي:
- تعتبر معايير التدقيق الدستور الذي يلتزم به المدقق عند ممارسة المهنة، كما أنها المرشد والموجه له في حالات الإجهاد وبذلك تساعد على تقليل الاختلاف بين التدقيق في الحالات المتشابهة؛
- تحدد معايير التدقيق المواصفات الواجب توفرها في المدقق، وذلك لحماية المهنة ممن لا يجيدونها، وهذا بدوره يرفع من مستوى جودة الأداء المهني؛
- تساعد معايير التدقيق المدقق في المراقبة والمحاسبة الذاتية، وكذلك في التقييم الذاتي وتطوير أدائه مع الاتجاهات المعاصرة؛

- تحقق معايير التدقيق للمهنة الثقة والإحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها؛
- تعتبر معايير التدقيق من الموضوعات التعليمية في كليات التجارة والتي تساعد في تخريج أجيال من المدققين يمزجون بين العلم وأداء المهنة.

2- معايير التدقيق الجزائرية الصادرة:

ولقد تم إصدار معايير التقرير أولا في 26 ماي 2011 تحدد شكل و أجال اعداد تقارير محافظ الحسابات، تلاها بعد ذلك إصدار أول أربعة معايير جزائرية للتدقيق في 2016/02/04 وآخر أربعة معايير صدرت في 2018/09/24 وإلى غاية الآن أصدر المجلس الوطني للمحاسبة ستة عشر (16) معيارا جزائريا للتدقيق.

2-1. معايير التقرير:

صدرت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، 15 معيارا هي:

- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية،
- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدمجة،
- معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة،
- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات،
- معيار حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،
- معيار حول تطور نتيجة الخمس سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية،
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- معيار حول إستمرارية الإستغلال،
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان،
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال،
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال،
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى،
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم،
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم،

- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

سيتم شرح محتوى كل معيار من هذه المعايير بطريقة مختصرة كالآتي:

2-1-1. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

ينص هذا المعيار أن رأي محافظ الحسابات يحتمل:

- المصادقة بتحفظ على إنتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة،
- المصادقة بدون تحفظ على إنتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة،
- أو عند إلقتضاء رفض المصادقة المبرر.

ويشير هذا المعيار أن محافظ الحسابات يبدي رأيه حول ما إذا تم إعداد الحسابات السنوية وفق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، كما أن رأي محافظ الحسابات لا يسري إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى السنة المالية السابقة. كما تضمن هذا المعيار هيكل تقرير المدقق حول الحسابات الفردية والذي يجب أن يكون على النحو التالي:

✓ القسم الأول من التقرير:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي، ويتكون بدوره من ما يلي:

- مقدمة،
- الرأي حول القوائم المالية،
- فقرة الملاحظات.

✓ القسم الثاني من التقرير:

يتضمن المراجعات والمعلومات الخاصة، ويتضمن بدوره ثالث فقرات يجب أن تكون منفصلة و هي:

- الخالصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة،
- المخالفات و الشكوك التي ال تؤثر على الحسابات السنوية،
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

ويشير المعيار أنه على محافظ الحسابات إعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي فيأجل قدره خمسة و أربعون يوماً ابتداء من تاريخ إستلام الحسابات السنوية من الجهاز المؤهل. و قد إختص هذا المعيار بالحسابات الفردية فقط لأن المعيار الموالي يختص بالحسابات المجمعة و المدمجة.

2-1-2. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والمدمجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحساب.

يخضع إعداد تقرير محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة ويقصد بهذا التعبير الحسابات الموحدة وكذا الحسابات المدمجة إلى نفس معايير تقارير الحسابات الفردية، ما عدا إلزامية صياغة تقريرين مختلفين.

2-1-3. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

ينص هذا المعيار على وجوب ذكر أنواع الاتفاقيات المنظمة التي يتعين على المدقق ذكرها في رسالة المهمة من أجل تمكينه من إعداد تقريره بكل مسؤولية، كما ينص المعيار على عدم جواز تقديم محافظ الحسابات رأيه حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات، كما يتعين عليه كذلك التذكير بالاتفاقيات التي تمت خلال السنوات السابقة والتي لا تزال سارية المفعول.

2-1-4. معيار التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات:

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية،
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد بأن المعلومات المتحصل عليها تتطابق مع المبلغ الفعلي والمفصل للتعويضات.

2-1-5. معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

ينص هذا المعيار على وجوب فحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، و تتمثل هذه الامتيازات الخاصة في إمتيازات نقدية أو عينية ممنوحة لمستخدمي الكيان غير تلك التي تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

2-1-6. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:

طبقا إلى أحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى.

كما ينص هذا المعيار أنه يتعين على محافظ الحسابات عرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان في تقريره الخاص، ويتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة وذلك بعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة،
- الضريبة على الأرباح،
- النتيجة الصافية،
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي،
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية،
- مساهمات العمال في النتيجة.

2-1-7. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

فيتعين بمقتضى هذا المعيار على محافظ الحسابات أن يطلع على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة قصد تجنب مخاطر الأخطاء الجوهرية في مجمل الحسابات.

يتضمن التقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية و الذي يرسل إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير، المرسل إليه، تاريخ وأهداف التدخلات،
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان،
- خاتمة على شكل ملاحظات أو حتى بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

2-1-8. معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الأعراف المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2-1-9. معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم كضمان:

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وكذا أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، حيث يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 % من رأس المال وذلك وفقا 619 من القانون التجاري.

2-1-10. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

لقد حدد القانون التجاري كيفية رفع رأس مال الشركات والمخالفات المتعلقة بهذه العملية، وبالتالي حدد هذا المعيار كيفية تدخل محافظ الحسابات كما تنص عليه المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي ومحتوى تقريره.

فيتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد أن المعلومات المفصّل عنها في التقرير المقدم للجمعية العامة تحتوي على أسباب رفع رأس المال والمبلغ المقترح وأسباب إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب وكفاءات تحديد سعر الاصدار.

2-1-11. معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

كما هو الحال في رفع رأس المال فإن محافظ الحسابات ملزم بالسهر على إحترام أحكام القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى تحديد كفيات تدخل محافظ الحسابات كفيات تدخله كما هو منصوص في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري.

2-1-12. معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

يختص هذا المعيار بالمعلومات التي يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد منها عندما يطلب منه إعداد تقرير حول إصدار سندات رأس المال، من تحديد للسعر و إلغاء للحق التفاضلي للشركاء و إحترام القانون التجاري و إستدعاء الجمعيات العامة.

2-1-13. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

إن توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم مرتبط أساساً احتياطات ونتائج صافية كافية، وهذه العملية يسهر على قانونيتها محافظ الحسابات يضمن استنتاجاته في تقرير خاص للجمعية العامة.

2-1-14. معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

تعتبر عملية تحويل الطبيعة القانونية للشركات عملية معقدة وعملية تحويل الشركات ذات الأسهم أكثرها تعقيدا لمساسها بمصالح المجتمع برمته، وعليه بات من البديهي أن يقع على عاتق المدقق الالتزام بالحيطه والحذر تجاه هذه العملية. فإذا تمت هذه العملية خلال الدورة، فإن هذا المعيار ينص على إلزامية إعداد حسابات مرحلية يجب تدقيقها وإعداد تقرير حولها.

2-1-15. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:

ينص هذا المعيار على واجبات يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، حيث يتم تدخل محافظ الحسابات حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

إن تحديد وضعية الفروع والمساهمات وعددها وقيمتها عملية جد معقدة تحتاج مهارات خاصة والتحكم في مجموع القوانين التي تحكمها كالقانون التجاري والمحاسبي و الضريبي.

2-2. معايير العمل الميداني:

صدرت هذه المعايير إبتداء من سنة 2016 في شكل 4 مقررات يتضمن كل مقرر أربع معايير جزائية للتدقيق، سيتم عرض هذه الإصدارات حسب ترتيب صدورها.

1-2-2. الإصدار الأول للمعايير الجزائية للتدقيق:

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائية للتدقيق، تضمن هذا المقرر أربع معايير جزائية للتدقيق وهي:¹

✓ المعيار NAA 210 " إتفاق حول مهمة التدقيق "

✓ المعيار NAA 505 " التأكيدات الخارجية "

✓ المعيار NAA560 " الأحداث اللاحقة "

✓ المعيار NAA 580 " التصريحات الكتابية "

من أجل التعرف على محتوى هذه المعايير سيتم عرض مضمونها بشكل مفصل كالآتي:

➤ المعيار NAA 210 " إتفاق حول مهمة التدقيق " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

- يعالج المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق،
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيق المتكررة أو تدقيق الكيانات الصغيرة.
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.
- هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.
- يجب على المدقق أن يطلب من المؤسسة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة .
- يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، الصادر عن وزارة المالية، والمتوفر بالموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة : <http://www.cnc.dz/reglement.asp>

- يجب تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية الفعال،
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.

- على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما:
 - المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة وعدد كشوفاتها المالية،
 - الإدارة تعترف وتذكر وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوفات المالية،

ملاحظة 1:

إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوفات المالية بإفتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة.

✓ محتوى رسالة المهمة:

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوفات المالية والقوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوفات المالية؛
- الإشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- طريقة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط تنفيذ التدقيق؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوفات المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوفات المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوفات المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوفات المالية.

ملاحظة 2:

نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالرقابة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح

ملاحظة 3:

إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

- مشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
 - إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي المؤسسة؛
 - التعامل مع المدقق السابق وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.
- ✓ التدقيق المتكرر:

يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير المؤسسة بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته، لاسيما عند:

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛
- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحوكمة في المؤسسة أو المساهمين؛
- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات المؤسسة؛
- وقوع حدث أو طلب من المؤسسة يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.

في هذه حالة تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

أما في حالة التدقيق المشترك حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية، ويجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.

✓ تعديل رسالة المهمة :

- يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك.

- إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي.

- إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه:

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام ، تعاقدى أو شكل آخر، و إبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين .

✓ نموذج رسالة المهمة:

المعيار NAA 210 عرض نموذج لرسالة المهمة المعدة من طرف المدقق و التي ترسل إلى إدارة المنشأة قبل بداية المهمة.

النموذج موضح في الشكل (1-2) الموالي.

الشكل (2-1): نموذج رسالة مهمة

المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/الفاكس:

المكان والزمان

موجه إلى إدارة المؤسسة

سيده/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات: ن، ن+1، ن+2

1- هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية:

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوفات المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة الصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

و سيجسد بتحرير تقرير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر، هذه المعايير تتطلب وضع حيز تنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال صبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المتضمنة في الكشوفات المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتمدة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوفات المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

2- مسؤولية محافظ الحسابات:

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات صبر الآراء وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ورقابة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والرقابة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتمدة، يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسعر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3- مسؤولية المسيرين:

أذكركم أن إعداد الكشوفات المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،
- وضع نظام رقابة داخلية مناسب.
- وضع في متوالي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.

- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.
 - يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوفات المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.
 - لكن سأدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المداولة.
- 4- مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة:**

جانفي ،،،،، فيفري،،،،،

- هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. وأنأى احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها علي في الأجل المتفق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الأجل المحددة.
- أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.
- أعتد على تعاونكم التام وكذا مستخدمكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق
- المحاسبية والمعلومات الضرورية في الأجل المعقولة.
- سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

5- رسالة التأكيد:

تجنبنا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوفات المالية .

6- الأتعاب:

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لـرزنامة المهمة فإن أتعابي ستم فوترتها،

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء إلى مراجعتها.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضاءكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات

المؤسسة:

التاريخ:

➤ المعيار NAA 505 " التأكيدات الخارجية " :

✓ الهدف من المعيار ومجال تطبيقه:

جاء هذا المعيار لمعالجة كيفية استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي وذلك بتصميم ووضع حيز للتنفيذ هذه الإجراءات بغية الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصدقية.

✓ تعريف التأكيدات الخارجية:

هي عبارة عن:

" أدلة إثبات يتم الحصول عليها في شكل ردود بناءا على طلب من المدقق موجه لأطراف أخرى (زبائن، مودون، بنوك،...) للإستفسار عن وضعيات مشكك فيها للتأكد من صحتها وسلامتها، وتأخذ هذه الردود عدة أشكال منها خطي ورقى أو إلكتروني".

✓ أنواع التأكيدات الخارجية: ¹

■ التأكيدات الإيجابية (المستعجلة): يكون الرد في هذه الحالة مستعجل حيث يتضمن رد الغير بشكل مباشر على طلب المدقق إما بتأكيد أو نفي المعلومات الواردة في الطلب أو تقديم المعلومات المطلوبة.

■ التأكيدات السلبية (الضمنية): يتضمن رد الغير بشكل مباشر فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

✓ ملاحظة:

تعد التأكيدات السلبية تقدم أدلة أقل إثبات من التأكيدات الإيجابية، لذلك لا يمكن للمدقق الاعتماد عليها إلا عند اجتماع الشروط التالية: ²

- تقييم المدقق نتج عنه أن خطر وجود إنحرافات جوهرية ضعيف، وقد جمع أدلة إثبات كافية وملائمة حول فعالية وسير المراقبة ذات صلة بالتأكيد المعني؛
- إحتواء الأدلة الخاضعة للتأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية؛
- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛
- إذا كان المدقق يجهل الأسباب والظروف التي أدت بالمرسل إليهم بإيصال طلبات التأكيد الضمني.

¹ الفقرة 03 من نص المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية.

² الفقرة 15 من نص المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية.

✓ الفوارق في الرد بين طلب التأكيد والرد على التأكيد:

الفارق هو وجود إختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للمنشأة محل التدقيق.

لذا يتوجب على المدقق البحث عن وجود هذه الفوارق، وذلك لتحديد وجود إنحرافات من عدمها، حيث أن بعض الفوارق قد تشير إلى وجود إنحرافات حقيقية أو محتملة في القوائم المالية.

إذا تم إكتشاف وجود إنحرافات حقيقية، على المدقق تقييم هذه الإنحرافات ومدى إشارته إلى وجود حالات غش، كما يمكن أن تدل هذه الإنحرافات على مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق وبالتالي نقص في مصداقية ودلالة المعلومات المالية.¹

✓ إجراءات التأكيدات الخارجية:

إن عملية طلب التأكيدات الخارجية من الغير تخضع لعملية منهجية تتم على مراحل ووفقا لإجراءات، هذه الإجراءات هي:²

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب: وهي المعلومات المراد الحصول تأكيدات بشأنها، بما في ذلك أرصدة الحسابات ومكوناتها، آجال الإتفاقيات، العقود والعمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر .
- تحديد الطرف الآخر (الغير): يجب أن يكون الغير مؤهلا للرد على طلبات التأكيد، هذا التأهيل يسمح له بتقديم معلومات ذات دلالة ومصدقية عالية تسمح للمدقق بتكوين أدلة إثبات كافية وملائمة؛
- تصميم طلبات التأكيدات تضمن توجيهها إلى الجهة أو الشخص المناسبين، كما أنها تضمن إرجاع الردود للمدقق مباشرة أي دون وساطة .
- إرسال الطلبات إلى الغير ومتابعتها.

✓ العوامل الواجب مراعاتها عند إعداد طلب التأكيد:

عند إعداد وتصميم طلبات التأكيدات الخارجية يجب مراعاة ما يلي:³

- ضرورة التأشير على الإثباتات من الأطراف المعنية؛

¹ الفقرة 12 من المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية.

² الفقرة 4 من المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية.

³ الفقرة 5 من المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية.

- الأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المعتبرة والمحددة والمتضمنة خطر الغش؛
- مراعاة الجوانب الشكالية للطلب وكذا طريقة تقديمها؛
- الاعتماد على التجارب السابقة في إطار مهام التدقيق؛
- اختيار أفضل وأنجع وسيلة للتواصل بين المدقق والأطراف الأخرى المعنية بالرد على طلب التأكيد، لضمان الشفافية والمصادقية والحصول على المعلومات والتأكيدات في آجال محددة، نذكر منها: (طلب كتابي، إلكتروني، ...)
- الحصول على ترخيص من الإدارة لتشجيع الغير على الرد على طلب المدقق، إذ أن بعض الأطراف لا يمكنها الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
- تقديم الطلب يجب أن يراعى فيه قدرة الغير على تقديم وتأكيد المعلومات المطلوبة (مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي).
- ✓ نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية:

بعد قيام المدقق بالإجراءات سألغة الذكر، وإرساله لطلب التأكيد للجهة المعنية، يكون أما حالتين، وهما:

■ الحالة الأولى "تلقي الردود من الغير" :

- في هذه الحالة يقوم المدقق بتقييم درجة دلالة ومصادقية الردود التي تلقاها، حيث:
- إذا تبين له عوامل تثير شكوكه حول مصادقية الرد على طلب التأكيد كأن يتلقى المدقق ردود مرسلة إلكترونياً أو عن طريق الفاكس قد تحمل مخاطر فيما يخص مصداقيتها لأنه من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد وكشف التغييرات، فإنه يتوجب عليه محاولة الحصول على أدلة إثبات أخرى تكون مكملة لها لإزالة هذه الشكوك.
 - إذا تبين للمدقق أن الغير أو الجهة التي وجهت إليها طلب التأكيد إستعانت بجهات أخرى بهدف التنسيق في إعداد الردود على طلبات التأكيد، فعلى المدقق وضع إجراءات لتفادي المخاطر التالية:
 - الرد غير صادر عن المصدر الصحيح؛
 - إمكانية الحصول على الرد من جهة غير مرخص لها بإعداد الرد؛
 - إمكانية تعرض الإرسالية الأولى إلى تغييرات في المحتوى؛
 - إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فله حق الطلب من الغير الرد عليه خطياً ومباشرة وفي حالة عدم تلقيه الرد خطياً فعليه البحث عن أدلة إثبات أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛

- إذا تبين للمدقق عدم مصداقية الرد على طلب التأكيد وأنه غير مقنع، فعليه تقييم أثر ذلك على عملية تقييم الانحرافات الجوهرية المرتبطة بها بما فيها خطر الغش إضافة إلى طبيعة، رزنامة وإجراءات التدقيق.

■ الحالة الثانية " عدم تلقي ردود على طلب التأكيد " :

عدم تلقي رد هو غياب الرد نهائيا أو تلقي رد جزئي فقط على طلب التأكيد المستعجل، لذلك كلتا الحالتين يجب على المدقق وضع حيز التنفيذ لإجراءات تدقيق بديل، والتي يمكن حصرها في:

- الإجراءات التي تخص أرصدة حسابات الزبائن: فحص التحصيلات ووثائق المبيعات ووصولات التسليم والتوزيع القريبة من تاريخ الإقفال؛
- الإجراءات التي تخص أرصدة حسابات الموردين: فحص المدفوعات ووثائق المشتريات ووصولات الإستلام القريبة من تاريخ إقفال الحسابات إضافة إلى المراسلات الصادرة عن الغير.

■ الحالة الثالثة " الرد على طلب التأكيد المستعجل " :

إذا رأى المدقق أن الرد على التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم أدلة الإثبات التي يحتاجها هذا الأخير، إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب عليه تحديد آثار ذلك على مهمة التدقيق وعليه رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد، وقد يواجه المدقق رفض الإدارة إرساله لطلب التأكيد، في هذه الحالة يجب على المدقق أن:

- البحث عن أسباب رفض الإدارة والحصول على أدلة الإثبات حول صحة ومنطقية هذه الأسباب؛
- تقييم الآثار المترتبة عن رفض الإدارة على تقييمه لمخاطر الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش، وكذا تأثير ذلك على طبيعة ورزنامة وإجراءات التدقيق؛
- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصادقية؛

في حالة تأكد المدقق بعد التحري أن أسباب رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقولة وغير مقنعة أو عدم قدرته على الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصادقية عن طريق إجراءات التدقيق التي وضعها، يجب عليه إبلاغ الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة وكذلك الأطراف المساهمة في المؤسسة، وعليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على مهمة التدقيق وعلى رأيه كذلك.

✓ تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها:

عند تجميع التأكيدات الخارجية، يقع على عاتق المدقق التأكد ما إذا كانت نتائج ومعلومات المتحصل عليها من هذه التأكيدات تقدم أدلة إثبات ذات دلالة ومصادقية، أو وجوب الحصول على أدلة إثبات أخرى مكملية. وينتج عن عملية تقييم ردود طلبات التأكيدات الخارجية نتائج يمكن تصنيفها كما يلي:

- وصول رد من الغير المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المطلوبة دون وجود فوارق؛
- الرد على التأكيدات الخارجية غير موثوق به؛
- عدم الرد على التأكيدات الخارجية؛
- الرد على التأكيدات الخارجية يتضمن فوارق.

يساعد هذا التقييم المدقق على تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات المجمعة يمكن الإستعانة بها في عملية التدقيق أو ضرورة البحث على أدلة إثبات مكملية لها، وذلك مع مراعاة كل إجراءات التدقيق المنجزة.

➤ المعيار NAA 560 " التأكيدات الخارجية " :

✓ الهدف من المعيار ومجال تطبيقه :

جاء هذا المعيار لتحديد الإلتزامات الواجب التقيد بها من طرف المدقق والمتعلقة بالأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مهمة التدقيق الموكلة إليه، ويهدف المعيار في مساعدة المدقق على:

- الحصول على أدلة إثبات الكافية وملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة والتي توجب إحداث تعديلات على القوائم المالية أو المعلومات المتضمنة تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق والذي يوافق النظام المحاسبي المالي في الجزائر؛

- ضمان المعالجة الملائمة للوقائع والأحداث التي علم بها المدقق بعد إصداره للتقرير والتي لها تأثير على محتوى التقرير (تغيير في محتواه) إذا أكتشفت قبل هذا التاريخ .

✓ مفهوم الأحداث اللاحقة:

يقصد بالأحداث اللاحقة :

"تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية والذي يصادف تاريخ إقفال الحسابات، وتاريخ تقرير المدقق، حيث أن هذه الأحداث لم يعلم بها المدقق إلا بعد إصداره للتقرير".

وقد ميز المعيار نوعين من الأحداث اللاحقة، وذلك حسب تاريخ حدوثها وهي:

- تلك الوقائع والأحداث الواقعة بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق؛
- تلك الوقائع والأحداث الواقعة بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ المصادقة على القوائم المالية من طرف الهيئة المخولة لذلك.

حيث أن:

■ تاريخ إقفال الحسابات:

هو تاريخ إعداد القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق وتحمل الهيئة المخولة بالإصدار لمسؤولياتهم تجاه ذلك .

■ تاريخ تقرير المدقق:

هو التاريخ الظاهر على تقرير المدقق عن مهمة التدقيق الموكلة إليه، والذي يوافق تاريخ نهاية مهمة التدقيق، والذي لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يسبق تاريخ إقفال الحسابات.

■ تاريخ المصادقة على القوائم المالية:

هو تاريخ اعتمادها من طرف الجمعية العامة للمنشأة محل التدقيق أو الهيئة المخولة لذلك.

✓ الإجراءات الواجب إتخاذها تجاه الأحداث اللاحقة:

تختلف الإجراءات الواجب إتخاذها باختلاف الأحداث اللاحقة المذكورة سابقا، حيث لكل منها إجراءات خاضعة بها على المدقق أخذها بعين الاعتبار.

■ الأحداث اللاحقة الواقعة بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق:

طبقا لرسالة المهمة المتفق عليها وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم (210)، فإنه يقع على عاتق إدارة المنشأة محل التدقيق الموافقة على إبلاغ المدقق بالأحداث التي من لها تأثير على محتوى القوائم المالية، هذه الأحداث التي علمت بها الإدارة وقعت بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ إصدار القوائم المالية.

وبناء على ذلك، يقع على عاتق المدقق وضع حيز التنفيذ الإجراءات والتدابير التي تسمح له بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمكنه من تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة تفرض إجراء تعديلات على القوائم المالية من عدمه أو المعلومات المتضمنة فيها، والتي تغطي الفترة الممتدة من تاريخ القوائم المالية إلى غاية تاريخ تقرير المدقق أو أقرب تاريخ ممكن منه، وقد أشار المعيار أن الإجراءات الواجب إتخاذها تخضع لبعض الال والمتمثلة في :

- قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق من الوثائق المحاسبية أو المعاملات الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي خضعت سابقاً إلى إجراءات تدقيق حققت نتائج مرضية؛
- قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات خاصة تلك المتعلقة بطريقة مسك المحاسبة منذ تاريخ القوائم المالية؛
- على المدقق الأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي.

إن التقييم الشخصي للمخاطر من قبل المدقق يكون بهدف تحديد حجم ونطاق إجراءات التدقيق المتخذة في هذا الشأن، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- إدراك المدقق لكافة الإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة للتأكد من أن جميع الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات قد تم تحديدها؛
- الحصول على جميع المعلومات من الإدارة أو إن تتطلب الأمر من القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة مدى تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية عند إقفال الحسابات، وقد أشار المعيار في هذا الشأن لبعض الحالات وهي:

○ التعهدات الجديد، والقروض الضمانات الممنوحة التي تحصلت عليه المؤسسة والتي تم إبرامها؛

- إقتناء أو تنازل المؤسسة عن الأصول المحققة أو المرتقبة؛
- رفع رأسمال المؤسسة أو في طرح الأوراق المالية المحققة، كإصدار أسهم وسندات جديدة، أو من خلال إتفاقية إندماج أو تصفية الواقعة أو المرتقبة؛
- نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول كحصول فيضان أو حريق؛
- التطورات الحديثة التي قد تمس الخصوم المتوقع حدوثها؛
- التعديلات المحاسبية غير الاعتيادية المسجلة أو المدرجة؛
- الأحداث ذات الدلالة لتقييم حدوث التقديرات أو المؤونات المسجلة في القوائم المالية؛
- الأحداث التي حدثت أو المتوقع حدوثها والتي من شأنها التأثير على ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة لإعداد القوائم المالية، كوقوع حدث قد يؤثر على مبدأ إستمرارية الإستغلال للمنشأة؛

- الإطلاع على محاضر الاجتماعات سواءاً للشركاء أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم والتي تم إنعقادها بعد تاريخ القوائم المالية، كما عليه الحصول على المعلومات المدرجة في جدول أعمال الإجتماع والتي تمت مناقشتها وام تحرر محاضر الإجتماع بعد؛
- الإطلاع على آخر القوائم المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة أو غير الملزمة قانونياً؛
- في حالة ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية أو محاضر الاجتماعات غير معدة بعد، وحتى تكون إجراءات التدقيق الموضوع ذات دلالة يمكن أن تكون في شكل فحص للدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة، بما في ذلك كشوف الحسابات البنكية؛
- بعد وضع الإجراءات المذكورة سابقاً من طرف المدقق، قد يكتشف وقوع أحداث تتطلب إدخال تعديلات على القوائم المالية أو المعلومات المتضمنة فيها، في هذه الحالة، عليه تحديد ما إذا كان ينعكس بشكل صحيح في القوائم المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق؛
- على المدقق مطالبة الإدارة أو القائمين على الحكم في المنشأة، برسالة إثبات تؤكد معالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية والتي استوجبت إدخال تعديلات أو تقديم معلومات وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

■ الأحداث اللاحقة الواقعة بين تاريخ تقرير المدقق وإعتماد القوائم المالية:

إن المدقق غير ملزم بتدقيق القوائم المالية بعد تاريخ إصداره للتقرير، لكن إذا أبلغت إدارة المنشأة محل التدقيق المدقق بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على القوائم المالية، بأحداث أو وقائع التي من شأنها أن تحدث تعديلات على تقريره في حال علمه بها قبل إصداره له، يقع على عاتقها:

- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة أو القائمين على الحكم؛
- تحديد وجوب إجراء تعديلات على القوائم المالية من عدمه، فإذا توجب الأمر، عليه الاستفسار من الإدارة عن الطريقة التي تنوي التعامل بها تجاه هذه النقطة في القوائم المالية. في هذه الحالة، يكون المدقق أمام وضعيتين، إما أن تقوم المنشأة بتعديل القوائم المالية أو لا، حيث :

✓ إذا قررت المنشأة تعديل القوائم المالية:

في هذه الحالة على المدقق القيام بـ:

تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة على التعديل المقدم، وذلك شريطة أن لا يمنع القانون أو المرجع المحاسبي المطبق إدارة المنشأة محل التدقيق من الحد في التعديل على القوائم المالية إلا فيما يخص آثار الأحداث اللاحقة أساس التعديل المراد إجراءه، وكذلك لا يمنع من حصر مصادقة المسؤولين المخولين بذلك على القوائم المالية على هذا التعديل فقط.

في هذه الحالة وإذا توفر هذان الشرطان، يمكن للمدقق أن يحصر إجراءات التدقيق اللازمة على الأحداث اللاحقة للتعديل فقط، وفي هذه الحالة المدقق ملزم بـ:

- إما بتعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط؛
- أو إصدار تقرير جديد أو تقرير معدل مع الإشارة إلى جميع إجراءات التدقيق المطبقة والمتعلقة بالأحداث اللاحقة تخص الأحداث التي كانت سببا في التعديل لا غير؛
- ✓ إذا قررت المنشأة عدم تعديل القوائم المالية: وذلك في ظل ظروف يعتقد المدقق أنها تستوجب إجراء تعديلات كونها آثارها التي تنعكس على القوائم المالية ذات دلالة، في هذه الحالة يقوم المدقق بـ:

- إذا لم يتم بإيداع تقريره لإدارة المنشأة، يتوجب عليه تغيير رأيه قبل إرسال التقرير؛
- إذا قام بإيداع تقريره لإدارة المنشأة، فعليه إشعار الهيئة المداولة بعدم إظهار القوائم المالية للغير قبل إجراء التعديلات الضرورية؛
- أما في حالة إظهار القوائم المالية للغير قبل إجراء التعديلات اللازمة، عليه إتخاذ الإجراءات اللازمة لتفادي استعمال تقريره من قبل الغير، وتكون الإستشارة القانونية ضرورية في هذه الحالة.

✓ الأحداث اللاحقة الواقعة بعد تاريخ نشر القوائم المالية:

في هذه الحالة لا يتحمل المدقق أي إجراءات أخرى أو مسؤوليات.

➤ المعيار NAA 580 " التصريحات الكتابية " :

✓ الهدف من المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف المنشأة محل التدقيق في إطار مهمة تدقيق القوائم المالية، مع الإشارة إلى أن الواجبات المطلوبة في ظل معايير التدقيق الجزائية الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق محتوى هذا المعيار، أي أن هدف المدقق من تجميعه للتصريحات الكتابية هو:

- التأكد من أن المنشأة قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه وكما هو منصوص عليها طبقا للقوانين والتشريعات المعمول بها ووفقا لما نص عليه المرجع المحاسبي المطبق خاصة فيما يتعلق بالقوائم المالية ومدى شمولية المعلومات المتضمنة فيها؛
- تعزيز أدلة الإثبات المجمعة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية؛

- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المطلوبة والمقدمة من المنشأة وكذا في حالة رد هذه الأخيرة .

