جامعة ابن خلدون –تيارت–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: ... علوم مالية ومحاسبية....تخصص: ... محاسبة وجباية معمقة...

ادارة المخاطر بين المعايير الجزائرية و المعايير الدولية للتدقيق دراسة مقارنة

إعداد الطلبة:

* حساني محمد

* رباحي هشام

الأستاذ المشرف

*الدكتور: بعلاش عصام

لجنة المناقشة

إسم ولقب الأستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
علي بن قطيب	أستاذ محاضر أ	رئيسا
عصام بعلاش	أستاذ محاضر ب	مشرفا و مقررا
رابح بلكرشة	أستاذ محاضر أ	مناقش أول
إبراهيم شبلاوي	استاذ مساعد ب	مناقش ثاني

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:.....

السنة الجامعية: 2021– 2022 م

بسم الله الرحمن الرحيم

المحتويات

العنوان	الصفحة
كلمة شكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الاختصارات	
مقدمة عامة	أ- د
الفصل الأول: علاقة ودور التدقيق بإدارة المخاطر	05
تمهيد الفصل الأول	06
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لإدارة المخاطر	07
المطلب الأول: مفهوم إدارة المخاطر	07
المطلب الثاني: أهداف وأهمية إدارة المخاطر	09
المطلب الثالث: خطوات إدارة المخاطر	11
المبحث الثاني: ماهية التدقيق	13
المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأهميته	13
المطلب الثاني: أنواع التدقيق	16
المطلب الثالث: أهدف التدقيق	18
المبحث الثالث: علاقة ودور التدقيق بإدارة المخاطر	20
المطلب الأول: تعريف ومكونات مخاطر التدقيق	20
المطلب الثاني: مراحل تدقيق إدارة المخاطر	22
المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق وادارة المخاطر	24
خلاصة الفصل الأول	26
الفصل الثاني الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	27
تمهيد الفصل الثاني	28
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر	29
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر	29
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر	32

المطلب الثالث: اللحان المشرقة على معايير التدقيق الجزائرية	37
المبحث الثاني: لمحة عن اصدارات معايير التدقيق الجزائريةNAA	39
المطلب الأول: معايير التدقيق حسب المقرر رقم 2 المؤرخ في 04 فيفري 2016	39
المطلب الثاني: معايير التدقيق حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	45
المطلب الثالث: معايير التدقيق حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	48
المبحث الثالث: لمحة عن إصدارات معايير التدقيق الدولية ISA	52
المطلب الأول: معايير جودة التدقيق	52
المطلب الثاني : معايير أدلة الإثبات	54
المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير	58
خلاصة الفصل الثاني	61
الفصل الثالث: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	62
تمهيد الفصل الثالث	63
المبحث الأول: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام: 210، 505، 560	64
المطلب الأول:مقارنة معايير التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي ذات الرقم: 210	64
المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 505	65
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 560	66
المبحث الثاني: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام 300، 500، 510	69
المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 300.	69
المطلب الثاني: مقارنة التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 500	70
المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 510	72
المبحث الثالث: : لمحة عن معايير إدارة المخاطر الدولية، 2120 إدرة الخطر، 2100 الحوكمة،1110 الإستقلال التنظيمي، ومقارنتها مع معيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءات التحليلية.	75
المطلب الأول: لمحة عن معيار التدقيق الدولي 2120 إدارة الخطر	75
المطلب الثاني: لمحة عن المعيار الدولي للتدقيق 2110 الحوكمة، ومعيار لتدقيق 1110 الإستقلال التنظيمي	77

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري520 الإجراءات التحليلية مع معيار التدقيق الدولي 2120 إدارة الخطر	78
خلاصة الفصل الثالث	81
خاتمة العامة	83
قائمة المصادر و المراجع	86

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية وعلى تلك المتعلقة بإدارة المخاطر وتطو ر مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك من خلال التطرق الى الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق بصفة عامة من خلال سرد معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية لإدارة المخاطر وهذا لإيجاد أوجه التشابه وأوجه الإختلاف. وخلصت الدراسة إلى أن هناك إختلافات غير واضحة وليس لها تأثير على مضمون المعيار كما إستخلصنا أن الجزائر تسعى إلى تحسين مهنة التدقيق من خلال صدور القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد.

الكلمات المفتاحية: المعايير الجزائرية للتدقيق – معايير التدقيق الدولية – معايير – التدقيق – إدارة المخاطر

Résumé

This study aimed to identify the Algerian auditing standards and international auditing standards and those related to risk management and the development of the audit profession in Algeria, by addressing the conceptual framework of auditing standards in general by listing the Algerian auditing standards and international auditing standards for risk management and this to find similarities and aspects the difference. The study concluded that there are differences that are not clear and have no effect on the content of the standard. We also concluded that Algeria seeks to improve the audit profession through the issuance of Law No. 10-01 related to the professions of an accountant, accountant and certified accountant.

Keywords: Algerian auditing standards - international auditing standards - standards - auditing - risk management

مقدمة

مقدمة

إن التطورات الكبرى الذي شهدته المؤسسات في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتعاملها مع جهات خارجية (شركات دولية،وشركات متعددة الجنسيات،أو شركات عالمية)لها مصالح مباشرة وغير مباشرة، أدى إلى فكرة تحديث وتطوير أجهزتها المحاسبية وذلك بما يخدم مصالحها ومصالح زبائنها من مستثمرين داخل الوطن وخارجه، مع الاستغلال الأمثل لمواردها والتحقق من صحة وجودة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية وكذلك من أجل الوصول إلى اعلى درجات الثقة في القوائم المالية، و إلى الجودة في عملية التدقيق وإلى تقريب الأعمال بين الدول ومساعدة أطراف متعددة في عملية إتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبيلة. وهذا لا يكون الا عبر اصدار معايير دولية للحد من الإختلافات في الممارسات الخاصة بكل مهنة، وفي ضوء هذه المستجدات حاولت الهيئات الدولية المهتمة وعلى راسها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إيجاد معايير وأطر مرجعية تحكم عملية المحاسبة والتدقيق في مختلف دول العالم للوصول الى توافق محاسبي دولي وتحسين وحدة وجودة ممارسة التدقيق في العالم، مما أدى ذلك إصدار المعايير الدولية للتدقيق مأصبح معظم دول العالم يتبنى هذه المعايير الدولية للرفع من كفاءة الإقتصاد المحلي وتسهيل عملية الإندماج في الإقتصاد العالمي.

وفي ظل هذه المتغيرات الإقتصادية العالمية العديدة والمتلاحقة فرضت على السلطات الجزائرية القيام بعدة إصلاحات من أجل الخروج من عزلتها والإندماج في الإقتصاد العالمي، فبعدما قامت بتبني نظام محاسبي مستمد بدرجة كبيرة من المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية(IFRS-IAS) وجدت نفسها مضطرة للقيام بإصلاح منظومة التدقيق، من خلال سن تشريعات جديدة حيث أنه تم البدأ بهذه الإصلاحات من خلال بإصدار القانون 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010 المنظم لمهنة الخبير محاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد قامت بإصدار 16ستة عشر معيار جزائري للمراجعة كإطار مرجعي للمهنة .

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: **هل هناك أوجه إختلاف وتشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية؟**

الإشكاليات الفرعية:

الى اي مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية معايير التدقيق الدولية في مجال ادارة المخاطر؟

فرضية الدراسة

ادارة المخاطر في معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق ولا يوجد اي اختلاف في مضمون المعايير فيما يخص ادارة المخاطر .

أهمية الدراسة

للدراسة أهمية علمية بالنسبة لإختصاص محاسبة وتدقيق فهو ليس بالموضوع الجديد ولكن يحتاج للإضافة نظرا لحداثة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية وعدم إكتمالها وما تحتاجه من تطوير.

أهداف الدراسة

التحقق من صحة الفرضيات.

التعرف على كيفية إدارة المخاطر المتعلقة بالتدقيق .

التعرف على معايير التدقيق الجزائرية والدولية وإيجاد أوجه التشابه والإختلاف.

أسباب إختيار الموضوع

للموضوع أهمية رغم قصور مهنة التدقيق في الجزائرية.

معرفة مدى تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ماهو جديد فيما يخص الموضوع.

منهج الدراسة

تم إستخدام مناهج متنوعةفي هذا البحث حيث تم استخدام المنهج التاريخي في تطور التدقيق في الجزائر كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي أخذ جانب كبير في البحث وذلك عند دراسة معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية اضافة الى ذلك استعملنا المنهج المقارن عند إجراء دراسة المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

الدراسات السابقة

أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي 2017/2016 .

من أهم النتائج المتوصل إليها:

-تأخر تطور التدقيق في الجزائر جعل مهنة التدقيق فيها تعاني قصورا وتبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة.

-معايير التدقيق الدولية جاءت لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية .

-جاءت معايير التدقيق الدولية من أجل الحصول على القبول في جميع أنحاء العالم .

حدود الدراسة

بنيت الدراسة على حدود مكانية دون الأخذ بعين الإعتبار الحدود الزمانية، حيث إقتصرت الدراسة التطبيقية على الجزائر.

صعوبات البحث

صعوبة وتشعب مصطلح معايير التدقيق الدولية.

عدم وجود دراسات سابقة مشابهة للموضوع و التي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة عملية مفيدة للبحث.

هيكل الدراسة

للإجابة عن التساؤلات المرتبطة بإشكالية البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول يحتوي كل فصل على ثلاث مبحثيحتوي كل مبحث على ثلاث مطالب وكل مطلب يضم عدة فروع، يتمحور الفصل الأول على

علاقة ودور التدقيق بإدارة المخاطر أما الفصل الثاني تناولنا في جانبه الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية أما الفصل الثالث فقمنا بدراسة مقارنة بين مختلف إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ونظيراتها الدولية .

الفصـــل الأول

علاقة ودور التدقيق

بإدارة المخاطر

تمهيد:

في ظل التطورات المسارعة التي يشهدها العالم في العصر الحديث، تواجه المؤسسات الاقتصادية العديد من المخاطر المصاحبة لأنشطتها، والتي قد تكون سببا في فشلها أو ضعف نتائجها، لذلك وجب التعامل مع هذه المخاطر بآلية مناسبة تقلل من حدوثها وتطويرها، واتخاذ الوسائل التي تحد من تلك المخاطر.من خلال تقييمها ومعالجتها وإدارتها. و في المقابل أصبح ينظر إلى التدقيق على أنه المفتاح المؤهل في إدارة تلك المخاطر بالشكل الصحيح والعمل على التعرف على أساليب مواجهتها، وهذا ما جعلنا نتطرق في هذا الفصل على معرفة علاقة التدقيق بإدارة المخاطر من خلال:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لإدارة المخاطر.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق .

المبحث الثالث: علاقة ودور التدقيق بإدارة المخاطر.

المبحث الأول: عموميات حول إدارة المخاطر

إن نجاح المؤسسة الاقتصادية يعتمد على معرفة وتقويم وإدارة المخاطر المحيطة بها سواء كانت هذه المخاطر داخلية أو خارجية، وهذا ما جعل المسيرين اليوم يولون أهمية كبيرة لإدارة تلك المخاطر، فأصبحت إدارة المخاطر المحيطة بالمؤسسة تلعب دور اساسي وفعال في تسيير المؤسسات الإقتصادية من خلال مجابتها مع إختيار أفضل الطرق والوسائل من أجل تخفيف هذه المخاطر من أثارها السلبية ومنع تحققها، بهدف تحقيق الهدف المطلوب و مواكبة التطورات والتغيرات المستقبلية وتحقيق أعلى مستويات الأمن والسلامة.

المطلب الأول: مفهوم إدارة المخاطر

إن هيكل إدارة المخاطر هو نظام تم تصميمه بشكل واعي بهدف حماية الشر كة من تعرضها لأي مفاجات غير مرغوب فيها(مخاطر ناجمة عن ظروف سلبية) وتمكينها من الإستفادة من الفرص. و من خلال ما سبق يتضح لنا ضرورة تحديد مفهوم دقيق وواضح لإدارة المخاطر وذلك من خلال تحديد تعريف الخطر والمخاطر.

أولا: تعريف الخطر

. عرف كل من الباحثين wilyams و heis الخطر بأنه:'الشك الموضوعي فيما يتعلق بنتيجة موقف معين'.[1]

. وعرف willett الخطر بأنه:'عدم التأكد الموضوعي المتعلق بتحقق حادث غير مرغوب فيه'.[2]

. ويعرف أيضا على انه:'هو إحتمال وقوع حدث ضار أو إحتمال وجود تهديد يكون على الأكثر أو الأقل قابلا للتنبؤ، ويمكن أن يؤثر على تحقيق أهداف الشركة'.[3]

. ولقد عرف عمر ايت مختار و محمدي حريري بوشعور الخطر بأنه:'عدم التأكد من وقوع خسارة معينة'.[1]

---

[1] هاني جزاع ارتيمة، سامر محمد عكور، إدارة الخطر والتأمين، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص13.

[2] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر(أفراد–إدارات–شركات– بنوك)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية،2007، ص16.

[3] أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشر كات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار 2100(طبيعة العمل)، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 17، 2017، الجزائر، ص164.

