

International Auditing Standards (ISA) and Algerian Auditing Standards (NAA) Similarities and Differences

Dr. abdelatif harchaou^{1*}

¹: University of Ghardaia (Algeria), harchaoua.abdelatif@univ-ghardaia.dz

Received:22 /02/2024, Published: 10/03/2024

ABSTRACT:

The study aims to compare the Algerian auditing standards (NAA) issued by the National Accounting Council (CNC) with the International Auditing Standards (ISA). In order to address the problem of the study, the research required studying the theoretical part of the Algerian auditing standards.

This study concluded that the difference between the Algerian Auditing Standards (NAA) and the International Auditing Standards (ISA) lies in the formal limits in terms of wording, terminology, and size of expansion, as the International Auditing Standards are more detailed and expanded than the Algerian Auditing Standards (NAA), while they are similar to The extent of conformity in terms of purpose and field of application, however, it must be noted that a common difference appears between most of the standards, which is the allocation of international auditing standards to the public sector in most of the standards, while the Algerian auditing standards (NAA) did not address this part.

Keywords:

Accounting auditing, general auditing standards, international auditing standards, Algerian auditing standards.

"معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) أوجه التشابه والاختلاف"

د. عبد اللطيف حرشاوا¹

¹ مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية، الجزائر، جامعة غرداية harchaoua.abdelatif@univ-ghardaia.dz

الملخص:

تهدف الدراسة إلى مقارنة معايير التدقيق الجزائرية (NAA) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) مع معايير التدقيق الدولية (ISA)، ويهدف معالجة إشكالية الدراسة اقتضى البحث دراسة الجزء النظري للمعايير الجزائرية للتدقيق.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مع معايير التدقيق الدولية (ISA) يكمن في الحدود الشكلية من حيث الصياغة والمصطلحات وحجم التوسع حيث تعد معايير التدقيق الدولية أكثر تفصيلا وتوسعا من معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، بينما تتشابه إلى حد التطابق من حيث الهدف ومجال التطبيق، غير أنه يجب الإشارة إلى ظهور اختلاف مشترك بين أغلب المعايير وهو تخصيص معايير التدقيق الدولية للقطاع العام في أغلب المعايير بينما لم تتطرق المعايير الجزائرية لتدقيق (NAA) لهذا الجزء.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، معايير التدقيق العامة، معايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الجزائرية.

مقدمة:

نشأت الحاجة إلى مهنة التدقيق من خلال تعارض المصالح بين المستفيدين من خدمات التدقيق وأصحاب المؤسسة، وتطورت مع تطور النشاط الاقتصادي حيث مازالت حتى الآن مجالاً للتطوير في الكثير من جوانبها وحظيت المهنة مؤخراً باهتمام كبير عقب الأزمات المالية المتكررة من خلال زيادة الضغوط على الجهات التشريعية والتنظيمية لزيادة الثقة في المهنة والعمل على التقليل من الفروقات الموجودة في الممارسات المهنية.

فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بتطوير معايير التدقيق الدولية، بينما على المستوى المحلي سارت الجزائر في التوجه الدولي لترقية مهنة التدقيق المحاسبية من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحلية، بغية مواكبة التطور الحاصل في باقي دول العالم ويمكن اعتبار معايير التدقيق الدولية (ISA) من أهم المعايير التي تعمل على ضبط ممارسة المهنة، وفي هذا الإطار ونظراً لحاجة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير وتوجيهات ترشد ممارسي المهنة وتحسن من أدائهم عمد المشرع الجزائري إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA).

إشكالية الدراسة: مما سبق يمكن لنا طرح الإشكالية التالية: ما مدى تطابق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مع معايير التدقيق الدولية (ISA) ؟ ويمكن لنا صياغة فرضية البحث على النحو التالي: تتطابق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مع معايير التدقيق الدولية (ISA).

أهداف البحث: يهدف البحث إلى: عرض ومعرفة معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، والتعرف على أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية (NAA) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)؛

منهج البحث: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتأصيل النظري لمختلف المفاهيم المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية، والمنهج المقارن من أجل تحديد أوجه الاختلاف والتشابه لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية.