✓ مفهوم التصريحات الكتابية :

التصريحات الكتابية هي: ¹

" كل المعلومات الضرورية التي يجب أن يحصل عليها المدقق في إطار تدقيق القوائم المالي، وهي تعد كدليل إثبات، وبالرغم من أنها تقدم جميع العناصر والمعلومات التي يمكن أن تفيد المدقق في إطار إجراءات مهمة التدقيق، إلا أنها تحتل وجود السلبية أي يمكن أن تكون غير كافية وغير ملائمة في بعض المسائل الهامة، إلا أن الإدارة تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر أدلة الإثبات الأخرى التي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء المؤسسة وتحمل مسؤولياتها على أكمل وجه."

يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق؛ وإذا ألزم التشريع أو التنظيم المعمول به الإدارة بإصدار "شهادات عمومية" كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها، ويعتبر المدقق أنها تقدم كل أو جزء من التصريحات المتعلقة بمسؤوليات الإدارة، فإن رسالة التأكيد لا يشترط فيها أن تتطرق إلى المسائل المتضمنة في تلك الشهادات.

✓ أنواع التصريحات الكتابية:

لقد ميز المعيار بين نوعين من التصريحات الكتابية، والهدف من ذلك هو تحديد مسؤولية الإدارة والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ضمانا لجودة أعمال التدقيق، كما أن هذه التصريحات الكتابية يجب أن تطلب من الميسرين المسؤولين عن إعداد القوائم المالية .

■ التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

تتضمن هذه التصريحات إقرارات الإدارة بمسؤوليتها تجاه مضمون التصريحات الكتابية، حيث يقع على عاتق المدقق مطالبة إدارة المنشأة بـ:

- تقديم جميع التصريحات الكتابية التي تبين تحملها لجميع مسؤولياتها في إطار إعداد القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، حيث يشمل ذلك التقييم النزيه لهذه القوائم المالية ومدى شمولية المعلومات المتضمنة فيها، وذلك كما هو محدد في شروط رسالة المهمة المتفق عليها طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق رقم (210)؛

¹ الفقرة 3 من المعيار الجزائري للتدقيق التصريحات الكتابية.

- تحمل مسؤوليتها كاملة بإرسال تصريحات كتابية للمدقق تؤكد فيها أن المعلومات المقدمة ذات دلالة طبقاً لأحكام رسالة المهمة، وأن كل المعاملات مفيدة وموضحة في القوائم المالية.
- والجدير بالذكر، أن وصف إدارة المنشأة لمسؤولياتها في التصريحات الكتابية يجب أن يكون بمصطلحات مطابقة لتلك المذكورة في رسالة المهمة

■ تصريحات كتابية أخرى:

إضافة للتصريحات الكتابية المطلوبة في إطار تطبيق المعايير الأخرى، قد تتطلب مهمة التدقيق من المدقق الحصول على تصريحات كتابية إضافية تتعلق بالقوائم المالية المدققة أو أحد العناصر المتضمنة فيها لتعزيز أدلة الإثبات المجمعة، فعلى سبيل المثال لا الحصر يمكن أن يطالب بتصريحات تخص المسائل التالية:

- إكتشاف إدارة المنشأة لنقائص متعلقة بالتدقيق الداخلي والتي قد يكون لها أثر معتبر على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية للمنشأة؛
- غياب مواقف وآراء الهيئات الرقابية والهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها؛
- حالة الدعاوى والنزاعات التي تعلم بها المنشأة أو المحتملة التي من شأنها التأثير على مصداقية القوائم المالية؛
- التأكيد على تبليغ الشركاء والمساهمين في المنشأة بجميع المعلومات المالية والمحاسبية والوضعية المالية للمؤسسة.

✓ تاريخ ومدة التصريحات الكتابية:

إن تاريخ التصريحات الكتابية يجب أن يكون قبل الانتهاء من إعداد تقرير المدقق، كما يجب الإشارة فيها إلى جميع القوائم المالية وكل الفترات التي يغطيها تقرير التدقيق.

✓ التصريحات الكتابية غير المتحصل عليها والمشكوك في مصداقيتها :

■ التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المتحصل عليها:

قد يحدث أن ينتاب المدقق نزعة الشك المهني فيما يخص كفاءة، نزاهة، أخلاقيات، واجبات الإدارة، أو إلزامها بإعداد وتنفيذ التصريحات الكتابية، فعليه تحديد مدى تأثير هذا الشك على مصداقية هذه التصريحات ، كتابية كانت أو شفوية وكذلك على أدلة الإثبات بشكل عام، فإذا كانت هذه

التصريحات مناقضة لأدلة الإثبات المجمعة الأخرى على المدقق في هذه الحالة وضع إجراءات التدقيق اللازمة لحل هذه التناقضات.

إذا لم يتم التوصل إلى حل بشأن هذه التناقضات عليه إعادة النظر في تقييم من مدى كفاءة، نزاهة، أخلاقيات، واجبات الإدارة، أو إلزامها بإعداد وتنفيذ التصريحات الكتابية، فعليه تحديد مدى تأثير هذا الشك على مصداقية هذه التصريحات كتابية كانت أو شفوية وكذلك على أدلة الإثبات يشكل عام؛

إذا توصل المدقق إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوق بها، عليه إتخاذ التدابير اللازمة بما فيها تلك التي تتعلق بتحديد الأثر المحتمل على إبداء الرأي الفني الوارد في تقريره.

■ التشكيك في التصريحات الكتابية غير المتحصل عليها:

في حالة عدم حصول المدقق على التصريحات الكتابية المطلوبة، يقع على عاتق المدقق ما يلي:

- مناقشة إدارة المنشأة حول الأمور المتعلقة بعدم إرسالها للتصريحات الكتابية المطلوبة؛
- إعادة تقييم مدى نزاهة الإدارة في إعداد التصريحات كتابية كانت أو شفاهية وأثر ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية وأدلة الإثبات يشكل عام؛
- إتخاذ الإجراءات والتدابير المناسبة، بما فيها تلك التي تتعلق بتحديد الأثر المحتمل على إبداء الرأي الفني الوارد في تقريره.

✓ شكل التصريحات الكتابية:

المعيار NAA 580 عرض نموذج لرسالة الإدارة

موضح في الشكل (2-2) الموالي.

الشكل (2-2): نموذج رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية

- قمنا بتصوير حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش؛
- لم تنتهي إلى علمنا أي تناقض في نظام المراقبة الداخلي أو ضعفا من شأنه أن يؤثر وبشكل معتبر على الكشوف المالية؛
- لا توجد أية إختلالات يكون لها أثر معتبر على الكشوفات المالية في مجملها؛
- إلى يومنا هذا لم ينهي إلى علمنا أي من الأحداث، غير تلك التي تم أخذها بعين الاعتبار منذ تاريخ إقفال الحسابات؛
- لم ينته إلى علمنا إلى تاريخ اليوم أي حدث أو أي صفقة يمكن أن تؤثر على الكشوفات المالية؛
- لقد قمنا بإعلامكم بجميع حالات الغش المرتكبة أو تلك التي موضع شك والتي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار نتائجها عند إعداد الكشوفات المالية؛
- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع وفي حدود علمنا به وبمستجداته؛
- كل العمليات والنتائج المالية لأي عقد أو اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة هي مدونة فعلا، وينعكس ذلك وبشكل صحيح في الكشوفات المالية؛
- خلال السنة قامت المؤسسة:
- 1- إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين؛
- 2- إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين؛
-؛
- 3- لم تبرم أي إتفاقية:
- خلال السنة لم تمنح المؤسسة أي قرض، أي كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها؛
- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة أو هيئات الضمان الاجتماعي؛
- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الإستغلال؛
- إلخ.

إمضاء مسير أو رئيس المصلحة

المصدر: نص المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية

2-2-2. الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق:

طبقا للمقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية المتضمن الإصدار الثاني لمعايير الجزائرية للتدقيق، تضمن هذا المقرر أربع معايير جزائرية للتدقيق وهي:¹

✓ المعيار NAA 300 " تخطيط تدقيق الكشوفات المالية"

✓ المعيار NAA 500 " العناصر المقنعة"

✓ المعيار NAA510 " مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الإفتتاحية"

✓ المعيار NAA 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية"

من أجل التعرف على محتوى هذه المعايير سيتم عرض مضمونها بشكل مفصل كالآتي:

➤ المعيار NAA 300 " تخطيط تدقيق الكشوفات المالية " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج المعيار واجبات التزامات المدقق تجاه التخطيط لمهمة تدقيق القوائم المالية، وذلك سواءا تعلق الأمر بعمليات التدقيق المتكررة أو المسائل الإضافية الخاصة بمهمة التدقيق الأولية.

حيث أن هدف المدقق من التخطيط لمهمة التدقيق لضمان فعالية تنفيذ أعمال التدقيق، وذلك عن طريق وضع إستراتيجية وبرنامج عمل يتوافق وحجم المنشأة محل التدقيق وحجم الأعمال الواجب إنجازها، ويساعد التخطيط الجيد المدقق على:

- الإهتمام الجيد والمناسب بالمجالات ذات الأهمية لمهمة التدقيق؛
- تحديد ومعالجة المشاكل المحتملة في الوقت المناسب؛
- تنظيم وتسيير مهمة التدقيق بشكل جيد وصحيح مما يحقق الفعالية والكفاءة في تنفيذ أعمال التدقيق.

كما أن التخطيط الجيد والملائم يساعد على:

- إختبار أعضاء فريق التدقيق المكلف بمهمة التدقيق على أساس القدر المناسب من الكفاءة لمواجهة أي خطر محتمل مع التقسيم الصحيح للمهام؛
- التسيير والإشراف على أعمال فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم؛

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الصادر عن وزارة المالية، والمتوفر بالموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة : <http://www.cnc.dz/reglement.asp>

- ضمان التنسيق بين الأعمال المنجزة من طرف الخبراء المستعان بهم أو أعضاء فريق التدقيق المكلفين بتدقيق فروع المجمع إذا كانت مهمة التدقيق لمجمع.

✓ مفهوم التخطيط لمهمة التدقيق:

لتخطيط لمهمة التدقيق هو: ¹

"عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة) بنهاية بالتدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الإنتهاء من التدقيق الجاري" ، فالتخطيط للتدقيق يبدأ مع بداية المهمة ويستمر إلى غاية الإنتهاء من أعمال التدقيق وذلك بالتقرير بإبداء الرأي الفني المحايد عن ذلك، كما انه مرتبط بأعمال التدقيق السابقة أي أنه يبدأ من حيث إنتهى الآخرون.

✓ الإعتبارات الواجب إحترامها للتخطيط لمهمة التدقيق:

عند التخطيط لمهمة التدقيق، بإمكان المدقق في إطار التنسيق مع إدارة المنشأة محل التدقيق مناقشة المسائل التي تؤثر على التخطيط، مع مراعاة عدم تأثير ذلك على كفاءة التدقيق، وتبقى مسؤولية وضع إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل على عاتق المدقق.

وفي إطار ذلك، على المدقق مراعاة بعض الإعتبارات عند التخطيط لمهمة التدقيق الموكلة إليه، والتي عليه أخذها بعين الإعتبار في تقييم المخاطر الجوهرية، وهي: ²

- تحديد الإجراءات التحليلية الواجب إجرائها لتقييم هذه المخاطر؛
- معرفة الإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المنشأة محل التدقيق ومدى مطابقة أعمال المنشأة لهذا الإطار؛
- تحديد الأمور المعتبرة الواجب إخضاعها لمهمة التدقيق؛
- تقييم ضرورة الإستعانة بالخبراء من عدمه؛
- وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى لتقييم المخاطر.

✓ تخطيط مهمة التدقيق:

يجب على المدقق إعداد ووضع إستراتيجية لمهمة التدقيق المكلف بها، وذلك بما يتوافق وطبيعة المهمة عن طريق تحديد نطاق، رزنامة، برنامج العمل ومنهجية التدقيق، ويمكنه ذلك من تقسيم

¹ الفقرة 1 و 2 من نص المعيار

² الفقرة 3 من نص المعيار

العمل على فريق التدقيق مما يسمح له بالإشراف المناسب على المهمة، ويتمثل تخطيط عملية التدقيق في توقع:

- المنهج العام للأعمال وذلك بالتعرف على نشاط المنشأة محل التدقيق وكل ما يتعلق به من نظام جبائي التي تخضع له، النظام المحاسبي المطبق ... إلخ؛
- وضع إجراءات التدقيق اللازمة والمناسبة الواجب وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق؛
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم؛
- تحديد طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق وحدود إستخدامها، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى الخبراء؛
- تنسيق العمل مع الخبراء أو المهنيين المكلفين بمراقبة الحسابات خاصة إذا كانت المهمة تتعلق بعملية اندماج، حيث يتطلب التنسيق مع المدققين المشرفين على تدقيق باقي المنشآت في حيز الاندماج.

أما في حالة ما إذا كانت مهمة التدقيق أولية، حدد المعيار بعض الإعتبارات الإضافية الواجب على المدقق إحترامها عند التخطيط لمهمة التدقيق وهي:

- الإلتزام بالإجراءات المطلوبة في المعيار الجزائري للتدقيق 210 المتعلقة بالعلاقة مع الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص؛
 - تقييم مدى إحترام القواعد الأخلاقية، خاصة منها المتعلقة بالإستقلالية وفقا لنص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220؛
 - التعرف على بنود مهمة التدقيق الموكلة إليها، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 210.
- ✓ خطوات تخطيط مهمة التدقيق:

على المدقق إعداد الإستراتيجية العامة لمهمة التدقيق المكلف بها وكذا برنامج العمل، حيث يقوم بذلك مراعيًا حجم المنشأة محل التدقيق وحجم الأعمال المنجزة من طرف المنشأة، وذلك بهدف ضمان فعالية الأداء في إنجاز هذه المهمة.

■ إستراتيجية التدقيق:

إستراتيجية التدقيق هي الإطار العام لمهمة التدقيق، لدى على المدقق الأخذ في الإعتبار عند وضعها ما يلي :

- التعرف على خصوصيات المهمة لتحديد نطاقها ؛
- وضع رزنامة التدقيق التي تسمح له بتحديد طبيعة الإجراءات والتدخلات لضمان الفعالية في الأداء وتحقيق الأهداف المرجوة من المهمة؛
- توجيه أعمال التدقيق والإشراف على أعمال فريق التدقيق؛
- تحديد عتبة الأهمية النسبية وطبيعة ورزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

■ إعداد برنامج العمل:

ينبثق برنامج العمل عن إستراتيجية التدقيق حيث يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات الضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة، قصد تخفيض مخاطر التطبيق إلى مستوى ضعيف ومقبول، ويتضمن برنامج العمل شرحا للنقاط التالية:

- حجم المنشأة محل التدقيق ومدى تعقيدها، لوضع برنامج يشمل كل النشاطات؛
- طبيعة ونطاق الإجراءات الموضوعية لتقييم المخاطر الجوهرية المحددة وفق المعيار (315) وذلك بالتعرف على المنشأة ومحيطها؛
- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المتضمنة لرد المدقق على المخاطر التي تم تقييمها والمحددة وفق المعيار (330)؛
- إجراءات التدقيق المخطط لها لإنجاز المهمة؛
- تقييم المخاطر الجوهرية؛
- كفاءة وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بإنجاز عملية التدقيق وفقا للأعمال الموكلة إليه وفقا لما نص عليه المعيار 220.

عند تنفيذ أعمال التدقيق، بإمكان المدقق تحيين إستراتيجية وبرنامج مهمة التدقيق، كل ما رأى ذلك ضروريا.

■ إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق للتخطيط المهمة:

في حالة تنفيذ مهمة التدقيق من طرف فريق تدقيق، ومراعاة لاحكام المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220 المتعلق بمراقبة نوعية (جودة) تدقيق الكشوف المالية، يجب على المسؤول والأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق، بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين للفريق والمشاركة في هذه المقابلات، بهدف تطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط من خلال الاستفادة من خبرة وكفاءة ومعارف جميع الأعضاء.

