



جامعة قاصدي مرباح _ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة.

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان :العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم تجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق.

بغوان:

دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية

من اعداد الطالبتين:

- بوميدونة لطيفة.

- جلابي حاجة.

نوقشت بتاريخ من طرف اللجنة: الأستاذ/د.محمد البشير غوالي مشرفا

السنة الجامعية: ٢٠١٩ / ٢٠٢٠



جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة.

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان : العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق.

بعنوان:

دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية

من اعداد الطالبتين:

- بوميدونة لطيفة.

- جلابي حاجة.

نوقشت بتاريخ من طرف اللجنة: الأستاذ/د. محمد البشير غوالي مشرفا

السنة الجامعية: ٢٠١٩ / ٢٠٢٠

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وقل رب أدخلني مدخل صدق وأخرجني مخرج صدق

واجعل لي من لدنك سلطانا نصيرا)

الآية " ٨٠ " من "سورة الإسراء."

شكر وعرفان

بعد الحمد والشكر والثناء على الله العلي القدير الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل **نتوجه** بالشكر والتقدير لأسرتي الفاضلة، وبالشكر العميق من قلوبنا انا وزميلتي للأستاذ المشرف غوالي محمد البشير.

على توجيهاته القيمة ونصائحه التي دلتنا وأرشدتنا طيلة مدة بحثنا هذا، كما لا ننسى السيدة الدكتورة مهاوة امال على مد لنا يد العون والمساعدة من خلال تخصيص جزء من جهدها ووقتها الثمين للرد على أسئلتنا. كما لا ننسى أسرة إدارة قسم العلوم المالية والمحاسبة وكل الأساتذة في القسم الذين ثابروا وسهروا على إرشادنا وتوجيهنا إلى التحصيل العلمي والمعرفي.

اهداء

نهدي ثمرة هذا الجهد إلى والدينا الكريمين أطال الله في عمرهما.

وإلى كل أفراد عائلتنا الكريمتين وإلى الصغيرين احمد ومروان

وإلى كل الأصدقاء نخص بالذكر صديقتنا واختنا سمية

وإلى كل من كان سببا في نجاحنا والمضي قدما

الملخص:

تهدف دراستنا الى معرفة اوجه التشابه والاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NNA بكامل إصداراتها. تم الاعتماد على اراء بعض الدكاترة مختصين في التدقيق وإجابتنا وفك بعض الغموض على أسئلتنا.

وتناولنا في هذه الدراسة النقاط المهمة والشكليات التي تمس الموضوع المراد دراسته، كما توضح لنا ان هناك تطابق شبه تام بين معايير التدقيق الجزائرية NNA ومعايير التدقيق الدولية ISA مع ادخال بعض التعديلات فيها، وبه نخرج بفكره الا وهي ان الجزائر قامت بتبني معايير الدولية كاملة وهذا راجع الاهتمام الجزائر بتطوير مهنة التدقيق ومواكبة باقي الدول.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية، معايير، تدقيق.

Abstract:

Our study aims to know the similarities and differences between the international auditing standards ISA and the Algerian NNA auditing standards in their entirety. We have relied on the opinions of some professional specialized in auditing and our answers and deconstruct some of the ambiguities on our questions. In this study we dealt with the important points and formalities that affect the subject to be studied, and it also shows us that there is an almost perfect match between the Algerian auditing standards NNA and the ISA international auditing standards with the introduction of some modifications. In it, an idea came out, which is that Algeria has fully adopted international standards and this reveals Algeria's interest in developing the auditing profession and keeping pace with other countries

Key words;

Algerian auditing standards, international auditing standards, standard auditing

قائمة المحتويات

| | |
|---|---|
| II | الشكر |
| III | الاهداء |
| IV | الملخص |
| VIII | قائمة المحتويات |
| VIII | قائمة الجداول |
| IX | قائمة الاشكال |
| IX | قائمة الملاحق |
| أ | المقدمة |
| الفصل الاول: عموميات حول معايير التدقيق الدولية والجزائرية | |
| ٣ | المبحث الاول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية |
| ٦٠ | المبحث الثاني: الدراسات السابقة |
| ٦٧ | خلاصة الفصل: |
| الفصل الثاني: مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية. | |
| ٧٠ | المبحث الاول: مقارنة إصدارات الجزائر الاول والثانية لمعايير التدقيق مع نظيرتها الدولية |
| ٧٥ | المبحث الثاني: مقارنة إصدارات الجزائر الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق مع نظيرتها الدولية |
| ٧٩ | الخاتمة: |
| ٨٣ | قائمة المراجع |
| ٨٧ | الملاحق |
| ٩٦ | الفهرس |

قائمة الجداول

| الصفحة | اسم الجدول | الرقم |
|--------|---|-------|
| ١١ | عرض معايير التدقيق الدولية | ٠١ |
| ٣٦ | مراحل تطور التدقيق في الجزائر | ٠٢ |
| ٥٨ | معايير التدقيق الجزائرية | ٠٣ |
| ٧٠ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٢١٠ بنظيره دولي | ٠٤ |
| ٧٠ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٥٠٥ بنظيره دولي | ٠٥ |

| | | |
|----|---|----|
| ٧١ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٥٦٠ بنظيره دولي | ٠٦ |
| ٧٢ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٥٨٠ بنظيره دولي | ٠٧ |
| ٧٢ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٣٠٠ بنظيره دولي | ٠٨ |
| ٧٣ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٥٠٠ بنظيره دولي | ٠٩ |
| ٧٣ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٥١٠ بنظيره دولي | ١٠ |
| ٧٤ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٧٠٠ بنظيره دولي | ١١ |
| ٧٥ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٥٢٠ بنظيره دولي | ١٢ |
| ٧٥ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٦١٠ بنظيره دولي | ١٣ |
| ٧٦ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٦٢٠ بنظيره دولي | ١٤ |
| ٧٦ | مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم ٢٣٠ بنظيره دولي | ١٥ |

قائمة الاشكال

| الرقم | اسم الشكل | الصفحة |
|-------|--|--------|
| ٠١ | مخطط يوضح معايير التدقيق الدولية | ١٠ |
| ٠٢ | الهيئات المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية | ٤٥ |

قائمة الملاحق

| الرقم | اسم الملحق | الصفحة |
|-------|---|--------|
| ٠١ | المقرر رقم ٠٠٢ المؤرخ في ٠٤ فيفري ٢٠١٦ المتضمن معايير التدقيق الجزائرية | ٨٨ |
| ٠٢ | المقرر رقم ١٥٠ المؤرخ في ٠٢ نوفمبر ٢٠١٦ | ٩٠ |
| ٠٣ | المقرر رقم ٢٣ المؤرخ في ١٥ مارس ٢٠١٧ | ٨٩ |
| ٠٤ | المقرر رقم ٧٧ المؤرخ في ٢٤ سبتمبر ٢٠١٨ | ٩١ |

مقدمة

مقدمة:

ان التدقيق عبارة عن فحص للمعلومات واكتشاف الاخطاء والوقوف على عدم الوقوع فيها او تقليصها كما يسعى لتحديد مدى تطابق النتائج بما هو مقرر العمل به مع مراعاة المبادئ المنصوص عليها.

يلعب التدقيق دور مهما في جميع المجالات الاقتصادية باعتباره من مواضيع التي تحظى بأهمية خاصة في اقتصاديات العالم. وباعتباره من الدراسات المتقدمة أكاديميا والبحث فيه يعد خطوه واضافه جديده للمجال الاقتصادي.

ان الظروف الراهنة تتطلب الاهتمام بالخدمات التي يقدمها المدققين للحصول على شفافية أكبر في قوائم المالية لذا سعت وقامت الكثير من المنظمات الدولية والهيئات بإصدار مجموعه معايير تتحكم في هذه المهنة.

والجزائر هي الاخرى قامت بوضع مجموعه من الاصدارات مستوحات من المعايير الدولية للتدقيق تناسب وتلائم مهنة التدقيق فيها.

ومن هنا نطرح الاشكالية التالية:

إشكالية الدراسة:

فيما يكمن الفرق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية؟ وماهي اوجه التشابه والاختلاف؟

الاسئلة الفرعية:

ماهي اوجه التشابه؟

ماهي اوجه الاختلاف؟

فرضية الدراسة:

➤ هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية،

➤ وهناك أوجه اختلاف تميز بينها.

أهمية الدراسة:

تعد هذه الدراسة حسب إطلاع الطالبين مساهمة علمية أي إضافة قيمة علمية.

اهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ يعتبر الهدف الأساسي لهذه الدراسة هي الإجابة على الإشكالية الأساسية.
 - ✓ اعطاء صورة عن تطور مهنة التدقيق في الجزائر.
 - ✓ معرفة أبرز المنظمات الدولية التي تقوم بإصدار المعايير الخاصة بالتدقيق
 - ✓ التعرف على معايير التدقيق الدولية
 - ✓ القاء نظرة على تطور إصدارات معايير التدقيق الجزائرية
 - ✓ التعرف كذلك على معايير التدقيق الجزائرية
 - ✓ العمل على إيجاد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية.
- أسباب اختيار الدراسة:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لأسباب منها:

- أهمية موضوع التدقيق في الجزائر.
- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يترافق مع حداثة العمل بمعايير التدقيق الجزائرية والمستجدات الخاصة بها.
- الرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع كذلك ارتباطه بالتحخصص.

حدود الدراسة:

تتعلق هذه الدراسة بمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة بتاريخ ٠٤ فيفري 2016 والصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 2016 ، وكذلك الصادرة ١٥ مارس ٢٠١٧ الى غاية ٢٤ سبتمبر ٢٠١٨ ومقارنتها بمعايير التدقيق الدولية.

منهج الدراسة:

تستلزم طريق القيام بالبحث استخدام مناهج متنوعة لها علاقة بالموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، حيث تم استخدام المنهج التاريخي في تتبع تطور معايير تدقيق الدولية والجزائرية كما استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي إذ أخذ جانبا كبيرا في البحث وذلك عند دراسة الإطار الفكري لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية إضافة الى ذلك استخدمنا المنهج المقارن عند إجراء الدراسة المقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.

صعوبات الدراسة:

قد واجهنا بعض الصعوبات التي عرقلت من سيرورة هذ البحث ومنها:

- قلة المراجع والمصادر الخاصة بهذه الدراسة.

- قلة التواصل والاتصال في ظل الظروف الراهنة (انتشار وباء كورونا)

هيكل الدراسة:

سوف نقوم بتقسيم دراستنا إلى: مقدمة، فصلين، وخاتمة. حيث قسم البحث حسب المنهجية التالية:

الفصل الأول: الادبيات والنظريات لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية

الفصل الثاني: سيتضمن مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

الفصل الأول

تمهيد:

تعد مهنة التدقيق مهنة جد مطلوبة في الوقت الراهن و هي من المهن التي تعرف تطورا واضحا وهذا في ظل تزايد اقتصاديات الدول العالمية كانت او عربية، وباعتبار التدقيق يسعى الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية المعتمد عليها في اتخاذ القرارات والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وبه نستطيع معرفة الصورة الحقيقية لأي عمل منجز ، كما ان هذه المهنة وبعد التطور الذي عرفته اصبح لا بد من تطوير الاساليب المستخدمة من المدقق لمواكبة مفردات هذا التطور، ومنه تم اصدار معايير تدقيق دولية لتطبيقها والعمل بها اثناء القيام بعملية التدقيق، واستوجب هذا قيام العديد من الدول في التعديل في هذه المعايير لكي تصبح مؤسساتها الاقتصادية قادرة على الدخول في مضمار المنافسة في ظل الاقتصاد العالم الحر، وباعتبار الجزائر كغيرها من الدول سعت للاهتمام بالتدقيق مما نجم عنه اصدارها لمجموعة قوانين تنظمها وفق لمعايير التدقيق الخاصة بها .

بداية مما سبق سنقوم بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي:

المبحث الاول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية

سنتناول في هذا المبحث ماهية معايير التدقيق الدولية والجزائرية والاطلاع على الاصدارات الجزائرية وعرض معايير التدقيق الدولية كما يعرض هذا المبحث الهيئات واللجان التي تصدر هذه المعايير كما سنتطرق الى تطور التدقيق في الجزائر .

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

الفرع الأول: مفهوم وتطور معايير التدقيق الدولية والهيئات المسؤولة عن اصدارها.

اولا: تعريف معايير التدقيق الدولية

لقد تعددت تعريفات معايير التدقيق الدولية واختلفت على حسب الباحثين ولكن كلها انصبت نحو تعريف معايير التدقيق الدولية على الشكل التالي:

عرف كل من سمي الصبان وعبد الوهاب النصر علي معايير التدقيق الدولية على انها إطار متجانس وقابل للتطبيق من مستويات المهنة الدولية التي لا تتعارض بالمرّة على معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم اي دولة من اصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها^١.

حسب توماس وويليام وهنكي هي عبارة عن انماط التي يجب ان يحتذي بها المراجع اثناء ادائه مهنته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها^٢.

معايير التدقيق الدولية هي تلك المعايير التي تهدف الى تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم بحيث تمثل اللغة المشتركة بين المهنيين في مختلف دول العالم وتعبر عن درجه الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق^٣.

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة مقياس الاداء المهني المعايير تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعيه العمل الذي يقوم به المدقق الحسابات^٤.

^١ محمد سمي الصبان وعبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية اليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية دار الجامعة الاسكندرية ٢٠٠٢ صفحة

١٧٦

^٢ توماس وويليام هنكي، نظم الدلوومات المحاسبية لإبازا القرار، دار الدريخ للنشر، الرياض، السعودية ١٩٩٥ ص ٥٢

^٣ زيادي سامي سعيدي يحي اهمية الاعتماد تطبيق الدولية مجلة الحقوق والعلوم الانسانية جامعة زيان عاشور الجلفة العدد ٣٣- ٢٠٠٢

^٤ التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية دار البداية جامعة البترا الطبعة الاولى ٢٠١٢ ص ٤٠

وتعرف معايير التدقيق على أنها مطالب أساسية ملزمة التطبيق لضمان جوده اداء مقبول ومطلوب لتحقيق الاهداف في المحددة كما ورد تعريف اخر لمعايره تدقيق بأنها تمثل ارشادات او دليلا عاما لمساعدته مزاولي المهنة على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند القيام بعملية التدقيق والمعايير تعبر عن الجودة المهنية والواجب اعدادها ¹.

تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي عرف معايير المراجعة بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات ².

كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها: "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة الى محتويات إبداء الرأي" ³.

تعرف معايير تدقيق الدولية على أنها قرائن او قواعد وضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء اليها عند قصور المعايير المحلية وعليك ان المعايير الدولية للتدقيق الانماط لما يجب ان يكون عليه الاداء الفعلي لممارسه المهنة ⁴.

تعريف معايير المراجعة الدولية هي الارشادات او القواعد التي توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه التدقيق والتي يمكن اللجوء اليها قصور معايير المراجعة المحلية وبالتالي فان المعايير الدولية للمراجعة انماط ما يجب ان يكون عليه الاداء الفعلي لممارسه الميناء عبر العالم ⁵.