أولاً: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

يهدف معالجة إشكالية الدراسة اقتضى البحث دراسة الجزء النظري للمعايير الجزائرية للتدقيق

1- عرض إصدارات معايير التدقيق الجزائرية:

صدر في تحقيق للإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2006 بوجود أكثر من 100 دولة يطبقون معايير التدقيق الدولية، حيث هناك دول تبنت المعايير الصادرة عن الإتحاد الدولي دون أي تغيير مثل دولة الشيلي هونكونغ، كينيا، ماليزيا، وهناك بعض الدول التي تبنت معايير التدقيق الدولية بعد إحداث بعض التغيرات عليها من أجل معالجة بعض التناقضات مع

التشريعات المحلية، مثل جنوب إفريقيا، هولندا، نيوزيلندا، السويد، سويسرا، بينما هناك دول تبنت معايير مماثلة للمعايير الدولية مثل المملكة العربية السعودية، المكسيك، اليابان.¹

والجزائر على غرار باقي الدول أصدرت وزارة المالية فيها من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) أربع مقررات تتضمن معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، حيث تبنت الجزائر 16 معيار إلى حد الآن سنعرض ما جاء في كل مقرر الحامل لمعايير التدقيق الجزائرية حسب التسلسل الزمني كالتالي: وفق القرار 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الأولى حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية.

ووفق القرار 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الثانية حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

وفق القرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية النشاط.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

1 Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, note sur les difficultés pratiques et autres considérations liées à l'application de normes internationales d'Audit, 25ème session 4-6 novembre 2008, P.8

وفق القرار 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الرابعة حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:

- ✓ المعيار الجزائري لتدقيق 230 وثائق التدقيق.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة

2- تعريف معايير التدقيق الجزائرية حسب تصنيف التبويب الدولي:

1-2 المبادئ والمسؤوليات:

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معياران معيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" ومعيار 230 "وثائق التدقيق"

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

عالج هذا المعيار الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016 وضع مجموعة من المعايير والإرشادات للاتفاق بين المدقق والزبون على شروط التكليف بالتدقيق بهدف مساعدة مدقق الحسابات في إعداد كتاب التكليف المتعلق بتدقيق البيانات المالية وتثبيت الشروط المتفق عليها في كتاب التكليف، حيث حدد المعيار محتويات كتاب التكليف والتي تتمثل في ضرورة وضع الهدف من تدقيق البيانات المالية وتحديد مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية كما يتم تضمين كتاب التكليف التشريعات والتعليمات التي يلتزم بها المدقق الصادرة عن الهيئات المهنية وتحديد شكل التقرير، والإشارة إلى وجوب الاطلاع على كافة السجلات والوثائق والمستندات التي يطلبها المدقق كما يمكن للمدقق تضمين كتاب التكليف مخطط تنفيذ التدقيق، وطلب تأكيد استلام كتاب التكليف وتحديد طريقة حساب الأتعاب وكيفية تسديدها مع الإشارة إلى ترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين أو خبراء آخرين، وتوضيح كيفية تدقيق الأقسام تابعة في حالة التي يكون فيها المدقق الشركة الأم هو نفسه مدقق الشركة التابعة، في حالة طلب العميل تغيير التكليف يدرس المدقق مدى ملائمة القيام بهذه التغييرات بشرط وجود مبررات معقولة وينسحب في حالة عدم القدرة على تعديل التكليف مع إشعار الإدارة بالأسباب التي دفعته للانسحاب.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"

يهدف هذا المعيار إلى توثيق جميع العمليات المهنية، ولتأكيد بأن إجراءات التدقيق تمت وفق المعايير الدولية للتدقيق وهو ما يعطي أكثر مصداقية لرأي المدقق، وأشار المعيار إلى ضرورة إعداد مستندات التدقيق في الوقت المناسب بالإضافة إلى توثيق أوراق العمل الأساسية التي أعدها المدقق أو التي تحصل عليها أثناء عملية التدقيق وهي على شكل أوراق أو

فيديوهات أو أقراص مضغوطة، كما أشار المعيار إلى العوامل التي تدخل في تحديد شكل ومحتوى توثيق عملية التدقيق.