■ حالة المنشآت الصغيرة:

عالج المعيار حالة المنشآت الصغيرة في فقرة خاصة، كونها تحضي بخصوصية مقارنة بالمنشآت الأخرى، فعند إنجاز مهمة التدقيق من طرف مدقق ينشط بشكل فردي (يقوم بأعمال التدقيق شخصيا دون مساعد)، لا تطرح أي مشاكل فيما يخص التسيير والإشراف أعضاء الفريق المكلفين وكذلك مراجعة أعمالهم.

في هذه الحالة تكفي مذكرة موجزة من طرف المدقق لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي توضح وتتضمن القرارات المتعلقة بنطاق الأعمال، رزنامة وسيرورة مهمة التدقيق، وفي حالة مواجهة بعض المشاكل أو حالات معقدة وغير مألوفة فيكون من المستحسن إستشارة مدققين آخرين ذوي خبرة ومؤهلين.

✓ عملية التوثيق:

يجب على مدقق الحسابات أو الفريق الذي قام بعملية التدقيق إدراج في عملية التدقيق ما يلي:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق؛
- برنامج العمل المتبع؛
- الإشارة إلى الإستراتيجيات البديلة التي تم الإعتماد عليها إن وجدت؛
- الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى تغيير إستراتيجية العمل.

➤ المعيار NAA 500 "العناصر المقنعة " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصميم ووضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق، التي تهدف إلى الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة، للوصول إلى نتائج معقولة والتي تعتبر أساسا لإبداء رأيه الفني المحايد، ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة خلال مهمة التدقيق.

✓ مفهوم وأنواع العناصر المقنعة:

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل المدقق قصد التوصل إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها لتأسيس الرأي الفني المحايد، حيث تعتبر ذات أهمية بالغة لدعم رأي المدقق، وهي تراكمية بطبيعتها، حيث تتم عملية جمعها والحصول عليها أساسا بناء على إجراءات تتم خلال تنفيذ مهمة التدقيق، ويمكن أن تتضمن كذلك معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ناتجة عن عمليات تدقيق سابقة، كما يمكنها أن تتضمن على المعلومات التي تثبت وتفرز تأكيدات الإدارة وكذلك كل تلك التي تناقضها، ويمكن تقسيم العناصر المقنعة إلى قسمين:

- المعلومات المتضمنة في محاسبة المنشأة محل التدقيق تؤدي إلى إعداد القوائم المالية ، كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ...)، وجميع الوثائق الثبوتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيانات التحويل ...) والتي تعد مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو التأكيدات الخارجية، معطيات تسمح للمقارنة مع المنافسين، تقارير الخبراء والمحللين وأيضا المعلومات المتحصل عليها من نظام الرقابة الداخلية، حيث تمكنه من التوصل إلى إستنتاجات مؤسسة على يقين.

إضافة لذلك، تتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات إدارة المنشأة محل التدقيق كما يمكن أن تنفيها، كما يعتبر غياب المعلومات في بعض الحالات عنصر مقنع كأن ترفض الإدارة مثلا منح التصريح المطلوب منها.

✓ خصائص العناصر المقنعة:

تتميز العناصر المقنعة بجملة من الخصائص، نذكرها في الآتي: ¹

■ كفاية وملائمة العناصر المقنعة:

تقدر كفاية العناصر المقنعة كميًا، وذلك بالنظر إلى كمها أو عددها، ويعتمد عدد العناصر المقنعة الواجب تجميعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة (المخاطر الجوهرية).

أما تقدير ملائمة العناصر المقنعة فهو كيفي، حيث يعتمد على نوعية العناصر المجمعة، حيث تقاس النوعية على أساس دلالة ومصادقية العناصر، هذه الأخيرة مرتبطة بمصدر وطبيعة وكذا الظروف التي جمعت فيها .

وبالتالي هناك ارتباط وثيق بين كفاية وملائمة العناصر المقنعة، وعليه، فإن كم العناصر المقنعة المجمعة مرتبط بمستوى مخاطر الاختلالات أي كلما كانت المخاطر كبيرة كلما زاد كم العناصر المطلوبة، وكذلك فيما يخص النوعية، كلما كانت العناصر ذات جودة كلما قل الكم المطلوب منها، حيث يمكن لدليل قوي واحد يتصف بالجودة اللازمة أن يكون أساسا لبناء الرأي، في حين يمكن أن تكون جملة من العناصر التي تفتقد للمصادقية غير كافية لبناء الرأي.

¹ الفقرة من 6- 9 من نص المعيار

■ دلالة ومصادقية العناصر المقنعة:

نقصد بدلالة العناصر المقنعة، درجة دلالتها بناء على الهدف من إجراءات مهمة التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به، وقد تتأثر دلالة المعلومات المعتمدة كعناصر مقنعة بـ:

- اتجاه الاختبار الذي سيقام؛
- تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بجودة المعلومات التي قامت عليها خاصة دلالة ومصادقية هذه المعلومات؛
- المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست كذلك بالنسبة لتأكيدات أخرى، مثلاً: وضع إجراء تدقيق ذات دلالة للتأكد من سلامة التسجيلات المحاسبية بالشكل الجيد لكنها لا تكون تفتقر للدلالة فيما يخص الشمولية.
- أما مصداقية العناصر المقنعة نقصد بها درجة مصداقية المعلومات الواجب إستعمالها كعناصر مقنعة، فهي مرتبطة بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم جمعها فيها، وعليه فإن:
- المعلومات التي تم الحصول عليها وتجمعها من مصادر خارجية تعتبر أكثر مصداقية من المعلومات المجمعة من مصادر داخلية؛
- المعلومات التي تحصل عليها المدقق بشكل مباشر كالملاحظة العينية مثلاً تعتبر أكثر مصداقية من تلك التي تحصل عليه عن طريق طلبات المعلومات كالتأكيدات؛
- تكون العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت في شكل وثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو أي شكل آخر موثق (مثل: محاضر الاجتماعات أكثر مصداقية من المعلومات اللفظية التي تمت مناقشتها في الاجتماع)؛
- العناصر المتحصل عليها من الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من النسخ.

✓ المعلومات المستخدمة كمصدر للعناصر المقنعة:

في إطار تقييم دلالة ومصادقية أدلة الإثبات المجمعة من قبل المدقق، يقع على عاتقه التحلي باليقظة ونزعة الشك المهني، فإذا حدث وشك في أصلية هذه الأدلة عليه بوضع إجراءات تدقيق إضافية لتأكيد أو نفي تلك الشكوك، حيث أن المدقق وبالنظر إلى كبر المعاملات والعمليات التي تقوم بها المنشأة محل التدقيق، فهو غير ملزم بتدقيق كل العمليات وإنما الإعتماد على أسلوب العينة من خلال عملية السبر حيث على أساسها يمكنه إستنتاج رأيه بالإعتماد على خبرته المهنية وحكمه الشخصي لتقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات .

ونظرا لذلك، أتاح المعيار للمدقق مجموعة من الوسائل التي يمكنه الإعتماد عليه لضبط الإختيار المناسب الذي يمكنه من الحكم على مصداقية ودلالة أدلة الإثبات المجمعة، هذه الوسائل التي يمكنه الإعتماد على إحداها أو مزيج منها وهو أفضل إختيار، تتمثل هذه الوسائل المتاحة في:

- الفحص الشامل وذلك بإجراء التدقيق على كل العناصر؛
 - إجراء التدقيق على جزء محدد من العناصر؛
 - أخيرا، الإعتماد على السبر حسب ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530.
- ✓ الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:

يقوم مدقق الحسابات بجمع العناصر المقنعة للوصول لنتائج معقولة تساعده في تأسيس رأيه مع الأخذ بعين الإعتبار ووضع حيز التنفيذ:

- الإجراءات اللازمة لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان ومحيطه بما في ذلك نظام رقابته؛
- إجراءات قصد تقييم فعالية نظام الرقابة من الناحية الوقائية أو كشف والإختلالات؛
- الرقابة المادية قصد حد الإختلالات إلى مستوى التأكيدات.

ومن أهم الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة نذكر:

▪ تفتيش السجلات والوثائق:

تتمثل عملية التفتيش في فحص السجلات والوثائق الداخلية الخاصة بالكيان بجميع أشكالها سواء كانت ورقية أو إلكترونية حيث تمكن عملية الفحص من الوصول إلى عناصر مقنعة ذات مصداقية حسب طبيعتها ومصدرها.

▪ تفتيش الأصول العينية:

تفتيش الأصول المادية هو عملية الفحص المادي للأصول والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة والموثوقة والمتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها.

▪ الملاحظة المادية:

هي معاينة العملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف الأشخاص مثلا: ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مسيري الكيان أو ملاحظة عمليات الرقابة.

■ طلب المعلومات:

يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والغير مالية من طرف الأشخاص المسؤولين عن المؤسسة والذين لديهم كافة المعلومات فيما يخص الشؤون الداخلية والخارجية للمؤسسة، عملية طلب المعلومات هي تعتبر عملية مكاملة لإجراءات التحقيق وتكون في شكل طلب رسمي مكتوب أو شفهي غير رسمي.

■ طلب التأكيدات الخارجية:

التأكيدات الخارجية تعتبر نوع خاص من طلب المعلومات وهي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لتأكيد معلومة ما.

■ الرقابة المحاسبية:

وهي الرقابة بكل وسائل الدقة للوثائق الثبوتية أو التسجيلات المحاسبية.

■ إعادة التنفيذ:

هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو عمليات تدقيق تم تنفيذها داخل الكيان من قبل وهي في الأصل جزء من الرقابة الداخلية.

■ الإجراءات التحليلية:

تتمثل الإجراءات التحليلية كما يوضحها في المعيار (520) تقديرات المعلومة المالية إنطلاقاً من:

- إرتباطها مع المعلومات الناجمة أو غير الناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة؛
- تحليل التغيرات المعتبرة أ والإتجاهات الغير المقنعة.

✓ التأكيدات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:

أثناء عملية الإفصاح وعرض الكشوفات المالية للكيان من طرف الإدارة تكون هذه الأخيرة ملزمة بتقديم تأكيدات ضمنية وصريحة حول صحة ودقة وشفافية الكشوفات المالية، لذلك على مدقق الحسابات إستعمال جميع التأكيدات المتعلقة بالتدقيق بالشكل الذي يسمح له بتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة ولذلك تعريف وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية وتدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق المتعلقة بتدقيق الأعمال والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق في إطار الفئات التالية:

- واقع الأحداث، أي العمليات والأحداث التي وقعت والتي تتعلق بالكيان.

- الشمولية، أي التأكد من أن كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان لزاما تسجيلها مسجلة محاسبيا.
- الدقة، أي التأكد من أن جميع المعطيات المتعلقة بالمبالغ قد تم تسجيلها بشكل صحيح.
- القيد المحاسبي، أي التأكد من أنه تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

أيضا هناك تأكيدات تتعلق بأرصدة في نهاية الفترة:

- الوجود، أي التأكد من وجود الأصول والخصوم والأموال الخاصة المذكورة في الكشف المالية.
 - الشمولية، أي التأكد من أنه قد تم تسجيل جميع العناصر الواجب تسجيلها.
 - التقييم والقيد، أي تتضمن الكشف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة بقيمتها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة، يتم تسجيلها بالشكل المناسب.
- أيضا هناك التأكيدات التي تتعلق بعرض الكشوفات المالية والمعلومات المتضمنة فيها:
- واقع حقوق وواجبات، أي كل الأحداث والمعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق بالمؤسسة.
 - الشمولية، أي كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشف المالية والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.
 - تصنيف وخصم، أي المعلومات المالية معروفة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشف المالية معروفة بوضوح.
 - الدقة والتقييم، أي التأكد من أن المعلومات المالية قد قدمت بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.
- ✓ إعداد معلومات أخرى كعناصر مقنعة:

في إطار تقديره لمصادقية العناصر المقنعة التي جمعها على مدقق الحسابات أن يكون يقضا وعلى أتم الوعي بالخطر للمؤشرات التي يمكن التشكيك في أصليتها ، فإذا إنتابه الشكلا عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لدفع هذا البيان لتأسيس رأيه، لذلك يمكن الإعتماد على معلومات أخرى متوافرة لدى الكيان وإستحضار حكمه المهني الخاص من هذه المعلومات.

ومن أجل إختيار معلومات أخرى قصد الوصول إلى عناصر مقنعة أخرى، عليه إختيار أحسن العناصر المراد إختيارها للوصول إلى عناصر مقنعة أخرى ذات مصداقية والتي سيتم جمعها من خلال عملية إختيار

جميع العناصر واختيارها أو اختيار عناصر محددة أو عن طريق عملية السبر، كما هو منصوص عليه في المعيار (530) حيز التنفيذ واختيار عقبه واحدة من هذه الوسائل.

ومن خلال اعتماده على المعلومات الناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة في فترات سابقة وعليه في حدود الإمكان الاعتماد عليها، وفق احتياجات عملية التدقيق، حيث تعتبر الضمانات التي تم الحصول عليها عن طريق عناصر مقنعة ومتجانسة ومجموعة من مصادر مختلفة أعلى درجة مصداقية من تلك التي تم الحصول عليها حراً.

➤ المعيار NAA 510 " مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

كما يوضح المعيار واجبات المدقق في حالة تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخر، كما تطرق لنتائج وتقرير التدقيق في حالة لم يكن هذا الأخير قادراً على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية وفي حالة وجود إختلال في نتائج الأرصدة الافتتاحية أو عدم عرض معلومات مهمة لها تأثير معتبر على القوائم المالية للفترة الجارية.

يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه:

- قد تم عند إعادة الإفتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوفات المالية الخاصة بالسنة الجارية.
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوفات المالية للفترة الجارية.
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح.

✓ تعريف الأرصدة الافتتاحية:

هي المبالغ الواردة في الكشوفات المالية للعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم المعلومات، مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة.

✓ مهام التدقيق الأولية:

هي المهمة تتسم فيها الكشوفات المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق (سالف).

✓ إجراءات التدقيق للأرصدة الافتتاحية:

يتوجب على المدقق القيام بـ:

- فحص الكشوفات المالية وتقرير المدقق السابق حولها، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة التي ترتبط بها.
- جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوفات المالية للفترة الجارية، من أجل ضمان أن أرصدة اقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح أو قد تم إعادة معالجتها، كذلك من أجل تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية

عند جمع المدقق للعناصر المقنعة التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي اختلالات قابلة لإحداث تأثير معتبر على الكشوفات المالية للفترة الجارية، يجب عليه أن يضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد الأثر، فإذا خلاص المدقق إلى وجود هذه الاختلالات في الكشوفات المالية للفترة المعتبرة فإن عليه اعلام الإدارة بها و كذلك المسؤولين على التسيير.

يتوجب على المدقق كذلك جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوفات المالية للفترة الجارية، و أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

إذا تم تدقيق الكشوفات المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخر سابق و كان الرأي موضوع تعديل فيجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل في إطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية.

✓ النتائج و تقرير المدقق:

فيما يخص الأرصدة الافتتاحية:

- إذا كان المدقق غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافي والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشوفات المالية.

- إذا توصل المدقق إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالاً لديه تأثير معتبر على الكشوفات المالية للفترة الجارية و أن هذا الاختلاف لم يتم تسجيله محاسبياً بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض مناسب وجب عليه تبعا للحالة تقديم رأي متحفظ أو رأي بالرفض.

فيما يخص استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية:

- إذا توصل المدقق إلى نتيجة أن الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، أو التغيرات المحدثه على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبياً بالشكل الملائم و لم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشوفات المالية، يتوجب عليه تقديم رأي متحفظ أو رأي بالرفض.

إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوفات المالية للفترة السابقة لا يزال ذو دلالة بالنسبة للكشوفات المالية الجارية، يجب على المدقق أن يعدل رأيه في تقرير التدقيق على تلك الكشوفات المالية.

✓ الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي:

قد توجد في القطاع العمومي حدود قانونية و تنظيمية فيما يخص المعلومات التي يمكن أن يتحصل عليها المدقق الحالي من المدقق السابق.

إذا كان فتح ملفات العمل و الحصول على معلومات أخرى محدودا بالنسبة للمدقق المعين لتدقيق كيان تابع للقطاع العمومي تم تدقيقه من قبل مدقق معين من طرف السلطة التشريعية، يستطيع المدقق أن يجمع العناصر المقنعة بوسائل أخرى و إذا لم يتمكن من ذلك لا بد من أن يقرر أثر ذلك على رأيه.

ملاحظة:

لا يعد تغييرا للمدقق بالنسبة للمدقق المعين من طرف السلطة التشريعية عموماً إذا قام هذا الأخير بمناولة تدقيق الكيان العمومي إلى مكتب تدقيق من القطا الخاص، مع ذلك يمكن اعتبار مهمة التدقيق من طرف مدقق القطاع وفقاً لطبيعة اتفاق المناولة المنجز كمهمة أولية لمسؤوليته.

➤ المعيار NAA 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار إلزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية، كما يتناول شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

ويهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تكوين رأي حول القوائم المالية بناءً على إستنتاجاته المستخرجة من أدلة الإثبات أين يتأكد المدقق بأن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على إختلالات معتبرة وتعبيره في الأخير عن رأيه في شكل تقرير كتابي.

✓ واجبات المدقق:

حدد المعيار واجبات المدقق تجاه إبداء رأيه، سواء كان غير معدلاً أو معدلاً، وتمثلت هذه الواجبات في:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية مبني على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- على المدقق التعبير عن رأيه كتابياً وبوضوح في شكل تقرير مكتوب يصف الأساس الذي إستخلص لهذا الرأي؛
- على المدقق التعبير برأي غير معدل إذا توصل إلى أن الكشوف المالية تم إعدادها من جميع جوانبها وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق (النظام المحاسبي المالي)؛
- إستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة، وذلك سواء حصل على الضمانات المعقولة أو لم يحصل عليها؛

إضافة لما سبق، فإن على المدقق واجبات متعلقة بالمعلومات الإضافية، هذه الأخيرة التي تمثل المعلومات غير المفروضة من قبل النظام المحاسبي المطبق، حيث تعتبر إضافات تقوم بها المنشأة عند إعداد وعرض الكشوف المالية، وإذا ما تم عرضها فيقع على عاتق المدقق:

- تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية؛
- في حالة عدم تمكن المدقق من تمييز المعلومات الإضافية عن الكشوف المالية، فعليه مطالبة إدارة المنشأة بتغيير كيفية عرض هذه المعلومات، وفي حالة ما رفضت الإدارة ذلك، عليه الإشارة في تقريره إلى أن هذه المعلومات لم يتم تدقيقها.

✓ طبيعة رأي المدقق:

هناك شكلين رأي المدقق وفق هذا المعيار، وهما:

• الرأي غير المعدل:

يعبر المدقق برأي غير معدل في تقريره، في حالة توصله إلى أن الكشوف المالية في جميع جوانبها الهامة تم إعدادها وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق؛

- **الرأي المعدل:**

يعبر المدقق برأي معدل في تقريره في إحدى الحالات التالية:

- إذا تضمنت الكشوف المالية في مجملها على إختلالات معتبرة (أخطاء ذات أهمية نسبية)، وذلك بناء على العناصر المقنعة التي تم تجميعها؛
- في حالة عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بإستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن على إختلالات معتبرة.

- ✓ **محتوى التقرير:**

طبقا لما جاء في نص المعيار، فإن تقرير المدقق يجب أن يكون مكتوبا، بحيث يتضمن المعلومات التالية:

- **عنوان التقرير:**

يجب إعطاء عنوان لتقرير المدقق، حيث يجب أن يشير بشكل واضح أن التقرير لمدقق مستقل؛

- **المرسل إليه:**

وهي الجهة التي يتم مخاطبتها عن تقرير التقرير، وهي الجهة التي عينت المدقق؛

- **الفقرة التمهيدية:**

يتطرق المدقق من خلال هذا الجزء إلى:

- التعريف بالمنشأة محل التدقيق؛
- تحديد الكشوف المالية التي تم تدقيقها، مع ذكر تاريخ إقفالها والفترات التي تغطيها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المنشأة محل التدقيق، والمعلومات التوضيحية الأخرى.

- **شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين:**

تتعلق مسؤولية المسيرين الإجتماعيين بإعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، في إطار إحترام إجراءات الرقابة الداخلية لإعدادا كشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء كانت صادرة عن غش أو ناتجة عن خطأ؛

• شرح لمسؤولية المدقق:

تتمثل مسؤولية المدقق في التعبير عن الرأي حول الكشف المالية على أساس مهمة التدقيق التي أنجزها، والتي تمت وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية التي تستوجب إحترام القواعد الأخلاقية للمهنة، التخطيط لمهمة التدقيق وتنفيذها بغرض الحصول على الضمانات المعقولة أن الكشف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة، وهو بذلك غير مسؤول عن إعدادا الكشف المالية؛

• شرح التدقيق:

يوضح المدقق في هذه الفقرة عملية التدقيق، مقدما وصفا لمهمة التدقيق المنجزة، وذلك عن طريق التطرق إلى النقاط التالية:

- وضع حيز التنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى جمع الأدلة المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشف المالية؛
- إختيار الإجراءات التي الموضوعية حيز التنفيذ يخضع للحكم الشخصي للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشف المالية إختلالات معتبرة سواء كانت صادرة عن غش أو ناتجة عن خطأ، مراعيًا في ذلك إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد وعرض الكشف المالية بشكل سليم، بهدف تحديد إجراءات التدقيق الملائمة، ولا يهدف إلى إبداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛
- تقييم مدى ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة، ومعقولة التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض الكشف المالية ككل؛
- مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة لتأسيس الرأي للمدقق.

• فقرة الرأي:

تتضمن هذه الفقرة إبداء الرأي حول الكشف المالية، حيث نص المعيار على إستخدام إحدى العبارتين التاليتين في التعبير عن الرأي:

- الكشف المالية منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة؛ أو
- الكشف المالية منتظمة تعطي الصورة الوافية، وفي جميع جوانبها المعتبرة.

- تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى:

إن محتوى هذا الجزء يتغير تبعا لتغير طبيعة الإلتزامات القانونية للمنشأة محل التدقيق، وقد لا يكون إذا ما لم تكن أي إلتزامات قانونية للمنشأة؛

- هوية وتوقيع المدقق:

يتضمن هذا الجزء إمضاء المدقق وهويته المتمثلة غالب الأحيان في شكل تأشيرته الخاصة التي تتضمن الاسم واللقب وكذا المهنة؛

- تاريخ التقرير:

يجب أن لا يكون سابقا لتاريخ جمع المدقق للعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشف المالية؛

- عنوان المدقق:

يتمثل عنوان المدقق في المقر الإجتماعي للمكتب الذي يمارس فيه نشاطه.

2-3. الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق:

طبقا للمقرر رقم 23 المؤرخ في 03 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، المتضمن ثالث إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ، تضمن هذا المقرر أربع معايير جزائرية للتدقيق وهي:¹

✓ المعيار NAA 520 " الإجراءات التحليلية"

✓ المعيار NAA 570 " استمرارية الاستغلال"

✓ المعيار NAA610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين"

✓ المعيار NAA 620 " استخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق "

من أجل التعرف على محتوى هذه المعايير سيتم عرض مضمونها بشكل مفصل كآلاتي:

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 03 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، والمتوفر بالموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة : <http://www.cnc.dz/reglement.asp>

➤ المعيار NAA 520 " الإجراءات التحليلية " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها أداة مراقبة مادية في جوهرها، حيث يجب على المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة بغية التأكد من التناسق بين القوائم المالية ومعرفته المكتسبة حول المؤسسة، ثم القيام بتحليل نتائج الإجراءات التحليلية وأخيرا بناء رأيه حول القوائم المالية إعتماداً على هذه النتائج.

✓ تعريف الإجراءات التحليلية:

هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال وضع ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

تتضمن هذه الإجراءات مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، ذلك بإستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

✓ الإجراءات التحليلية المادية:

قد تكون المراقبات المادية الموضوعية حيز التنفيذ من طرف إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

يجب على المدقق تقدير ملائمة اجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، والذي إذا أخذ على الحدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوفات المالية.

يمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات لأداء إجراءات موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.

تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي و خارجي) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن و السنة ن-1، معطيات الكيان مع معطيات القطاع) وطبيعتها (واقعية و موضوعية)، وترتبط بظروف تحصيلها وكذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها.

لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما والذي إذا اضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي الى كشف مالية تحتوي احتمالات معتبرة، على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها، موثوقيتها، تجزئتها و توفرها.

يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه المتغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه المتغيرات أو عدمه.

✓ الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة:

يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشف المالية مع معرفته للكيان.

✓ تحليل نتائج الإجراءات التحليلية:

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق الى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها بـ:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها،
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

➤ المعيار NAA 570 " استمرارية الاستغلال " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يتناول هذا المعيار التزامات المدقق حول تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال خلال إعداد القوائم المالية.

✓ مفهوم فرضية استمرارية الاستغلال:

نقصد بها افتراض أن كيان ما مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، حيث يتم اعداد الكشف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

إن استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

و يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال أن تتجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم أو كذلك حالات الخصخصة.

✓ مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله:

بفرض وبشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، حيث و باعتبار فرضية استمرار الاستغلال كمبدأ أساسي في اعداد الكشوفات المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله ممارسة حكم في مرحلة ما على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها

تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة ظرف ما كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث طويلة،
- حجم وتعقيدات الكيالن و طبيعة وحالة نشاطاته وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها،
- يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت إصداره، قد تؤدي أحداث لاحقة الى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول إصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها.

✓ مسؤولية المدقق:

وفي إطار هذا المعيار يهدف المدقق إلى ما يلي:

- جمع أدلة إثبات كافية وملائمة من أجل تقدير مدى ملائمة استخدام الكيان لفرض إستمرارية الإستغلال أثناء إعداد وعرض القوائم المالية؛
- إستخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" أو لا، لأحداث أو ظروف من شأنها التأثير على قدرة المؤسسة في مواصلة إستغلالها وذلك إنطلاقا من أدلة الإثبات التي تم جمعها وإعتمادا على إجراءات تقييم المخاطر وغيرها من إجراءات التدقيق؛
- تحديد تأثير النتائج المتوصل إليها على تقرير المدقق.

ملاحظة:

- الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث مستقبلية من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.
- لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الظروف المستقبلية، وعليه فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

✓ إجراءات تقييم المخاطر:

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة يجب على المدقق أن يحدد إن كان هناك أحداث من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، هما عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة و أن أجرت تقييماً مبدئياً لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله و إذا كان الامر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن طانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث بصورة منعزلة أو مجملة، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و في هذه الحالة يجب أن يناقش خطط العمل للتصدي لها. أما في حالة إذا لم يتم التقييم بعد على المدقق أن يناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعترض تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث مأخوذة منعزلة أو في مجملها من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

ملاحظة:

طوال مرحلة التدقيق يجب على المدقق أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي تشير إلى أحداث من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

✓ تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة:

على المدقق أن يقدّر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

➤ المعيار NAA 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار شروط إنقاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي. يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تحديد إمكانية استخدام أعمال المدققين الداخليين وتحديد مدى ملائمة أعمالهم لإحتياجات

التدقيق، وأثرها المتوقع على عملية التدقيق. ولقد أشار المعيار إلى أنه مهما بلغت درجة إستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فهي غير مستقلة عن المؤسسة، وبالتالي يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها إستغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

✓ العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي:

يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

بالرغم من اختلاف اهداف كل منهما قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الطرفين.

مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي في ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو الحال بالنسبة للمدقق الخارجي الذي يبدي رأيه حول الكشوفات المالية بكل استقلالية وحيادية، كونه يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبره عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدقق الداخلي.

إذا وجد للكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة بالمدقق الداخلي،
- في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجات مهمة التدقيق الخارجي.

✓ الواجبات المطلوبة في تحديد إمكانية وامتداد استخدام اعمال المدقق الداخلي:

على المدقق الخارجي تحديد:

- احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الخارجي، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي،
- في حالة تأكد ذلك، يجب دراسة أثره على طبيعة ووزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي.

بشكل عام قد تشمل أنشطة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالاتي:

- متابعة الرقابة الداخلية،
- فحص المعلومات المالية العملياتية،
- إعادة النظر في الأنشطة العملياتية،
- إدارة المخاطر،
- الحوكمة.

قصد تحديد ما إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق الخارجي، على هذا الأخير تقييم:

- موضوعية التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة في المؤسسة،
- احتمالية وجود تواصل فعلي بين المدقق الداخلي و الخارجي (في اطار لقاءات دورية)،
- الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي (تكوينه، خبرته، طريقة توظيفهم،...)
- طريقة الاتصال بين المدقق الداخلي و الإدارة خاصة فيما يتعلق بالتقارير المقدمة من قبلهم،
- إذا لم يكن للمدققين مسؤوليات متضاربة،
- إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف اعضاء التدقيق الداخلي،
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي،
- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي و إلى أي مدى،
- احتمال أن تتم أعمال التدقيق الداخلي بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الاعمال مع مراجعتها و توثيقها).

من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال التدقيق الداخلي على طبيعة و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي، على هذا الأخير الأخذ بالحسبان:

- طبيعة و امتداد الاعمال المنجزة الخاصة أو التي سيتم إنجازها من طرف المدققين الداخليين،
- تقييم مخاطر الاختلالات المعترّة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات وأرصدة الحسابات الخاصة و المعلومات المقدمة من خلال الكشوفات المالية،
- درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدقق الداخلي استنادا إلى التأكيدات المعنية.

قصد تحديد مدى ملائمة الأعمال الخاصة للمدقق الداخلي، على المدقق الخارجي تقييم:

- أن الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصّلين على التكوين التقني و الخبرة المهنية الكافيين،
- تم الاشراف على أعمال التدقيق الداخلي و مراجعتها و توثيقها بشكل صحيح،
- تم جمع العناصر المقنعة و الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استنتاج نتائج معقولة،

- النتائج المستخرجة ملائمة للظروف و التقاوير التي أعدها المدقق الداخلي متناسقة مع نتائج الاعمال المنجزة،

- كل الاستثناءات التي ظهرت في أعمال المدقق الداخلي قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

عندما تعتبر أعمال التدقيق الداخلي محددة لطبيع و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي، قد يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المدقق الداخلي حول النقاط التالية:

- رزنامة أعمالهم،
- امتداد تغطية التدقيق،
- عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشوفات المالية في مجملها،
- الطرق المقترحة لاختيار العناصر،
- توثيق الأعمال المنجزة،
- إجراءات استعراض الأعمال وتقريرها.

✓ التوثيق:

إذا اشتغل المدقق الخارجي بالأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدقق الداخلي، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، كذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

➤ المعيار NAA 620 " استخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يتناول هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بأعمال خبير يختاره، سواء كان هذا الأخير شخص طبيعى أو مؤسسة للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان معين غير المحاسبة والتدقيق.