مفهوم معايير المراجعة الدولية هي القواعد الأساسية التي يتبعها المراجع في عمليه القياس والحكم في اثناء ادائه لمهنته ويتم وضع هذه القواعد بعد مرحله طويله من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعه من المفاهيم الفرضيات التي تدعم وجود هذه القواعد والمعايير ⁶.

تعرف معايير التدقيق الدولية على انها هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهنته والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، وتعرف أيضاً بأنها المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية والمنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم ⁷.

¹ ناظم شعلان جبار التدقيق المحاسبي الدولي والبيئه العراقيه متطلبات التوافق والتطبيق، مقبول للنشر، مجلة القاديسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القاديسية، المجلد ١٨ العدد ٢ سنة ٢٠١٦.

² اشرف بن صغير دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA ماستر جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي ٢٠١٧ صفحة ١٨
³ بين نونة حليلة، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني، مذكرة استكمال ماستر جامعة قاصدي مباح ورقلة ٢٠١٧ صفحة ٠٣.

⁴ سعدي زوهير معايير اعداد تقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية الافاق للدراسات الاقتصادية جامعة ام البواقي الجزائر العدد ٠٣ في ١-٢٠١٧-٠٩

⁵ سميحة عبد الله محجوبي غنية حمري معايير المراجعة الدولية وامكانيه تطبيقها في الجزائر، شهادة نيل ماستر، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ٢٠١٧ صفحة 03

⁶ غراب يوسف معايير المراجعة الدولية واثرها على عمل المحافظ الحسابات، شهادة نيل ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة ٢٠١٥ صفحة ٠٣

⁷ سميحة عبد الله محجوبي غنية حمري معايير المراجعة الدولية وامكانيه تطبيقها في الجزائر، شهادة نيل ماستر، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ٢٠١٧ صفحة 03

ثانيا: تطور معايير التدقيق الدولية والهيئات المسؤولة عن إصدارها

١- تطور معايير التدقيق الدولية

لقد كان لميل الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاضم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة حتى أصبح الموقعون عليها يزيدون على اربعة اخماس دول المعمورة قبل نهاية الالفية الثانية بالإضافة الى تعزيز نفوذ الامم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل اصقاع العالم واكتساح ثورة المعلومات وما ادت اليه من انتشار الحواسيب البريد الالكتروني والانترنت شبكه التواصل الاجتماعي وما يحتاج اليه كل ذلك من تدفق للمعلومات الاقتصادية التي تمثل ماده التجارة الدولية موضوع الصفقات والقرارات المتخذة كل ذلك زاد من الحاجة الى معايير موحده للتدقيق اكثر الحاحا والواقع ان محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بداية القرن العشرين اذ عقد المؤتمر المحاسب الاول في عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية وتوالي عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك الوقت وقد تكلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير المحاسبة الدولية كما تكلفت لجنة ممارسه المراجعة والتدقيق الدولي في وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية ان اسس معايير تدقيق الدولية بدأت عام 1969 من خلال نشر مجموعه من التقارير والابحاث في التدقيق الدولي بواسطه مجموعه ابحاث المحاسبين الدولية استنتت موازنه المعايير في كل من كندا وبريطانيا والولايات المتحدة

وبعد عدة سنوات تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973 وهذا بدوره ولد العديد من المطالبات بضرورة تأسيس لجنة مشابحه تختص بالتدقيق وفي عام 1979 اصدرت لجنة ممارسه التدقيق الدولية اول ارشاد تدقيق دولي حول هدف ونطاق تطبيق البيانات المالية وعندما قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين تحويل الارشادات الى معايير بدأت لجنة ممارسه التدقيق الدولية بمشروع شامل وطويل لتعديل الارشادات ولتقنين معايير التدقيق الدولية وفي عام 1994 قامت لجنة ممارسه التدقيق الدولية بإصدار مجموعه شامله من معايير التدقيق الدولية وقد اصدر مجلس معايير التدقيق الدولية حتى نهاية شهر يناير 2003 سنة 36 معيارا دوليا و 14 بيانا دوليا لمهمه التدقيق وقد تم تصنيفها في 10 مجموعات تسعه مجموعات تخص معايير التطبيق الدولية والمجموعة العاشرة تتضمن بيانات دوليه لمهنة التدقيق لقد استرشدت اللجنة الدولية لمعايير المراجعة التي وضعت هذه المعايير عند تحديد الاهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعه البيانات المالية

مما سبقنا ان اصدار معايير التدقيق الدولية يعتبر خطوه متقدمة نحو تدوين مهنة المراجعة والتدقيق في ظل العولمة الامر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية والباحثين في حق المهنة المراجعة السعيد دائما نحو توفير النوع من التوافق بينها وبين المعايير المحلية وكذلك العمل الدائم المستمر على تحديثها وتطويرها بما يتناسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة وان الاعتماد على معايير المراجعة الدولية سيؤدي الى الحصول على معلومات ماليه ذات مصداقيه على مستوى الدولي ويجعل منها اداة

فعاله لترشيد القرارات الاستثمارية سواء كان ذلك على المستوى الدولي او المحلي لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الاصدارات والتعديلات الى ان وصلت ما هي عليه حالي^١.

ان معايير المراجعة الدولية تشبه معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما في امريكا وعلى الرغم من ذلك فهناك بعض الفروق بينهما وعند ممارسه المراجعة عمليه مراجعه قوائم المالية تاريخيه في امريكا فان المراجع ملتزم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما في امريكا اضافه الى ذلك فعليه ان يلتزم او يحقق اي مطلب اضافي لمعايير المراجعة الدولية^٢.

٢-الهيئات المسؤولة عن اصدار معايير التدقيق الدولية:

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين:

يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المتحدث باسم المهنة عالميا ويعبر عن سلسلة واسعة من المواضيع حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك، وكذلك المواضيع التنظيمية المتعلقة بالمراجعة وإعداد التقارير المالية ويتم ذلك جزئيا من خلال الوصول الى العديد من منظمات، التي تعتمد على أنشطة مهنة المحاسبة الدولية او لها الاهتمام بها، من بين مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين: خدمة المصلحة العامة؛ تعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي؛ المساهمة في تطوير اقتصادات دولية قوية^٣.

ان الاتحاد الدولي للمحاسبين يخدم المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير المنظمات والاسواق ذات اقتصادات قوية ومستدامة، ويدافع عن الشفافية والمساءلة وامكانية مقارنة التقارير المالية، ويساعد على تطوير مهنة المحاسبة وبلغ اهمية وقيمة المحاسبين الى البنية التحتية المالية العالمية تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٧ و يتألف حاليا من أكثر من ١٧٥ عضوا في أكثر من ١٣٠ دولة يمثل ما يقارب ٣ مليون محاسب في الممارسات العامة والتعليم والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة^٤،

قد ظهر الاتحاد اتحاد الدولي نتيجة لمبادرات سنه 1973 يتوافق على انشاءه المؤتمر الدولي للمحاسبين الذين عقد في ميونخ وحضرته ٦٣ هيئة محاسبية تمثل 49 دولة اوكلت له مهمة تطوير وتحسين مهنة المحاسبة وكل ما ي يرتبط بها في العالم بإصدار معايير متجانسه قادره على الخدمات ذات الجودة العالية المصلحة العامة ،يعد الاتحاد منظمه تضم الهيئات المحاسبية التي لا

^١ ناظم شعلان جبار التدقيق المحاسبي الدولي والبيئه العراقيه متطلبات التوافق والتطبيق، مقبول للنشر، مجلة القاديسية للعلوم الادارية والاقتصادية ،جامعة القاديسية ،المجلد ١٨ العدد ٢٠١٦ .

^٢ د حاتم محمد الشيبشيني مدخل معاصر اساسيات المراجعة الطبعة الاول الناشر المكتبة العصرية للنشر والتوزيع مصر ٢٠٠٧ ص ٨٤ و ٨٥

^٣ اسماء حداد اهمية معايير التدقيق الدولية في جودة تقرير المراجع الخارجي شهادة نيل ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة ٢٠١٦ ص ٤٠

⁴ Ifac handbook of international quality Control, Auditing review and realetedservieces copy right december 2018 p 03

تسعى الى الربح غير حكومية وغير سياسييه اذ يبادر هذا الاتحاد الى التعاون مع المنظمات المحاسبية الإقليمية وغيرها من المنظمات العالمية وينسق ويرشد الجهود الرامية الى توفير بيانات ذات قيمة فيه وسلوكيه وتعليميه لمهنة المحاسبة .^١

لقد انبثقت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين اللجنة الدولية لممارسة التدقيق التي عوضت بمجلس المعايير الدولية للتدقيق والتامين في عام ٢٠٠٢، وهي الهيئة المكلفة بإصدار معايير التدقيق الدولية .^٢

اللجنة الدولية: هي الهيئة المهنية المختصة في اصدار وتبويب وشرح وتعديل المعايير الدولية للتدقيق انبثقت من الاتحاد الدولي للمحاسبين الدولي اعطيت لها صلاحية ومسؤولية محددة وهي اصدار مسودات المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد -عند اصدار معيار يحدد تاريخ سريانه وتصاغ لغة المعيار بالإنجليزية ويعطى وقت كاف لترجمته الى اللغات الاخرى عن طريق المنظمات الاعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة .^٣

لقد اصدرت اللجنة الدائمة تمهيدا او مقدمه عن المعايير الدولية للتدقيق ورد بها ما يلي:

- هدف اصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبه دوليه مترابطة استنادا الى قواعد منسقة
- تدرك اللجنة ان الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية او المهنية في كل بلد بدرجه مختلفة تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات المراجعة
- تحاول اللجنة اخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاوله لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير تكون الأولوية للمعايير المتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة الا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عند إذا تطبق في سوره القاف المعايير الدولية
- يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل مراجعه او فحص مستقيم بغرض ابداء الراي المعلومة في المعلومات لأية وحده بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني ويتطلب الامر الالتزام بها كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها المراجع مع كل معيار يتحدث مدى الالتزام به
- تعطى المنظمات في الدول الاعضاء الحق في اعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بالترجمة لنص الانجليزي الصادر عن الاتحاد .^٤

يتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بصور رئيسه بواسطة عمل أصغر اي بواسطة اللجان الفنية الآتية:

لجنة التعليم: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة مهنة التدقيق بالإضافة الى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على ان تخضع بيانات اللجنة لمراقبة المجلس

^١ سعدوني نورة وقانة نورة مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون ١٠-٠١ مذكرة نيل شهادة ماستر جامعة محمد بوضياف مسيلة ٢٠١٧ .
صفحة ١٦ .

^٢ د بكيجل عبد القادر أهمية تبنى المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية مجلة اقتصاديات شمال افريقيا جامعة شلف العدد ١٨ لسنة ٢٠١٨ .

^٣ تامر مزيد اصول تدقيق الحسابات دار المناهج لنشر والتوزيع ٢٠١٧ ص ٢٠

^٤ أسماء حداد أهمية معايير التدقيق الدولية في جودة تقرير المراجع الخارجي شهادة نيل ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة ٢٠١٦ ص ٤١

لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الاعضاء بموافقة مجلس الاتحاد

لجنة المحاسبة الادارية والمالية: تعمل على تطوير المحاسبة المالية والادارية لإيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الاداريين في المجتمع في صورة عامة ولها ان تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد

لجنة القطاع العام: تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الادارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية ولقد اعيت للجنة صلاحية اصدار معايير المحاسبة والمراجعة واعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد¹.

الفرع الثاني: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية وعرضها

اولا: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية:

طلما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة الى أخرى، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول الى معايير دولية، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولي.

إن اللجنة عندما تضع معايير تدقيق دولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، الا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه إذا لزم الامر بحيث تطبق على خدمات مهنية.

يمكن المراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية، طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج القاعداً أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وان حدث فيجب أن يتم الإشارة الى ذلك صراحة في اصدار المعيار.

عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند اصدار معيار دولي للتدقيق:

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولي مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛

¹ بن حواس كريمة د بنية عمر دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير تدقيق الدولية مجلة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات العدد اربعون كانون ٢٠١٦

- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولي تعليقات وراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار¹

ثانيا: عرض معايير التدقيق الدولية:

المعايير العامة: وهي معايير تخص الشخص المدقق المتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله

التدقيق يجب ان يتم من قبل شخص او اشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات، هذا المعيار يعترف بان الشخص مهما كان مؤهلا وقف ان في المجالات الاخرى مثل المجالات المالية والاعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق وهذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبه التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل ان يتمكن من اصدار الحكم الموضوعي بالنسبة لجميع الامور المتعلقة بالتدقيق. فعل المدقق ان يحافظ على استقلاليه الذهنية الظاهرية والفعالية الحسابات حول عادات البيانات المحاسبية يصبح غير لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا الاستقلاليات تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات وفي حاله الشك باستقلاليه المدقق فان ثقه الجمهور ستخفوض نتيجة ذلك على المدقق ان يبذل العناية المهنية المطلوبة اثناء اجراء التدقيق وعند تحضير التقرير هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل انجاز عمله بعنايه عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل الموجز من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيق وتعني العناية المهنية ان اي شخص يقوم بعرض خدماته للأخرين عليه ان يكون مؤهلا وبملاك المتطلبات المهنية اي ان لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن².