2-2 تقييم الخطر والاستجابة للأخطار:

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معيار واحد في هذا الصنف 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية في المقرر الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 2016.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

يهدف هذا المعيار إلى التأكيد على ضرورة التخطيط للتدقيق حتى تتم بطريقة فعالة ووضع هذا المعيار مجموعة من النقاط التي يجب مراعاتها أثناء وضع خطة التدقيق الشاملة لزيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق انطلاقاً من التفاهم مع العميل والمعرفة الدقيقة لطبيعة المؤسسة محل التدقيق وفهم النظام المحاسبي لها، وتحديد طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها كما أشار المعيار إلى ضرورة احتواء برنامج التدقيق على أهداف التدقيق المراد الوصول إليها والموازنة الزمنية للقيام بهذه العمليات من خلال تقسيمها على مختل مجالات التدقيق وإجراءاتها.

3-2 معايير أدلة الإثبات:

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة في هذا الصنف سبعة معايير وهي 500 "العناصر المقنعة" 505 "التأكيدات الخارجية" 510 "مهام التدقيق الدولية الأرصدة الافتتاحية" 520 "الإجراءات التحليلية" 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات" 570 "إستمراية النشاط" 580 "التصريحات الكتابية" 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة".

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة".

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول كيفية الحصول على أدلة الإثبات وكميتها ونوعيتها، حيث أشار المعيار إلى ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لمساعدة المدقق في الحصول على نتائج معقولة تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن الكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثباتات بينما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة".

يتناول المعيار الجزائري للتدقيق الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها أثناء الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة فيما يتعلق بالمخزون والمنازعات والمعلومات القطاعية في عملية تدقيق القوائم المالية، حيث يهدف المعيار إلى حصول المدقق على أدلة كافية حول حالة المخزون وحالة الدعوات القضائية المتعلقة بالمؤسسة واستفسار المدقق الحسابات حول الدعاوى والمطالبات القضائية التي تؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"

عالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، حيث أشار المعيار إلى أن التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد كتابي من طرف الغير إلى مدقق الحسابات سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو في أي شكل آخر.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الدولية الأرصدة الافتتاحية"

يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات للمدقق في حالة تدقيق القوائم المالية لأول مرة، حيث أشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق أثناء القيام بالتدقيق لأول مرة للقوائم المالية أن يحصل على أدلة إثبات كافية حول مدى صحة المعلومات المتوفرة في الأرصدة الافتتاحية والأرصدة الختامية لسنة السابقة، بالإضافة إلى التأكد من سلامة تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة وأن أي تغييرات في هذه السياسات قد تم الكشف عنها وفي الحالات التي يجد نفسه المدقق ليس مقتنع بعمل المدقق الذي سبقه له أن يتبع إجراءات أخرى بنفسه.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها والزامية المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء عرض تناسق مجمل الحسابات في نهاية عمل التدقيق، حيث أن هدف المدقق وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية تليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتأكد من تناسق في مجمل بين المعرفة المكتسبة والقوائم المالية، وعرف المعيار الجزائري للتدقيق الإجراءات التحليلية هي تقنية تعمل على تقدير المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية ومقارنة القيم التي سجل في الدفاتر مع القيم التي توقعها المدقق وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"

يتطرق المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، بهدف الحصول على عناصر إثبات كافية تثبت الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إعداد التقرير والمعالجة الصحيحة للأحداث التي علم بها المدقق بعد إصدار تقريره، حيث وضع المعيار أن مدقق الحسابات في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ اعتماد الكشوف المالية غير ملزم بإجراءات التدقيق على الكشوفات المالية بعد تاريخ إصدار قراره، وإذا أعلمت الإدارة المدقق قبل المصادقة على الكشوفات المالية له أن يحدث تعديلات على التقرير بعد مناقشة هذا الأمر معها بينما بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد صدور الكشوف المالية فإن المدقق لا يلتزم بأي إجراء تدقيق على الكشوفات المالية بعد إشهارها.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 570 "إستمرارية النشاط"