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى ما يلي:

- تحديد حالات ضرورة الإستعانة بأعمال خبير؛
- تحديد مدى ملائمة أعمال هذا الخبير لإحتياجات التدقيق في حالة إتخاذ قرار الإستعانة به، من خلال تقييم كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير إعتقادا على عدة مصادر كمقابلة مدققين أو أشخاص آخرين تعاملوا مع هذا الخبير...الخ.

✓ مسؤولية المدقق في رأي التدقيق:

يتحمل المدقق المسؤولية الكاملة في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه. مع ذلك إذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينه، واتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج وخلاصات هذا الخبير في ميدان خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

✓ تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير:

عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة، أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه.

قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

- الحصول على معرفة أفضل للكيان ومحيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر،
- تقدير تقييم بعض الأصول و المخزونات الخاصة مثل العمال قيد الإنجاز، الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل: منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات،
- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة أخرى،
- الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل : تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية، تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط وتقييم تكلفة إعادة التأهيل،
- تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة،
- تحديد و وضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشوفات المالية،
- تعريف وأداء إجراءات التدقيق التكميلية.

يمكن أن تتضمن الجوانب التي يجب أخذها بعين الاعتبار للوصول إلى هكذا قرار في:

- إذا كانت الإدارة لجأت إلى خبير معين من طرفها لإعداد كشوفها المالية،
- طبيعة وأهمية الموضوع بما فيه تعقده،
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع المعالج،
- الطبيعة المنتظرة للإجراءات قصد الرد على المخاطر المحددة، بما في ذلك تجربة المدقق ومعرفة لأعمال الخبراء المرتبطة بهذه المواضيع،
- وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.

عندما تستخدم الإدارة أعمال خبير عينته لإعداد الكشوفات المالية، قد يتأثر قرار المدقق فيما يخص استعانتة بخدمات خبير يعينه هو بعوامل مثل:

- طبيعة و امتداد و أهداف أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة،
 - معرفة ما إذا كان الخبير المعين من طرف الإدارة هو موظف في الكيان، أو يعتبر من الغير، مكلف من طرفها بتقديم الخدمات المطلوبة،
 - إلى أي مدى يمكن للإدارة ممارسة الرقابة أو التأثير على أعمال الخبير الذي عينته،
 - كفاءة ومهارات الخبير المعين من طرف الإدارة،
 - معرفة ما إذا كان الخبير المعين من طرف الإدارة خاضع لمعايير تقنية العمل أو لقواعد مهنية أخرى أو لتلك التابعة لنشاطه،
 - كل رقابة داخل الكيان على أعمال الخبير المعين من قبل الإدارة.
- ✓ طبيعة، رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق:

لتحديددها على المدقق أخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- طبيعة الموضوع الذي هو محل أعمال الخبير،
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع الذي هو محل أعمال الخبير،
- أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق،
- معرفة تجربة المدقق للأعمال المنجزة سابقا من طرف الخبير،
- إذا كان الخبير يخضع أو لا لسياسات وإجراءات رقابة النوعية لمكتب التدقيق.

✓ كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق:

على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعينه يمتلك الكفاءة، المهارة و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق.

ترمي الكفاءة إلى مستوى و مؤهل الخبير وتعني المهارة بقدرته على وضع الكفاءات حيز التنفيذ.

فيما يخص الموضوعية، يجب أن يتضمن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية و علاقات هذا الخبير مع الكيان و التي من شأنها المساس بموضوعيته.

قد تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة، المهارات و الموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة، مثل:

- المقابلات الشخصية السابقة لأعمال الخبير،
 - المقابلات مع هذا الخبير،
 - المقابلات مع المدققين الداخليين،
 - معرفة مؤهلات هذا الخبير و رخصته للممارسة،
 - الإصدارات و الكتب المؤلف من طرف هذا الخبير،
 - سياسات و إجراءات مراقبة النوعية لمكتب المدقق إذا كان الخبير مستخدم له.
- ✓ اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق:

على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له بـ:

- تحديد طبيعة و امتداد وأهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات التدقيق،
- تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.

قد تتضمن الجوانب الدالة في معرفة المدقق لمجال خبرة الخبير في:

- معرفة ما إذا كان مجال الخبرة يكتسي اختصاصات دالة للتدقيق،
- معرفة ما إذا كانت تطبيق معايير مهنية أو غيرها،
- معرفة الفرضيات و الطرق التي يتخذها الخبير هل تلائم احتياجات اعداد المعلومة المالية،
- طبيعة المعطيات او المعلومات الداخلية و الخارجية التي يستخدمها الخبير المعين من طرف المدقق.

✓ الاتفاق المتوصل إليه الخبير المعين من طرف المدقق:

يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر مع الخبير الذي يعينه على:

- طبيعة و امتداد و اهداف أعمال هذا الخبير،
- أدوار ومسؤوليات كل من المدقق وهذا الخبير،
- طبيعة و رزنامة و امتداد التواصل بين المدقق وهذا الخبير، بما فيه شكل أي تقرير يقدمه الخبير،
- ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية.

ملاحظة:

عندما يكون الخبير المعين من طرف المدقق عضوا في الفريق المكلف بالمهمة، فإن وثائق عمل هذا الخبير تشكل جزءا من وثائق التدقيق، ما لم يتفق على خلاف ذلك، فوثائق عمل الخبراء الخارجيين المعيّنين من طرف المدقق ملك لهم ولا تشكل جزءا من وثائق التدقيق.

✓ تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق:

على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق بما في ذلك:

- دلالة وعقلانية ملاحظات و استنتاجات هذا الخبير،
- إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق تقدير ما إذا كان استعراض هذه الفرضيات قد تم على نحو ملائم و أنها مقبولة عموما في مجال الخبرة المعتبرة،
- إذا استدعت اعمال هذا الخبير معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن الوضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر و المراجعة بالسبر.

✓ الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقريره:

لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدل. لكن قد يعتبر من الضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي معدل وبالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الملاحظات.

إذا أشار المدقق في تقريره لأعمال الخبير الذي عينه معتبرا ذلك ذا دلالة في فهم الرأي المعدل الذي عبر عنه، فعلى المدقق التنويه في تقريره أن ذلك لا ينقص من مسؤوليته في شيء فيما يتعلق بالرأي الذي عبر عنه.

2-4. الإصدار الرابع للمعايير الجزائرية للتدقيق:

طبقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية، المتضمن رابع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق تم وضع حيز التنفيذ أربع معايير جديدة هي:¹

- ✓ المعيار NAA 230 " وثائق التدقيق "
- ✓ المعيار NAA 501 " العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة "
- ✓ المعيار NAA 530 " السبر في التدقيق "
- ✓ المعيار NAA 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به "

من أجل التعرف على محتوى هذه المعايير سيتم عرض مضمونها بشكل مفصل كالآتي:

➤ المعيار NAA 230 " وثائق التدقيق " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية. يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى جمع وتحضير وثائق التدقيق اللازمة والكافية، والتي تأخذ أي شكل لحفظ البيانات والمعطيات (ورق، شريط، تقرير إلكتروني...)، وهذا بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول، وضمان سرية وحماية ملفات عمله وحفظها لفترة كافية.

✓ طبيعة وفائدة توثيق التدقيق:

يعني مصطلح التوثيق، الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدلة للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.

قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

▪ تسمح وثائق التدقيق بـ:

- دعم استنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200؛

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، الصادر عن وزارة المالية، والمتوفر بالموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة : <http://www.cnc.dz/reglement.asp>

- تأكيد أنه قد التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.

■ تفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة أخرى منها:

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه؛
- مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الأعمال وفقا للمعيار م ج ت 220؛
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية؛
- السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات وفق للمعيار أو لمتطلبات تكون على الأقل في صرامته؛
- السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة.

✓ أهداف المدقق:

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار أو النصوص القانونية والتنظيمية.

✓ الواجبات المطلوبة :

- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب: يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة.
- يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن مدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم:

- طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعية حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها؛
- المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق والنتائج المستخلصة حول هذه المسائل والأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.
- يعتمد كل من شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق على عوامل ك:
 - حجم وتعقيد الكيان؛
 - طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ؛
 - مخاطر الاختلالات المعتبرة المحددة ؛
 - أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها؛
 - طبيعة وعمق الانحرافات المحددة؛
 - ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها ، والتي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق؛
 - الطرق المتبعة والادوات المستعملة للتدقيق.
- توفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت ان التدقيق قد تم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومع ذلك ، ليس بالضرورة على المدقق او بإمكانه ان يوثق كل واحدة من النقاط المعالجة او الاحكام المهنية الممارسة في تدقيق ما. إن تقدير أهمية نقطة معينة تتطلب التحليل الموضوعي للوقائع و الظروف.
- تشمل النقاط المهمة ،على سبيل الذكر لا الحصر :
 - النقاط التي تولد مخاطر كبيرة ،
 - نتائج إجراءات التدقيق التي تشير الى ان الكشوف المالية قد تشوبها اختلالات معتبرة او حاجة المدقق لاعادة النظر في تقييمه السابق لمخاطر الاختلالات المعتبرة وردوده على تلك المخاطر؛
 - الظروف التي تخلق صعوبات كبيرة امام تنفيذ المدقق اجراءات التدقيق التي يعتبرها ضرورية؛
 - الوقائع المحددة والتي قد تؤدي الى تعديل في رأي التدقيق او اضافة فقرة ملاحظة في تقرير التدقيق.
- هناك عامل دالة لتحديد شكل و محتوى و امتداد وثائق التدقيق للنقاط المهمة، يتواجد في الحكم المهني الممارس خلال إنجاز اعمال التدقيق و تقييم النتائج.

■ قد يعتبر المدقق من المفيد أن يعد ويحفظ، بإعتباره جزءاً من وثائق التدقيق، ملخص (يسمى أحياناً "مذكرة موجزة") يشرح فيه النقاط الرئيسية التي تم تحديدها أثناء التدقيق وكيف تمت معالجتها، أو الاحالة، من خلال مرجع متقاطع ، إلى عناصر أخرى من وثائق التدقيق تحتوي على تلك المعلومات .

من شأن هذا الملخص تعزيز كفاءة و نجاعة مراجعات و تفتيشات وثائق التدقيق بالأخص في حالة تدقيقات مهمة ومعقدة، بالإضافة إلى أن اعداد هذا الملخص قد يساعد المدقق في إعتباره للنقاط المهمة.

يمكن إعداد وثائق التدقيق و حفظها على الورق أو على دعامة إلكترونية أو على دعامة أخرى، ويمكن أن تشمل على سبيل المثال :

- برامج التدقيق؛
 - تحليلات؛
 - مذكرات حول مشاكل خاصة؛
 - ملخصات حول مسائل هامة؛
 - رسائل للتأكيد و التوكيد؛
 - إستبيانات المراقبة؛
 - المراسلات (بما فيها البريد الالكتروني) المتعلقة بالمسائل الهامة.
- ويمكن للمدقق أن يضم في وثائق التدقيق ملخصات او نسخ عن وثائق الكيان (على سبيل المثال: بعض العقود او الاتفاقيات الهامة).
- مع ذلك ، لايمكن لوثائق التدقيق أن تحل محل الوثائق المحاسبية للكيان.
- كما لا تكفي شروحات المدقق الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الاعمال التي أنجزها او النتائج التي استخلصها، لكن يمكن إستخدامها لتحديد او توضيح المعلومات الواردة في الوثائق .

■ على المدقق أن يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة وبرنامج وإمتداد إجراءات التدقيق الموضوعية حيز التنفيذ، كل من :

- الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم اختبارها؛
- مثلا:

- في حالة اجراء يتطلب اختيار او فحص كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة ، يمكن للمدقق توثيق امتداد الاجراء و تحديد الفئة (مثلا كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معين)؛
- في حالة اجراء يتطلب طلبات للمعلومات لدى اعضاء محددين من مستخدمي الكيان ، يمكن للمدقق توثيق تواريخ اللقاءات وكذلك اسم ومركز كل من هؤلاء الاشخاص؛
- في حالة اجراء معاينة مادية ،يمكن للمدقق توثيق العملية او العناصر التي تمت معاينتها، الاشخاص المعنيون ومسؤوليات كل منهم وكذلك مكان وزمان تنفيذ هذا الاجراء .

- من قام باعمال التدقيق وتاريخ انهاءها؛
- من قام بمراجعة اعمال التدقيق المنجزة و كذلك تاريخ وامتداد هذه المراجعة .
- على المدقق ان يبقي في ملفه اثرا للقاءاته مع الادارة والقائمين على الحكم ومع اشخاص اخرين، حول هذه المسائل ،كما عليه الاشارة خاصة الى طبيعة الاسئلة ،توقيت اللقاءات ومع من اجتمع.
- عندما يحدد المدقق معلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمة ،عليه ان يدون في الملف الكيفية التي عالج بها هذه التناقضات .
- هذا لا يعني ان المدقق مطالب بالاحتفاظ بوثائق غير صحيحة ، مستبدلة او لم تعد مجدية .

✓ عدم احترام الواجبات المطلوبة:

في حالات خاصة ،عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما ، عليه ان يدون في ملفاته الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة للوصول الي الهدف المرجو من خلال هذا الواجب و اسباب عدم تطبيقه.

✓ أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق:

في ظروف استثنائية عندما يضع المدقق حيز التنفيذ إجراءات جديدة او إضافية للتدقيق أو يستخلص نتائج جديدة بعد تاريخ تقريره، عليه أن يدون في الملف:

- الظروف الاستثنائية التي واجهته؛
- إجراءات التدقيق الجديدة او الاضافية الموضوعة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج التي استخلصت منها،وكذلك تأثيرها على تقريره؛
- تحديد الاشخاص الذين عدلوا و راجعوا الوثائق وكذلك التواريخ الموافقة .

- تتضمن الظروف الاستثنائية، تحديداً، الحقائق التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره لكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ والتي لو أنها عرفت في ذلك الوقت، كان يمكن أن تؤدي إلى تعديل في الكشف المالية أو إلى تعديل رأيه في تقرير التدقيق.

✓ تشكيل ملف التدقيق النهائي

- على المدقق تجميع الوثائق في ملف التدقيق و استكمال العملية الادارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره.
- يطلب من المكاتب وفقاً للمعيار (م.ج.م.ن.1)، وضع سياسات واجراءات لاستكمال تشكيل ملفات التدقيق في وقت معقول.
- بمجرد تشكيله لملف التدقيق النهائي، على المدقق ان لا يحذف او يسحب اي عنصر من الوثائق، مهما كانت طبيعته، قبل نهاية آجال الحفظ المحددة.
- في ظروف أخرى غير تلك الواردة في الفقرة 14 عندما يعتبر المدقق من الضروري تقديم معلومات تكميلية لوثائق التدقيق بعد تشكيل ملف التدقيق النهائي، عليه بغض النظر عن طبيعة المعلومات التكميلية، ان يدون في الملف وبدقة :
- الاسباب التي قدمت من أجلها ؛
- متى ومن قدمها ومن قام بمراجعتها؛

✓ حماية وحفظ وملكية ملفات العمل

- على المدقق ان يعتمد الاجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذلك حفظها لفترة كافية.
- لتلبية احتياجات سياسة المكتب والامتثال للمتطلبات القانونية والمهنية فيما يتعلق بحفظ الوثيقة .
- في حالة تدقيقات متكررة يمكن تصنيف بعض الملفات على ان انها ملفات دائمة يتم تحيينها بالمعلومات الجديدة الهامة والتي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق اساسا يتدقيق سنة مالية واحدة .
- ملفات العمل ملك للمدقق .على الرغم من ان بعض اجزاء او مقتطفات من ملفات العمل يمكن، بناء على تقدير المدقق، ان توضع تحت تصرف الكيان الا انها لا تحل محل الوثائق المحاسبية لهذا الاخير.