معايير الاداء المهني او العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتمديد عمليه التدقيق وتمثل مبادئ التدقيق الذي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة اجراءات التدقيق الاهداف العريض الواجب تحقيقها من استخدام هذه الاجراءات وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة وهي:

- يجب ان يكون العمل مخططا بدقه وان يكون هناك اشراف ملائمه للمدقق على مساعديه؛

- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل اليها كأساس يمكن الاعتماد عليه؛

- الحصول على قرار كافي ملائمه نتيجة لعمليه الفحص والملاءمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن اساسا

سليما يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رايه³

معايير إعداد التقرير: معايير التقرير الأربعة تبين توجيهات المعينة لتحضير تقرير المدقق وتشتمل على يجب ان يشير التقرير ان البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التقرير يجب ان يشير الى الظروف التي لم يتم فيها اتباع

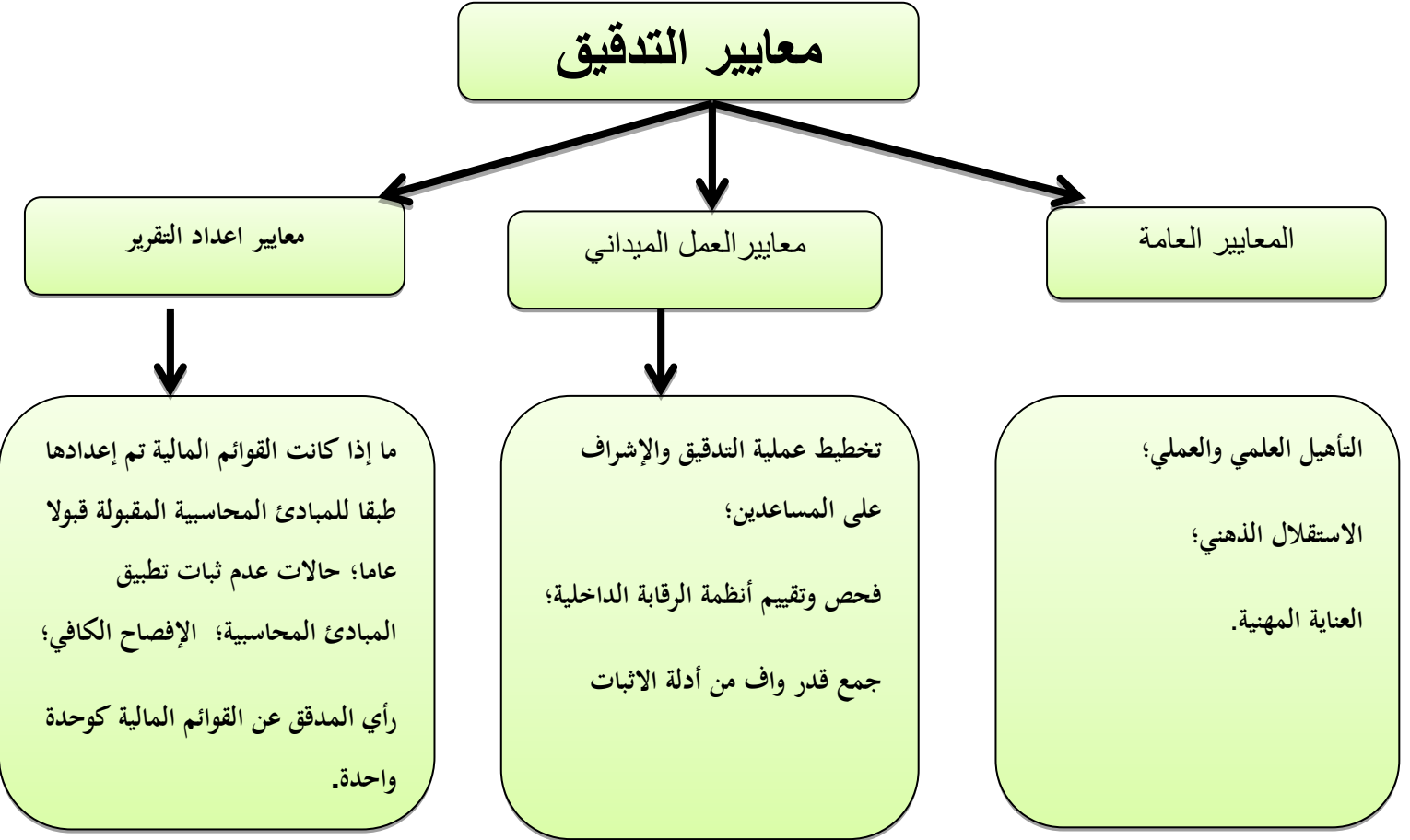
¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية اليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية دار الجامعة الاسكندرية

٢٠٠٢ صفحة ١٧٦

² هادي تميمي مدخل للتدقيق من الناحية العلمية والنظرية دار وائل للنشر الطبعة الثالثة ٢٠٠٦ صفحة ٣٠ و ٣١

³ احمد قايد نورالدين التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية الطبعة الاولى الاردن دار الجنان للنشر والتوزيع ٢٠١٥ صفحة ٢٦

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة تعتبر الايضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية الا اذا ذكر خلاف ذلك من قبل المدقق يجب ان يحتوي التقرير على اعطاء الراي حول البيانات المحاسبية ككل مخالف او عدم اعطاء الراي^١



- الشكل رقم ٠١ مخطط يوضح معايير التدقيق الدولية -

اختار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ٠٩ معايير للمراجعة عام ١٩٨٤ ووافق على المعيار العاشر في عام ١٩٤٩ وخضعت المعايير للتعديل إلا أن الجوهر الأصلي بقي كما هو وقد انشأ المجمع ثلاثة كيانات متعاقبة لوضع معايير التدقيق تتمثل في:

- لجنة إجراءات المراجعة
- لجنة تنفيذية على معايير المراجعة
- مجلس معايير المراجعة من ١٩٧٨ حتى الان ويعتبر هو المسؤول عن وضع معايير المراجعة وتحديد مسؤوليات محافظي

الحسابات وهناك أربعة معايير لإعداد التقارير وهي كالتالي:

^١هادي تميمي مدخل للتدقيق من الناحية العلمية والنظرية دار وائل للنشر الطبعة الثالثة ٢٠٠٦ صفحة ٣١

➤ معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عام

➤ معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عام

➤ قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

➤ معيار إبداء الرأي في القوائم المالية¹

- تتكون المعايير الدولية للتدقيق الصادرة من طرف اللجنة الدولية لممارسات التدقيق ومجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأمين من معيار، من المعيار 200 إلى غاية المعيار، ويعتبر المعيار 200 بمثابة إطار تصوري أو مفاهيمي لهذه المعايير، الذي يتطرق إلى الإطار العام لتدقيق القوائم المالية والمخاطر المرتبطة به، وهدف المدقق . وفيما يلي قائمة المعايير الدولية للتدقيق الصادرة، والمقسمة إلى مجموعات.

موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم ٠١ : عرض معايير التدقيق الدولية

| المجموعة | المجموعة | المجموعة | المجموعة |
|---|--------------------------------------|--|---------------------|
| المصادقات ال خارجية ٥٠٥ | أدلة اثبات المراجع | ١٠٠ الارتباطات بخدمات التأكيد | الامور |
| 510 الارتباطات للمرة الاولى _ مراجعة الارصدة الافتتاحية | | ١٢٠ اطار عمل المعايير الدولية للمراجعة | التمهيدية |
| الاجراءات التحليلية 520 | | ٢٠٠ الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية | مسؤوليات المراجع |
| ٥٣٠ معاينة المراجعة واجراءات اختبارية مختارة اخرى | | ٢١٠ شروط الارتباطات بمهنة المراجعة | |
| مراجعة التقديرات المحاسبية 540 | | لرقابة على جودة عملية المراجعة 220 | |
| الاطراف ذوي العلاقة 550 | | التوثيق (واوراق العمل) 230 | |
| الاحداث اللاحقة 560 | | الغش والخطا 240 | |
| الاستمرارية 570 | | ٢٥٠ دراسة القوانين واللوائح عند اداء عملية المراجعة للقوائم المالية | |
| اقرارات الادارة 580 | | ٢٦٠ الاتصالات في امور المراجعة مع هؤلاء المسؤولين ذوي السلطة بإدارة الشركة | |
| ٦٠٠ الادارة استخدام عمل مراجع | | استخدام | التخطيط |
| ٦١٠ دراسة عمل المراجعة الداخلية | ٣١٠١ التعرف على اعمال وانشطة المنشأة | | |

¹ مسعودي عمر فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق اروحة نيل شهادة دكتوراه جامعة أحمد دراية - أدرار ٢٠١٩ صفحة ٤٣

| | | | |
|--|---|---|------------------|
| ٦٢٠١ استخدام عمل خبير | عمل الآخرين | 320 | |
| 700 تقرير المراجع عن القوائم المالية | استنتاجات وتقرير المراجع | تقييم المخاطر والرقابة الداخلية 400 | الرقابة الداخلية |
| 710 مالاية الارقام المقارنة | | ٤٠١ المراجعة في ظل بيئة نظم معلومات الحاسب الالكتروني | |
| ٧٢٠ معلومات اخرى في مستندات تتضمن قوائم مالية مراجعة | | ٤٠٢ اعتبارات المراجعة المرتبطة المنشآت التي تستخدم تنظيمات خدمية | |
| ٨٠٠ تقرير المراجع عن الارتباطات بعملية مراجعة ذات غرض خاص | المجالات المتخصصة | ٥٠١ ادلة الاثبات في المراجعة | |
| ٨١٠ اختبار المعلومات المالية المستقبلية | | ٥٠١ ادلة الاثبات في المراجعة _ اعتبارات اضافية لبنود محددة | |
| 910 اختبار المعلومات المالية المستقبلية | الخدمات ذات الصلة | | |
| ٩٢٠ الارتباطات بخدمات اداء اجراءات متفق عليها المتعلقة بالمعلومات المالية | | | |
| ٩٣٠ الارتباطات بخدمات إعداد المعلومات المالية اجراءات المصادقات داخل البنك | | | |
| 1000 اجراءات المصادقات داخل البنك | إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية | | |
| ١٠٠١ بيئات نظم المعلومات الالكترونية _ الحاسبات الالكترونية الصغيرة | | | |
| ١٠٠٢ بيئات نظم المعلومات الالكترونية _ الحاسبات الالكترونية المباشرة | | | |
| ١٠٠٣ بيئات نظم المعلومات الالكترونية _ نظم قاعدة البيانات | | | |
| ١٠٠٤ العلاقة بين المشرفين على البنك والمراجعين الداخليين | | | |
| ١٠٠٥ الاعتبارات الخاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة | | | |
| مراجعة البنوك التجارية الدولية 1006 | | | |
| الاتصالات مع الادارة 1007 | | | |
| ١٠٠٨ تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية | | | |

| | |
|--|--|
| نظم المعلومات الالكترونية، خصائص واعتبارات | |
| ١٠٠٩ اساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الالى | |
| ١٠١٠ دراسة الامور البيئية عند مراجعة القوائم المالية | |
| ١٠١١ مضامين الادارة والمراجعين مشكلة عام ٢٠٠٠ | |
| مراجعة الادوات المالية المشتقة 1012 | |

الفرع الثالث: المعايير المعنية بدراسة هذا الموضوع¹

معيير التدقيق الدولي رقم ٢١٠ الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

مجال تطبيق المعيار: يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير إرشادات للاتفاق بين المدقق والعميل على شروط الارتباط بعملية التدقيق وكيفية استجابة المدقق للطلب الذي قد يقدمه العميل لتغيير شروط الارتباط الى شروط يتوفر فيها مستوى أقل من التأكيدات.

كما يهدف الى مساعدة المدقق في اعداد خطاب الارتباط بتدقيق القوائم المالية ويمكن الاستعانة بهذا الارشاد على الخدمات ذات الصلة لأنه قابل للتطبيق عليها الا انه يكون من المفضل اعداد خطابات منفصلة لهذه الخدمات. من مصلحة كل من العميل والمدقق أن يقوم بارسال كتاب التكاليف، ويفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة.

محتويات كتاب التكاليف :

- الهدف من تدقيق البيانات المالية؛
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية؛
- نطاق التدقيق؛
- شكل التقرير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج التكاليف؛
- رسالة تأكيد.
- إضافة الى ذلك يمكن تضمين كتاب التكاليف ما يلي:
- -ترتيبات متعلقة بتخطيط عملية التدقيق؛
- -توقعات باستلام تأكيدات خطية من الإدارة؛

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتاكيادات الاخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في السعودية نشر مكتبة الملك فهد

● - طلب تأكيد شروط التكليف؛

● - أسس احتساب الأتعاب.

● إضافة الى ذلك يمكن تضمين كتاب التكليف ماييلي:

● - ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين اخرين؛

● - ترتيبات تتعلق بارتباط مدققين داخلين؛

● - ترتيبات تتم مع المدقق السابق

إعادة التكليف بالتدقيق: قد يقرر المدقق عدم ارسال كتاب تكليف جديد في كل فترة ومع ذلك فان العوامل التالية تجعل من المناسب ارسال كتاب جديد:

● أي مؤشر يدل على أن العميل قد أساء فهم هذف ونطاق التدقيق؛

● أية تعديل أو شروط خاصة بالتكليف؛

● تغييرات حدثت مؤخرا في الإدارة العليا أو في مجلس الإدارة أو في الملكية؛

● أي تغيير هام في طبيعة أو حجم أعمال العميل؛ متطلبات قانونية

تغيير التكليف:

● على المدقق الذي يطلب منه، وقبل اكمال مهمة التدقيق بتغيير التكليف الى تكليف اخر يتضمن مستوى ثقة أقل، أن يدرس مدى ملائمة قيامه بذلك؛

● على المدقق عدم الموافقة على تغيير التكليف في حالة عدم وجود مبررات معقولة لذلك؛

● إذا لم يستطع المدقق الموافقة على تعديل التكليف ولم يسمح له بالاستمرار بالتدقيق فان عليه الانسحاب من المهمة ودراسة فيما إذا كانت هناك أية التزامات تعاقدية أو غير ذلك يتوجب عليه اشعارأطراف أخرى كمجلس الإدارة. انا مقارنة

المتطلبات :

➤ الشروط المسبقة للمراجعة

➤ الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

➤ عمليات المراجعة المتكررة

➤ قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة

➤ اعتبارات اضافية في قبول الارتباطات .

المعيار الدولي 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 والمعيار الدولي للتدقيق 500 ولا يعالج الاستفسارات المتعلقة بالمقاضاة والمطالبات التي يعالجها المعيار الدولي للتدقيق 501 .

إجراءات التأكيد:

يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول:

- وجود أو عدم وجود شروط وظروف مشرعة أو غيرها مثل ضمانات حسن الأداء أو تمويل، في الاتفاقيات أو الترتيبات المبرمة مع أطراف ثالثة أخرى؛
 - رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من قبل السلطة التشريعية،
 - استمرارية أهلية الأفراد لتلقي رواتب التقاعد، أو مساعدات الدخل أو المدفوعات السنوية أو غيرها من المدفوعات المستمرة؛
 - وجود صفقات جانبية مع موردين لإرجاع السلع مقابل ائتمان بهدف استخدام تمويل يمكن أن يسقط يزول في فقرة لاحقة، بدون ارجاع تلك السلع .
- المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الهيئة الخاضعة للرقابة قد تزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من الأدلة التي تتضمنها السجلات المحاسبية الداخلية أو اقرارات الإدارة ، و بذلك يعرف التأكيد الخارجي بأنه رد خطي على المدقق من قبل طرف ثالث في صيغة ورقية أو عن طريق وسيط الكتروني أو غيره، ونظرا لحجم الحكومات وتعقيدها فان على المدقق أن يكون يقضا للتأكد من أن طلبات التأكيد الخارجي يتم توجيهها الى أطراف ثالثة(أخرى) مستقلة عن الهيئة الخاضعة للرقابة وأن الردود موثوق منها في ضوء العلاقة بين الهيئة الخاضعة للرقابة والطرف المؤكد.

المتطلبات:

- اجراءات المصادقة الخارجية
- رفض الادارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة
- نتائج اجراءات المصادقة الخارجية
- المصادقات السلبية
- تقويم الادلة التي تم الحصول عليها

المعيار الدولي للتدقيق " 560 " الأحداث اللاحقة

مجال تطبيق المعيار : الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، وان مصطلح (الأحداث اللاحقة) في هذا المعيار يستعمل للإشارة الى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق.

أحداث تقع لغاية تقرير المدقق:

على المدقق إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق، والتي قد تتطلب اجراء تسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم تشخيصها؛ ان إجراءات تشخيص الأحداث التي قد تتطلب اجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، والتي يتم القيام بها في أقرب وقت ممكن لتاريخ تقرير المدقق تتضمن تدقيق الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت، كما تتضمن الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل اصدار البيانات المالية:

- لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل أي استفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق؛
 - عند اطلاع المدقق، بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل اصدار البيانات المالية، على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب عليه دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة الى تعديل
 - في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل
- حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل اصدار البيانات المالية:

- لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل أي استفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق؛
- عند اطلاع المدقق، بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل اصدار البيانات المالية، على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية،
- يجب عليه دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة الى تعديل
- في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل.