يعالج هذا المعيار التزامات التدقيق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بفرضية تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوفات المالية، حيث حسب هذه الفرضية يفترض أن الكيان مستمر في نشاطه في المستقبل، وبذلك يتم تسجيل الأصول والخصوم على أن الكيان قادر على تحقيق أصوله والوفاء بالتزاماته أثناء السير العادي لأنشطة الكيان والهدف وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستغلال أثناء إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى استخلاص نتائج حول وجود عدم اليقين مرتبط بأحداث من شأنها بعث الشك في قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال وتحديد أثر ذلك على تقرير المدقق.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"

يعالج المعيار في إطار تدقيق الكشوفات المالية إلزامية حصول المدقق على تصريحات كتابية من طرف الإدارة بهدف تحديد كيفية حصول المدقق على تصريحات كتابية من طرف الإدارة، كما حدد المعيار المسؤولين الذي تطلب منهم التصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة وللمدقق الحق في الحصول على تصريح كتابي الذي يوضح التزام الإدارة بتحمل مسؤولية إعداد الكشوفات المالية وفق معايير المحاسبة المعمول بها بالإضافة إلى تصريحات كتابية تؤكد فيها الإدارة تقديمها كل المعلومات ذات الدلالة طبقاً لأحكام رسالة المهمة ويمكن للمدقق طلب تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوفات المالية

كما حدد المعيار العناصر الرئيسية للتصريحات الكتابية والمتمثلة في:²

✓ - يطلب المدقق عنوان رسالة المهمة إليه وتضمينها معلومات خاصة تؤرخ وتوقع؛

✓ - يتزامن في العادة تقديم التصريحات الكتابية مع تاريخ تقرير المدقق.

ووضح طريقة التعامل مع تصريحات كتابية المطلوبة وغير متحصل عليها حيث يتعين على المدقق في هذه الحالة إعادة

تقييم نزاهة الإدارة بعد مناقشتها في الامتناع عن تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة واتخاذ التدبير المناسبة

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"

تناول المعيار الجزائري للتدقيق "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وحتى التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، إذ أشار المعيار إلى ضرورة الحصول على تقديرات محاسبية معقولة من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية، ويتم اللجوء إلى التقديرات المحاسبية عندما يستحيل قياس بعض عناصر الميزانية بدقة فيتم تقديرها مما قد يحدث نوع من عدم اليقين وخطر التحيز من الإدارة، ووضع المعيار بعض أمثلة عن حالات التحيز.

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص 4.2

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق".

يتناول هذا المعيار "استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع واختيار عينات التدقيق وإجراء اختبارات منظمة الرقابة واختبارات التفاصيل وتقييم نتائج العينات"³ وتجرى التدقيق على عينة أقل من 100 من البنود المكونة للعنصر بغرض الحصول على أدلة إثبات من أجل تعميمها على المجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، وأشار المعيار إلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار عند تصميم العينة أهداف الاختيار وخصائص المجتمع الذي تؤخذ منه العينة وطبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية الخطأ.

4-2 معايير الاستفادة من عمل الآخرين ونتائج تقرير التدقيق:

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة في هذا الصنف معياران المعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" والمعيار 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

✓ المعيار الجزائري 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلية حيث أن الهدف منه هو تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين وفي حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق، ويهدف المعيار إلى تحديد إمكانية ومدى استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين وفي حالة استخدامها وتحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق ومن أجل معرفة مدى ملائمة أعمال المدقق الداخلي على المدقق الخارجي التأكد من أن:⁴

- العمل أنجز من طرف أشخاص لهم التأهيل والتدريب المني المناسب وأن عمل المساعدين تم الإشراف عليه بالطريقة المناسبة؛

- تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساس معقول لنتائج المتوصل إليها؛

- أنه تم معالجة الاستثناءات التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلية؛

- أن التقارير المنجزة كانت متوافقة مع العمل المنجز؛

- التأكد من تطبيق الإدارة لتوصيات وظيفية التدقيق الداخلية؛

- مدى إمكانية اتصال المدققين الداخليين مع مسيري المؤسسة.

✓ المعيار الجزائري 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

³ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص 18.

⁴ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص 6.