ثانيا: تعريف المخاطر

لقد عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي المخاطر بأنها:'احتمال وقوع حدث من شأنه ان يكون له تأثير على تحقيق الأهداف وتقاس هذه المخاطر من حيث التأثير واحتمال حدوثها'.[2]

وتعرف بأنها:'مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد المتعلقة بالأحداث و/أو النتائج المتوقعة والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على أداء الشركة وتعمل على منع تحقيق الشركة لاهدافها'.[3]

ثالثا: تعريف إدارة المخاطر

لقد تم تعريف إدارة المخاطر بطرق مختلفة ومتنوعة وعديدة إلا أن كل تعريف يتضمن فكرة مختلفة تقريبا:

تعرف إدارة المخاطر بأنها:'تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار انسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب'.[4]

وتعرف بأنها: 'مدخل أو منهج علمي للتعامل مع المخاطر، عن طريق توقع الخسائر المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو التاثير المالي للخسائر التي تقع إلى

الحد الأدنى'.[5]

---

1 عمر ايت مختار، محمدي حريري بوشعور، تسيير المخاطر في البنوك،مداخلة في الملتقى الدولي الثالث حول إدارة الخاطر في المؤسسات الآفاق والتحديات، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، يومي25-26 نوفمبر 2008، ص17.

[2] مزيمش أسماء، دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبةن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2021، ص22.

[3] إيهاب نظمي إبراهيمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال –حداثة وتطور–، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،ط1 ، عمان، 2009،ص27.

[4] أسامة عزمي سلام،نوري موسى شقيري، إدارة المخاطر والتأمين، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص55.

[5] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر(أفراد–إدارات–شركات– بنوك)، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص.46.

وتعرف كذلك بأنها:'بلك الأساليب العلمية التي يجب أخدها في الحسبان عند إتخاذ القرار لمواجهة اي خطر من الأخطار الفرد أو المنشأة وتهدف سياسات إدارة المخاطر إلى منع أو تقليل من حجم الخسائر المالية المحتملة ومن الحد من ظاهرة عدم التأكد'.[1]

وتعرف أيضا بأنها:'عبارة عن إجراء منتظم للتخطيط من أجل تحديد، تحليل، الإستجابة، ومتابعة المخاطر المتعلقة بأي مشروع، وتتضمن الإجراءات والأدوات والتقنيات التي ستساعد مدير المشروع على تعظيم إمكانية وأسباب تحقيق نتائج إيجابية، وتخفيض إمكانية واسباب تحقيق نتائج غير ملائمة'.[2]

ومن خلال التعاريف السابقة نجد أنها إجمالا أجمعت على أن مفهوم إدارة المخاطر ترتكز على مجموعة من الأساليب العلمية التي يجب أخذها في الحسبان عند إتخاذ القرار لمواجهة أي أخطار التي سيكون لها تأثير على نتائج المؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية إدارة المخاطر

توفر إدارة المخاطر نهجا واضحا ومنظما لتحديد وقياس أولويات المخاطر من أجل إتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من الخسائر وفي مايلي سيتم تحديد أهداف وأهمية إدارة المخاطر.

أولا: أهداف إدارة المخاطر

تسعى إدارة المخاطر لحل المشاكل التي تواجه المؤسسات فهي تهدف إلى:[3]

[1] فتحي بوزيان، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسة الإقتصادية،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي،قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص60.

[2] عصماني عبد القادر، أهمية بناء أنظمة لإدارة المخاطر لمواجهة الأزمات في المؤسسات المالية، ملتقى دولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 21.20 أكتوبر2009، ص4.

[3] مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص26.

. ضمان إستمرار عمل المنظمة وتمكينهامن تحقيق أهدافها التنظيمية.

. تحديد المخاطر المحتمل أن تعيق نجاح المنظمة والتحكم فيها، والعمل على إستغلال الفرص المحتمل أن توصل إلى هذا النجاح.

. خلق القيمة لأصحاب المصالح والمحافظة عليها وعلى أصول وسمعة المنظمة عن طريق تحديد وتحليل التهديدات والفرص المحتملة وغستباق المخاطر بدلا من تحملها .

. تأمين عملية إتخاذ القرار وعمليات المنظمة من أجل تعزيز تحقيق الأهداف.

ثانيا: أهمية إدارة المخاطر

تعتبر إدارة المخاطر ذلك الفرع من علوم الإدارة الذي يهتم ب:[1]

. تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف وتقييمها،بحيث يمكن إبلاغ المديرين عنها للتحوط لها أو التخفيف منها أو تحويلها لتحقيق أهداف التي يتعين تحقيقها.

. تعزز مقدرات العاملين لمقابلة مخاطر الأعمال والدفاع عن الاعمال من المخاطر.

. تستخدم إدارة المخاطر في قياس حجم عدم التأكد الذي يمكن أن تتقبله المنظمة لتمكن من تحقيق أهدافها الإستراتيجية .

. تسهم في تمكين الإدارة من التعامل مع المخاطر التي تواجه المنظمة وإدارتها.

تسهم في تحقيق التوازن الإستراتيجي الأمثل بين العوائد والمخاطر المرتبطة بها.

. تمكين المنظمة من الإستخدام الأمثل بين العوائد و المخاطر المرتبطة بها .

تمكين المنظمة من الإستخدام الأمثل والفعال للموارد زالمقدرات الجوهرية في تحقيق الأهداف.

[1] سعد علي حمود العنزي، عراك عبود عمير الدليمي، تأثير إدارة المخاطر وفوائدها في المنظمات مدخل نظري تحليلي، مجلة جامعة الأنبار الإقتصادية والإدارية، المجلد7، العدد13، العراق، 2015، ص575.

المطلب الثالث: خطوات إدارة المخاطر

تمر عملية إدارة المخاطر بمجموعة من الخطوات الأساسية التي تساعد المؤسسة على تحديد المستوى النسبي للخطر:[1]

أولا: التحضير: ويتضمن التخطيط للعملية ورسم خريطة نطاق العمل والأساس الذي سيعتمد في تقييم المخاطر وكذللك تعريف إطار العملية.

ثانيا: تحديد المخاطر: في هذه المرحلة يتم التعرف على المخاطر ذات الأهمية، المخاطر هي عبارة عن أحداث عند حصولها يؤدي إلى مشاكل وعليه يمكن أن يبدأ التعرف إلى المخاطر من مصدر المشاكل أو المشكلة بحد ذاتها أو عندما تعرف مصادرها فإن الحوادث المشكلة أو مصدرها، فإن الحوادث التي تنتج عن هذا المصدر أو تلك التي تقود إلى مشكلة يمكن البحث عنها.

ثالثا: التعرف على المخاطر(التقييم): بعد التعرف على المخاطر المحتملة يجب أن تجري عملية تقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر وإحتمالية حدوثها، وأحيانا يكون من السهل قياس هذه الكميات وأحيانا اخرى يتعذر قياسها.

رابعا: التعامل مع الخطر: بعد أن تتم عملية التعرف على المخاطر وتقييمها فإن جميع التقنيات المستخدمة للتعامل معها تقع ضمن واحدة أو أكثر من أربع مجموعات رئيسية:

1.**النقل**: وهي وسائل تساعد على قبول الخطر من قبل طرف آخر وعادة ما تكون عن طريق العقود أو الوقاية المالية والتأمين مثال على نقل الخطر عن طريق العقود وقد يتضمن العقد صيغة تضمن نقل الخطر إلى جهة أخرى دون الإلتزام بهدف أقساط التأمين.

2.**التجنب**: وتعني محاولة تجنب النشاطات التي تؤدي إلى حدوث خطر ما، ومثال ذلك عدم شراء ملكية ما أو الدخول في عمل ما لتجنب تحمل المسؤولية القانونية، والتجنب يبدو حلا لجميع المخاطر ولكنه في

[1] رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة التدقيق والمراقبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، اجزائر، 2011، ص77 .

الوقت ذاته قد يؤدي إلى حرمان من الفوائد والأرباح التي كان من الممكن الحصول عليها من النشاط الذي تم تجنبه.

3.**التقليص**: وتشمل طرق للتقليل من حدة الخسائر الناتجة ومثال ذلك شركات تطوير البرمجيات التي تتبع منهديات للتقليل من المخاطر وذلك عن طريق تطوير البرامج بشكل تدريجي.

خامسا: وضع الخطة وتنفيذها: وتتضمن أخذ قرارات تتعلق بإختيار مجموعة الطرق التي ستتبع للتعامل مع المخاطر وكل قرار يجب ان يسجل ويوافق من قبل المستوى الإداري المناسب. وعلى الخطة أن تقترح وسائل تحكم امينة تكون منطقية وقابلة للتطبيق من أجل إدارة المخاطر ومثال ذلك يمكن تخفيف مخاطر الفيروسات التي تتعرض لها الكمبيوترات من خلال إستخدام برامج مضادة للفيروسات.

سادسا: مراجعة وتقييم الخطة:تعد الخطط المبدئية لإدارة المخاطر ليست كاملة فمن خلال الممارسة والخبرة والخسائر التي تظهر على أرض الواقع تظهر الحاجة غلى إحداث تعديلات على الخطط واستخدام المعرفة المتوفرة لإتخاذ قرارات مختلفة.

سابعا: المحددات(المعوقات): إذا تم تقييم المخاطر أو ترتيبها حسب الأولوية بشكل غير مناسب فإن ذلك قد يؤدي إلى تضييع الوقت في التعامل مع المخاطر ذات الخسائر التي من غير المحتمل أن تحدث وكذلك تمضية وقة طويل في تقييم وإدارة مخاطر غبر محتملة يؤدي تشتيت المصادر التي كان من الممكن أن تشتغل بشكل مريح أكثر.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق

يلعب التدقيق دورا هاما في الحياة الإقتصاية فهو من المواضيع التي طرحت في جميع أنحاء العالم عن وظيفة التدقيق وأهميته، وقد أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الإهتمام في وقتنا هذا، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من أنه حتى من وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالتدريب

فقط، إلا أنها وبحكم تشبعها كنتيجة لتوسع النشاط الإقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدة الحاجة إليها، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والاهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها، وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأهميته

سنتناول في هذا المطلب إلى مفاهيم عامة عن التدقيق وأهميته.

أولا: مفهوم التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق من مرجع إلى آخر وسنبرز البعض منها فيمايلي:

المفهوم الأول: التدقيق كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE ومعناها يستمع لان الحسابات تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن القدماء المصريين والإغريق والرومان كانو يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت تعقد جلسات استماع عامة تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريهم مع الإشارة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وبسيطة.[1]

المفهوم الثاني: هو عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية.[2]

المفهوم الثالث: مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[1]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتاكيد الحديث الإطار الدولي – أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص24.

[2] عبد الفتاح الصحني، محمد سمير الصبان،شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص13

المفهوم الرابع: فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.[2]

المفهوم الخامس: هو فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات من طرف المؤسسةوالحكم على العمليات التي جرت والنظم العامة التي أنتجت المعلومات.[3]

من خلال المفاهيم السابقة للتدقيق فإنه عملية فحص إنتقادي للبيانات المسجلة في القوائم المالية للخروج برأي فني محايد عن مدى صحة ودقة القوائم المالية ومدى الإعتماد عليها من طرف مستخدميها لإتخاذ القرارات اللازمة.

ثانيا: أهمية التدقيق

التدقيق وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف منها:[4]

إدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة على تقارير المدقق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، كما أن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من المصداقية ويزيد نسبة الإعتماد عليها وثقة المستخدمين فيها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

الملاك والمساهمين: بعد ظهور شركات المساهمة وانفصال الإدارة عن الملاك زادت أهمية التدقيق أكثر، لذلك كانت هناك رغبة مشتركة في الحصول على تأكيدات من طرف محايد بمصداقية القوائم المالية وهو المدقق.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقين المراجعة وتدقيق الحسابات الغطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة االثانية، بن عكنون، الجزائر، ص10

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، 2006، ص17

[3] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص11

[4] سايح نوالن مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة دكتوراه، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2016، ص7

الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق المصادق عليه للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بإلتزام وكذا درجة السيولة لدى الشركة، مايضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى الشركة.

البنوك ومؤسسات الإقتراض: تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للشركة.

المستثمرون: يعتمد المستثمرون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه مدخراتهم إلى مايحقق لهم اكبر عائد.

الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة: تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على البيانات المالية لكل منشآة الأعمال فمثلا دائرة الإحصاءات العامة تحتاج لهذه البيانات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي وضريبة الدخل تحتاج هذه البيانات من أجل إحتساب الضرائب بشكل حقيقي .[1]

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

توجد أنواع متعددة للتدقيق والتي تختلف بإختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى التدقيق، كما تختلف وتتعدد بإختلاف الهدف من التدقيق خاصة مع التطور الإقتصادي وتطور إحتياجات الأفراد تختلف وتتعدد بإختلاف الهدف من التدقيق خاصة مع التطور الإقتصادي وتطور إحتياجات الأفراد الذين يرغبون في الحصول على معلومات وتأكيدات حول نشاط المؤسسة.

أولا: من حيث درجة الإلتزام

[1] إيهاب نظمي، دهاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص15.

التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين محافظ حسابات يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذ بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من خلال التدقيق، حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

التدقيق الإختياري: هو التدقيق الذي يتم دون الإلزام وبطلب من أصحاب المؤسسة او مجلس الإدارة، ففي المؤسسات دات المسؤولية المحددة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الإستعانة بخدمات محافظ الحسابات بغية الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية عن نظام المعلومات المحاسبية وعت نتائج الأعمال والمركز المالي.[1]

ثانيا: من حيث القائمين بعملية التدقيق

التدقيق الداخلي: قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة ومن أهدافه فيما يخص تزويده بالمعلومات مايلي:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

التدقيق الخارجي: هو الفحص الإنتقادي للدفاتر والسجلات من قيل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة.[2]

[1] محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص13 .

ثالثا: من حيث مجال أو نطاق التدقيق

التدقيق الكامل: في هذا النوع لا يكون للمدقق نطاق محدد للفحص، بل يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة، خلال الفترة المحاسبية محل التدقيق.

التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق حيث تقوم الجهة التي قامت بتعيينه بوضع بعض القيود على نطاق أو مجال عملية التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها ونشير هنا إلى المدقق تنحصر مسؤوليته في حدود النطاق أو المجال المتفق عليه، كما يجب عليه أن يذكر في تقريره بالتفصيل ماقام به من أعمال وذلك حتى لا يكون مسؤولا على ما لم ينص عليه الإتفاق وحتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه اصلا تدقيقه وبذلك يحمي نفسه من أية مسؤوليات كهذه.[1]

رابعا: من حيث التوقيت

التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق اخر بعد هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق اخر بعد قفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة محافظ الحسابات او مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الإطلاع على برنامج التدقيق.

[1] لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، شعبة تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة، الجزائر، 2019، ص10.

التدقيق النهائي: وهو التدقيق الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، ويعتبر هذا التدقيق مناسب للمؤسسة الصغيرة الا أنه غير ممكن للمؤسسة الكبيرة لكثرة العمليات وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات .[1]

المطلب الثالث: أهداف التدقيق

الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي في التعبير عن رأيه للقوائم المالية، ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة واستنباطية واستقرائية وأحكام منطقية ويمكن حصرها على عدة نواحي:

أولا: أهداف التدقيق التقليدية: ونذكر منها:[2]

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.
- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للمشروع.

ثانيا: الأهداف الحديثة: [3]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد إنحرافات أسبابها.
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الإقتصادية.
- تحديد اقصى كفاية اقتصادية.
- تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع أفراد المجتمع.
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية المعتمدة وغيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

---

[1] محمد سمير الصبان، عبدالله هلالن الأسس العلمية لمراجعة الحسابات،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص47

[2] عبد السلام عبد اللهسعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجيستير، شعبة العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلو التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص11

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999ص15

ثالثا: أهداف أخرى

- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية سواءكانت ناجمة عن غش أو خطأ.
- الإبلاغ عن البيانات المالية والإتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق.[1]
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقص كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.[2]

المبحث الثالث: علاقة ودور التدقيق بإدارة المخاطر

تبحث المؤسسات عن أدوات واليات تساعدها في التعامل مع هذه المخاطر لغرض التقليل منا والتحكم فيها أو التخلص منها، وهنا يبرز دور التدقيق في تزويد إدارة المؤسسات بالمعلومات والتقارير التي

[1] أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 2012، ص35 .

[2] أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 2009، ص31.

تؤكد أن تلك المخاطر قد تم فهمها وإدارتها بطريقة ملائمة حيث أصبح التدقيق مصدر استشاري وتوجيهي يساعد في تحمل مسؤوليات إدارة المخاطر وتقليلها إلى المستوى المطلوب.

المطلب الأول: تعريف ومكونات مخاطر التدقيق

إن تحقيق الكفاءة و الفاعلية لعملية التدقيق يتطلب زيادة في جودة و إجراءات التدقيق و ذلك بتحديد و تقييم المخاطر من خلال الوقوف على العوامل المؤثرة على الخطر و أخذها بعين الإعتبار في كل إجراء فكل هذا يؤدي للإرتقاء بالرأي حول عدالة و مصداقية القوائم المالية و بالتالي الرفع من الكفاءة المهنية للمدقق و أيضا إكتشاف و تدنية مستوى الخطر في الكيان محل التدقيق.

أولا: تعريف مخاطر التدقيق

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مخاطر المراجعة على أنها': الخطر الناتج عن الفشل الغير مقصود للمراجع في تعديل رايه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية.[1]

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) فعرفتها على أنها': إحتمال قيام المراجع بإصدار رأي مطلق على قوائم مالية تحتوي على غش أو أخطاء مهمة.[2]

في حين أشارت لها جمعية المخاسبين والمراجعين المصرية(ESAA) في معيار المراجعة المصري رقم 200 أن الخطر المتمثل في قيام المراقي(المراجع) بإبداء رأي مراجعة غير ملائم عندما تحرف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا يعرف بخطر المراجعة.[3]

وقد عرفها أمين السيد أحمد لطفي بأنها: مخاطر أن يفشل المراجع وهو على علم في تعديل رأيه على قوائم مالية تم تحريفها تحريفا جوهريا بشكل معقول.[4]

[1]Aicpa, Statement on Auditing Standards No17, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, USA,2006,p1647 .

[2] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، السعودية، 2000، ص721.

[3] جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، معيار المراجعة المصري رقم 200، مصر، 2008، ص7

[4] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص229.

أما طارق عبد العال حماد عرفها بأنها: إحتمال فشل إجراءات المراجعة في الكشف عن الاخطاء الجوهرية التي يمكن حدوثها وبقاؤها دون إكتشاف.[1]

ومما سبق يمكن إستخلاص أن مخاطر المراجعة تتمثل في إبداء مراجع الحسابات لرأي غير صحيح حول القوائم المالية، فقد يقبل المراجع مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، حيث يعلم المراجع أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم، وعلى العكس من ذلك فقد يرفض المراجع القوائم المالية على الرغم من عدم احتوائها على تحريفات جوهرية.

ثانيا: مكونات مخاطر التدقيق

إن هدف المدقق (داخلي ، خارجي) هو إكتشاف تلك المخاطر المتعلقة بالتدقيق والتقليل منها وذلك من خلال توسيع نطاق البحث تتمثل هذه المخاطر في مايلي:

1ـ المخاطر الملازمة: تعرف على أنها قابلية وجود أخطاء في المعلومات، مع إفتراض عدم وجود نظام رقابة داخلي.[2]

كما تعرف على أنهاالمخاطر الناشئة ن إحتمال وجود تحريف جوهري في بند معين أو مجموعة من البنود، بحيث لوجمعت مع بعضها تصبح ذات أهمية نسبية(خطأ جوهري)، مع الأخذ بعين الإعتبار عدم وجود رقابة داخلية ذات العلاقة، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة المؤسسة وبيئتها، ويواجه المدقق صعوبة في إكتشافها نظرا لإحتمال تراكم حدوثها خلال فترة طويلة، مما يصعب على المدقق تتبعها.[3]

2ـ مخاطر الرقابة: تعرف على أنها تلك المخاطر التي تحدث نتيجة أخطاء جوهرية في الحسابات دون

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص35.

[2] ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج(دراسة تطبيقية في الشركات العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة الملتقى للعلوم الإدارية والإقتصادية، العدد 1،جامعة المثنى، العراق، 2011، ص115.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2015، ص145.

أن تتوفر إمكانية منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي و أنظمة الرقابة الداخلية، أي أنها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخلية في منع أو إكتشاف أو تصحيح الأخطاء بعد وقوعها في فترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام.[1]

كما تعرف على أنها المخاطر الناتجة عن عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان وفي حينه عن خطأ مادي في رصيد أحد الحسابات أو في رصيد مجموعة من الحسابات ولا يمكن تجنب مثل ذلك الخطأ كليا نظرا للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية.[2]

3ـ مخاطر الإكتشاف: حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم مخاطر الإكتشاف بأنها المخاطر التي لايمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهريةن منفردة، أوعندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى.[3]

كما تم تعريفها على أنها المخاطر التي تنتج من أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة عدم وجود خطأ في أحد الارصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا إجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع اخر من العمليات وينتج هذا الخطر من حالة عدم التأكد التي تسود عملية التدقيق بسبب استخدام المدقق لأسلوب العينة بدلا من الفحص الكامل علما أن المدقق حتى لو قام بإستخدام الفحص الكامل للعمليات قد يوجد هذا الخطأ أيضا.[4]

المطلب الثاني: مراحل تدقيق إدارة المخاطر

إن عملية تدقيق إدارة المخاطر داخل المؤسسة عبارة عن نهج منظم لتقييم ومراقبة المخاطر داخل المؤسسة وخارجها وذلك بالإعتماد مراحل استراتيجية للمحافظة على استمرارية المؤسسة .

---

[1] عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية – أدرار–، الجزائر، 2018، ص81

[2] خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة(بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي)، مجلة الدراسات العليا، العدد15، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص5

[3] إيهاب نظمي إبراهيمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مرجع سبق ذكره، ص65

[4] سارة حسام جرار، إبراهيم، إبراهيم جويفل، تحليل العلاقة بين مخاطر التدقيق والصرف خارج الموازنة العامة من وجهة نظر الجهات الرقابية دراسة إسكتشافية على التبرعات المدرسية في الأردن، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، العدد 2 جامعة جرش، الأردن2016، ص70

و تشمل عملية تدقيق إدارة المخاطر بوجه عام خمس خطوات، سواء كان التدقيق داخلي او خارجي:[1]

أولا: تقييم اهداف وسياسة إدارة المخاطر:

تتمثل الخطوة الأولى المتعلقة بتقييم برنامج إدارة المخاطر في مراجعة سياسة إدارة المخاطر التي تنتهجها المؤسسة ومعرفة أهداف البرنامج، حيث أنه بعد التعرف على أهداف البرنامج يتم تقييمها لتقرير مدى مناسبتها بالمؤسسة، حيث يشمل هذا التقييم بصفة عامة مراجعة للموارد المالية للمؤسسة وقدرتها على تحمل الخسائر المحتملة والتأكد إذا كانت متماشية مع اهداف البرنامج، وفي حالة ما إذا كانت أهداف إدارة المخاطر بها عيوب أو قصور يتم صياغة أهداف جديدة وعرضها على الإدارة للموافقة عليها، اما بتغيير الأهداف أو تغيير الأسلوب الذي تنتهجه المؤسسة في التعامل مع مخاطرها أما في الحالة التي تكون فيها الأهداف غير واضحة ينبغي تقديم توصية بأن تعيد المؤسسة صياغة سياسة واهداف إدارة المخاطر بشكل رسمي.

ثانيا: تحديد أو اكتشاف الاخطار وتقييمها:

بعد الانتهاء من تحديد وتقييم الأهداف تكون الخطوة الموالية هي التعرف على تعرضات المؤسسة الحالية للمخاطر، وبالنسبة للتقنيات التي تستخدم في التعرف على المخاطر في عملية تدقيق إدارة المخاطر هي في جوهرها نفس التقنيات المستخدمة في مرحلة التعرف على المخاطر في عملية إدارة المخاطر وتكون هذه الخطوة من تحليل العمليات لتقرير التعرضات المختلفة للخسارة، وهي تعمل بمثابة عملية مراجعة لإجراءات التعرف التي طبقت سابقا، أما في حالة تجاهل بعض المخاطر الرئيسية التي تتعرض لها المؤسسة، يترتب على المدقق أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها والتوصية بأحسن البدائل وأنسبها في حالة عدم كفاية التصدي لتعرض ما تم التعرف عليه سابقا، فينبغي التوصية بالتدابير التصحيحية.

ثالثا: تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض للخسارة:

[1]–براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ، رسالة ماجيستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة02، قسنطينة ، الجزائر، 2014، ص 93.

بعد التعرف على المخاطر التي تواجه المؤسسة والعمل على قياسها، يقوم المدقق الداخلي بدراسة البدائل الممكن استخدامها للتعامل مع كل خطر، كما ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة تعامل المؤسسة مع المخاطر كالتفادي والتقليل من حدوثها.

رابعا: تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر المختارة:

تتمثل هذه الخطوة في تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي لكل تعرض والتحقق من ان القرار تم تنفيذه على أكمل وجه، كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كل من تدابير التحكم في الخسارة وتمويلها، وينبغي أن تقرر مراجعة برنامج التحكم في المخاطرة الخاص بالمؤسسة أولا ما اذا كانت تدابير منع الخسارة والتحكم فيها قد طبقتها على كل واحدة من التعرضات المتعرف عليها واذا لم يتم تطبيقها يجب بيان السبب في ذلك.

خامسا: التقرير والتوصية بإدخال تغييرات لتحسين برنامج إدارة المخاطر:

عادة ما يتم إعطاء تدقيق إدارة المخاطر الطابع الرسمي وذلك في صورة تقرير مكتوب يبين بالتفصيل نتائج التحليل، ويطرح توصيات بإجراء تغييرات وتعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر، ويرسل التقرير الى الإدارة العليا، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق وكذا المساهمين وأصحاب المصالح عند الضرورة.