حقائق مكتشفة بعد اصدار البيانات المالية :

لا تقع على المدقق بعد اصدار البيانات المالية أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك البيانات المالية.

المتطلبات :

- الاحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع
- الحقائق التي تصبح معروف لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ اصدار القوائم المالية

➤ الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد اصدار القوائم المالية

المعيار الدولي للتدقيق " 580 " اقرارات الادارة

مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول استخدام اقرارات الإدارة، والإجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم وتوثيق اقرارات الإدارة والاجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقلصم الاقرارات المناسبة

اقرارات الإدارة كدليل اثبات:

- على المدقق أن يحصل على اقرارات خطية من الإدارة حول أمور هامة للبيانات المالية في حالة يتعذر فيها وجود أدلة اثبات أخرى كافية؛
- خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة اقرارات الى المدقق اما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الاقرارات تتعلق بأمر هامة للبيانات المالية فان المدقق سوف يحتاج الى :
 - طلب أدلة اثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المنشأة
 - تقييم فيما إذا كانت الاقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الاثبات الأخرى التي تم الحصول عليها ومن ضمنها الاقرارات الأخرى.
- في حالة تناقض اقرارات الإدارة مع أدلة اثبات أخرى، على المدقق أن يستقصي أسباب ذلك وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصادقية الاقرارات الأخرى المقدمة.

العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة:

- عند طلب إقرار الإدارة، يطلب المدقق أن يعنون الكتاب اليه، وأن يتضمن معلومات خاصة، ويؤرخ ويوقع بشكل مناسب؛
- يؤرخ كتاب التمثيل عادة بنفس تقرير التدقيق ومع ذلك وفي ظروف معينة فقد يتم الحصول على إقرار الإدارة منفصل يتعلق بمعاملات خاصة أو أحداث أخرى خلال اجراء عملية التدقيق أو في تاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق.

المتطلبات :

- الادارة التي تطلب منها الافادات المكتوبة
- الافادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الادارة
- الافادات المكتوبة الاخرى
- تاريخ الافادة المكتوبة والفترات التي تغطيها
- شكل الافادات المكتوبة .

الشك في امكانية الاعتماد على الافادات المكتوبة وعدم تقلصم الافادة المكتوبة المطلوبة .

المعيار الدولي للتدقيق " ٣٠٠ " التخطيط

مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات التخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، ان هذا المعيار وضع ليناسب التدقيق متكرر الحدوث، أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط الى حدود أبعد مما سيناقش غي هذا السياق.

تخطيط العمل:

- ان التخطيط الملائم لعمل المدقق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، وأن المشاكل المحتملة قد حددت، وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة كما يساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الاخرين والخبراء
 - ان مدى التخطيط سوف يختلف استنادا الى حجم المنشأة، وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المدقق مع المنشأة ومعرفته بطبيعة العمل؛
 - قد يرغب المدقق بمناقشة أجزاء من خطة التدقيق الشاملة وبعض إجابات التدقيق مع لجنة التدقيق في المنشأة أو الإدارة أو الموظفين، وذلك لتطوير فعالية وكفاءة عملية التدقيق ولتنسيق إجابات التدقيق مع أعمال موظفي المنشأة ومع ذلك فان خطة التدقيق الشاملة وبإرجح التدقيق تبقى من مسؤولية المدقق.
- الأمر التي تأخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة:

- طبيعة العمل؛
- النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- المخاطر والاهمية النسبية؛
- طبيعة الإجراءات وتوقيفها ومداهها؛
- المخاطر والاهمية النسبية؛
- طبيعة الإجراءات وتوقيفها ومداهها؛

المتطلبات :

- اشراك الاعضاء الرئيسيين بفريق الارتباط
- الانشطة المبدئية للارتباط
- أنشطة التخطيط
- التوثيق

➤ الاعتبارات الاضافية

ارتباطات المراجعة لأول مرة

المعيار الدولي للتدقيق " ٥٠٠ " أدلة الاثبات :

مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية، واجراءات الحصول على هذه الأدلة.

- ان البيانات المالية هي الصادرة عن الإدارة ويمكن تصنيفها كما يلي:

الوجود: ان الموجودات والمطلوبات موجودة في تاريخ معين؛

الحقوق والالتزامات: ان الموجودات والمطلوبات تخص المنشأة في تاريخ معين؛

الحدوث: ان المعاملة أو الحدث الذي تم يخص المنشأة خلال الفترة؛

الاكتمال: ليست هناك أي موجودات أو مطلوبات أو معاملات أو أحداث لم تسجل، وليس هناك أية بنود لم يفصح عنها خلال الفترة؛

التقييم: ان الموجودات أو المطلوبات قد سجلت بقيمتها المناسبة؛

القياس: ان المعاملة أو الحدث قد سجل بمبلغ مناسب، وأن الإيرادات والمصروفات قد حملت على الفترة المناسبة؛

- العرض والافصاح: ان البند قد تم الإفصاح عنه وصنف وشرح بموجب الإطار الملائم للتقارير المالية.

إجراءات الحصول على أدلة الاثبات:

- يتضمن الفحص اختبار السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة، ويوفر فحص السجلات والمستندات أدلة اثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها ومصدرها وعلى الفعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها؛
- تتضمن الملاحظة النظر الى المعالجة أو الاجراء الذي يقوم به اخرون مثلا، ملاحظة المدقق لعمليات التعداد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة أو ملاحظة أداء إجراءات الضبط الداخلي؛
- المصادقة قد تتضمن الإجابة على استفسار لتعزيز المعلومات، مثلا من المعتاد أن يطلب المدقق مصادقة مباشرة لحسابات تحت التحصيل بواسطة الاتصال بالمدنيين.

المتطلبات :

➤ ادلة المراجعة الكافية والمناسبة

➤ المعلومات التي يتم استخدامها كادلة مراجعة

➤ اختيار بنود لاختبارها للحصول على ادلة مراجعة

➤ عدم اتساق ادلة المراجعة او الشكوك في امكانية الاعتماد عليها .

المعيار الدولي للتدقيق " ٥١٠ " التكاليف بالتدقيق لأول مرة الأرصدة الافتتاحية

مجال تطبيق المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدقق لأول مرة، أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق اخر، كما يجب أن يراعى هذا المعيار لكي يكون المدقق على علم بالأمور الطارئة والالتزامات الموجودة في بداية الفترة، وبالنسبة الى إرشادات التدقيق ومتطلبات اعداد التقرير المتعلقة بالمقارنات فقد وفرها المعيار الدولي للتدقيق ٧١٠ .

إجراءات التدقيق:

● ان كفاية وملائمة الاثبات التي سوف يحتاج المدقق الى الحصول عليها والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية تعتمد على عدة أمور منها:

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة؛

- هل أن البيانات المالية للفترة الحالية قد تم تدقيقها،

- وان كانت كذلك فهل أن تقرير المدقق كان معدلا؛

- طبيعة الحسابات ومخاطر الأخطاء الجوهرية في بيانات الفترة الحالية.

● يحتاج المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة وأن هذه السياسات قد تم تطبيقها بشكل ثابت في البيانات المالية للفترة الحالية، وفي حالة وجود أي تغييرات في السياسات المحاسبية أو في تطبيقها فعلى المدقق أن يراعى فيما إذا كانت مناسبة وتم أخذها بعين الاعتبار والافصاح عنها بشكل دائم؛

- في حالة تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مدقق اخر، فان المدقق الحالي قد يستطيع الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية وذلك بفحص أو ارق عمل المدقق السابق، وفي مثل هذه الحالات على المدقق أن يراعى أيضا كفاءة واستقلالية المدقق السابق، وفي حالة كون تقرير المدقق السابق معدلا، على المدقق أن يعطي عناية خاصة في الفترة الحالية للأمور التي نتج عنها هذا التعديل.

نتائج التدقيق واعداد التقرير:

يجب أن يتضمن تقرير المدقق:

● رايًا متحفظًا؛

● عدم ابداء الراي.

المتطلبات :

- اجراءات المراجعة
- استنتاجات المراجعة واعداد التقرير

المعيار الدولي للتدقيق " ٧٠٠ " تقرير المدقق حول البيانات المالية

مجال تطبيق المعيار: يهدف المعيار الى وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر

نتيجة التدقيق الذي تم من قبل مدقق مستقل لبيانات المنشأة، وان كثيرا من الارشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك التقارير الخاصة بالبيانات المالية.

العناصر الأساسية في تقرير المدقق:

- عنوان التقرير؛
- الجهة التي يوجه اليها التقرير؛
- الفقرة الافتتاحية او التمهيدية تضم:
- تحديد البيانات المالية المدققة؛
- بيان مسؤوليات إدارة المنشأة ومسؤولية المدقق.
- فقرة النطاق شرح لطبيعة عملية التدقيق؛
- فقرة الراي وتحتوي على ابداء الراي حول البيانات المالية؛
- تاريخ التقرير؛
- عنوان المدقق؛
- توقيع المدقق.

المتطلبات :

- الاعترافات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط
- الاعترافات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها
- الاعترافات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الراي واعداد التقرير.

المعيار الدولي رقم ٢٣٠ وثائق التدقيق

نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليه المراجع علق بإعداده لتوثيق اعمال مراجعه القوائم المالية ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمه بمعايير المراجعة التي تتضمن متطلبات مشاهدات خاصه بالتوفيق ولا تحدي المتطلبات التوثيق الخاصة المحددة بموجب معايير المراجعة الاخرى من تطبيق هذا المعيار وقد تحدد الأنظمة اللوائح متطلبات توثيق اضافية.

الهدف من المعيار:

هدف المراجع هو اعداده للتوثيق بحيث يوفر:

أ. سجلا كافيا ومناسبا لتقرير المراجع

ب. ادله على ان المراجعة تم التخطيط لها وتنفيذها المتطلبات معايير المراجعة نظاميه والتنظيمية المنطبقة.

المتطلبات: كتاب سعودية

➤ اعداد توثيق اعمال المراجعة اولا بأول:

يجب على المراجع القيام بتوفيق اعمال المراجعة في الوقت المناسب حسب الحال

➤ توثيق اجراءات المراجعة المنفذة وادله المراجعة التي تم الحصول عليها:

- يجب على المراجع توثيق لأعمال المراجعة بشكل كاف يمكن خبيراً ليس له اتصال سابق بالمراجعة من تفهم ما يلي:
 - طبيعة توقيت ومدى اجراءات المراجعة المناسبة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة
 - نتائج اجراءات المراجعة المنفذة ادله المراجعة التي تم الحصول عليها
 - الامور مهمه التي نشأت اثناء المراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل اليها بشأنها والاحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للوصول الى هذه الاستنتاجات
- عند توفيق طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة المنفذة يجب على المراجع تسجيل:
 - الخصائص للبنود او الامور التي تم اختبارها
 - الشخص القائم بعمل المراجعة وتاريخ الانتهاء من العمل
 - الشخص الذي قام بفحص اعمال المراجعة المنفذة وتاريخ ومدى هذا الفحص
- يجب على المراجع التوثيق المناقشات حول الامور المهمة ما الإدارة والمكلفين بالحكومة وغيرهم بما في ذلك طبيعة الامور المهمة التي تمت مناقشتها وتوقيت حدوث هذه المناقشات الجهة التي تمت المناقشة معها
- إذا تعرف المراجع على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي توصل اليه بشأن امر مهم فيجب عليه توثيق الكيفية التي تم بها التعامل مع عدم الاتساق

➤ تجميع ملف المراجعة النهائي:

- يجب على المراجع تجميع وتوثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة استكمال العملية الإدارية لتجميع ملف المراجعة النهائية بحسب الحال تاريخ تقرير المراجع
- بعد استكمال عملية تجميع ملف المراجعة النهائي يجب على المراجع عدم حذف او الغاء اي توثيق لأعمال المراجعة من اي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها
- في ظروف اخرى غير تلك المشار اليها في ال فقرة ١٣ حيث يجد المراجع ضرورة لإدخال تعديل على توثيق موجود لأعمال المراجعة اضافة توثيق جديد بأعمال المراجعة بعد استكمال عملية تجميع ملف المراجعة النهائي فانه يجب على المراجع بصرف النظر عن طبيعة التعديلات او الاضافات توفيق ما يلي:
 - الاسباب المحددة وراء اجراء هذه التعديلات الإضافات؛
 - متى ومن قام بإجراء ومراجعته هذه التعديلات؛

معييار تدقيق الدولي رقم ٥٠١ ادله المراجعة اعتبارات محدده لبنود مختاره

نطاق تطبيق المعيار:

يتناول هذا المعيار اعتبارات محدده من قبل المراجع عند الحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة وفقا لمعييار المراجعة ٣٣٠ ومعييار المراجعة ٥٠٠ ومعايير المراجعة الاخرى ذات الصلة فيما يتعلق بجوارب معينه للمخزون والدواء القضائية والمتطلبات التي تكون المنشأة طرفا فيها والمعلومات القطاعية عند مراجعته القوائم المالية.

الهدف من المعيار:

هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة فيما يتعلق ب:

- وجود المخزون وحالته
- اكتمال الدعاية القضائية هو المتطلبات التي تكون المنشأة طرفا فيها
- عرض المعلومات القطاعية والافصاح عنها وفقا لأطار التقرير المالي المنطبق

المتطلبات:

➤ المخزون:

- إذا كان المخزون ذا اهمية نسبيا للقوائم المالية فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته من خلال:
 - حضور الجرد الفعلي للمخزون ما لم يكن ذلك غير عملي؛

- تنفيذ اجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقه نتائج الجرد الفعلي المخزون؛

- تم القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ اخر بخلاف تاريخ قوائم ماليه فيجب على المراجع بالإضافة الى الاجراءات التي تطلبها الفقرة ٤ تنفيذ اجراءات مراجعه للحصول على ادله مراجعه بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية قد تسمح تسجيلها بشكل سليم
- إذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعه فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي او ملاحظاتها في تاريخ بديل وتنفيذ اجراءات مراجعه لمعاملات الفترة الفاصلة
- حضور الجرد الفعلي المخزون الغير ممكن عمليا فيجب على المراجع تنفيذ اجراءات مراجعه بديله للحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة حالته وإذا كان ذلك غير ممكن فيجب على المراجع التعديل الراي فيه تقريره تقلي معيار المراجعة ٧٠٥
- إذا كان المخزون الذي في حياز الطرف الثالث وتحت سيطرته مهما نسبيا بالنسبة للقوائم المالية يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته

➤ الدعاوى القضائية والمتطلبات

➤ المعلومات القطاعية

معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ العينات في المراجعة

نطاق تطبيق المعيار:

- عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ اجراءات المراجعة ويتناول استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينه المراجعة عند تنفيذ اختبارات ادوات الرقابة واختبارات التفاصيل وعند تقويم النتائج من العينة

- يعد هذا المعيار مكملا لمعيار المراجعة ٥٠٠ الذي يتناول بشأن تصميم وتنفيذ اجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من ادله مراجعه المناسبة ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقوله تشكل اساسا لراي المراجع ويوفر معيار مواجهه ٥٠٠ ارشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع الاختيار بنود لاختبارها حيث تعد العينات في المراجعة احدى تلك الوسائل.