يهدف المعيار إلى ضرورة الاستفادة من عمل خبير آخر أشار المعيار الدولي للتدقيق 620 إلى واجبات المدقق الواجب الالتزام بها أثناء استعانتته بخدمات الخبير، حيث على المدقق أن يقيم كفاءة وموضوعية الخبير قبل الاستعانة به ومن ثم تحديد نطاق عمل الخبير بعد التأكد من أن نطاق عمل الخبير كاف لتقديم أدلة إثبات كافية، وفي الأخير يقوم المدقق بتقييم عمل الخبير ومدى ملائمة وكفاية الأدلة التي تم الحصول عليها من عمله كما شدد المعيار الدولي 620 للتدقيق إلى ضرورة الإشارة إلى عمل الخبير في تقرير التدقيق النهائي.

5-2 معايير نتائج تقرير المراجعة:

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة في هذا الصنف المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بكيفية تشكيل رأي حول القوائم المالية وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث يعبر المدقق عن رأي غير معدل إذا تم إعداد القوائم المالية وفق ما يستدعيه النظام المحاسبي المالي وإذا كانت هناك اختلالات معتبرة أو ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة يعبر المدقق عن رأي معدل.

ثانيا: المقارنة بين معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)

نقوم بمحاولة مقارنة معايير التدقيق الدولية مع معايير التدقيق الجزائرية وهذا من خلال توضيح أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

الجدول رقم (01-01): مقارنة بين معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكذا في الشروط المسبقة لعملية التدقيق والإجراءات المتبعة في تغيير الشروط التكليف بالتدقيق إذا دعت الحاجة إلى ذلك.	-تضمن المعيار الدولي للتدقيق بندا حول كتابة التكليف والشروط التي يجب الاتفاق حولها في القطاع العام وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للتدقيق؛ - لم يشير المعيار الجزائري للتدقيق في شروط عملية التدقيق إلى إمكانية عدم تدوين الاتفاق الخطي لشروط التدقيق في حالة وجود نص قانوني أو نظام يفسر هذه الشروط بتفصيل؛ - تطرق المعيار الجزائري في التدقيق المتكررة إلى ضرورة المصادقة

من الطرفين على رسالة المهمة المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وهو ما لم يذكره المعيار الدولي.	
المعيار الدولي 230 "وثائق التدقيق" والمعيار الجزائري 230 "وثائق التدقيق"	
يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لإعداد وثائق التدقيق.	-لم يتطرق المعيار الدولي إلى كيفية تشكيل ملف التدقيق النهائي وكيفية حماية وحفظ ملفات العمل وكيفية التعامل مع الأحداث التي تقع بعد تقرير المدقق بينما تطرق لها المعيار الجزائري بشئ من التفصيل.
المعيار الدولي 505 "المصادقات الخارجية" والمعيار الجزائري 505 "التأكيدات الخارجية"	
يتفق المعياران في الهدف ومجال التطبيق وفي أغلب العناصر سواء تعلق الأمر بإجراءات الحصول على أدلة إثبات وكيفية التعامل مع رفض الإدارة إستقبال طلبات التأكيد وعدم الرد عليها وتقييم الأدلة المثبتة.	-وضح المعيار الدولي كيفية تطبيقه وفسرها بتفصيل على عكس المعيار الجزائري؛ - تطرق المعيار الدولي إلى قراءة في المعيار 505 المصادقات الخارجية من خلال المعيار 200 بينما لم يشر المعيار الجزائري لذلك نظرا لأن المعيار 200 للتدقيق الجزائري لم يصدر بعد؛ - تطرق المعيار الجزائري لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والسلبي بينما لم يتطرق لها المعيار الدولي.
المعيار الدولي 560 "أحداث لاحقة" والمعيار الجزائري 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"	
يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والإجراءات المطلوبة للأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق التي أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية اعتماد القوائم المالية.	- ذكر المعيار الجزائري حالة واحدة وهي عدم التزام مراجع الحسابات بأي إجراء للمراجعة بعد إشهار القوائم المالية، بينما ذكر المعيار الدولي حالات أخرى مثل حالة معرفة المدقق بواقعة كانت موجودة بتاريخ التقرير؛ - تطرق المعيار الجزائري للتدقيق إلى المجال الذي تجرى فيه عملية التدقيق في حالة الأحداث اللاحقة وهو ما لم يتطرق له المعيار الدولي؛ - ذكر المعيار الدولي وجوب عمل المدقق استفسارات شفوية أو كتابية لمحامي المؤسسة عن الدعاوى والمطالبات وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري.
المعيار الدولي 580 "تصريحات كتابية" والمعيار الجزائري 580 "إقرارات خطية"	
يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة تجاه التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة	-تناول المعيار الجزائري في الفقرة 02 شرح مبسط لتاريخ إعداد القوائم المالية والمصادقة عليها ومفهوم تاريخ تقرير المدقق وهو ما لم يتناوله المعيار الدولي.