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق وادارة المخاطر

إن إدارة المخاطر تعتبرإحدى التخصصات المرتبطة بشكل كبير مع التدقيق فهما يشكلان أدوات مهمة ومترابطة فقديما كانت وظيفة إدارة المخاطر جزء من عملية التدقيق، ولكن اليوم تم الفصل بين الوظيفتين من حيث المهام والتكامل التنظيمي، وتظهر مستويات العلاقة في المراحل التالية:[1]

أولا: مرحلة التخطيط عملية التدقيق:

[1]– نويشي نور اليقين، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة انتاج الكهرباء وحدة –عين جاسر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة الماستر اكاديمي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019، ص40.

عند إجراء عملية التخطيط للتدقيق يتم تحديد الإجراءات التي تتضمن معلومات عن العمليات التي تتعرض للمخاطر العالية، ويتم تحديدها بناء على دليل المخاطر، حيث يتم خلال هذه المرحلة تقييم مواضع التدقيق من منظور المخاطرة.

ثانيا: مرحلة التنفيذ:

خلال هذه المرحلة يكون المحور الأساسي في تنفيذ عملية التدقيق هو اختبار مدى فعالة الرقابة الداخلية في العمل على تجنب المخاطر أو الحد منها.

ثالثا: مرحلة أوراق العمل:

تضاف المعلومات المتعلقة بالمخاطر إلى أوراق العمل الخاصة بالمدقق أثناء تنفيذه لعملية التدقيق بحث يتم الربط بين كل ملاحظة أو نتيجة، يتوصل مع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، يتم بعد ذلك صياغة التوصيات بالتعاون مع إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي.

رابعا: مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

يتم وضع النتائج التي تم التوصل اليها من خلال عملية التدقيق، ويتضمن هذا التقرير تحديد

المخاطر والتوصيات اللازمة، ويتم رفع التقرير للإدارة العليا التي بدورها تصدر تعليماتها إلى إدارة المخاطر بالأخذ بتوصيات المدقق وهنا تقوم إدارة المخاطر بتقييم وتوضيح المخاطر وتحليلها وكيفية تجنبها.

خامسا: مرحلة المتابعة:

بعد القيام بإعداد التقرير تأتي مرحلة المتابعة لتنفيذ التوصيات التي نص عليها التقرير، حيث تتم متابعة وتقييم نظام الرقابة الرقابة على أساس المخاطر بالتنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي ووحدة إدارة المخاطر، وتهدف هذه العملية إلى السيطرة على كافة المخاطر وادارتها بالشكل الذي يقلل من تعرض المؤسسة للخسارة.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى وظيفتي التدقيق وإدارة المخاطر، وحاولنا إبراز علاقة التدقيق بإدارة المخاطر بالمؤسسة حيث يعتبر التدقيق من الوظائف المهمة التي تساهم في إكتشاف العيوب والأخطاء والغش ووضع إجراءات التصحيح اللازمة وإبلاغ المستخدمين بالنتائج وبالتالي فهو يقوم بالكشف عن مختلف المخاطر التي من الممكن أن تؤثر سلبا على تحقيق أهداف المؤسسة وإدارتها، وذلك بإتباع مجموعة من مراحل تدقيق إدارة المخاطرسواء كانت أعمال التدقيق داخلية أو خارجية. كما يعد التدقيق (داخلي أو خاجي)مصدر للمعلومات فهو بذلك يقدم نشاط استشاري من خلال التقارير المعدة الى مجلس الإدارة، محتوى هذه التقارير يساهم في عمل إدارة المخاطر، يعني ذلك هناك تكامل بين وظيفة التدقيق ونظام إدارة المخاطر.

الفصـــل الثالث

مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

تمهيد الفصل

تعتبر معايير التدقيق الدولية قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، بحيث أصدرت الجزائر معايير تضبط مهنة التدقيق كغيرها من الدول فبعض الدول تبنت المعايير الدولية جملة واحدة، والبعض الاخر منها الجزائر أصدرت معايير خاصة بها تتوافق مع المعايير الدلية ويعتبر مجلس الوطني للمحاسبة التابع للوزارة المالية المسؤول عن إصدار هذه المعايير حيث سعى القائمون في هذا المجال على تحسين مهنة التدقيق وتطويرها بشكل تدريجي ومتبنات من المعايير الدولية للتدقيق .وإ نطلاقا مما سبق تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر

المبحث الثاني : لمحة عن اصدارات معايير التدقيق الجزائريةNAA

المبحث الثالث: لمحة عن إصدارات معايير التدقيق الدوليةISA

المبحث الاول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر

تعتبر الجزائر من اواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق من خلال هذا العمل سنحاول اعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر، بالإضافة الى الهيئات المشرفة على التدقيق و كذا اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الاول : التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

ان مهنة التدقيق هي المهنة الحديثة في الجزائر ، و قد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها و ذلك من اجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد ، فيمكن تخليص هذه التطورات في اربعة مراحل .

اولا :الفترة ما بين 1969–1980

بدا تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الامر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث اشار الى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تامين حق الدولة فيها .[1]

ثم جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يحدد واجبات و مهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و المختلطة ، الا انهم يعينون من بين :

-المراقبين العامين للمالية

-المراقبين الماليين

- الموظفين المؤهلين منن وزارة المالية بصفة استثنائية

[1] سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية، ملتقى دولي، سعد دحلب، البليدة، يومي11 و12 ديسمبر2012.

حيث اوكلت لهم المهام التالية :

– مراقبة مصداقية و صحة الجرد و حسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية للمؤسسة .

– الاشارة الى الاخطاء المرتكبة في التسيير و تقديمها للوزارة المالية ، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين بها او من حيث المهام الموكلة لهم ،و من ابرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هوغياب قانون بمهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية[1].

ثانيا: الفترة ما بين 1980–1988

بعد الصدمة البترولية التي اصابت اسعار البترول انكشفت عيوب و اساليب الاقتصاد الوطني وبدا التفكير جديا في اعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا ، و هكذا اصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تاخذ في الغالب شكل بالاسهم او شركة ذات مسؤولية محدودة ، و من ثم يمكن ان تخضع للافلاس اذا تعرضت لعسر مالي ، و قد ترتبت على ذلك ضرورة اعادة النظر في وظيفة الرقابة مما يعني اعادة الاعتبار لمهنة التدقيق ، و كان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80–05 المؤرخ في1980/03/01 المتعلق بنشاط و طبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة.[2]

حيث الغي هذا القانون 69–107 كما الغى المرسوم 70–173، و قد نص على ان مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحااسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية .

الا ان الغاء هذه القوانين لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة للمهنة فيما يتعلق بالعناصر التالية :

– شروط تعيين مدققي الحسابات

[1] عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دكتوراه علوم اقتصادية، غير منشورة، سطيف1، ص 114 ص115.

[2] سيد عمر،بوعرار شمس الدين،مرجع سابق، ص 3

– مهام وواجبات هؤلاء المهنيين

– مسؤولياتهم ، و بصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات .

و بقي الحال الى غاية صدور المادة 196 من قانون المالية 1985 حيت نص على انه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية و المؤسسات التي تملك فيها الدولة او هيئة عمومية حصصا في راسمالها الاجتماعي ، لكن لم تصدر نصوص متعلقة بكيفية تطبيقها وذللك بسبب العوامل التالية:

– الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات اخرى مثل اعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات ، مما حجب مشكل محافظة الحسابات و عدم الاهتمام بها ,

– نقص الامكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان اقل من 20 ، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة.

– غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة و الدور الذي قد تلعبه في التحكم في ادارة و سياسة اعادة الهيكلة للقطاع العمومي .[1]

ثالثا : الفترة ما بين 1988–1991

موجب القانون رقم 01/88 المتعلق التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية و القانون88 –04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات ، و تقييم طرق تسييرها التي يتولاها الداخلي تحت سلطة مجلس ادارة المؤسسة .

التدقيق الخا جي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي ،و تقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس ادارة المؤسسة.ثم جاء القانون 90–32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية ،حيث اصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية

[1] عمر شريقي، مرجع سابق، ص 116 ص117.

الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات المحلية و المرافق العمومية و كل هيئة خاضعة لقواعد القانون الاداري .

رابعا :الفترة ما بين 1991-2010

بموجب القانون رقم 88-01 نتح عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27.[1]

حيث انشات بموجب هذا الاخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و اوكلت له مهنة تدقيق الهيئات و المؤسسات التي من اختصاص مجلس المحاسبة .

و قد صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الاجارات و الشهادات و شروط الالتحاق بمهمة الدقيق ، و قد عدل هذا المقرر في سنة 2002 و ثم في سنة 2006 ،و ذلك بالموافقة على شهادات اخرى تم اضافتها تمنح بالالتحاق بالمهنة.

اما في سنة 2010، تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كذلك يلغي احكام القانون 91-08 المنظم للمهنة و هو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/10/29.[2]

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر

لقداصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة و صلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر ،فسنحاول التعرف في كل فرع على هيئة من الهيئات تلك .

اولا : المجلس الوطني للمحاسبة

نشا هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 و الذي يحدد

[1] سيد محمد،بوعرار شمس الدين،مرجع سابق، ص 4.

[2] عمر شريقي،مرجع سابق ص 118.

الطبيعة الاستشارية له ،كما حدد اختصاصاته و صلاحياته و القواعد التي تسيره.[1]

1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية او ممثله و يتشكل من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة
- ممثل الوزير المكلف بالاحصاء
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة
- رئيس المفتشية العامة للمالية
- المدير العام للضرائب

المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية

-ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر

-ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة

- ممثل برتبة مديرعن مجلس المحاسبة

[1] براق محمد، قمان عمر، اثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة الاصلاح المحاسبي في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ورقلة يومي 29و 30 نوفمبر2011، ص 7.

-ثلاثة اعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

- ثلاثة اعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

- ثلاثة اعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

- ثلاثة اشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي و المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية .

يجب ان تتوفر في ممثلي الوزراء على الاقل رتبة مدير بالادارة المركزية و يتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي و المالي .

يعين اعضاء المجلس بقرار الوزير لمدة ست (06)بناء على اقتراح من الوزراء و مسؤولي الهيئات .

تحدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين (2) ، وفي حالة انقطاع عهد احد الاعضاء يتم استخلاف حسب الاشكال نفسها ،و يستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة .

كما يمكن للمجلس ان يستعين باي شخص من شانه ان يساعد في اشغاله بحكم مؤهلاته ،لاسيما في المجال المحاسبي و المالي و الاقتصادي و القانوني .[1]

2- صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة :

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيمايلي :

- يجمع كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق

- يعمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطوير استعمال الادوات

- يعمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطويرو استعمال الادوات و المسارات الحسابية

- يقترح كل الاجراءات التي تهدف الى تقييس المحاسبات و التدقيقات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد7، المؤرخ في 2فبراير2011، المرسوم التنفيذي رقم:11-24، المؤرخ في 27 يناير2101، المادة2،ص4

- يبدا رايه و يقدم توصيل بشان جميع مشاريع النصوص القانونية المتربطة بالمحاسبة و التدقيق

- يساهم في تطوير انظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة و التدقيق

- يتابع تطور المناهج و النظم و الادوات المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق على المستوى الدولي

- ينظم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في اطاره.[1]

ثانيا :المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين و صلاحياته .

1-تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء الحاسبيين:

يتشكل المجلس من تسعة (09) اعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراح السري.

الاعضاء التسعة (09)المنتخبون هو الذين تحصلوا على اكبر عدد من الاصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا و امينا عاما للخزينة و يوزع الاغضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للاصواتالمتحصل عليها ، و في حالة تساوي عدد الاصوات يعتبر فائزا المترشح الاقدم في المهنة.[2]

2- صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين:

يكلف المجلس على الخصوص بما ياتي :

- ادارة الاملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين و تسييرها

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 11، ص 4،ص5.

[2] نفس المرجع ، ،ص5.

– اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

– تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة .

– ضمان تعميم نتائج الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توريعها .

– تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة .

– الانخراط في كل منظمة جهوية او دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية .

– تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير.

– اعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.[1]

ثالثا : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات و صلاحياته .

1–تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس تسعة (09) اعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

وله نفس قواعد الاعضاء انتخاب الاعضاء و التمثيل لدى المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين .

2–صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره ،ص 8 ص9.

تتشابه بعض صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع صلاحيات المجلس الوطني للخبراء للمحاسبيين اما الصلاحيات الا خرى التي تختلف عنها تتمثل فيما يلي :

– ادارة الاملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها

– تمثيل الغرفة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير

– اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

المطلب الثالث :اللحان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

اولا : لجنة توحيد الممارسات المحاسبية و اجراءات العمل

ان لجنة توحيد الممارسات المحاسبية و اجراءات العمل مكلفة :[2]

– وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية و اجراءات العمل

– اعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق باحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي او معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة

–القيام بكل الدراسات و التحليلات في اطار التنمية و استعمال وسائل المحاسبة ومنهاجها

– اقتراح الاجراءات الموحدة للمحاسبة

– دراسة و ابداء اراء و توصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة

–ضمان تنسيق البحوث النظرية و المنهجية و اجمالها في مختلف ميادين المحاسبة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد7، المؤرخ في 2فبراير2011، المرسوم التنفيذي رقم:11-26، المؤرخ في 27 يناير2011، المادة4،ص11.