الهدف من المعيار:

يتمثل هدف المراجع عند استخدام العينات في المراجعة في توفير اساس معقول للمراجع استنتاجات بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة.

المتطلبات:

- تصميم العينة وحجمها واختيار بنود للاختبار:
- عند تصميم عينه المراجعة يجب على المراجع ان يأخذ في الحسبان الغرض من اجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة؛
- يجب على المراجع التحديد حجم العينة بشكل كافي لتخفيض خطر العينة في مستوى منخفض بشكل معقول؛
- يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث يتاح لكل واحد عينة في المجتمع الفرصة للاختيار؛
- تنفيذ اجراءات المراجعة:
- يجب على المراجع تنفيذ اجراءات مراجعه مناسبه للغرض منها لكل بن تم اختياره
- إذا كانت اجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المختار فيجب على المراجع تنفيذ الاجراءات على بند بديل
- إذا لم يكن المراجع قادرا على تطبيق اجراءات المراجعة المصممة او اجراءات بديله مناسبه على البند المختار عليه معالجه هذا البند على انه انحراف عن ادله الرقابة المحددة (في حاله اختيارات ادوات الرقابة) او تحريف (في حالة اختبارات التفاصيل)
- طبيعة الانحرافات والتعريفات وسببها:
- يجب على المراجع ان يتحقق طبيعته سبب اي انحرافات او تحريفات تم اكتشافها وان يقوم تأثيرها المحتمل على الغرض من اجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الاخرى.
- في الظروف النادرة للغاية عاف المكتشف في العين يعد حاله شاده فيجب عليه الحصول على درجه مرتفعة من التأكد بان ذلك التعريف او الانحراف لا يمثل المجتمع واجب على المراجع الحصول على هذه الدرجه عندما يرى المراجع ان التعريف او الانحرافات المرتفعة من التأكد من خلال التنفيذ اجراءات مراجعه اضافيه للحصول على ما يكفي من ادله مراجعه المناسبة لان التحريف او الانحراف لا يؤثر على ما تبقى من المجتمع.
- تعميم التحريفات:
- يجب على المراجع التقييم:
 - نتائج العينة
 - ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر اساسا معقولا للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي قد تم اختياره
- تقييم نتائج عينات المراجعة.

معياري تدقيق الدولي رقم ٥٤٠ مراجعته التقديرات المحاسبية

نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجعة ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والا فصاحات ذات العلاقة عند مراجعته القوائم المالية تحديد توسع لتناول كيفية تطبيق المراجعة ٣١٥ ومعياري المراجعة ٣٣٠ ومعايير المراجعة الاخرى ذات الصلة التي سيتم تطبيق وظيفة يتعلق بالتقديرات المحاسبية كما يتضمن ايضا متطلبات وارشادات بشأن تحريفات التقديرات المحاسبية الفردية مؤشرات التحيز المحتمل للإدارة.

الهدف من المعيار:

هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:

- التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في القوائم المالية سواء المثبتة او المفصح عنها تعد معقوله.
- الإصلاحات ذات العلاقة في القوائم ماليه تعد كافييه في سياق إطار التقرير المالي للمنطبق

- متطلبات:

- اجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة
- عند تنفيذ اجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة وفقا لما يتطلبه معيار المراجعة ٣١٥ يجب على المراجع الحصول على فهم لما يلي لتوفير اساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية تقديرات المحاسبية وتقديرها:
- متطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية بما في ذلك لأصحاب العلاقة.
- كيفية تحديد الإدارة لتلك المعاملات والاحداث والاوزاع التي قد تؤدي الى الحاجة للتقديرات المحاسبية التي سيتم اثباتها او الافصاح عنها في القوائم المالية وعند الحصول على هذا الفهم يجب على المراجع اجراء استفسارات من الإدارة بشأن التغيرات في الظروف التي قد تؤدي الى تقديرات المحاسبية جيده او النظر في التقديرات الموجودة.
- كيفية اجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية وفهم البيانات التي تستند اليها بما في ذلك:
- الاسلوب المستخدم في اجراء التقدير المحاسبي بما في ذلك بحسب الحال النموذج المستخدم.
- ادوات الرقابة الملائمة
- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير
- الافتراضات التي تحكم التقديرات المحاسبية
- وإذا كان هناك تغير لو كان ينبغي من الفترة السابقة في الاساليب المستخدمة في اجراءات التقديرات المحاسبية كذلك فلماذا.

- ما إذا كانت الإدارة اتقدر التأثير عدم التأكد التقدير وإذا كان كذلك فكيف تم هذا التقدير.
- يجب على المراجع فحص نتيجة التقديرات المحاسبية المصممة في القوائم المالية لفته سابقة او اعاده التقدير لاحق لها لغرض الفترة الحالية بحسب الحال ان طبيعة ومدى فحص المراجع يؤخذ في الحسبان طبيعة التقديرات المحاسبية اذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من هذا الفحص ستكون ذهبت الى لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية للتقديرات المحاسبية المعدة في القوائم المالية للفترة الحالية وتقديرها ومع ذلك لا يهدي في الفحص الى التشكيك في الاحكام الصادرة في الفقرات السابقة الذي استندت الى المعلومات المتاحة في ذلك الوقت.
- تحديد مخاطر التعريف الجوهرية وتقديرها:
- عند تحديد مخاطر تحريف الجوهرية وتقديرها وفقا لما يتطلبه معي المراجعة ٣١٥ يجب على المراجع تقويم درجه عدم تقدير المصاحب لتقدير محاسبي.
- يجب على المراجع ان يحدد وفقا لحكمه ما اذ كان اي من تلك التقديرات المحاسبية التي قد تم تحديدها تحتوي على عدم تأكد مرتفع للتقدير ينشأ عنه مخاطر مهمه.
- الاستجابات لمخاطر التعريف الجوهرية المقدرة:
- استنادا الى مخاطر التعريف الجوهرية المقدرة يجب على المراجع التحديد:
- * وإذا كانت الإدارة قد طبقت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقدير المحاسبي بشكل مناسب.
- * ما إذا كانت الاسباب المستخدمة لأجراء التقديرات المحاسبية مناسبة وانه قد تم تطبيقها بشكل ثابت وما إذا كانت التغيرات اين وجدت في التقديرات المحاسبية اوفي الاسلوب المستخدم في اجراءها عن الفترة السابقة مناسبة للظروف.
- في استجابة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهرية وفقا لما يطلبهم عيال مراجعه ٣٣٠ يجب ان يقوم المراجعة بواحد او أكثر مما يلي (اخذن في الحسبان طبيعة التقدير المحاسبي):
- * تحديد ما إذا كانت الاهداف التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع توفر ادله مراجعه فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي.
- * اختبار كيفية اجراء الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي تستند اليها وعند القيام بذلك يجب على المراجع ان يقوم ما إذا:
- أ) كان اسلوب القياس استخدم مناسباً للظروف
- ب) كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقوله في ضوء اهداف القياس في إطار التقرير المالي المنطبق
- * اختبار الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة على كيفية اعداد الإدارة للتقدير المحاسبي الى جانب الاجراءات الأساسية المناسبة
- * بناء تقدير او ماذا لتقويم تقدير الإدارة المحدد ولهذا الغرض:

أ) إذا استخدم المراجع افتراضات او طرقا تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة يجب عليه الحصول على فهم كافي للافتراضات او طرق الإدارة لأثبت ان تقديم مراجع المحدد او المدى يؤخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقوم اي فروقات مهمه عن تقدير الإدارة المحددة.

ب) إذا استنتج المراجع انه من المناسب استخدام ماذا سيجب عليه تضييق هذا المدى استنادا الى ادله المراجعة المتاحة حتى يتم الاخذ بالحسبان جميع النتائج داخل المدى بشكل معقول.

• عند تحديد الامور المبنية في الفقرة ١٢ او عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقدرة وفقا للفقرة ١٣ يجب على المراجع ان يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك حاجة الى مهارات او معرفه متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد او أكثر من التقديرات المحاسبية بهدف الحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة

▪ الاجراءات الاساس لأضافه استجابة للمخاطر المهمة: عند تأكد التقرير:

• للتقديرات المحاسبية التي ينشا عنها مخاطر مهمه بالإضافة الى الاجراءات الاساس الاخرى المنفذة للوفاء بمتطلبات معيار المراجعة ٣٣٠ يجب على المراجع التقويم ما يلي:

* كيف اخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات او النتائج البديلة ولماذا رفضتها او كيف عاجلت بطريقه اخرى عدم تأكد التقرير عند اجراء التقدير المحاسبي.

* ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة معقوله.

* نية الإدارة لتنفيذ مهمات عمل محدد وقدرتها على فعل ذلك عندما يكون ذلك سيلا بماذا معقوله الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة او التطبيق المناسب الإطار التقرير المالي المنطبق.

• إذا رأى المراجع ان الإدارة لم تعالج بشكل كاف تأثيرات عدم التأكد في التقدير على التقديرات المحاسبية التي ينشا عنها مخاطر مهمه فيجب عليه اقتضت الضرورة ذلك بناء المدى الذي يتم من خلاله تقويم مدى معقوله التقدير المحاسبي

▪ تقويم تقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات

▪ الإصلاحات ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية.

▪ مؤشرات التحيز المحتمل للإدارة.

▪ الافادات المكتوبة.

▪ التوثيق.

معيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ الاستمرارية

نطاق تطبيق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجعة ذات العلاقة بالاستمرارية عند مراجعه القوائم المالية والانعكاسات على تقرير المراجع

الاهداف: اهداف المراجع هي:

* الحصول على ما يكفي من ادله المراجعة المناسبة فيما يتعلق وبشأن استنتاج بماذا مناسبه الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية.

* استنادا الى ادله المراجعة التي تم الحصول عليها استنتاج مائدة كان يوجد عدم تأكد جوهري في علاقة بأحداث او ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدره المنشئ على البقاء كمنشأة او مستمرة.

* اعداد تقرير وفق لهذا المعيار.

المتطلبات:

- اجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة.
- تقويم تقدير الإدارة.
- فترة ما بعد تقدير الإدارة
- المراجعة الإضافية عند التعرف على احداث او ظروف
- استنتاجات المراجع.
- الانعكاسات على تقرير المراجع
- الاتصال بالمكلفين بالحكومة
- التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية.

معيار التدقيق الدولي رقم ٦١٠ استخدام عمل المراجعين الداخليين

نطاق هذا المعيار

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعين الداخليين. ويتضمن ذلك

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية.

إذا كانت في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة تنطبق إذا:

كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة؛

ب) كان المراجع الوظيفة في الحصول على أدلة المراجعة، وذلك استنادا إلى فهم المراجع المبدئي للوظيفة الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار المراجعة ٣١٥

لا يتطلب أي الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها؛ بل يترك ذلك القرار الخارجي عند وضعه للاستراتيجية العامة للمراجعة علاوة على ذلك، لا تطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. يخطط المراجع الخارجي للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

الأهداف:

عندما يكون لدى المنشأة وظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقلل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المراجع الخارجي تتمثل فيما يلي:

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو طلب المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكنا، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛

وبعد القيام بذلك التحديد

(ب) ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعد كافية لأغراض المراجعة، وفي حالة استخدام ذلك العمل

(ج) توجيه المراجعين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة

المتطلبات:

- تحديد اذ ما كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومجالات هذا الاستخدام وماداه
- استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية
- تحديد ما اذا كان ما يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين
- تقاسم المساعدة المباشرة ومجالات هذه الاستعانة وماداه
- الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

➤ التوثيق

المعيار الدولي ٢٢٠ استخدام عمل خبير استعان به المراجع

نطاق هذا المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بعمل فرد أو كيان في مجال خبرة آخر غير المحاسبة أو المراجعة ، عندما يستخدم ذلك العمل المساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة لا يتناول هذا المعيار (١) المواقف الارتباط عضوا ، أو يستشير كيانا أو فردا ، له خبرة في مجال معين في المحاسبة المراجعة ، وهي المواقف التي يتناولها معيار المراجعة (٢٢٠ استخدام المراجع لعمل فرد أو كيان لديه خبرة في مجال آخر غير المحاسبة المراجعة ، وتستخدم المنشأة عمل هذا الفرد أو الكيان في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (الخبير الذي تستعين به الإدارة) ، وهو الأمر الذي يتناوله معيار المراجعة (٥٠٠)

الأهداف :

تتمثل أهداف المراجع فيما يلي تحديد سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع (ب) تحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المراجع يعد كافية لأغراض المراجع ، في حالة استخدام ذلك العمل

المتطلبات :

- تحديد الحاجة للاستعانة بخبراء المراجع
- طبيعة اجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهما
- كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته
- التوصل الى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع
- تقويم مدى كفاءة عمل الخبير الذي يستعين به المراجع
- الاشارة للخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع .

معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ الاجراءات التحليلية

نطاق هذا المعيار

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة استخدام المراجع الإجراءات التحليلية كإجراءات أساس (" الإجراءات التحليلية الأساس) ويتناول أيضا مسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة التي تساعد المراجع عنيا . تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية ، ويتناول معيار المراجعة (٢١٠) استخدام الإجراءات التحليلية كاجراءات انه من المخاطر ،

ويحتوي وعيار المحاجة (٢١٠) على متطلبات وارشادات بشأن البيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها المنشأة استجابة للراحل المقيد ، وقار ان يجدهان هذه الإجراءات إجراءات تحليلية أساس

الاهداف :

الحصول على ادلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الاجراءات التحليلية الاساس

تصميم وتنفيذ اجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة وتساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عما اذ كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة

المتطلبات :

- الاجراءات التحليلية الاساس
- اجراءات التي تساعد على تكوين استنتاج عام
- التحري عن الاجراءات التحليلية .

الفرع الرابع: خصائص معايير التدقيق الدولية وأساليب تبنيها

أولا: خصائص معايير المراجعة الدولية

أن هذه المعايير تتمتع أساسا وتتميز بجملة من الخصائص وهي كالتالي:

- يعتبر المعيار هدفا مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه.
- يهدف الى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند آدائهم لعملهم المهنة.
- يجب ألا يتعارض المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق.
- يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف او عن طريق اصدار الهيئات العلمية القانونيين التشريعية.
- على التنظيمات المهنية والمهنيين الممارس وكذا الهيئات الحكومية الالتزام بتطبيق المعيار.
- المعايير تمثل الحد الأدنى للآداء المهني فهي بمثابة خط دفاع ضد مسؤوليات الابهال والتقصير عند آداء مهام التدقيق^١

كما تتميز ايضا بانها تسعى:

^١ بين نونة حليلة ،معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني ،مذكرة استكمال ماستر جامعة قاصدي مرياح ورقلة ٢٠١٧ صفحة ٠٤

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق،
 - استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة؛
 - تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي،
 - كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها¹
- جاءت هذه المعايير تلبية للاحتياجات من الأعضاء وحلا لمشاكل متتالية وهذا ما يفسر تعاقبها زمنياً وركزت على تفصيلات إجراءات العمل الميداني².