	والتصريحات الأخرى وتحديد تاريخ وشكله هذه التصريحات وكيفية التعامل مع امتناع الإدارة عن تقديمها.
المعيار الدولي 500 "أدلة الإثبات" والمعيار الجزائري 500 "العناصر المقنعة"	
-إضافة إلى الاختلافات الشكلية في المصطلحات لم يفسر المعيار الجزائري كيفية تطبيقه على عكس المعيار الدولي الذي تطرق لها غير أن هناك شبه تطابق في المضمون.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة وإجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة.
المعيار الدولي 300 "التخطيط" والمعيار الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	
يظهر الاختلاف الشكلي بين المعياران في المصطلحات كما لم يشر المعيار الجزائري للتدقيق إلى إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية أثناء عملية التخطيط للتدقيق رغم الأهمية التي يكتسبها هذا العنصر.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة والمسائل الإضافية التي تأخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية
المعيار الدولي 510 "عمليات التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية" 510 "مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية"	
-أضاف معيار التدقيق الدولي على معيار التدقيق الجزائري الواجبات المطلوبة في المعيار رقم 330 وذلك في أحد فقراته وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري بحكم عدم صدور المعيار 330 حتى اليوم.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وإجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية.
المعيار الدولي 700 "تكوين رأي وإعداد تقرير حول البيانات المالية" والمعيار الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"	
-إضافة إلى الاختلافات الشكلية في المصطلحات لم يفسر المعيار الجزائري كيفية تطبيقه على عكس المعيار الدولي الذي تطرق لها غير أن هناك شبه تطابق في المضمون؛ -هناك فقرة لم يتناولها المعيار الجزائري والمتمثلة في الفقرة 29 التي تتضمن التقارير المعدلة.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لتأسيس رأي حول الكشوفات المالية.
المعيار الدولي 520 "الإجراءات التحليلية" والمعيار الجزائري 520 "الإجراءات التحليلية"	
-فصل المعيار الجزائري للتدقيق مجال تطبيقه أكثر من المعيار الدولي بينما فصل المعيار الدولي للتدقيق الإجراءات التحليلية بأكثر توسع؛ -تضمن المعيار الدولي للمراجعة بندا حول الإجراءات التحليلية في القطاع العام وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران

الجزائري للمراجعة.	
المعيار الدولي 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة" والمعيار الجزائري 501 اعتبارات خاصة	
لم يتطرق المعيار الجزائري لعنصر جمع العناصر المقنعة لدمم المدينة وهو ما تطرق له المعيار الدولي في الفقرة الثانية.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لجمع العناصر المتعلقة بالمخزونات والقضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية وكل عناصر المعياران.
المعيار الدولي 570 "المؤسسة المستمرة" والمعيار الجزائري 570 "استمرارية الاستغلال"	
لم يذكر المعيار الدولي للتدقيق أمثلة حول الأحداث التي يمكن تشكل حالة عدم اليقين أو أمثلة حول عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في حين ذكر بعضها المعيار الجزائري؛ تضمن المعيار الدولي للتدقيق بندا حول منظور القطاع العام في فرضية استمرار المؤسسة وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للتدقيق.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق
المعيار الدولي 530 "عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى والمعيار الجزائري 530 "السبر في التدقيق"	
-وضح المعيار الدولي في ثلاث ملاحق له أمثلة عن العوامل المؤثرة على حجم العينة سواء تعلق الأمر باختبارات الرقابة أو الإجراءات الجوهرية وأعطى أمثلة عن كيفية انتقاء العينة وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛ - المعيار الدولي أكثر توسعا وتفصيلا في شرحه لجميع العناصر.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق ومفهوم وحجم العينة وكيفية اختيارها ووضع إجراءات التدقيق وتحديد سبب الانحرافات وتقييم نتائج المعاينة.
المعيار الدولي 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية" والمعيار الجزائري 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"	
-أهملت معايير التدقيق الدولية كفية تدقيق التقديرات المحاسبية كون التقديرات تعتمد على حكم مهني في حالة عدم التمكن من تقدير بند معين وهو ما يجعلها عرضة لمخاطر التحريف وهو ما تطرق له المعيار الدولي .	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران.
المعيار الدولي 610 "إستخدام عمل المدققين الداخليين" والمعيار الجزائري 610 "إستخدام عمل المدققين الداخليين"	
-المعيار الدولي أكثر توسعا وتفصيلا من نظيره الدولي؛ - تضمن المعيار الدولي للتدقيق بندا حول منظور القطاع العام في كيفية استخدام عمل المدققين الداخليين وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للتدقيق.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق.

المعيار الدولي 620 "استخدام عمل الخبير" والمعيار الجزائري 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	
يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق.	-المعياران متطابقان من حيث المضمون الاختلاف الوحيد في التوسع والتفصيل الذي جاء به المعيار الدولي أكبر من الشرح والتفصيل المعيار الجزائري.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إصدارات معايير التدقيق الدولية والجزائرية

نلاحظ من خلال الجدول الذي تناول مقارنة بين معايير التدقيق الدولية (IAS) ونظيرتها الجزائرية (NAA) بغية معرفة أوجه التشابه والاختلاف بينهما حيث توصلت المقارنة إلى أن معايير التدقيق الدولية أكثر توسعا وتفصيلا وهو ما تم توضيحه في كل المعايير في الجدول أعلاه كما تجدر الإشارة إلى ظهور اختلاف مشترك بين أغلب المعايير وهو تخصيص معايير التدقيق الدولية للقطاع العام في أغلب المعايير بينما لم تتطرق المعايير الجزائرية لهذا العنصر، لكن ما يمكن تأكيده هو توافق وتطابق مضمون جميع العناصر المكونة للمعايير الجزائرية "16 معيار" الصادرة حتى تاريخ أكتوبر 2018.

-الخاتمة:

تمحور اهتمامنا في هذه الدراسة على عرض الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية، فالتدقيق المحاسبي هو عملية منظمة يعمل على التأكد من مدى مطابقة المعلومات المتحصل عليها من الأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة مع معايير الموضوعية وتقديمها لمستخدميها للاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم، وحتى تتم هذه العملية بطريقة سليمة وسلسة كان لزاما عليها أن تعتمد على معايير تضبط طريقة إجراءها، وكان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سابقا في إصدار معايير التدقيق المتعارف عليها ومع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتطور المعاملات التجارية الدولية عجل الفكر المحاسبي بظهور معايير التدقيق الدولية (IAS).

ومن خلال استقراءنا لمعايير التدقيق في الجزائر نلاحظ الكم الهائل من القوانين والمراسيم التي سعت لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي، وفي إطار الجهود المبذولة لتحقيق التوافق الدولي تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والتي أظهرت توافقا كبيرا مع معايير التدقيق الدولية (IAS) يصل إلى حد التطابق غير أنه يجب الإشارة إلى ظهور اختلاف مشترك بين أغلب المعايير وهو تخصيص معايير التدقيق الدولية للقطاع العام في أغلب المعايير بينما لم تتطرق المعايير الجزائرية لتدقيق (NAA) لهذا الجزء.

- قائمة المراجع:

Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, note sur les difficultés pratiques et autres

considérations liées à l'application de normes internationales d'Audit, 25ème session 4-6 novembre 2008, P.8

² المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص.4.

³ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص.18.

⁴ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص.6.