[2] عبد الله قريرح،علاء الدين بوصبيع العايش، لطفي نصري، أثر إعتماد معايير التدقيق الجزائرية(NAA)على تطوير مهنة التدقيق، مذكرة ماستر، قسم علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الشهيدحمه لخضر بالوادي،الجزائر، 2020/2019، ص40

– اعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية ،المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول المحاسبة و تطبيقها.

ثانيا : لجنة مراقبة الجودة

ان لجنة مراقبة الجودة مكلفة ب:

– وضع معايير المناهج عمل في ميدان جودة الخدمات

– ابداء اراء و اقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة

– ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين

– وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتيب وادارتها

– وضع المنااهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب

– ضمان متابعة خاصة بمراعاة احكام الاستقلال و اداب المهنة

– ذكر اسماء المراقبين المختارين من بين اهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة

– اقامة ندوات الجودة التقنية للاعمال و الاداب و الاخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن و مخالطاتهم.

ثالثا: اللجنة الخاصة

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية انشات ضمن المجلس الوطني للمحاسبة و هي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة و التدقيق.[1]

[1] عبد الله قريرح،علاء الدين بوصبيع العايش، لطفي نصري، مرجع سبق ذكره، ص41.

المبحث الثاني: لمحة عن اصدارات معايير التدقيق الجزائريةNAA .

حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 والمقرر 150 المؤرخ في 23 مارس 2017 عن وزارة المالية ، تهدف الى وضع معايير جزائرية للتدقيقو التي سنقوم بشرحها.

المطلب الاول : معايير التدقيق حسب المقرر رقم 2 المؤرخ في 04 فيفري 2016

تم إصدار أربع معايير وفقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية و سنتناول كل معيار على حدا مبرزين مجال تطبيقه و أساسيياته.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق "210": إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

1-مجال تطبيق م.ج.ت 210:

-يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة و عند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

-يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

-لا تشكل نماذج رسائل المهمة المفتوحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة.

-يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.[1]

[1] -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص04.

2-الأهداف: إن هدف المدقق هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجر ي التدقيق على أساسها قد تم الإتفاق عليها:

-ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛

-بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة، و عند الإقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق؛

-يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.[1]

3-محتوى رسالة المهمة:

يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق و يجب أن تتضمن:

-هدف و نطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية و منها مرجع التشريع المطبق،القوانين السارية المفعول و معايير التدقيق؛

-مسؤوليات المدقق؛

-مسؤوليات الإدارة؛

-تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛

-إشارة إلى الشكل و المضمون المقرر إستعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛

-قاعدة حساب التعويضات و كيفية الدفع؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ،مقرر رقم 2، مرجع سبق ذكره، ص 04.

-مخطط و تنفيذ التدقيق؛[1]

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ح.ت)505"التأكيدات الخارجية"

1-مجال التطبيق:يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

2-الأداءات المطلوبة:

-التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر.

-طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون"الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو معلومات مطلوبة.

-طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفية للمعلومات الواردة في الطلب.[2]

3-إجراءات التأكيد الخارجية:

-يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

أ-تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الإتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من طرف آخر.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ،مقرر رقم 2، مرجع سبق ذكره ، ص05

[2] -نفس المرجع، ص14.

ب-إختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها و التي تسمح بالحصول على التأكيد.

ج-تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين و التي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

د-مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير و كذلك متابعتها.[1]

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات "الأحداث اللاحقة"

1-مجال التطبيق: يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2-الأحداث اللاحقة: قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

-بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) و تاريخ تقرير المدقق؛

-بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة؛

يدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه، على أن المدقق قد أخذ بعين الإعتبار أثر الأحداث و المعاملات المنتهية إلى علمه و الواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث :

-تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات؛

-تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

[1] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 2، مرجع سبق ذكره، ص14.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق و التي علم بها المدقق و التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره:

-تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية و تحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك؛

-تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية و الموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، و لا يمكن أن تكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية؛

- تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة؛

-تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، و كذا تقرير المدقق، إن وجد، الأطراف الخارجية.[1]

-الأهداف:

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

ب- المعالجة الملائمة الأحداث التي علم بها تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.[2]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 2، مرجع سبق ذكره ، ص20

[2] -نفس المرجع ، ص 20.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية

1-مجال تطبيقه:

-يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف االإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية .

-الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

2-التصريحات الكتابية كعنصر مقنع:

-التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

-بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى و التي جمعها المدقق و المتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.[1]

3-الأهداف:

أهذاف المدقق هي:

أ-الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 2، مرجع سبق ذكره، ص25.

ب- تعزيز العناص المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية إذا إعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

المطلب الثاني: معايير التدقيق حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن مجلس المحاسبة التابع لوزارة المالية :

أولا: المعيار الوطني للتدقيق(300) تخطيط تدقيق الكشوفات المالية

1- تخطيط عملية (مهمة التدقيق)

يجب على مدقق الحسابات المسؤول عن مهمة أو عملية التدقيق إعداد ووضع إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة ومنسقة مع المهمة المسندة إليه من خلال تحديده لنطاق و رزنامة ومنهجية التدقيق ومعطيات مبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل ويتمثل تخطيط عملية التدقيق في توقع:

-المنهج العام للأعمال؛

-إجراءات التدقيق اللازمة التي يجب ويتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق؛

-طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم؛

-طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز العملية، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء؛

-تنسيق العمل مع الخبراء أو المهنيين المكلفين بمراقبة الحسابات[1].

2-الأهداف

يهدف المعيار على التأكيد على مدقق الحسابات وضع وإعداد إستراتيجية عامة للتدقيق ووضع برنامج عمل يفيد في التخطيط الملائم لعملية التدقيق وهذا ما سوف يساعده على:[2]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر150،المؤرخ في 11أكتوبر2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية،ص24.

[2] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf

-التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

-التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة وجودة.

-الاهتمام المناسب بمجالات المهمة لذات التدقيق.

ثانيا: المعيار الوطني للتدقيق رقم (500) العناصر المقنعة

1-مجال تطبيقه

يوضح المعيار الوطني للتدقيق رقم (500)مفهوم العناصر المقنعة في إطار عملية تدقيق الكشوفات المالية، ويعالج واجبات مدقق الحسابات فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات واستراتيجيات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصله إلى نتائج معقولة يمكنه الاعتماد عليها لإعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد ويطبق هذا المعيار على جميع العناصرالمقنعة والمجمعة أثناء عملية التدقيق.

2- مفهوم العناصر المقنعة:

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل مدقق الحسابات قصد التوصل إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها لتأسيس رأيه وتتضمن العناصر المقنعة مايلي[1]:

-المعلومات المحاسبية والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية(دفتر اليومية،الموازنة...)، وجميع الوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيانات التحويل) والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.

-المعلومات التي يتم الحصول عليها من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو التأكيدات الخارجية،أو تقارير الخبراء والمحللين وأيضا المعلومات المتحصل عليها من نظام الرقابة الداخلي.

تعتبر العناصر المقنعة ذات أهمية بالغة لدعم رأي مدقق الحسابات المعبر عنه من خلال التقرير، وهي تراكمية في طبيعتها حيث تتم عملية جمعها والحصول عليها أساسا عن طريق إجراءات أثناء عملية التدقيق ويمكن

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر150، مرجع سبق ذكره. ص3.

أن تتضمن كذلك المعلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة، كما يمكنها أن تتضمن على المعلومات التي تثبت وتفرز تأكيدات الإدارة وكذلك كل تلك التي تناقضها.

ثالثا: المعيار الوطني للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الإفتتاحية

1–مجال تطبيق المعيار

-يعالج المعيار الوطني للتدقيق (510)واجبات مدققي الحسابات فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الدولية، حيث تتضمن الأرصدة الأولية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم المعلومات التالية:

الطرق المحاسبية المتبعة في عرض حسابات السنوات السابقة لكن مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي ستتم فيها معالجة الكشوف المالية للفترة السابقة التي لم يتم تدقيقها سابقا[1].

رابعا : المعيار الوطني للتدقيق700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

1–مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار الوطني للتدقيق رقم 700المتعلق بكيفية تأسيس الرأي وإعداد تقرير حول عملية تدقيق الكشوف النقاط الأساسية والهامة التالية:

-التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية معتمدا على جميع العناصر المقنعة؛

-أن يتم إعداد التقرير ومحتوى التقرير وفق المرجع المالي المطبق.

2–واجبات مدقق الحسابات وفق المعيار 700

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص36.

يجب على مدقق الحسابات التأكيد في تقريره على حصوله على جميع المعلومات والعناصر المقنعة والضمانات المعقولة التي تؤكد على أن الكشوفات المالية خالية ولا تحتوي على أي إختلالات معتبرة يمكن أن تؤثر على رأيه مراعيا بذلك المرجع المحاسبي المطبق.

3-كيفية إبداء وتأسيس رأيه:

بعد عملية التدقيق التي تمس جميع الوثائق الداخلية والخارجية الخاصة بالكيان يمكن لمدقق الحسابات، وباعتماده على جميع العناصر المقنعة الفصل في التعبير عن رأيه إما برأي غير معدل وهذا ما يدل على صحة الكشوفات المالية، وإما برأي معدل في حالة اكتشافه أو توقعه لبعض الاختلالات.[1]

المطلب الثالث: معايير التدقيق حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن مجلس المحاسبة التابع لوزارة المالية :

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية

1-مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار:

-إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.

-إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات التي تتم في نهاية التدقيق.

-تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة وذلك بإستخدام طرق بسيطة و معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الإتجاهات الغير متوقعة.

2-الأهداف

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره،ص49.

-يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.[1]

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الإستغلال

1-مجال التطبيق

يعالج المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية.

2- فرضية إستمرارية الإستغلال

-حسب فرضية إستمرارية الإستغلال يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

-يتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي اخر.

-عند تأكيد تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على إعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير الادي لأنشطته.

-إستخدام الإدارة لفرضية الإستمرارية الإستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي تخضع لأحكام القانون التجاري.

3-الأهداف

جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدراة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، ص6.

-إستخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أولامرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله وذلك غنطلاقا من العناصر المقنعة التي جمعها.[1]

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 610 إستخدام أعمال المدققين الداخليين

1-مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م ج ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء.

2-الأهداف

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الإستفادة منها لإحتياجات التدقيق فإن أهدافه هي:[2]

-تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.

-في حالة إستخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين لإحتياجات التدقيق .

3-تحديد امكانية وغمتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين

على المدقق الخارجي تحديد:

-إحتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الإعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص11.
[2] نفس المرجع أعلاه، ص17.

-في حال تأكد ذلك ، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة رزنامة وإمتداد اجراءات التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: لمحة عن إصدارات معايير التدقيق الدولية ISA

تعتبر معايير التدقيق الدولية قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية وسنقوم في هذا المبحث بدراسة بعض معايير التدقيق الدولية وخصائصها.

المطلب الأول: معايير جودة التدقيق

هناك عدة معايير تتعلق بجودة التدقيق من أهمها المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 وسنتناوله بشيء من التفصيل.

أولا: المعيار الدولي للتدقيق رقم 220(رقابة الجودة لأعمال التدقيق): يتمثل في الأتي:

1-موضوع المعيار: يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال:السياسات والإجراءات العامة التي تتبعها المؤسسة عن أداء عملية التدقيق، والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى المؤسسة وأيضا عمليات التدقيق الفردية[1].

2-المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:[2]

- ✓ **المراجع:** هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن عملية التدقيق.
- ✓ **مؤسسة التدقيق:** تعني الشركاء في المؤسسة الذين يقدمون خدمات التدقيق أو الشخص الذي يزاول المهنة بمفرده.
- ✓ **الأفراد:** كافة الشركاء والمهنيين العاملين بمهنة التدقيق في المؤسسة.
- ✓ **المساعدون:** هم الأفراد المشاركون في عملية التدقيق الفردية بخلاف المراجع.

3-التزامات المؤسسة:

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات واخلاقيات المراجع، (الاسكندرية: مصر، دار الجامعية، 2007)، ص 341

[2] نفس المرجع، ص 341.

✓ على المؤسسة تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة عملية التدقيق، وتصمم للتأكد من أن كل أعمال التدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة.

✓تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المؤسسة، على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المؤسسة واتساع نشاطها الجغرافي وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة.

4-أهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها المؤسسة: تتضمن عادة ما يلي[1]:

✓**المتطلبات المهنية:** يتعين على كافة أفراد المؤسسة أن يتمسكوا بمبادئ الاستقلال، والاستقامة والموضوعية وسرية المعلومات والسلوك المهني.

✓**المهارات والكفاءة:** يتعين على المؤسسة تعيين الأفراد الذين يحصلون ويحافظون على المعايير الفنية، والكفاية المطلوبة لتمكينهم من الوفاء بمسؤولياتهم بالعناية اللازمة.

✓**توزيع المهام:** يجب أن توزع أعمال التدقيق على الأفراد الذين لديهم درجة التدريب الفني، والكفاية المطلوبة والملائمة في ظل الظروف المحيطة.