ثانياً: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية: ٣

هناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير التدقيق الدولية وهي كالآتي:

١- التبنى الكامل للمعايير:

تقوم بعض المؤسسات لتبني معايير التدقيق الدولية كلياً بنسبة % 100 وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة عامة منها على سبيل المثال الأردن ولبنان.

٢- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:

إن بعض الدول لا تقبل تبني معايير التدقيق الدولية دون الاطلاع الدقيق للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات تدقيق ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون

¹ زيادي سامي أهمية اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق مذكرة الحصول على شهادة ماجستير جامعة سطيف السنة ٢٠١٣ صفحة ٧٧

² سعدي زهير معايير اعداد تقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع المعايير الدولية الافاق للدراسات الاقتصادية جامعة ام البواقي ٢٠١٧

³ اد مهاوة امال جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية ورقلة الاربعاء ١١ مارس -١١:٠٠ صباحا (مقابلة شخصية)

بمطابفة التزام بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي لإجراءات تدقيق أخرى عند اعداد تقرير يشير الى أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

٣- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، ان الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق الى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند اعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فانه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الاجراءات اذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية^١.

المطلب الثاني: ماهية معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الاول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

في ظل حداثة مهنة التدقيق في الجزائر والتطورات التي شهدتها المهنة وهذا من خلال تنظيمها بواسطة الكثير من القوانين لمواكبة عجلة التطورات الاقتصادية، وبه نستطيع القول ان مهنة التدقيق عرفت اربعة مراحل^٢ وهي كالتالي:

المرحلة الأولى: من سنة 1969 إلى سنة 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969 ، حيث أشار الامر ١٠٧/٦٩ المؤرخ في ١٩٦٩/١٢/٣١ المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه:"يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصاً من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم" كما تناول المرسوم رقم ١٧٣/٧٠ المؤرخ في ١٩٧٠/١١/١٦ تحديد مهام وواجبات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية.

^١ اشرف بن صغير دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA ماستر جامعة العربي بن مهدي ام البواقي ٢٠١٧ صفحة
^٢ بجلولي نور الهدى أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر شهادة نيل دكتوراه جامعة رجات عباس سطيف ٢٠١٧ صفحة

المرحلة الثانية: من سنة 1980 إلى سنة 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بالفعل من خلال صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 والذي ينص على أن: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقتها .

المرحلة الثالثة: من سنة 1988 إلى سنة 2010

بقيت مهنة التدقيق في الجزائر تتطور بشكل بطيء نتيجة غياب الحاجة إليها، في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وذلك إلى غاية سنة 1988 تاريخ صدور القانون 01/88 والذي حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة إعادة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية، بما يسمح بمزاولة الرقابة على المؤسسات حيث صدر القانون 91/08 المؤرخ في 27/04/1991.

المرحلة الرابعة: من 2010 إلى الوقت الحالي :

تميزت هذه المرحلة بالاهتمام أكثر بمهنة المحاسبة والتدقيق، واتضح ذلك من خلال إصدار القانون 01/10 في 29/06/2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد إضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية الأخرى من مراسيم تنفيذية، أوامر، مقررات وكذا معايير تتعلق بمضمون تقارير محافظ الحسابات والتي صدرت سنة 2014، إضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق التي شرع في إصدارها بداية من سنة 2016، أهم ما ميز هذه المرحلة، ما يلي:

الفصل بين مختلف المهن من خلال وضع مجالس وطنية لكل صنف، كما يلي :

المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

تغيير طريقة منح الاعتمادات حيث أصبحت من صلاحيات السلطات العمومية الممثلة في وزارة مالية؛

العمل على تطوير الممارسات المحاسبية من خلال تنظيم جلسات وطنية، ملتقيات، دورات تكوينية، لفائدة المهنيين¹.

¹ لعمور ريملة بن يحي علي واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر مجلة الدفاتر الاقتصادية جامعة غرداية العدد 02 لسنة 2019

| المراحل | اهم مآعرفته المرحلة |
|--|--|
| المرحلة الأولى: من 1969 إلى 1980 | <ul style="list-style-type: none"> ● بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ● تعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصاً من رأس مالها |
| المرحلة الثانية من 1980 إلى 1988 | <ul style="list-style-type: none"> ● إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية ● سن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة ● صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة |
| المرحلة الثالثة 1988 إلى 2010 | <ul style="list-style-type: none"> ● بقاء مهنة التدقيق في الجزائر تتطور بشكل بطيء نتيجة غياب الحاجة إليها ● صدور القانون 88/01 |
| المرحلة الرابعة من 2010 إلى الوقت الحالي | <p>تميزت هذه المرحلة:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● الاهتمام أكثر بمهنة المحاسبة والتدقيق ● إصدار القانون 01/10 ● أهم ما ميز هذه المرحلة، ما يلي: ● الفصل بين مختلف المهن من خلال وضع مجالس وطنية لكل صنف، ● تغيير طريقة منح الاعتمادات حيث أصبحت من صلاحيات السلطات العمومية الممثلة في وزارة المالية؛ ● العمل على تطوير الممارسات المحاسبية وطنية لفائدة المهنيين |

الجدول رقم: 02 يوضح مراحل تطور التدقيق في الجزائر

من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات السابقة

الفرع الثاني: الهيئات واللجان المشرف على معايير التدقيق الجزائرية

اولا: المجلس الوطني للمحاسبة:

تم احداث المجلس الوطني للمحاسبة بصدور المرسوم التنفيذي ٩٦-٣١٨ في سنة ١٩٩٦ تحت سلطة الوزير المكلف المالية ، حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات المجلس تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره وكان عمل هذا س بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون ١٠-٠١ (*) من اهم ما جاء بهذا القانون هو انشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى هذا المجلس مهام الاعتماد التقييس المحاسبي تنظيم ومراقبة النوعية ..^١

تم سن مرسوم تنفيذي ١١-٢٤ في سنة ٢٠١١ والذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق ٩٦-٣١٨ حيث أن المرسوم الجديد أعاد تشكيلة المجلس تنظيمه وسير عمله.

١-تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

وضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطه الوزير المالية والذي بدوره يتأس المجلس هو او ممثله بتشكيل مجلس من مجموعه من ممثلين وزاريين معينين تتوفر لديهم الاقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبية والمالية كما ان للمجلس امكانيه الاستعانة في المجال المحاسبي او المالي او الاقت اول قانوني بحكم مؤهلاته مع العلم ان مده عين الاعضاء المجلس سنوات مع تجديد تشكيله المجلس بالثلث كل سنتين.

مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

ان الهدف من اعاده تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة هو اعطائه دور معتبر من خلال توليه مهام الاعتماد والتقييس الوطن المحاسبة وتنظيم ومتابعه المهن المحاسبية فلتى وضعها المشرع في المواد ١٠,١١,١٢ من المرسوم التنفيذي ٢٤-١١ كما يلي:
مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الاعتماد:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول منصف الوطني الخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين للفصل فيها.

^١ زيادي سامي ا د سعدي يحي اهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر مجلة الحقوق والعلوم الانسانية العدد الاقتصادي ٣٣(٠٢) جامعة زيان عاشور الحلفة .

- تقييم صلاحيات اجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد التسجيل في الجدول
- نشر قائمه المهنيين في الجدول
- استقبال كل الشكاوى تأديبيه في حق المهنيين والفصل فيها
- تنظيم مراقبة النوعية واعادة برمجتها
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين واخلقيات المهنة المنجزة من مختلف اصناف المهنيين وعرضها للموافقة
- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص التقييس المحاسبي:
- جمع واستغلال كل الوثائق المعلومات المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق او العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال التطوير استعمال الادوات وال مسارات محاسبيه.
- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف الى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية بالمحاسبة المرتبطة فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير انظمه وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعه وضمان مراقبه النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المنهاج والنظم وال الادوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.
- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية
- المساهمة في تطوير انظمه وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين
- متابعه تطور المناهج والنظم والادوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة المستوى الدولي
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية
- اجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بما بطريقه مباشره او غير مباشره ونشر نتائجها

- مساعده هيئات التكوين في المحاسبة خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع اخرى متعلقة بهذا التكوين
- تنظيم او المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة ادخال قواعد محاسبيه جديده
- القيام الابحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الادوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين للمحاسبين.

ج-اللجان التابعة لمجلس الوطني للمحاسبة:

لتسهيل مهام المجلس الوطني للمحاسبة عملها بكل عنايه تم انشاء لدى المجلس خمس رجال متساوية الاعضاء تمثل في تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية لجنة الاعتماد لجنة الانضباط التحكيم لجنة مراقبه النوعية حيث تتولى كل لجنة مجموعه من المهام حددت المواد ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٢ من المرسوم التنفيذي ١١-٢٤ كما يلي:

١. لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية
- تحضير مشاريع اراء حول الاحكام المحاسبية الوطنية المطبقة طبيعة معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة
- من انجار كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الادوات والمسارات المحاسبية
- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف الى تقييس المحاسبات
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وابداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها
- ضمان تنسيق وتلخيص الابحاث النظرية والمنهجية ميادين المحاسبة
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقليل المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

٢. لجنة الاعتماد:

- اعداد طرق العمل في مجال معالجه ملفات الاعتماد
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد
- تحضير ملفات الاعتماد

- ضمان متابعه ونشر جدول مهنيين المعتمدين.
- ٣. لجنة التكوين: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:
 - إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
 - دراسة ملفات المشاركة في التبريصات المهنية
 - ضمان المتابعة الدائمة للتبريصات؛
 - توجيه المترشحين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة؛
 - تسليم شهادات نهاية التبريص؛
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
 - التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
 - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
 - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
 - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق
- ٤. لجنة الانضباط والتحكيم: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:
 - إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
 - دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
 - تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
 - ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
 - ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين
-
- 5 لجنة مراقبة النوعية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها فيها مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن

ثانيا: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

نتيجة للإصلاحات التي شهدتها مهنة المحاسبة والتدقيق ولا سيما إصدار القانون ١٠-٠١ تم احلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي أنشأت بموجب القانون ٩١-٠١ بثلاث هيئات جديدة: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون هذا ١٠-٠١ الإصلاح فقد تم الفصل بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد من حيث التنظيم والتسيير، فكل مهنة أصبحت تخضع لسلطة هيئة خاصة بها مع العلم ان كل هيئة من الهيئات المذكورة تعمل بالتنسيق مع وزير المكلف بالمالية ويسير كل منها مجلس وطني خاص بها وقد كلفت تلك الهيئات بموجب المادة ١٥ من القانون ١٠-٠١ بما يأتي :

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

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها

أ: تشكيلة المجلس للوطنى للمصنف الوطنى للخبراء المحاسبين:

يتشكل المجلس الوطنى للمصنف الوطنى للخبراء المحاسبين وفقا للمرسوم التنفيذى ٢٥- ١١ في سنة ٢٠١١ من ممثل من الوزير المكلف بالمالية و ٩ أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطنى للخبراء المحاسبين، حيث يعين ثلاثة منهم ٩ أعضاء بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في مجلس الوطنى للمصنف الوطنى للخبراء الوطنى للمحاسبة، كما أنه يتم انتخاب أعضاء المجلس للوطنى للمصنف الوطنى للخبراء المحاسبين لمدة ٣ سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد لعهد الثانية إلى بعد انقضاء ٣ سنوات.

يساهم الوطنى للمصنف الوطنى للخبراء المحاسبين وفقا للمادة ١٧ من القانون ١٠-٠١ في الاعمال التي السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهنة الخبير المحاسب"، كما يمكن القول أن المجلس يقوم بصفة عامة بتسيير المصنف الوطنى للخبراء المحاسبين وبصفة خاصة كُلف بموجب المادة ٠٤ من المرسوم التنفيذى ١١-٢٥ بالمهام التالية:

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

ب-تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطنى للغرفة الوطنية محافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطنى للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب المرسوم التنفيذى ١١-٢٦ في سنة ٢٠١١ من ممثل من الوزير المكلف بالمالية و ٩ أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يعين ثلاثة منهم ٩ أعضاء بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في مجلس الوطنى للمحاسبة،

كما أنه يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لمدة ٣ سنوات قابلة للتجديد حاله حال أعضاء المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ، وكذا لا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد لعهد الثانية إلى بعد انقضاء ٣ سنوات.

يساهم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقا للمادة ١٧ من القانون ١٠-٠١ في الاعمال التي السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهنة محافظ الحسابات"، كما يمكن القول أن المجلس يقوم بصفة عامة بتسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبصفة خاصة كُلف بموجب المادة ٠٤ من المرسوم التنفيذي ١١-٢٦ بالمهام التالية:

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

ثالثا: تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين^١:

يتشكل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين من ٩ أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ويتم أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، الاعضاء ٩ المنتخبون هم الذين تحصلوا على عدد أكبر من الاصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا، امينا عاما، امينا للخزينة، ويوزع ٦ الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصلين عليها وفي حالة تساوي عدد الاصوات يعتبر فائز المرشح الاقدم في المهنة.