➤ المعيار NAA 501 " العناصر المقنعة - اعتبارات أخرى ":

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق لجوانب معينة، تمس المخزونات، القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية، عند حصوله على العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية. يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول:

- المخزونات من حيث وجودها وحالتها؛
- إكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والتي قد تولد خطر اختلالات معتبرة؛
- المعلومات اللازمة وذات الدلالة المتعلقة بالقطاع وفق المعيار المحاسبي المطبق.

✓ الواجبات المطلوبة:

■ المخزونات:

إذا كانت المخزونات دالة بالنظر الى الكشف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجودها، وحالتها هي:

- تواجدها عند الجرد المادي الا اذا تعذر ذلك، وهذا من اجل تقييم التعليمات والاجراءات التي حددتها الادارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد المادي للكيان؛
- معاينة تطبيق اجراءات التعداد التي اعدتها الادارة ؛
- تفحص المخزونات؛
- اختبار التعداد عن طريق السبر؛
- إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات الكيان لاجراءات التدقيق لتحديد ما اذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.

عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الاقفال، يجب على المدقق بالاضافة الى الاجراءات المطلوبة، وضع اجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الاقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

إذا تعذر على المدقق، لظروف غير متوقعة، حضور عملية الجرد المادي للمخزونات، وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ اخر، وان ينفذ اجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين.

إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي، على المدقق ان يضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها.

إذا لم يكن ذلك ممكناً، على المدقق أن يعبر برأي معدل في تقريره:

- إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة و مراجعة "الغير" ذات دلالة بالنظر الى الكشف المالية، على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات وحالتها وذلك باتخاذ واحدة من التدابير التالية او كلاهما معا:
- طلب تأكيد من "الغير" حول كمية وحالة المخزونات التي بحوزته لحساب الكيان، وفقا لاجراءات التأكيدات الخارجية الواردة في المعيار 505
- اجراء تفتيش او وضع حيز التنفيذ اجراءات تدقيق اخرى ملائمة حسب الظروف، وهذا عندما يتولد شك حول المعلومات المتحصل عليها فيما يخص نزاهة وموضوعية "الغير" الحائر.

✓ القضايا و المنازعات :

- على المدقق تحديد و وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا و المنازعات التي تلزم الكيان ،والتي قد تولد خطر اختلالات معتبرة .تتضمن هذه الاجراءات:
- طلب معلومات موجهة للإدارة ،وعند الاقتضاء ،الى اشخاص داخل الكيان ،بما فيهم المستشار القانوني الداخلي؛
- مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة ،وكذلك المراسلات بين الكيان و مستشاره القانوني الخارجي؛
- مراجعة المصاريف القضائية .

إذا خلص المدقق بعد تقييمه إلى وجود إختلالات معتبرة إضافة إلى قضايا ومنازعات ثم تحديدها، أو عندما تشير اجراءات التدقيق المنفذة الى وجود قضايا و منازعات اخرى دالة، يجب على المدقق، بالاضافة الى الاجراءات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق، أن يعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للكيان ،ان وجد ولذلك ،تعد الادارة رسالة لطلب معلومات يقوم المدقق بارسالها ،يطالب من خلالها المستشار القانوني الخارجي للكيان باجابه بشكل مباشر .

في حالة منع المستشار القانوني الخارجي للكيان من التواصل بشكل مباشر مع المدقق بموجب نصوص قانونية او تنظيمية او النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين ، فعلى المدقق ان يضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق البديلة .

على المدقق التعبير عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار 705، في حال اجتمعت الشروط التالية:

- ترفض الادارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان أو الاجتماع به، أو يرفض المستشار القانوني الخارجي للكيان بدوره الاجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة مرضية، أو يمنع من الاجابة ؛
- تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة اثناء تنفيذ اجراءات التدقيق البديلة .

✓ التأكيدات الكتابية:

يجب على المدقق الطلب من الادارة ،وعند الاقتضاء ، من القائمين على الحكم في المؤسسة ،مده بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا والمنازعات الحالية و المحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لاعداد الكشوف المالية ،قد تم ابلاغه عنها و تسجيلها و ذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق .

✓ المعلومات القطاعية :

يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق ب:

- إستيعاب الطرق المستخدمة من قبل الادارة لإعداد المعلومات القطاعية، ثم :
- تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتماشى والمعيار المحاسبي المعمول به؛
- عند الحاجة، إختبار تطبيق هذه الطرق.
- وضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى ملائمة للظروف.

➤ المعيار NAA 530 " السبر في التدقيق " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يطبق هذا المعيار في حالة قرر المدقق إستخدام "السبر" لإنجاز إجراءات التدقيق، حيث يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد وإختيار عينة ما إلى جانب إجراءات إختيار العينة وتقييم نتائج السبر. يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة في حالة إعماده على السبر في التدقيق. ويلتزم المدقق في سبيل تحقيق ذلك بإختيار الطريقة المناسبة لأخذ العينة، وتحديد العينة بالحجم المناسب

للتقليل من مخاطر إختيار العينات وتقدير الأثر المحتمل للمخاطر المحتملة على عملية التدقيق، وتقييم نتائج السبر في الأخير من حيث معقولية تعميمها على كافة المجتمع الذي يتم تدقيقه.

✓ مفهوم السبر:

هو السبر الذي أجري على نسبة اقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق، وهو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائج حول عينة ما على كافة المجتمع الاحصائي الذي أستخرجت منه.

✓ مفهوم خطر المعاينة:

خطر أخذ العينات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطى في التدقيق أو عن رأي غير ملائم، على سبيل المثال في الحالات التالية :

- إختيار الاجراءات، إستنتاج أن الرقابات أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع و العكس .
- مراجعة التفاصيل و استنتاج انه لا توجد اختلالات معتبرة مع انها موجودة في الواقع والعكس.

يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين :

- الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة ؛
 - إستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر اخذ العينة.
- تعتبر كل طريقة في السبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير احصائية.

إختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني:

- يتمثل التطابق في عملية تقسيم المجتمع الاحصائي الى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة.
- الاختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم.
- الانحراف هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الاحصائي.

✓ إختيار طريقة اخذ العينة :

عند اختيار العينة يجب على المدقق ان ياخذ بالحسبان اهداف اجراء التدقيق و خصائص المجتمع الاحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من ان المجتمع الاحصائي المعني كامل .

■ حجم العينة :

يجب على المدقق تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات الى مستوى مقبول و مناسب .

في المنهج الاحصائي، يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات اخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها، أما في المنهج الغير إحصائي، يقع إختيار العناصر بهدف السبر ضمن حكم المهني .

في كل الحالات يجب على المدقق ان يكون موضوعيا في اختياره كما عليه تأسيس إختياراته على طريقة للإختيار.

■ وضع اجراءات التدقيق :

- يجب على المدقق ان يخضع كل عنصر تم إختياره الى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود.
- عندما لا يصلح عنصر تم إختياره لتطبيق إجراء التدقيق ،على المدقق تنفيذ الإجراء على عنصر بديل، مثلا إذا ألغي شيك تم إختياره في الاصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم إختيار شيك آخر في نفس زمان ومكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما أنه لا يمثل إنحرافا.
- عندما يتعذر على المدقق إنجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم إختياره أو إنجاز إجراءات بديلة ومكيفة ،عليه التعامل مع هذا العنصر على انه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة إختبارات الاجراءات ، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.
- يجب على المدقق إختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع الاحصائي فرصة لإختيارها .

■ طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات :

يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات و الاختلالات المحددة ، و تقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق ومختلف ميادين التدقيق الاخرى.

عند تحليل الانحرافات والاختلالات المحددة، يستطيع المدقق ملاحظة أن لدى عدد منها خصائص مشتركة، مثلا: نوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات او فترة زمنية، في مثل هذه الحالات قد يقرر المدقق تحديد جميع العناصر في المجتمع الاحصائي التي لديها نفس الخصائص و تمديد اجراءات التدقيق على تلك العناصر بالإضافة الى انه يمكن تكون مثل هذه الانحرافات والاختلالات متعمدة وقد تشير إلى احتمال وجود غش.

في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق إختلالا أو إنحرافا حدد في السبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين إنه لا يمثل العينة.

لذلك وجب وضع اجراءات تدقيق اضافية بحيث يجمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تثبت أن الاختلال أو الانحراف لايؤثر في باقي المجتمع الاحصائي.

■ إستقراء الاختلالات :

في حال المراجعات في التفصيل، يجب على المدقق أن يستقر الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الاحصائي

في بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله.

عندما يحدث أن يكون الاختلال خطأ عرضي، يمكن اقصاؤه من الاختلالات الواجب إستقراؤها على كافة المجتمع الاحصائي.

■ تقييم نتائج السبر :

في حالة مراجعات في التفصيل، فإن الاختلالات المستقرئة بما فيها الاختلال العرضي ان وجد، تشكل للمدقق أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع الاحصائي .عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة ،لايمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية .

كلما اقتربت الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلما كبرت إمكانية أن الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الاحصائي تتجاوز الاختلال المقبول المحدد مبدئيا .نفس الشئ اذا كان الاختلال المستقر أكبر من ذلك المتوقع من طرف المدقق والذي استخدمه لتحديد حجم العينة، يمكن للمدقق ان يخلص الى وجود مخاطرة غير مقبولة في اخذ العينات كون الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الاحصائي تتجاوز الاختلال المقبول.

أن أخذ نتائج اجراءات التدقيق الاخرى في الحسبان يساعد على تقييم مخاطرة ان الاختلالات الحقيقية في المجتمع الاحصائي تتجاوز الاختلال المقبول، والذي يمكن التقليل منها إذا تم جمع عناصر مقنعة إضافية. يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه.

في حالة العكس، إذا خلاص المدقق ان السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص، يمكن أن:

- يطلب من الادارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم إكتشافها وحول إمكانية وجود إختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو

- يؤقلم طبيعة، رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق الاضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

➤ المعيار NAA 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

والمعلومات الواردة المتعلقة به " :

✓ هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق القوائم المالية. يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى الحصول على العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية معقولة، وأن المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وكذا مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة إن وجدت. ويلتزم المدقق وفق هذا المعيار بإجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بغية معرفة المؤسسة ومحيطها لتقدير عقلانية التقديرات المحاسبية، وتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية.

✓ طبيعة التقديرات المحاسبية :

لا يمكن قياس بعض بنود الكشف المالية بدقة، بل يمكن تقديرها فقط، ويطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية .

تؤثر درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية بدورها في مخاطر الاختلالات المعتبرة بما فيها امكانية ممارسة تحيز غير متعمد او متعمد من طرف الادارة.

تقرض بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين مرتبط بتقييم منخفض نسبيا يمكن ان يؤدي الى مخاطر ضعيفة للاختلالات المعتبرة ومع ذلك، قد يكون هناك عدم يقين كبير نسبيا مرتبط بتقييم بعض التقديرات المحاسبية خاصة عندما تستند هذه الاخيرة الى فرضيات هامة.

✓ الهدف من تقييم التقديرات المحاسبية:

يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق، فالهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة او اكثر او بالاحداث او بالظروف التي دفعت الى الحاجة لتقديرات محاسبية.

بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية ،فان هدف التقييم مختلف اذ يتعلق الامر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما او لبند في الكشف المالية، استنادا الى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم.

وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين ذلك المسجل مبدئيا او الوارد في الكشف المالية ، لايعكس بالضرورة خلا في هذه الاخيرة كما هو الحال خاصة بالنسبة للتقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية حيث ان كل انجاز يتأثر بالضرورة بأحداث او ظروف لاحقة طرأت بعد تاريخ أداء التقييم من أجل احتياجات الكشف المالية.

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من ان:

- التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشف المالية سواء كانت مسجلة او مقدمة كمعلومة معقولة.

يقع على عاتق المجلس الوطني للمحاسبة إعداد معايير مهنة التدقيق ويقع على عاتق كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إعداد قانون أخلاقيات المهنة.

2-3-1. ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق:

خلال شهر أكتوبر 2015 نشر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وثيقة بعنوان " قانون أخلاقيات- القانون الداخلي"، يتكون هذا الميثاق من ثالث أجزاء و24 مادة.¹

➤ الجزء الأول: الواجبات العامة للمدقق

حث الجزء الأول من هذا الميثاق على الحفاظ على السر المهني و الاستقلالية حيث نصت المادة الثانية منه على وجوب تحلي المدقق بالقيم التالية :

- الكفاءة والاجراءات المهنية،
- الموضوعية،
- النزاهة،
- الحفاظ على السر المهني،
- السلوك المهني.

تتطابق هذه القيم مع الميثاق الدولي للأخلاقيات الصادر عن IFAC ، كما تتفق معه معظم المواد الأخرى فيما يتعلق بتكوين وتحسين مستوى المدققون والتحلي بالمهنية والحفاظ على السر المهني، وتوخي الحيطة والحذر في الإبلاغ عن تهديدات الاستغلال والأفعال الجرمية و كذا معاملة المدققين في ما بينهم.

➤ الجزء الثاني: حقوق محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه

اختص هذا الجزء من ميثاق أخلاقيات المهنة بأتعاب المدقق فقط، و نص على أنه يجب تحديدها مسبقا، كذلك لا يجب أن تكون هذه الأتعاب عينية أو على شكل عمولات، أو على شكل مشاركة مباشرة أو غير مباشرة، كما لا يجب التحجج بقلّة الأتعاب لإجراء أي عمل متقن أو عدم احترام الإجراءات المعمول بها، كما لا يجب أن يقبل المدقق بأتعاب زهيدة جدا.

¹طلاع أكثر يرجى الولوج الى الموقع الرسمي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: <https://cn-cncc.dz>

➤ الجزء الثالث : أحكام خاصة - حالات المنع و التنافي

نص هذا الجزء من ميثاق أخلاقيات المدقق على منع المدقق من عمليات الإشهار و التسويق تجاه العملاء و خاصة منها:

- الإعلانات، اللوحات الإشهارية و الصحفية مهما كانت طبيعتها، إقتراح أتعاب منخفضة، و إقتراح خدمات غير مطالب بها،
- توزيع المنشورات، المطبوعات و المطويات الإشهارية،
- كل إشارة إشهارية مكتوبة أو مقروءة بإسم المؤسسات أو الهيئات التي تربطها عقود خدمات و مرافقة. و يمكن للمدقق أن يوضح صفته:
- خبير محاسب،
- محاسب معتمد،
- خبير لدى المجالس القضائية و المحاكم،
- الإجازات و الشهادات التي حصل عليها.

2-3-2. مقرر وزير الإقتصاد رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 02 فيفري 1994:

لا يزال مقرر وزير الإقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 و الذي يحمل رقم 94 / SPM / 103 ساري المفعول، حيث يتضمن هذا المقرر الإجتهادات المهنية و طرق لعمل المثلى و شكل التقارير و لم يصدر أي مقرر لإلغائه رغم صدور معايير التدقيق الجزائرية.¹

و يتضمن هذا المقرر ستة توصيات إلزامية، تحتوي كل توصية على عرض الأسباب التي وضعت من أجلها والعناوين التي تشملها، وهي:

- التوصية 01: الإجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل و الدخول إلى الوظيفة.
- التوصية 02 : الإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.
- التوصية 03: الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات.
- التوصية 04: الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية.
- التوصية 05: الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات.
- التوصية 06: الإجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات.