✓**الإشراف:** يجب ان يكون هناك توجيه وإشراف وفحص كاف عند كافة المستويات، بغرض توفير تأكيد معقول بان العمل المؤدى يستوفي المعايير الملائمة للجودة.

✓**التشاور:** يكون ضروريا سواء داخل أو خارج المؤسسة مع الذين لديهم الخبرة ملائمة.

✓**قبول والاحتفاظ بالعملاء:** يتعين أن يتم تقييم العملاء المحتملين وفحص العملاء القائمين على أساس مستمر، وعند اتخاذ قرار قبول أو الاحتفاظ بالعميل يتعين مراعاة استقلال المؤسسة، وقدرتها على خدمته على نحو سليم واستقامة ونزاهة إدارة العميل.

✓**الرقابة:** يتعين أن تتم الرقابة الكافية المستمرة والفعالية التشغيلية لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة.

[1] امين السيد احمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2009)، ص 591.

5-التدقيق الفردي:[1]

على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة، بالتماشي مع سياسات وإجراءات المؤسسة، وبالشكل الملائم لكل تدقيق منفرد، وعلى المراجع ومساعديه ممن لهم مسؤولية الإشراف، الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بانجاز الأعمال الموكلة إليهم، وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعدين وان إسناد أي عمل إلى المساعدين يجب أن يتم بطريقة توفر قناعة كافية بان هذا العمل سوف يؤدي بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في هذه الحالات:

- ✓ التوجيه: يحتاج المساعدون الذين تسند إليهم الأعمال لتوجيه ملائم، ويتضمن التوجيه إبلاغ المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أدائها، ويعتبر برنامج التدقيق من الوسائل الهامة في توصيل إرشادات التدقيق، كذلك تعتبر تقديرات الوقت اللازم لكل عملية تدقيق، وكذلك الخطة العامة لها من العوامل المساعدة لإبلاغ التوجيهات.
- ✓ الإشراف: له صلة وثيقة بكل من التوجيه والمتابعة، ويمكن أن يتضمن عناصر من كليهما، ويقوم الأشخاص الذين مسؤولياتهم الإشراف بأعمال متمثلة في مراقبة تقدم عملية التدقيق، والاطلاع على الاستفسارات المحاسبية والتدقيقية الهامة، وتسوية كافة الاختلافات في الآراء المهنية بين الأفراد.
- ✓ المتابعة: من الضروري متابعة العمل المنجز، من قبل كل مساعد، بواسطة أفراد لهم نفس الكفاءة على الأقل، وقد تتضمن في حالة عمليات التدقيق الكبيرة والمعقدة، الطلب من أفراد لم يشاركوا في أعمال انجاز إجراءات إضافية معينة قبل إصدار تقرير المراجع.

المطلب الثاني: معايير أدلة الإثبات

أدلة الإثبات لها عدة معايير دولية سنحاول أن نتطرق إلى أهمها، منها المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 وأيضا المعيار الدولي للتدقيق رقم 500.

أولا: المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 (التوثيق): ويحتوي هذا المعيار على:

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، مرجع سابق، ص ص 343-344.

1-موضوع المعيار: الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بمراجعة البيانات المالية، وعلى المراجع توثيق الأمور المهمة والتي توفر لها قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن عملية المراجعة قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.[1]

2- المصطلحات الرئيسية: إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:

✓ **التوثيق**: يعني أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المراجع، أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى.[2]

3- شكل ومضمون أوراق العمل:

على المراجع تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهما عاما لعملية المراجعة، وكذلك تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة في أوراق العمل، إضافة لتسجيله طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، وأيضا تسجيله للنتائج و الاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، وعادة تتضمن أوراق العمل على ما يلي:

✓ معلومات حول الهيكل القانوني والتنظيم للمؤسسة ونسخ من المستندات القانونية والاتفاقيات ومحاضر الاجتماعات المهمة، ومعلومات تخص البيئة الصناعية والاقتصادية والبيئة القانونية للمؤسسة من خلال قرائن حول عملية التخطيط تضمن برامج المراجعة وأية تغيرات عليها، وقرائن حول عملية فهم المراجع للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وقرائن حول تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وتحاليل للمعاملات والأرصدة وتحاليل للنسب، والاتجاهات المهمة وسجلا لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المنجزة ونتائج هذه الإجراءات، وتحديد أسماء القائمين بتنفيذ إجراءات المراجعة ومتى تم انجازها، وتفاصيل الإجراءات المطبقة في الفروع أو المؤسسات التابعة والتي تم تدقيق بياناتها المالية من قبل مراجع خارجي

[1] http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF

[2] نفس المرجع.

أخر، ونسخا من الرسائل او المذكرات المتعلقة بأمور المراجعة والتي تم تبليغها أو مناقشتها مع المؤسسة، وكتب التمثيل المستلمة من المؤسسة، والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع والمتعلقة بأوجه عملية المراجعة، ونسخا من البيانات المالية لتقرير المراجع.[1]

4- السرية والحفظ الأمين والإبقاء على ملكية أوراق العمل:

على المراجع أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل، وكذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتجاجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات.

ثانيا: المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 (أدلة الإثبات):

ويشمل هذا المعيار على:

1-موضوع المعيار: تحديد معايير وتوفير إرشادات عن كم ونوعية أدلة الإثبات التي يتعين الحصول عليها عند مراجعة البيانات المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة، وعلى المراجع الحصول على أدلةإثبات كافية ومناسبة لكي يتمكن من التوصل إلى قناعات وخلاصات معقولة يبنى عليها رأيه المهني.[2]

2- المصطلحات الرئيسية:

إن هذا المعيار يوضح معاني المصطلحات التالية:[3]

- ✓ **أدلة الإثبات:** المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد في البيانات المالية، وتتكون هذه الأدلة من المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى.
- ✓ **اختبارات الرقابة:** يقصد بها تلك الاختبارات المنجزة للوصول إلى دليل إثبات، عن مدى ملائمة تصميم وتشغيل النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي.

---

[1] http://ia801409.us.archive.org/6/items/Isas2000/230.PDF

[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة:،الرقابة الداخلي-أدلة الإثبات، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004،ص276

[3] نفس المرجع، ص279

✓ **إجراءات جوهرية:** هي الاختبارات المنجزة للوصول على دليل إثبات لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

3-أدلة الإثبات الكافية والملائمة: وهي التي:[1]

ترتبط وتنطبق على الأدلة التي تم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة الإثبات، بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة الإثبات، وبالتالي تحديد مدى ملائمة والاعتماد عليها في تأكيدات معينة، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة يجب على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو الامتناع عن إبداء رأيه، كما تتأثر درجة الاعتمادعليها بمصدرها (داخلية أو خارجية)، وبطبيعتها (مرئيةأو موثوقةأو شفهية)، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، ويمكن استخدام الأمور التالية لتقييم مدى إمكانية الوثوق في دليل الإثبات:

✓ الدليل من مصدر خارجي موثوق به أكثر من الدليل الداخلي.
✓ يكون الدليل الداخلي موضع ثقة اكبر عندما تكون الرقابة الداخلية فعالة.
✓ يكون دليل الإثبات الذي يحصل عليه المراجع بنفسه أكثر موثوقية، من الذي يحصل عليه من المؤسسة.
✓ يكون دليل الإثبات الذي يكون في شكل مستندات وتأكيدات مكتوبة أكثر موثوقية، من القرارات الشفهية.

4- إجراءات الحصول على أدلة الإثبات: تتمثل الإجراءات المتبعة من قبل المراجع للحصول على

أدلة الإثبات حسب ما بينه هذا المعيار في: [2]

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة:،الرقابة الداخلي-أدلة الإثبات، مرجع سبق ذكره، ص280
[2] غسلان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص195

- ✓ **الفحص** هو أن يقوم المراجع بفحص الدفاتر و السجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية، وقد صنفت وفقا لدرجة الموثوقية إلى: الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه، أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها، أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها.
- ✓ **الملاحظة:** هي قيام المراجع بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة الإجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ **الاستفسار والمصادقة:** يعني ذلك أن يقوم المراجع بالبحث عن المعلومات، من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل ثابت.
- ✓ **الاحتساب:** أن يقوم المراجع بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق.
- ✓ **الإجراءات التحليلية:** هي أن يحصل المراجع على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

لكي يتمكن المراجع الخارجي من إعداد تقريره على أكمل وجه، أصدرت معايير التدقيق الدولية معايير تساعده على ذلك منها معيار التدقيق الدولي رقم 700 وكذلك رقم 800 وهذا ما سنتطرق إليه.

أولا: المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 (تقرير المراجع حول البيانات المالية): وقد تضمن ما يلي:

1-موضوع المعيار: إن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجع الصادر نتيجة المراجعة الذي قام بها مراجع مستقل لبيانات المؤسسة، ويجب عليه مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المالية، وان يحتوي تقريره على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل.[1]

العناصر الأساسية في تقرير المراجع: يتضمن تقرير المراجع العناصر الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوفة:[2]

[1] نفس المرجع، ص120.

[2] غسلان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص122.

- ✓ **عنوان التقرير**: يجب أن يحتوي تقرير المراجع على العنوان المناسب له، (من الملائم استعمال مصطلح مراجع مستقل لتمييزه عن تقارير الآخرين).
- ✓ **الجهة التي يوجه لها التقرير**: المساهمين أو مجلس الإدارة التي يتم مراجعة بياناتها المالية.
- ✓ **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية**: يجب تحديد القوائم المالية المراجعة، وبيان مسؤوليات المراجع.
- ✓ **فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة)**: يجب آن يصف تقرير المراجع أن عملية المراجعة قد تم انجازها وفقا لمعايير التدقيق الدولية، أو الممارسات الوطنية المناسبة، وأيضا أن يتضمن بيانا بأنها قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما اذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية، وأنها قد تضمنت فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات البيانات المالية، وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعدادها، وتقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة وطريقة عرض البيانات المالية ككل، وكذلك يجب ان يتضمن بيانا من المراجع بان عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي تم إبداءه.
- ✓ **فقرة الرأي**: يجب أن ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادة وفقا لإطار التقارير المالية، وفيما إذا كانت ملتزمة بالمتطلبات القانونية، ويتضمن تقرير المراجع احد الآراء التالية:

- ➢ **الرأي المتحفظ**: عندما يخلص المراجع إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق المراجعة، ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.
- ➢ **عدم إبداء الرأي**: في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا وبدرجة لا يتمكن المراجع فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع إبداء رأيه حول القوائم المالية.
- ➢ **الرأي المعاكس**: يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية، لدرجة يرى فيها المراجع بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا لإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية، يجب على المراجع في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا عدا

الرأي غير المتحفظ، أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما إن عليه ما لم يتعذر ذلك علميا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية.

- ✓ **تاريخ التقرير**: يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، ويجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على البيانات المالية.
- ✓ **عنوان المراجع**: اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة.
- ✓ **توقيع المراجع**: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما.

3- التقارير المعدلة يجب على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة لالقاء الضوء على أمر جوهري يتعلق بمسالة الاستمرارية، وعليه دراسة تعديل تقريره بإضافة فقرة، وذلك عند وجود حالة مهمة من عدم التأكد (في مسالة أخرى لا تتعلق بالاستمرارية)، وان حلها يعتمد على أحداث مستقبلية وقد تؤثر على البيانات المالية .[1]

خلاصة الفصل

[1] أسماء حداد، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، مذكرة ماستر، قسم علو التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضربسكرة، كلية العلو الإقتصادية والتجارية وعلو التسيير،2016/2015، ص58.

يمكن القول أن استخدام معايير التدقيق الدولية عند عملية المراجعة أصبحت مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف كالمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومرجع يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم، كما تهدف بصفة عامة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة وتعتبر على أنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب في المراجع(الداخلي،الخارجي).

أما على الصعيد الوطني فقد شهدت الجزائر إهتماما أيضا في هذا المجال من خلال إصدار جملة من معايير التدقيق موجهة أساسا للمدقق في القيام بمهامه ومصدر للرجوع إليه من أجل إصدار حكم مبرر حول سلامة القوائم المالية وبالتالي يكون تقرير التدقيق وثيقة قانونية ومصدر لمعلومات محتملة تهم المستعملين.

تمهيد:

قامت الجزائر بإجراءات وخطوات من أجل صياغة وإصدار معايير مراجعة مستوحاة ومستنبطة من المعايير الدولية للتدقيق، وعليه فإنه هناك شبه توافق لكل من المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق، وخاصة منها المتعلقة بإدارة المخاطر وبالرغم من التشابه في معظم البنود المنصوص عليها في المعايير الجزائرية للتدقيق، مع المعايير الدولية إلا أنه هناك اختلاف وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل إلى مقارنة المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق وتلك المتعلقةبإدارة المخاطر من خلال:

المبحث الأول: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام 210، 505، 560.

المبحث الثاني: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام300، 500، 510 .

المبحث الثالث: لمحة عن معايير إدارة المخاطر الدولية، 2120 إدرة الخطر، 2100 الحوكمة،1110 الإستقلال التنظيمي، ومقارنة مع معيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءات التحليلية.

المبحث الأول: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام: 210، 505، 560

سنحاول في هذا المبحث إيجاد أوجه التشابه والاختلاف في كل من معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية من حيث الشكل والمضمون.