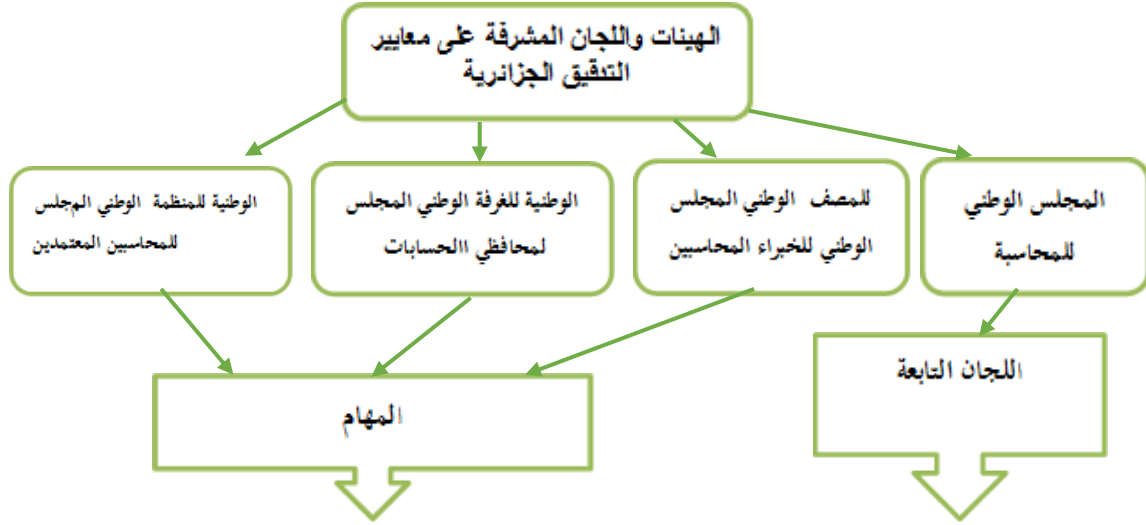
لديه المهام التالية:

^١ خيري وليد وسلامي اسلام معايير التدقيق الجزائرية بين الاصدار والتطبيق مذكرة نيل ماسلر ٢٠١٩ ص ١٧:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالجمال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين¹

¹ نفس المرجع السابق

الشكل رقم ٠٢ مخطط يوضح للهيئات المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية



- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة وتسييرها؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- صيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير والتمثيل لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- اعداد النظام الداخلي

لجنة الاعتماد

لجنة التكوين

لجنة التقييم الممارسات

المحاسبية والعناية المهنية

لجنة الضوابط والاحكام

لجنة مراقبة النوعية

الفرع الثالث: اصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

باعتبار ان الجزائر عرفت اصلاحات مست مهنة التدقيق فيها قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة معايير محليه سميت بمعايير التدقيق الجزائري قصدا منه زيادة في الاداء المهني لممارسي المهنة التدقيق لمواكبة المستوى الدولي، كان اول اصدار في فيفري ٢٠١٦ عرف صدور اربعة معايير محلية حيز التنفيذ الموجهة لجميع أشكال التدقيق الثانوية، الإصدار الثاني جاء في المقرر رقم (١٥٠) المؤرخ في ١١ أكتوبر ٢٠١٦ المنشور. في الجريدة الرسمية لوزارة المالية مجلس المحاسبة والموقع من طرف وزير المالية الذي وضع معايير حيز التنفيذ أما الإصدار الثالث جاء في المقرر رقم (٢٣) المؤرخ في ١٥ مارس ٢٠١٧ نص كذلك على إدخال أربعة معايير حيز التنفيذ سنقوم بطرح هذه المعايير .ومن بعدها الاصدار الرابع الذي جاء حسب المقرر رقم(٧٧) المؤرخ في ٢٤ سبتمبر ٢٠١٨ عن وزارة المالية يهدف هذا المقرر الى وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق الجزائري. صدرت هذه المعايير فقط في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. اضافة الى الإرشادات التي يجب على المدقق القانوني والتعاقدى الأخذ بها، تضمنت هذه المعايير عدة عناصر أخرى أهمها الهدف من المعيار الصادر، مجال تطبيقه،

ولتثريد المدققين اثناء القيام بعملهم سعت وزارة المالية بإصدار معايير التدقيق الجزائرية المتممة لسلسلة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد الواردة اساسا في القانون 10 - ٠١ المتعلق بتنظيم المهنة، فقد تعددت اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لمعايير التدقيق الجزائرية والتي وصل عددها الى 16 معيار الى حين القيام بهذه الدراسة.

اولا: الاصدارات الاولى للمعايير تدقيق الجزائرية^١ (انظر الملحق رقم ٠١)

جاءت حسب المقرر رقم ٠٠٢ المؤرخ في ٠٤ فيفري ٢٠١٦ المتضمن لأربعة معايير وهي كالآتي:

١-١ المعيار الجزائري للتدقيق (٢١٠: اتفاق حول احكام مهمة التدقيق)

أ-مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار الجزائري لتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول احكام مهمة التدقيق.
- يخص المعيار كلمات تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية وجزئية وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة وتدقيقات الكيانات الصغيرة
- لا يشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق الا امثله يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات او المدقق المتعاقد وفق الحالة

^١وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة مقرر رقم 002 المؤرخ ٢٠١٦/٠٢/٠٤

ب-الهدف:

ان هدف المدقق هو قبول ومتابعه مهمه التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على اساسها قد تم الاتفاق عليها ضمان ان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعه وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة وعند اقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على احكام مهمه التدقيق.

يجب على المدقق ان يطلب من الكيان تأكيده على الاحكام وشروط المعروضة في رسالة المهمة يجب ان يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ج-الشروط المسبقة للتدقيق:

يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما:

-المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدد كشافه المالية،

-الإدارة تعترف ، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية،

-تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال،

-لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية

للقيام المهمة.

إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوفات المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود

المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم

معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

٢-١ المعيار الجزائري للتدقيق (٥٠٥ التأكيدات الخارجية)

أ-مجال التطبيق:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

ب-الهدف:

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ,وضع حيز التنفيذ هذه لإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

المصطلحات الخاصة بهذا المعيار:

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

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

طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

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 الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.

(ب) اختيار" الغير "المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

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

(د) مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم:

-الإثباتات المؤثرة؛

-أخطار الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص ، بما فيها أخطار الغش؛

-شكل وتقديم الطلب؛

١- لتجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة؛

-وسيلة التواصل مثلا طلب على دعامة ورقية، الكترونية أو وسيلة أخرى،

- قيام الإدارة بتخصيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها أن لا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛

-قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة) مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي)

٣-١: المعيار الجزائري للتدقيق (٥٦٠ الاحداث اللاحقة)

أ - مجال التطبيق:

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

المصطلحات الخاصة بهذا المعيار:

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق؛ بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة، يدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

١- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات. ٢- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

تاريخ إعداد الكشوف المالية) تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون 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 المدولة.

تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، لأطراف خارجية.

ب-الهدف:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على ان الاحداث التي وقعت بين تاريخ الاقفال وتاريخ تقريره والتي تتطلب احداث تعديلات على الكشوف المالية او معلومات متضمنه فيها قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق

-المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ اصدار تقرير والتي كانت لتؤدي به الى احداث تعديلات على محتواه ان هو علم بما قبل ذلك التاريخ.

١-٤: المعيار الجزائري للتدقيق (٥٨٠ التصريحات الكتابية)

أ- مجال التطبيق:

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

الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيّد تطبيق هذا المعيار.

المصطلحات الخاصة بهذا المعيار:

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف

المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكدات الخاصة.

ب- الهدف:

➤ الحصول على تصريحات كتابية من طرف الإدارة يؤكد ان هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بأعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

➤ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية او بالتأكدات الخاصة المتضمن فيها طريقه تصريحات الكتابية إذا اعتبره المدقق ضروريا او اذ كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق اخرى

➤ الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة او في حالة عدم اولا المعلومات تقديم التصريحات مكتوبه المطلوبه من طرف المدقق.

ثانيا: الصادات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية¹ (انظر الملحق رقم ٠٢)

الاصدارات الثانية لمعايير تدقيق الجزائرية جاءت حسب المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزاره المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق.

٢-١ المعيار الجزائري للتدقيق (500 العناصر المقنعة)

أ-مجال تطبيقه:

تعالج معايير جزائرية اخرى للتدقيق:

- جوانب معينة للتدقيق (معايير تدقيق الجزائرية 315 معايير تدقيق الجزائرية 501)

- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (معايير التدقيق الجزائرية 570)

- اجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (معايير التدقيق الجزائرية 520)

- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المجمعة (معايير التدقيق الجزائرية 200 معايير التدقيق الجزائرية 330)

المصطلحات الخاصة بهذا المعيار:

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول الى نتائج لبناء رايه وتنقسم الى صنفين:

- معلومات المتضمنة في المحاسبة المؤدية الى اعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية الموازنة (دفتر الاستاذ، الوثائق

الثبوتية) (العقود الصكوك) وتشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة

- المعلومات الاخرى المجمعة من وثائق اخرى (كمحاضر الاجتماعات والتأكدات الخارجية) وكذلك المعلومات الناتجة عن

تطبيقات السابقة او اعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

تتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت وتعزز التأكيدات الادارة وكل تلك التي تناقضها اضافة الى ذلك وفي بعض الحالات

يستند المدقق الى غياب المعلومات مثلا كأن ترفض الادارة منح التصريح المطلوب منها وبالتالي يستعمله كعنصر مقنع.

ب-الهدف:

¹ وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة مقرر رقم 150 المؤرخ ٢٠١٦/١٠/١١

الى تصور المدقق ووضع حاجز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعه كافية مناسبة توصل الى نتائج معقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رايه.

٢-٢ المعيار الجزائري للتدقيق (300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية)

مجال تطبيقه:

يدرس هذا المعيار التزام المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية

يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة

تعالج على حدة المسائل الاضافية التي يجب اخذها في عين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الاولية

المصطلحات الخاصة بهذا المعيار:

مفهوم تخطيط الكشوفات المالية هو عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشامل المستمرة والمتكررة المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل الى غاية انتهاء التدقيق الجاري

الهدف:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة للتدقيق
- التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة
- كما ان التخطيط الملائم يساعد في اختيار اعضاء الفريق المكلف بالمهمة ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة مع التوجيه الصحيح للمهام
- التسيير والاشراف على اعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعته اعمالهم
- تنسيق الاعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشككة للمجمع والخبراء ان أمكن ذلك.

٣-٢ المعيار الجزائري للتدقيق (٥١٠ مهام تدقيق الاولية اي الارصدة الافتتاحية)

يعالج هذا المعيار:

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

تتضمن الأرصدة الافتتاحية ايضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على اساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة الاحتمالات الالتزامات المسجلة خاصه خارج الميزانية

مهمه التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بانها لم تكن موضوع الدقيق تم تدقيقها من طرف المدقق السابق

تضاف الى الواجبات المطلوبة مطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و 710

المصطلحات الخاصة بهذا المعيار:

الارصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة او المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على اساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حساب السنوات السابقة خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية اما مهمة تدقيق الاولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بانها لم تكن موضوع التدقيق او تم تدقيقها من طرف المدقق السابق

الهدف:

يجب على المدقق في إطار مهمه التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان ان:

قد تم عند اعاده الافتتاح نقل ارصده افعال السنة المالية السابقة بشكل صحيح لا تحتوي على اي اختلاف له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجاري

الطرق المحاسبية الملائمة ولات انعكست في الارصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفه ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة داله في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسب المطبق

٢-٤ المعيار الجزائري للتدقيق (٧٠٠) تأسيس الراي وتقرير التدقيق للكشوف المالية)

١-مجال تطبيق المعيار

التزام المدقق بتشكيل راي حول الكشوف المالية

شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد ادى الى صياغة راي غير معدل

المصطلحات الخاصة بهذا المعيار:

الراي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق خلص الى ان اعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

الاهداف:

تتمثل اهداف المدقق فيما يلي:

تشكيل رائحة للكشوف المالية قائم على اساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة

التعبير بوضوح عن هذا الراي في تقرير كتابي صف اساس ذلك الراي

ثالثا: الاصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية¹ (انظر الملحق رقم ٠٣)

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق.

٣-١ المعيار الجزائري للتدقيق (520 الاجراءات التحليلية)

١- مجال تطبيق هذا المعيار:

استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبه مادية في جوهرها

الزاميه اداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق

تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر) والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كردّ تلي تلك المخاطر.

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

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

ب- الهدف:

الى الزاميه وجوب المدقق على جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة الاجراءات التحليلية المادية وكذلك تصور واداء اجراءات تحليليه من طرف المدقق في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق للتأكد من التنازل في المجموعة بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

¹ وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة مقرر رقم 23 المؤرخ ٢٠١٧/٠٣/١٥

٣-٢ المعيار الجزائري للتدقيق (٥٧٠) استمرارية الاستغلال

✓ يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية.

فرضية استمرارية الاستغلال

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

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

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

يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، وهذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض ومنعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

ب - الهدف:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة بمدى تطبيق الادارة في اعداد الكشوف المالية لفرضية استمرار الاستغلال.
- استخلاص النتائج حول وجود (عدم اليقين) معتبر اولا مرتبط بأحداث او ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدره الكائن على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي جمعها.
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق

٣-٣ المعيار الجزائري للتدقيق (٦١٠) استخدام اعمال المدققين الداخليين

١- مجال تطبيق هذا المعيار

- ✓ يعالج هذا المعيار شروط وفرصه انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت. 315 ان وظيفة التدقيق الداخلي يمكن ان تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
- ✓ لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الاعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في اداء اجراءات التدقيق

ب - الهدف:

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة تدقيق داخلي وخلص المدقق الخارجي الى امكانيه الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق فان اهدافها هي

- تحديد امكانية والى اي مدى تستخدم الاعمال الخاصة للمدققين الداخليين
 - في حالة استخدامها في تحديد مدى ملائمة اعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق
- ٣-٤: المعيار الجزائري للتدقيق (٦٢٠ اعمال خبير معين من طرف المدقق)

١- مجال تطبيق:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير للقيام بمراقبه خاصة تتطلب خبره في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق بالإضافة الى كفاءات الاخذ باستنتاجات الخبير.

لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار 220 ؛

يستخدم المدقق أعمالاً لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة) ، التي تمت معالجتها في ال معيار ٥٠٠

الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق ، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

ب- الهدف:

- تحديد الحالات اين يقدر فيها ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه
 - تحديد إذا قرر استخدام اعمال الخبير الذي عينه إذا كانت هذه الاعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق
- رابعاً: الاصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية^١ انظر الملحق رقم ٠٤)

جاءت حسب المقرر رقم ٧٧ المؤرخ في ٢٤ سبتمبر ٢٠١٨ عن وزارة المالية يهدف هذا المقرر الى وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق الجزائري.

٤-١ المعيار الجزائري للتدقيق (230 وثائق التدقيق)

أ- مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار التي تقع على عتق المدقق لأعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى تطبيق هذا المعيار من جهة اخرى يمكن النصوص التشريعية والقانونية ان تفرض واجبات توثيق اضافية.

ب- الهدف:

المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسحب تسمح بالدعم تقريره
- تؤكد انه قد تم التخطيط للتدقيق وادائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق والمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تأخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنحزة تطبيقا للمعيار اول نصوص القانونية والتنظيمية

٤-٢ المعيار الجزائري للتدقيق (٥٠١ العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة -)

أ- مجال تطبيق هذا المعيار

يعالج مد اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبا وفقا للمعايير ٣٣٠ و ٥٠٠ وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق معينه وهذا فيما يقص جوانب محددة تسمى المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب- الهدف:

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما:

- يخص وجود المخزونات وحالاتها
- اكتمال احصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان
- تقديم المعلومات الواجب الافادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفق للمعيار المحاسبي المطبق

٤-٣ المعيار الجزائري للتدقيق (٥٣٠ السير في التدقيق)

تم قراءه هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري ٢٠٠ الاهداف العامة للمدقق

مفاهيم السير:

السير الذي أجري على نسبه اقل من ١٠٠ عناصر المجتمع الاحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر المدقق على قاعدة معقولة للاستقراء حول عينما على كافة المجتمع الاحصائي الذي استخرجت منه.