¹ للإطلاع أكثر يرجى الولوج الى الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: WWW.CNC.DZ

خلاصة :

تعتبر معايير التدقيق الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مزاولي مهنة تدقيق الحسابات عند أداء مهامهم سواء على المستوى الدولي أو المحلي، كونها توفر جملة من الارشادات والنصائح التي تغطي كافة الجوانب المختلفة لمهنة التدقيق الخارجي. والجزائر كباقي الدول تسعى إلى رفع مستوى المهنة لديها، قامت بتبني معايير التدقيق الدولية من خلال إصدار 15 معيارا من معايير التقرير أولا، ومدونة أخلاقيات المهنة ثانيا، بعدها قامت بإصدار 16 معيار من معايير التدقيق المحلية (الجزائرية) تحت مسمى "NAA" إلى حد الآن، هذا من أجل تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر، بإعتبار المدقق الخارجي يقدم رأي فني محايد حول عدالة ومصادقية القوائم المالية، الأمر الذي يعزز من مصداقية هذه الاخيرة و يعمل على زيادة ثقة مستخدميها في جودتها.

الجزء الثالث:

مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

تمهيد :

قامت الجزائر بإصدار معايير التدقيق الجزائرية استنادا إلى المرجع الدولي ألا وهو معايير التدقيق الدولية، حيث قامت بالتناسق بدلا من التوحيد لأن البيئة الجزائرية لا تسمح بتطبيق المعايير الدولية بحذافيرها، فمن أجل التعرف على نقاط التشابه ونقاط الاختلاف بين كل من المعايير الجزائرية والدولية للتدقيق ارتأينا عرض في هذا الجزء الثالث:

1- مقارنة معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية من حيث الشكل والترقيم،

2- مقارنة معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية من حيث المضمون.

1- مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية من حيث الرقم والتسمية:

يعرض الجدول الموالي مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة ونظيرتها من معايير التدقيق الدولية من حيث رقم وتسمية المعيار .

الجدول (1-3): مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق ونظيرتها من معايير التدقيق الدولية من حيث الرقم والتسمية

معايير التدقيق الدولية		المعايير الجزائرية للتدقيق	
رقم المعيار	إسم المعيار	رقم المعيار	إسم المعيار
210	إتفاق حول مهمة التدقيق	210	الإتفاق على شروط مهمة التدقيق
230	وثائق التدقيق	230	أوراق عمل (التوثيق)
300	تخطيط تدقيق القوائم المالية	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
500	أدلة الإثبات	500	أدلة الإثبات
501	العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة-	501	أدلة التدقيق - الإعتبارات الخاصة بشأن بعض النقاط
505	التأكيدات الخارجية	505	تأكيدات خارجية
510	مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	510	التدقيق الأولي - الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية
530	السبر في التدقيق	530	عينة التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة
560	الأحداث اللاحقة	560	الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال
570	إستمراية الاستغلال	570	إستمراية الاستغلال
580	التصريحات الكتابية	580	التصريحات الكتابية
610	إستخدام أعمال المدققين الداخليين	610	إستخدام أعمال المدققين الداخليين
620	إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	إستخدام المدقق لأعمال خبير من اختياره
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للقوائم المالية	700	تكوين الرأي وإعداد تقرير حول القوائم المالية

المصدر: من إعداد أستاذة المقياس

من خلال الجول (3-1) أعلاه فإن أول شيء يلاحظ هو تشابه تسميات وأرقام المعايير، حيث جاءت عناوين وأرقام المعايير الجزائرية مطابقة لمعايير التدقيق الدولية، بإستثناء بعض المعايير التي لم تكن التسمية فيها مطابقة وهذه المعايير هي:

- المعيار رقم 230 حيث كان إسمه حسب المعيار الجزائري وثائق التدقيق، بينما في المعيار الدولي أوراق عمل (التوثيق)؛
- المعيار رقم 530 حيث كان إسمه حسب المعيار الجزائري السبر في التدقيق، بينما في المعيار الدولي عينة التدقيق؛
- المعيار رقم 540 حيث كان إسمه حسب المعيار الجزائري تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به، بينما في المعيار الدولي كان إسمه تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة؛
- المعيار رقم 560 حيث كان إسمه حسب المعيار الجزائري الأحداث اللاحقة، بينما في المعيار الدولي كان محدد أكثر حيث كان إسمه الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال.

2- مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية من حيث المضمون:

عند مقارنة مضمون المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها من معايير التدقيق الدولية نلاحظ أن هناك تشابه كبير في بعض النقاط، حيث تناولتها المعايير الجزائرية للتدقيق بحذافيرها كما جاءت في معايير التدقيق الدولية، ويمكن أخذ مثال على ذلك معيار التدقيق 620 حيث كانت مسؤوليات المدقق في رأي التدقيق التي وردت في المعيار الجزائري مطابقة تماما لما جاء في المعيار الدولي.

ويكمن الاختلاف بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية في النقاط التالية:

- معايير التدقيق الدولية كانت أكثر شمولاً وتفصيلاً من المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق لم تستعمل نفس ترتيب العناوين في فهرس المعيار كما ورد في معايير التدقيق الدولية، كما تم تخصيص جزء تحت عنوان تعاريف في معايير التدقيق الدولية، حيث تتناول شرح لبعض الكلمات المفتاحية في المعيار وهذا جاء في كل معايير التدقيق الدولية بإستثناء المعايير 300، 501، 570، أما المعايير الجزائرية للتدقيق فلم تخصص فقرة معينة للتعاريف بل كان يتم تناولها بشكل ضمني في المعيار ودون عرض لكافة التعاريف التي وردت في معايير التدقيق الدولية، ويمكن ملاحظة ذلك على سبيل المثال في معيار التدقيق 505، حيث تطرق المعيار الجزائري إلى تعريف التأكيد الخارجي، طلب تأكيد مستعجل، طلب تأكيد ضمني، أما

الدولي فإضافة إلى التعاريف السابقة التي تناولها المعيار الجزائري فقد تناول تعريف عدم الإجابة،
التناقض؛

- تناول معايير التدقيق الدولية لبعض النقاط التي لم ترد مطلقاً في المعايير الجزائرية للتدقيق، ومثال
على هذا نأخذ معيار التدقيق 700 في فقرة تأسيس الرأي حول القوائم المالية، المعيار الجزائري
تناول فقط أنه يجب على المدقق تكوين رأي يبين إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت في جميع
جوانبها وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، إضافة إلى إستنتاجه إذا كان حصل أو لم يحصل على
الضمانات المعقولة بأن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة، أما نفس
المعيار الدولي فزيادة إلى ما تعرض له الجزائري فقد تناول توضيحات بشأن الضمانات المعقولة،
كما تناول ما يجب على المدقق أن يقوم بتقييمه والنقاط التي يجب عليه الوقوف عليها وأخذها
بعين الاعتبار عند إجراء هذا التقييمات.

كما نلاحظ أنه بالنسبة للمعيار 560 الأحداث اللاحقة هناك مجموعة من الإختلافات بين المعيار الجزائري
ونظيره الدولي، وتتمثل أهم نقاط الإختلاف بينهما في ما يلي:

- أشار المعيار الدولي إلى نقطة لم يتطرق إليها المعيار الجزائري في خصوص الأحداث التي تقع
من تاريخ التقارير المالية إلى تاريخ تقرير المدقق بوجوب عمل المدقق الاستفسار أو توسيع
الاستفسارات الشفوية أو التحريرية من محامي المؤسسة عن الدعاوي والمطالبات وهو شيء غير
موجود في المعيار الجزائري؛

- من الأحداث اللاحقة التي يجب الإستفسار عنها من الإدارة هو عما إذا كانت هناك أوراق تجارية
خصمت قبل تاريخ استحقاقها التي لم يرد ذكرها في المعيار الجزائري؛

- تم ذكر في المعيار الجزائري عن التصريحات الكتابية التي يطالب بها المدقق الإدارة في حالة
الحقائق المكتشفة بين تاريخ القوائم المالية وقبل تاريخ تقرير المدقق، والمتمثلة في مطالبة المدقق
للإدارة أو حسب الحالة الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، بمنحه رسالة تؤكد أن كل
الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقاً
للمعايير المحاسبية المعمول بها قد تمت معالجتها، وهذه النقطة لم يتطرق إليها المعيار الدولي
للتدقيق؛

- في حالة الحقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل نشر القوائم المالية، في المعيار الدولي ذكر
أن مسؤولية إعلام المدقق بالوقائع التي قد تؤثر في القوائم المالية التي تقع بعد تاريخ التقرير وقبل
إصدار القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة وهو الأمر الغير مذكور في المعيار الجزائري، حيث

- هذا الأخير ذكر إذا صادف أن أعلنت الإدارة المدقق بعد اصدار تقريره وقبل المصادقة على
- الكشوف المالية، أي لم تكن على شكل إلزام للإدارة كما هو عليه في المعيار الدولي؛
- كما ذكر أيضا في المعيار الجزائري للتدقيق الخيارات التي أمام المدقق الغير مذكورة في المعيار الدولي والتي تتمثل في أن يقوم بتعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط : إنها إزدواجية التاريخ، وإما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو في فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل الكشوف المالية؛
- أما فيما يخص الحقائق المكتشفة بعد نشر القوائم المالية فهنا يوجد إختلاف كبير بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي حيث في المعيار الجزائري أعطى حالة واحدة ونهائية وهو أن المدقق لا يلتزم بأي إجراء تدقيق تسبب قيام المدقق بتعديل تقريره لو كان علم بها في ذلك التاريخ أو لن تسبب ذلك، حيث في كلتا الحالتين الأمر نفسه في المعيار الجزائري، أما المعيار الدولي فهو أمر آخر، حيث أنه على المدقق عند معرفته بواقعة كانت موجودة بتاريخ تقريره فهنا يستلزم عليه القيام بإجراءات على عكس المعيار الجزائري الذي لم يذكر ذلك، ومن هذه الإجراءات نجد :أنه يقوم بدراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل القوائم المالية ثم يقوم بمناقشة ذلك مع الإدارة وإتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف، وهنا أيضا توجد حالتين: حيث في حال أن قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، يقوم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق الضرورية وفحص إن قامت الإدارة بإعلام الجهات التي استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا مع تقرير المدقق المرفق بها بالتعديل الذي تم، ثم يقوم بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، وفي هذا التقرير ينبغي أن يتضمن فقرة خاصة بالتعديل مع ذكر أسباب التعديل وإشارته إلى تقريره الصادر سابقا، ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على القوائم المالية المعدلة.

خلاصة

ترجع أهمية معايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة لمهنة التدقيق الخارجي.

والجزائر حاولت التوافق مع معايير التدقيق الدولية من خلال إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتشابه لدرجة كبيرة معها من حيث الشكل و المضمون، وهذا من أجل تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث يقدم المدقق الخارجي رأي فني محايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، الأمر الذي يعزز من مصداقية هذه الأخيرة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

خاتمة:

ان المنظومة المحاسبية في الجزائر قد عرفت عدة اصلاحات وذلك بنفس وتيرة وأهمية وحجم الاصلاحات الاقتصادية المراد إنجازها فبالنسبة لاصلاحات النظام المحاسبي لقد بدأت بالمخطط المحاسبي الوطني PCN بتاريخ 29 أفريل 1975 من أجل مواكبة التحولات الاقتصادية الخاصة بتلك الفترة، ليتم مواصلة اصلاح ذات المنظومة بالنظام المحاسبي المالي SCF بواسطة القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، أما مهنة التدقيق فقد مرت بدورها بثالث مراحل أساسية، أعتبر المدقق في أول مرحلة موظف عمومي مما يتنافى مع مبدأ استقلالية المدقق و كل مبادئ الرقابة و الحوكمة للمنشآت الاقتصادية، و بذلك اتسمت هذه الفترة بالغياب التام للتدقيق، أما المرحلة الثانية و التي بدأت بصدر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهن المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات و الخبير المحاسب، أين عرف التدقيق استقلال تام للمهنة من حيث التنظيم و الرقابة و منح الاعتمادات لمزاولة المهنة، أما المرحلة الثالثة و الحالية فقد بدأت بصدر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و عرفت إستقفاص في إستقلالية المهنة من حيث التنظيم و منح الاعتمادات لكن قامت وزارة المالية بواسطة المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار خمسة عشرة معيارا م معايير التقرير، قد صدرت بواسطة المجموعة الأولى من المعايير بتاريخ 24 جوان 2013 بقرار عن وزير المالية يحمل رقم 30، حيث صدرت أن هذه المجموعة على غرار المجموعات الأخرى دون أرقام أو رموز، كما يلاحظ أيضاً تضم مرجعية لمواد وقوانين وذلك ما يتنافى مع معايير التدقيق الدولية التي تصلح للتطبيق في جميع دول العالم، كما أن الاستدلال بأرقام مواد وقوانين قد يعرض المعايير لعدم القدرة على التطبيق إذا ما عدل أو ألغي قانون ما، تلتها أربع إصدارات متتالية أخرى صدرت بواسطة مقررات صادر عن وزير المالية من فيفري 2016 إلى غاية سبتمبر 2018 وبهذا تم اصدار 16 معيارا جزائريا للتدقيق NAA من خلالها، تتشابه هذه المعايير إلى درجة كبيرة من حيث الشكل و المضمون مع معايير التدقيق الدولية.

لكن يبقى المدقق إلى يومنا هذا مطالب بتطبيق كل من أحكام مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 والذي يحمل رقم 94 / SPM / 103 الذي يحدد الاجتهادات المهنية الدنيا لمحافظ الحسابات والذي لم يلغي إلى يومنا هذا، كما يطالب بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية وكذا مجموع القوانين وأهمها القانون التجاري الذي يتضمن كم هائل من المواد الخاصة بالتدقيق.

لكن رغم كل الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر إلا أن التحديات المفروضة عليها على الصعيد المحلي و الدولي تجعل هذه الاصلاحات غير كافية، فقد كانت مهمة التدقيق تنحصر في التأكد من صحة المعلومات المالية و لكن مع تطورها أصبحت مهنة منظمة تتمتع بمنهجية قوية تمكنه من تقويم كل وظائف المنشأة، فتحتاج هذه المهنة في الجزائر إلى فتح المجال لمهام إضافية و هذا ما تطمح إليه السلطات العمومية.

- تم الاعتماد على القوانين والمراسيم التنفيذية من خلال الدخول إلى الموقع الرسمي للجرائد الرسمية:

www.joradp.dz

هذه القوانين والمراسيم هي:

- القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد صدر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010.
- مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه وقواعد سيره،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء لمحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد شروط و كفايات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 : يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 : يحدد كفايات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات ؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 : يحدد شروط و كفايات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 : يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
 - قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017: يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ؛
 - قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017: يحدد عدد وطبيعة و معامل و برنامج الاختبارات و كذا تشكيل لجان الاختبارات و القبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
 - قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017: يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و شهادة محافظ الحسابات.
 - كذلك تم تحميل والاطلاع على معظم المعلومات من خلال الولوج إلى الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة بما فيه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المصف الوطني للخبراء المحاسبين:
- www.cnc.dz
www.cn-cncc.dz
www.cn-onec.dz
- المقرر 002 المؤرخ في 04-02-2016 المتضمن المعايير التالية: 210-505-560-580
 - المقرر 150 المؤرخ في 11-10-2016 المتضمن المعايير التالية: 300-500-510-700
 - المقرر 23 المؤرخ في 15-03-2017 المتضمن المعايير التالية: 520-570-610-620
 - المقرر 77 المؤرخ في 24-09-2018 المتضمن المعايير التالية: 230-501-530-540
 - معايير تقارير محافظ الحسابات.
 - مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 والذي يحمل رقم 94 / SPM / 103 الذي يحدد الاجتهادات المهنية الدنيا لمحافظ الحسابات.
 - مدونة أخلاقيات مهنة كل من الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات في الجزائر.
 - تم الاعتماد على مواد من القانون التجاري من خلال الطلاع على كتاب: القانون التجاري، وزارة العدل، طبع ونشر الديوان الوطني الأشغال التربوية، الجزائر، 2001.