المطلب الأول: مقارنة معايير التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي ذات الرقم: 210

الجدول رقم (3-1) أوجه التشابه بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 210

إسم المعيار الدولي	إسم المعيار الجزائري
المعيار الدولي للتدقيق 210 شروط التكليف بالتدقيق	المعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
مجال التطبيق: – يعالج هذا المعيار استخدام معايير و إرشادات للإنفاق بين المدقق و العميل على شروط الارتباط لعملية التدقيق و كيفية استجابة المدقق للطلب الذي قد يقدمه العميل لتغيير شروط الارتباط إلى شروط يتوافر فيها مستوى أقل من التأكيدات؛ – كما تساهم مساعدة المدقق في إعداد خطاب الارتباط المتعلق بتدقيق القوائم المالية و يمكن الاستعانة بهذا الإرشاد على الخدمات ذات الصلة لأنه قابل للتطبيق عليها إلا أنه يكون من المفصل إعداد خطابات منفصلة لهذه الخدمات؛ – من مصلحة كل من العميل و المدقق أن يقوم بإرسال كتاب التكليف، و يفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة.	مجال التطبيق: -يعالج هذا المعيار الجزائري لتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة و عند الإقصاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛ -يخص المعيار كل مهام التدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كدا المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛ -لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها و الشروط الخاصة بالمهمة؛ -يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

-مقرر رقم : 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

الجدول رقم: (3-2) أوجه الإختلاف بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 210

المعيار / وجه المقارنة	معيار التدقيق الدولي-210-	معيار التدقيق الجزائري210-
المصطلحات	الشروط المسبقة غير عنها المعيار بصفة عامة حيث ذكر أنه على المدقق و الإدارة الاتفاق على شروط التكليف.	الشروط المسبقة إظهارها بصفة منفصلة و عبارة عن نقاط يجب الاتفاق عليها بين الكيان و المدقق.
نموذج الرسالة	*خطاب ارتباط المراجعة موجه إلى الممثل المناسب للإدارة أو المسؤول عن حوكمة الشركة؛ *بداية كتاب التكليف بعبارة بناءا على طلبكم؛ *عدم احتواء النموذج على عبارة مجاملة في آخر كتاب التكليف.	*النموذج احتواه المعيار في الأخير؛ *رسالة المهمة موجهة لإدارة الكيان؛ *بداية رسالة المهمة بعبارة في إطار عهدة محافظ الحسابات لكيانهم.... *احتواء نموذج رسالة المهمة على عبارة المجاملة في آخر رسالة المهمة.
محتوى الرسالة	لا يوجد تقسيم لمحتوى الخطاب بل وضح المحتوى ذكر النطاق و الهدف من التدقيق و كذا مسؤولية المراجع و ذكر مسؤولية الإدارة مع ذكر معلومات أخرى مثل أتعاب المدقق و طريقة سدادها وأي شروط أخرى ذات علاقة.	*قسم محتوى الرسالة إلى أحكام أساسية و تدقيقات متكررة.
مسؤولية الإدارة	لم يتم تحديدها بصفة مدققة	تم تحديدها بصفة منفصلة.
المدة	لم يتم تحديد المدة	حددت مدة المهمة بثلاث سنوات في رسالة المهمة.
التفسيرات	احتوائه للتفسيرات	افتقاره للتفسيرات.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

- مقرر رقم : 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

المطلب الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 505:

الجدول رقم (3-3)أوجه التشابه بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 505

اسم المعيار الدولي	إسم المعيار الجزائري
المعيار الدولي للتدقيق-505- التأكيدات الخارجية	المعيار الجزائري للتدقيق-505- التأكيدات الخارجية

مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق إجراءات تأكيد خارجية للحصول على أدلة الرقابة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق 330 و المعيار الدولي للتدقيق 500 و لا يعالج الاستفسارات المتعلقة بالمقاصاة و المطالبات التي يعالجها المعيار الدولي للتدقيق 501.	مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبت.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المصادر التالية:

- مقرر رقم : 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016

الجدول رقم (3-4) أوجه الإختلاف بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 505

المعيار / وجه المقارنة	معيار التدقيق الدولي505	معيار التدقيق الجزائري505
عنوان المعيار	المصادقات الخارجية	التأكيدات الخارجية
الفهرس	محتويات بفقرات	محتويات بعناوين
المصطلحات	-السلطة التشريعية؛ -مساعدات الدخل -رفض المصادقة الخارجية؛ -طلب مصادقة؛ -الطرف المؤكد؛ -المصادقات السلبية؛	-الإدارة؛ -مدفوعات سنوية؛ -إجراءات التأكيد الخارجية؛ -طلب التأكيد؛ -الطرف الغير؛ -التأكيدات الضمنية؛
عناصر أخرى	احتوى على عنوان التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى و هي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار و تفسيراته	لم يحتوي المعيار على مصطلح المواد التفسيرات.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المصادر التالية:

- مقرر رقم : 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 560:

الجدول رقم (3-5) أوجه التشابه بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 560

إسم المعيار الدولي	إسم المعيار الجزائري

معيار التدقيق الدولي-560-الأحداث اللاحقة	معيار التدقيق الجزائري-560-الأحداث اللاحقة
مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلق بالأحداث اللاحقة، إن مصطلح الأحداث اللاحقة في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية و تاريخ تقرير المدقق و الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق.	مجال تطبيق المعيار: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوفات المالية، إن مصطلح الأحداث اللاحقة التي تظهر بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق بعد تاريخ تقريره.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية

مقرر رقم : 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016

الجدول رقم:(3-6)أوجه الإختلاف بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 560

المعيار / وجه المقارنة	**المعيار الدولي للتدقيق رقم560**	**المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560**
عنوان المعيار	أحداث تقع بعد إقفال الميزانية	الأحداث اللاحقة
الفهرس	محتويات بفقرات	محتويات بعناوين
المصطلحات	-إجراءات تشخيص الأحداث - الاستفسار من الإدارة - أدلة الإثبات؛ - حقائق مكتشفة؛ -أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق؛ - أحداث تقع لغاية تقرير المدقق.	-أحداث تعديلات على الكشوف المالية؛ -الإجراءات الموضوعية من الإدارة؛ - العناصر المثبتة؛ -حقائق علم بها المدقق؛ - أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق.

أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المدقق	-مراجعة الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت؛ -قراءة محاضر اجتماعات المساهمين و مجلس الإدارة و لجان التدقيق و اللجان التنفيذية المنعقدة بعد نهاية الفترة؛ -قراءة أحداث البيانات المالية المرحلة المتوفرة للمنشأة و كذلك الميزانيات التقديرية و توقعات التدقيق النقدي و تقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة، و بالقدر الذي تعتبر فيه ضرورية و مناسبة.	-من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية و الملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إصدار التقرير التي تتطلب أحداث و تعديلات على الكشوف المالية، قد تم تحديدها؛ -إن إجراءات تحديد الأحداث التي قد تتطلب إجراء بعض التعديلات على الكشوف المالية و التي يتم القيام بها في أقرب تاريخ ممكن منه لتاريخ تقرير المدقق تتضمن إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد من الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها، كما تتضمن طلبات للحصول على معلومات من الإدارة ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تأثير على الكشوف المالية
حقائق علم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية	لا تقع على المدقق بعد إصدار البيانات المالية أية مسؤولية لعمل استفسارات تتعلق بتلك البيانات المالية.	لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق الكشوف المالية بعد إشهارها.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية

- مقرر رقم : 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

المبحث الثاني: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام 300، 500، 510.

سنتحدث في هذا المبحث عن أوجه التشابه و الاختلاف من ناحية الشكل والمضمون الحاصلة بين معايير التدقيق الدولية و بين معايير التدقيق الجزائرية، و سنحاول توضيحه في الجداول التالية:

المطلب الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 300

الجدول رقم:(3-7)أوجه التشابه بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 300

إسم المعيار الدولي	إسم المعيار الجزائري
المعيار الدولي للتدقيق- 300- ' التخطيط'	المعيار الجزائري للتدقيق – 300-' تخطيط تدقيق الكشوف المالية'
مجال تطبيق المعيار : الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات التخطيط و عملية تدقيق البيانات المالية، إن هذا المعيار وضع ليناسب التدقيق المتكرر الحدوث، أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التدقيق في حدود أبعد	مجال تطبيق المعيار: يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص تخطيط لتدقيق الكشوف المالية، إن هذا المعيار يخص التدقيقات المتكررة، كما يعالج على حد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

-مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر 2016.

الجدول رقم (3-8) أوجه الإختلاف بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 300

المعيار / وجه المقارنة	المعيار الدولي للتدقيق300	المعيار الجزائري للتدقيق300
اسم المعيار	التخطيط	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
الفهرس	محتوى بفقرات	محتوى بعناوين
المصطلحات	-طبيعة العمل؛	-برنامج العمل؛

	– النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية؛ –طبيعة الإجراءات و توقيتها و مداها؛	– الإطار التنظيمي و القانوني الذي يخضع له الكيان؛ – نطاق الإجراءات
عناصر أخرى	احتوى على عنوان التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى و هي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار و تفسيراته.	لم يحتوي المعيار على مصطلح المواد التفسيرات.
برنامج التدقيق	–على المدقق وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة إجراءات التدقيق المخططة و المطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق؛ –عند إجراء برنامج التدقيق، على المدقق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر اللازمة و مخاطر الرقابة لمستوى الثقة المطلوبة توفيره بإجراءات جوهرية؛ –يجب إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة و برنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لدلك عملية التدقيق، و يكون التخطيط مستمرا خلال مدة التكليف بالتدقيق بسبب التغييرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغييرات الهامة	–طبيعة رزدامة و نطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر المحددة وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 315؛ –إجراء التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعيار االجزائري للتدقيق 330؛ –خلال التدقيق، على المدقق تغيير الإستراتيجية العامة في التدقيق و برنامج العمل كلما اقتضت الضرورة لذلك؛ –على المدقق تخطيط طبيعة رزدامة و نطاق التعليمات التي ستقدم و الإشراف على أعضاء االفريق المكلف بالمهمة، كذلك مراجعة أعمالهم.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر 2016

المطلب الثاني: مقارنة التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 500

الجدول رقم (3–9) أوجه التشابه بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 500

إسم المعيار الدولي	إسم المعيار الجزائري
المعيار الدولي للتدقيق–500–'أدلة الإثبات'	المعيار الجزائري للتدقيق–500–' العناصر المقنعة'

مجال تطبيق المعيار:	مجال تطبيق المعيار:
الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات بكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية، و إجراءات الحصول على هذه الأدلة.	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز و تنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة و مناسبة.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المصادر التالية

- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر 2016

الجدول رقم: (3-10) أوجه الإختلاف بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 500

المعيار / وجه المقارنة	المعيار الدولي للتدقيق رقم 500	المعيار الجزائري لتدقيق رقم 500
اسم المعيار	أدلة المراجعة	العناصر المقنعة
الفهرس	محتوي بفقرات	محتوي بعناوين
المصطلحات	-الموجودات و المطلوبات؛ -الحقوق و الإلتزامات؛ -الحدوث؛ -الاكتمال؛ -التقييم، -القياس؛ -العرض و الإفصاح.	-الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة الموجودة؛ -الحقوق و الواجبات؛ -فصل الفترات؛ -الشمولية؛ -التقييم؛ -الدقة؛ -تصنيف و فهم.
عناصر أخرى	احتوى على عنوان التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى و هي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار و تفسيراته.	لم يحتوي المعيار على المواد التفسيرات.

	–قدم المعيار الدولي تعريفين واضحين للسجلات المحاسبية و خبير الإدارة؛ – لم يتطرق إليها المعيار الدولي؛ – على المدقق أن يكون قد حدد ما إذا كان هناك تغييرات قد حدثت منذ التدقيق السابق، حيث يمكن لهذه الأخيرة أن تؤثر على العناصر الملائمة للتدقيق الحالي. – العناصر المقنعة المتولدة داخليا تزداد موثوقيتها عندما تكون أدلة الرقابة ذات العلاقة الذي يفرضها الكيان فعالة؛ – لم يشر إليه المعيار الدولي.	– لم يتطرق إليها المعيار الجزائري؛ – وضوح تدقيق المعلومات المتضمنة في المحاسبة و المؤيدة إلى إعداد الكشوف المالية، و التي تشكل مصدر مهم للعناصر المقنعة؛ – لم يشر إليها المعيار الجزائري؛ لم يشر إليه المعيار الجزائري؛ –في إطار تقرير المدقق لمصداقية العناصر التي جمعها، على ضرورة اليقظة و تمام الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها، و إذا ارتابه شك عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المصادر التالية:

– مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر 2016

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري مع معيار التدقيق الدولي رقم 510

الجدول رقم:(3–11) أوجه التشابه بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 510

إسم المعيار الدولي	إسم المعيار الجزائري
المعيار الدولي للتدقيق–510–'التكليف بالتدقيق لأول مرة– الأرصدة الافتتاحية'	المعيار الجزائري للتدقيق–510–'مهام المراجعة الأولية– الأرصدة الافتتاحية'
مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدفق لأول مرة، أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر، كما يجب أن يراعي هذا المعيار لكي يكون المدقق على علم بالأمور	**مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق لأول مرة، كما تضاف في الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300و 710.

الطارئة و الالتزامات الموجودة في بدايات الفترة، و بالنسبة إلى إرشادات التدقيق و متطلبات إعداد التقرير المتعلقة بالمقارنات فقد وفرها المعيار الدولي للتدقيق 710.	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر 2016

-قادري عبد القادر، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، جامعة مستغانم، العدد الثاني، ماي 2016، ص 69

الجدول رقم (3-12) أوجه الإختلاف بين معيار التدقيق الدولي والجزائري ذات الرقم 510

المعيار وجه المقارنة	المعيار الدولي للتدقيق رقم 510	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510
اسم المعيار	التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية	مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية
الفهرس	محتوى بفقرات	محتوى بعناوين
المصطلحات	-كفاية الإثبات؛ -السياسات المحاسبية؛ -البيانات المالية؛ -فحص الأوراق؛ -المنشأة.	-العناصر المقنعة؛ -الطرق المحاسبية؛ - الكشوف المالية؛ -تدقيق ملفات العمل؛ -الكيان.
عناصر أخرى	احتوى على عنوان التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى و هي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار و تفسيراته.	لم يحتوي المعيار على مصطلح المواد التفسيرات.
محتوى تقرير مدقق الحسابات	-عنوان التقرير؛ -الموجه إليهم التقرير؛ - الفقرة التمهيدية؛ -مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية؛ - مسؤولية مدقق الحسابات؛ - فقرة الرأي؛	1-مقدمة و تحتوي على: - التذكير بطريقة و تاريخ تعيينه؛ - التعريف بالكيان المعني؛ -ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعينة؛ - الإشارة إلى أن القوائم المالية قد وفقها من طرف الجهاز المؤهل في

	-توقيع مدقق الحسابات؛ -تاريخ مدقق الحسابات؛ - عنوان مدقق الحسابات.	الكيان؛ -التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛ -تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و الملحق عند الإقتصاء. 2-الرأي حول القوائم المالية؛ 3-فقرة الملاحظات.
تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	-رأي غير المتحفظ؛ - الرأي خلاف الرأي غير المتحفظ و يشمل: * الرأي المتحفظ؛ * الرأي السلبي؛ * الامتناع عن إبداء الرأي.	-رأي بقبول؛ -رأي بتحفظ؛ -رأي بالرفض؛
مسؤولية الإدارة	إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد و الفحص العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.	- لم يتم تحديدها بصفة منفصلة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر 2016

-قادري عبد القادر، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، جامعة مستغانم، العدد الثاني، ماي 2016، ص 69

المبحث الثالث: لمحة عن معايير إدارة المخاطر الدولية، 2120 إدرة الخطر، 2100 الحوكمة،1110 الإستقلال التنظيمي، ومقارنتها مع معيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءات التحليلية.

سنتحدث في هذا المبحث عن معايير التدقيق الدولية المتعلقة بإدارة المخاطر معيار 2110 الحوكمة، معيار 2120 إدارة الخطر، معيار 1110 الإستقلال التنظيمي، ومقارنة مع معيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءات التحليلية

المطلب الأول: لمحة عن معيار التدقيق الدولي 2120 إدارة الخطر

أولا: إدارة الخطر

يجب على نشاط التدقيق الداخلي مساعدة المنشأة بتعري وتقييم مواقع الخطر الهامة والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة.

ثانيا:التفسير

مسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة إتخاذ رأي او حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الدي يبين:[1]

1-أهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتتوافق معها.

2-أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقيمها.

3-ان الإستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم إختيارها بما التوافق بين المخاطر ومدى إستعداد المؤسسة لتقبل المخاطر.

[1] خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،2017 ، ص98

4-أن المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيتات المناسبة إلى مختلف الجهات المعنية في المؤسسة بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم.

على ضوء نتائج تقييم المخاطر يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات ويشمل ذلك تقييم مايلي:

1-موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.

2-فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة.

3-حماية الأصول

4-التقيد بالأنظمة والإجراءات واللوائح والعقود.

-يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم إحتمال حدوث الإحتيال وكيف تقوم المؤسسة بإدارة مخاطر الإحتيال.

-في أثناء المهام الإستشارية يجب أن يتحقق المدققون الداخليون من أن المخاطر تتناسب مع المهمة وأن ينتبهو إللى وجود اي مخاطر اخرى

-يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر والتي يكتسبونها من المهام الإستشارية ضمن تقيم لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة.

-عند مساعدة الإدارة في تحديد وتحسين عمليات غدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين الإمتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطرة.

المطلب الثاني: لمحة عن المعيار الدولي للتدقيق 2110 الحوكمة، ومعيار لتدقيق 1110 الإستقلال التنظيمي.

أولا: المعيار 2110 الحوكمة

-يجب على النشاط الدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة و اقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها ،بما يكفل تحقيق الاهداف الاتية:[1]

1. تعزيز الاخلاقيات و القيم المناسبة في المؤسسة .
2. ضمان فاعلية الادارة الاداء و المساءلة على مستوى المؤسسة ككل.
3. ابلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر و الرقابة الى الجهات المناسبة بالمؤسسة .
4. تنسيق الانشطة بين مجلس الادارة والمدققين الخارجيين و الادارة و ابلاغ المعلومات بين تلك الاطراف

-يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم و تنفيذ وفاعلية اهداف وبرامج و انشطة المؤسسة المتعلقةبالقيم الاخلاقية

-يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما اذا كانت حوكمة المعلوماتية بالمؤسسة المتعلقة بالقيم الاخلاقية

-يجب ان تكون اهداف المهمة الاستشارية منسجمة مع القيم و الهداف الكلية للمؤسسة.

ثانيا:1110 الإستقلال التنظيمي

-يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالإضطلاع بمسؤولياته كما يجب ان يتم التحكم في مصادر التهديدات التي تهدد الاستقلالية على مستويات الاختصاص ومستوئ المؤسسة ككل.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص97

-أن يتبع التدقيق الداخلي مباشرة الى مجلس الادارة والادارة العليا وبذلك فإن التدقيق الداخلي:[1]

1-يحتفظ لذاته بإستقلالية وموضوعية بعيدا عن أية تبعية غلى قسم او إدارة او دائرة اونشاط ويجب ان يكون واضحا داخل الهيكلة الادارية للشركة .

2-يضمن الصلاحية لأداء وظيفته والتي تخوله الحصول والاطلاع على جميع البيانات والسجلات والمستندات وأنظمة المعلوماتية المتاحة التي يراها مناسبة للقيام بتدقيق شامل ومعمق.

3-يضمن صلاحية الاتصال والدخول الى وعلى اي ادارة او دائرة او قسم والحرية التامة في القيام بعملها وتقييم المخلفات والافادة عنها.

يضمن الصلاحية والحق في الابلاغ والاتصال المباشر مع مجلس الادارة ولجنة التدقيق وفي التوقيت الذي يجده مناسبا.

5-يضمن الاستقلالية التامة في تخطيط وتنفيذ واعداد التقرير بمعنى جميع مراحل التدقيق.

6-يضمن الاهتمام المباشر والملائم بتقارير التدقيق الداخلي من مختلف المستويات وتضمن إتخاذ القرارات والاجراءات بشأنها من المستويات التنفيذية العليا، وهذا يساعد على المتابعة ويؤمن الابلاغ المناسب.

المطلب الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري520 الإجراءات التحليلية مع معيار التدقيق الدولي 2120 إدارة الخطر

الجدول رقم: (3-13) أوجه التشابه بين معيار الدولي 2120 إدارة الخطر ومعيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءات التحليلية

إسم المعيار الدولي	إسم المعيار الجزائري
المعيار الدولي للتدقيق 2120 إدارة الخطر	المعيار الدولي للتدقيق -520-' الإجراءات التحليلية'
يعالج هذا المعيار:	يعالج هذا المعيار:

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص67

-يجب على نشاط التدقيق الداخلي مساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة	تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لإعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث الغير عادية قصد تعيين الواجبات المطوبة، وكيفية تطبيق رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

-دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA للدكتور خلف عبد الله الوردات.

الجدول رقم (3-14) أوجه الإختلاف بين معيار الدولي 2120 إدارة الخطر ومعيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءات التحليلية

المعيار / وجه المقارنة	المعيار الدولي للتدقيق 2120	المعيار الجزائري للتدقيق 520
المصطلحات	-إدارة المخاطر -تقييم المخاطر؛ -التدقيق الداخلي -المنشأة؛	-الإجراءات التحليلية المادية و الموضوعية؛ -المراقبة المادية؛ -الكيان؛ -الكشوف المالية؛ -المراجعة التفصيلية؛ -العناصر المقنعة.
عناصر أخرى	احتوى على عنوان التطبيق و المواد التفسيرية الأخرى و هي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار و تفسيراته.	لم يحتوي المعيار على مصطلح المواد التفسيرات.
تطبيق الإجراءات التحليلية	-تحديد عمليات إدرة المخاطر ما إذا كانت فعالة أم لا هي مسألة اتخاد رأي او حكم ناتج عن تقييم المدق الذي يبين أن أهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتتوافق معها ،وتحديد المخاطر وتقييمها	-يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق

		الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على المصادر التالية:

- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

-دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA للدكتور خلف عبد الله الوردات

خلاصة الفصل

من خلال مقارنة المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية وتلك المتعلقة بإدارة المخاطر توصلنا إلى أنه ليس هناك اختلافات لها أثر جوهري على المعايير، و إنما هذه الاختلافات هي عبارة عن تعديلات بسيطة قامت بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر تبقى تواجه بعض الصعوبات في الجانب العملي من خلال تتبعنا من خلال المعايير المحلية و الدولية وتلك المتعلقة بإدارة المخاطر و وجدنا أنه يمكن تطبيق المعايير الدولية في الجزائر و أنه يوجد التزام من طرف المحاسبين في تطبيق هذه الأخيرة.

من خلال مقارنتنا لعينة من المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية المتعلقة بإدارة المخاطر و تم التوصل إلى النتائج التالية:

-هناك تطابق في رقم المعيار و لا يوجد تطابق تام بين اسم المعيار.

-المعايير الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية ما يؤكد ذلك الإشارة إلى بعض المعايير الجزائرية للتدقيق كما أشارت هذه المعايير الدولية على الرغم من أنها لم تصدر بعد.

الخاتمة

خـــــاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع كانت هناك أهداف من وراء الدراسة كالتعرف على تطور مهنة التدقيق بالجزائر ومعرفة علاقة التدقيق بإدارة المخاطر بالإضافة إلى التعرف على معايير التدقيق الجزائرية والدولية والتي كانت أساس البحث عن مدى التوافق والإختلاف بين تلك المعايير، معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية. ولمعالجة الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة وكذا إختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، الفصلين الأوليين نظريين والفصل الثالث عبارة عن دراسة مقارنة وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج التي سنقدم من خلالها بعض الإقتراحات. وسيتم إختبار الفرضية وعرض أهم النتائج بالإضافة إلى إدراج بعض التوصيات .

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتيجة المرتبطة بالإشكالية الموضوعة مسبقا كمايلي:

هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، في كثير من المعايير التي تخص جوانب التدقيق الا ان المعايير الجزائرية لم تتناول ادارة المخاطر في معيار مستقل مثل ماهو الحال مع المعايير الدولية.

نتائج الدراسة

على ضوء مما سبق تم إستخلاص بعض النتائج :

-زيادة الإهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر من خلال سن قانون10-01 المتعلق بمهنة التدقيق.

-تسعى الجزائر بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الدولية لضبط وتوجيه عمل المدققين وجعلها تتوافق مع الممارسات الدولية.

-أهمية الأخذ بمعايير التدقيق الجزائرية والدولية ومساهمتها في وضع معايير وإرشادات تساهم بإدارة المخاطر المتعلقة بالمراجعة أو التدقيق.

-بالرغم من التوافق في ببعض معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية إلى أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية وهذا راجع إلى عدم وجود ميكانيزمات التي تساعد على تطبيقها.

-هناك التزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بإعتبار أنها معايير مستوحات من المعايير الدولية للتدقيق.

التوصيات والإقتراحات المرتبطة بالدراسة

أمكنت لنا هذه الدراسة بالخروج بمجموعة من التوصيات وهي:

-تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من خلال زيادة الهيئات والمنظمات والمعاهد المهنية الوطنية التي التي تقوم بإصدار معايير وتشريعات التي تشرف على المهنة.

-ضرورة الإعتماد على المعايير الدولية للتدقيق، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وموجهة لعمل المدققين .

-إقامة ملتقيات دولية ووطنية من أجل فهم سليم لمعايير التدقيق الدولية من قبل الأطراف المعنية والأستفادة من تجارب الدول ذات الواقع المشابه للجزائر.

أفاق الدراسة

سنحاول إعطاء تصورات قد تساهم في إثراء مواضيع ذات الصلة، وتؤسس لرأينا كباحثين في ميدان التدقيق:

-مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية بإدارة المخاطر والرفع من مستوى اداء المراجعين.

-دراسة ما إذا كانت معايير التدقيق الجزائرية كافية لممارسة المهنة في الجزائر.