خطر اخذ العينات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في التدقيق او عن عدم راي غير ملائم على سبيل المثال في الحالات التالية؛

- الاجراءات انتاج ان الرقابات أكثر فاعلية مما هي عليه في الواقع والعكس
 - مراجعة تفاصيل واستنتاج انه لا توجد اختلالات معتبره مع انها موجودة في الواقع والعكس
- يعد السبر احصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:

- الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة
- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر الاخذ العينة

٤-٤ المعيار الجزائري للتدقيق (٤٥٠) تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها)

أ-مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة ادخلتها الادارة وتحديد يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعيار ٣١٥ و ٣٣٠ ومعايير اخرى التقديرات المحاسبية

ب-الهدف:

الهدف المسطر للمدقق العناصر المقنعة والكافية ان التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة او مقدمة كمعلومة معقولة المقدمة في الملحق المتعلق بما ذات الدلالة وهذا في المرجع المحاسب المطبق.

الجدول رقم: 03 يوضح معايير التدقيق الجزائرية.

| رقم المعيار | اسم المعيار | موضوع المعيار |
|-------------|------------------------------|--|
| ٢١٠ | اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق | يتطرق إلى واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة. |
| ٥٠٥ | التأكيدات الخارجية | يتطرق إلى استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي بهدف الحصول على أدلة الاثبات. |

| | | |
|-----|--|--|
| ٥٦٠ | أحداث تقع بعد إقفال الحسابات وأحداث لاحقة | يتطرق إلى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. |
| ٥٨٠ | التصريحات الكتابية | يتطرق المعيار إلى إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة. |
| ٣٠٠ | تخطيط تدقيق الكشوف المالية | يتطرق المعيار إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. |
| ٥٠٠ | العناصر المقتنعة | يتطرق إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. |
| ٥١٠ | مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية" | يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص فحص الأرصدة الافتتاحية لحسابات الشركة في إطار مهمة التدقيق الأولى. |
| ٧٠٠ | تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية | يتطرق المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. |
| ٥٢٠ | الإجراءات التحليلية | يتطرق إلى إجراءات تحليلية يقوم بها المدقق أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات. |
| ٥٧٠ | استمرارية الاستغلال | يتطرق إلى التزامات المدقق والإدارة في الحرص على استمرارية استغلال النشاط. |
| ٦١٠ | استعمال أعمال مدققين داخليين | يتطرق المعيار إلى شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدققين الداخليين. |
| ٦٢٠ | استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق | يتطرق هذا المعيار لواجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير. |
| ٢٣٠ | وثائق التدقيق | عاج المعيار مسؤولية المدقق لإعداد وثائق التدقيق، طبيعتها وفائدة الحصول عليها في الوقت المناسب، التعامل مع الظروف الاستثنائية، ضرورة حماية وحفظ ملفات العمل. |
| ٥٠١ | العناصر المقتنعة-اعتبارات خاصة | وضح المعيار الطريقة المثلى للحصول عليها بمختلف أنواعها، وكيفية عرض معلومات ذات علاقة بالقطاع. |
| ٥٣٠ | السير في التدقيق | تطرق المعيار إلى أساليب استعمال السير الاحصائي وغير الاحصائي في التدقيق. |
| ٥٤٠ | تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية | تطرق إلى بنود الكشوف المالية المقدرة والتي لا يمكن قياسها، الاختلالات الناتجة عن ذلك، مثل: الناتجة عن التقديرات المحاسبية |

| | |
|--|--|
| للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بما | الفردية، المؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة مع تأكيد كتابي يوضح عقلانية التقديرات المحاسبية. |
|--|--|

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقررات الصادرة عن وزارة المالية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنحاول البحث عن دراسات عاجلت نفس موضوعنا وتعرف على اوجه التشابه بينها وبيننا دون نسيان اوجه الاختلاف .

المطلب الاول: الدراسات السابقة

من بين الابحاث والدراسات التي تشابهت مع موضوعنا لدينا :

(معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الواقع المهني) ٢٠١٧-٢٠١٦ دراسة بنونة حليلة^١

تتمحور اشكالية هذه الدراسة حول معرفة المدى الممكن لمراجع الحسابات في الجزائر بالالتزام بمعايير المراجعة الدولية ، كما تهدف هذه الدراسة لعرض معايير محل الدراسة وتبيان دورها واهميتها اضافة لذلك لتقييم واقع مهنة المراجعة والوقوف على واقع المراجعة كما توصلت الباحثة لنتائج من بينها ان معايير المراجعة الدولية عبارة عن اداة لتقليل التفاوت في الممارسات المهنية على المستوى الدولي يجب على المراجع ان يتخذي بها ، ممارسة المهنة في الجزائر ليست بعيدة كل البعد عن الممارسة الدولية خاصة بعد إصدار معايير المراجعة الجزائرية الذي قلل من التفاوت ، تطبيق المراجعة في الجزائر سيساهم في تطوير المهنة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي . وللقيام بهذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليل اسلوب لعرض محتوى الدراسة.

دراسة اممر صالح و بن حاجي العراي ٢٠١٨-٢٠١٧ (معايير التدقيق الجزائرية بين مدى توافقها مع معايير الدولية للتدقيق ومدى تطبيقها).^٢

تتمحور اشكالية هذه الدراسة حول معرفة مدى توافق معايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق وكذلك مدى تطبيقها في الواقع العملي ، تهدف هذه الدراسة لعرض معايير التدقيق الجزائرية وابرار مدى امكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية اضافة لذلك دراسة مدى التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية من خلال تحليل آراء الخبراء والمهنيين في هذا المجال ، توصل الباحثان لنتائج منها انه لا يعد ارتباط معايير التدقيق الجزائري بالمعايير الدولية عائق في تطبق هذه المعايير ، لأنه المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من نظيرتها الدولية ويمكن للمدقق الاطلاع عليها ، يجب رقمنة التدقيق في الجزائر، لأنه جميع الدول

^١ بنونة حليلة معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الواقع المهني) ٢٠١٧-٢٠١٦

^٢ اممر صالح و بن حاجي العراي معايير التدقيق الجزائرية بين مدى توافقها مع معايير الدولية للتدقيق ومدى تطبيقها 2017-2018

أصبحت تتعامل وفق التدقيق الإلكتروني الذي يعتبر كأداة مساعدة على تقليل الفروقات بين ممارسات التدقيق ؛ من الأفضل تكييف المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية مع الرفع من القدرات المهنية للمدققين من خلال تكوينهم في هذا المجال ؛ وللقيام بهذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي و المقارن كذلك المنهج التحليل في الجانب تطبيقي .

دراسة أشرف بن الصغير ٢٠١٧ (دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية)^١

تتمحور الاشكالية حول معرفة هل هناك اوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية وما الذي يميز بينهما ، كما تهدف هذه الدراسة للبحث عن اوجه التشابه ووجه الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية والتعرف على كل من معايير التدقيق الجزائرية والدولية ، والقاء الضوء على تطور التدقيق في الجزائر ، توصل الباحث لنتائج منها 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 تأخر تطور التدقيق في الجزائر جعل مهنة التدقيق فيها تعاني قصور وتبدوا بمستوى أقل من نظيرتها في الدول المتقدمة مهنيًا؛ ولدراسة هذا البحث تم هذه تم الاعتماد على مناهج متنوعة من بينها المنهج التاريخي لسرد التطور التاريخي لكلا من معايير التدقيق الدولية وكذا الجزائرية ،الوصفي، التحليلي، المقارن .

دراسة سميحة عبد الله محجوي غنية حمري ٢٠١٦-٢٠١٧ (معايير المراجعة الدولية وامكانية تطبيقها في الجزائر)^٢

تتمحور الاشكالية على معرفة ما مدى امكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر ،كما تهدف هذه الدراسة الى الاجابة على الاشكالية الاساسية اضافة لذلك اختبار صحة او خطأ الفرضيات المقدمة كذلك تقوم على التعريف بمعايير المراجعة الدولية واعطاء صورة على تطور الواقع المهني للمراجعة في الجزائر ،الوقوف على مهنة مراجع الحسابات ،ولقد توصلت الباحثين الى نتائج منها معايير المراجعة الدولية جاءت بناء على الحاجة إليها بالتوازي مع التطورات الاقتصادية العالمية ؛ معايير المراجعة الدولية عبارة عن قواعد و أنماط يجب على المراجع أي يتخذي بها، ويتم تطبيقها عند مراجعة البيانات المالية، والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات و إرشادات مهنية لمراجعة، ولدراسة هذا البحث تم هذه تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة فيما يخص الجانب التطبيقي .

دراسة غراب يوسف ٢٠١٤-٢٠١٥ (معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات)^٣

تتمحور الاشكالية حول معرفة تأثير معايير التدقيق الدولية على عمل محافظ الحسابات كما تهدف هذه الدراسة الى ابراز الاهمية البالغة لمعايير التدقيق الدولية وتوضيح اسباب اصدار معايير التدقيق الدولية اضافة لتحديد الإطار النظري لمهنة محافظ

^١ أشرف بن الصغير دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية 2017

^٢ سميحة عبد الله محجوي غنية حمري معايير المراجعة الدولية وامكانية تطبيقها في الجزائر 2017-2016

^٣ غراب يوسف معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات 2015-2014

الحسابات بصفة عامة توصل الباحث لنتائج منها مساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة " ، نؤكد صحة الفرضية حيث أن سن معايير تدقيق الدولية و السبيل الأمثل لتقليص الفوارق في ممارسات التدقيق بين مختلف الدول، " تعمل معايير التدقيق الدولية عمى تحسين عملية التدقيق" تعمل المؤسسة على مراجعة القوائم المالية اعتمادا على محافظي الحسابات " نؤكد صحة الفرضية وذلك لأن قيام المؤسسة بمراجعة القوائم المالية و سجلاتها عن طريق محافظي الحسابات يعطي أكثر مصداقية لهذه القوائم و يمنح المزيد من الثقة، ولدراسة هذا البحث تم استخدام كل من المنهج الوصفي والتحليلي فيه .

دراسة زيادي سامي ٢٠١٢-٢٠١٣ (اهمية اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير الدولية للتدقيق)^١

تتمحور الاشكالية في معرفة ما مدى اهمية اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير الدولية للتدقيق ، كما تهدف محاولة تشخيص الواقع المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر مع تسليط الضوء على اهم القوانين المؤسسة لهذه المهنة ، تبين اهمية معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة وانفتاحها الاقتصادي من جهة اخرى ، توصل الباحث لنتائج منها ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المتبرزين وباقي الفئات الأخرى نتيجة الفراغ الذي عاشته المنظمة والذي تسبب في تعطل هياكلها ، اعتبار ان معايير التدقيق الأمريكية أول معايير مهنية تصدر هذه الكيفية كمعايير للتدقيق الخارجي، كما أن هذه المعايير قد أثرت بشكل كبير على الفكر المهني والتطور العلمي في هذا المجال ؛ إن وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يجنب الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى؛ ولدراسة هذا البحث تم هذه تم الاعتماد على المنهج التحليلي و الوصفي ، التاريخي اما الجانب العملي على الاستبيان والمقابلات .

دراسة قانة نورة سعدوني نورة ٢٠١٦-٢٠١٧ (مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم ١٠-٠١)^٢

تتمحور الاشكالية حول معرفة مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم ١٠-٠١، كما تهدف هذه الدراسة الى تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضيق الفجوة بين الأطراف المهتمة بالتدقيق، تحديد مجموعة العراقيل والمشاكل التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر، تقرب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بالمهنة في الجزائر، تحسين تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تقديم الاقتراحات والحلول الممكنة. توصلت كلتا الباحثتين على نتائج منها ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر تختلف تماما عن الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق، فمهنة التدقيق تمارس وفقا لقوانين المهنة ولا توجد معايير واضحة للتدقيق في الجزائر؛ من الضروري موافقة وانسجام التدقيق الوطني مع الواقع الدولي للتدقيق، خاصة بعد ظهور العولمة والشركات المتعددة الجنسيات، إذ أنه يمكن للجزائر سن معايير تدقيق تتوافق مع واقع المهنة في الجزائر شرط الرفع من

^١ زيادي سامي اهمية اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير الدولية للتدقيق 2012-2013

^٢قانة نورة سعدوني نورة مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم (١٠-٠١) 2016-2017

القدرة المهنية للمدققين وذلك عن طريق رفع المستوى التعليمي، ولدراسة هذا البحث تم الاعتماد على المنهج التاريخي في تتبع مهنة التدقيق كما اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى المنهج التقويمي.

دراسة فرح بهاء الدين ٢٠١٤ - ٢٠١٥ (امكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي في الجزائر)^١

تتمحور الاشكالية إلى معرفة لأي مدى يمكن أن تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر كما تهدف هذه الدراسة لتعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت للتدقيق المحاسبي ، الوسائل المستخدمة في تحسين أداء عملية التدقيق التعرف على مدى التطور الذي حصل على مستوى المعايير الدولية للتدقيق ومدى مساهمتها لوضع الحد في ازدياد حالات الغش والأخطاء، الاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر كما توصل لنتائج من بينها ان التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة له وتطور مع تور الاقتصاد ، كذلك جاء نتيجة عمولة أنشطة الاعمال وتلاشي الحدود الجغرافية ، ولدراسة هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و حيث استعمل الأسلوب الوصفي .

دراسة بوخته علي زعيتر خير الدين ٢٠١٨-٢٠١٩ (مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية)^٢

تتمحور الاشكالية حول معرفة ما مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على أرض الواقع كما تهدف الدراسة للوقوف على مدى تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، خاصة وأن هذه المعايير حديثة الإصدار ،محاولة التعرف على الصعوبات التي يواجهها محافظي الحسابات عند تطبيق هاته المعايير ، ولقد توصل الباحث لنتائج من بينها اهمية ضرورة العمل بمعايير التدقيق من طرف محافظ الحسابات على اعتبار أنها تمثل له الإطار العام والدليل المعين له لتغلب على صعوبات المهنة وتجنبه الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من المسائل القانونية ،يساهم محافظ الحسابات في تطوير معايير التدقيق من خلال التعامل معها واكتشاف جوانب النقص فيها ،ولدراسة هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والاستدلالي، والذي يعد منهجا يحاول الوصول إلى المعرفة الدقيقة لعناصر المشكلة أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية فقد تم جمع المعلومات المتعلقة بها عن طريق تصميم استبيان.

دراسة بملولي نور الهدى ٢٠١٦-٢٠١٧ (أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر)^٣

^١ فرح بهاء الدين امكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي في الجزائر 2014-2015

^٢ بوخته علي زعيتر خير الدين مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية 2018-2019

^٣ بملولي نور الهدى أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر 2016-2017

تتمحور الاشكالية حول معرفة ما مدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ، كما تهدف الى تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ، الإحاطة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، قياس أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ، محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية ، كما توصلت الباحثة لنتائج منها نظرية ظهور الشركات متعددة الجنسية، تطور أسواق رأس مال وتكتل مكاتب التدقيق الدولية تعد من أبرز أسباب الطلب على معايير الدولية ليس للتدقيق فحسب بل للمحاسبة أيضا، والجزائر أيضا تشهد هذه التطورات ، التجانس والترابط الموجود بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية لا يظهر فقط في نمط الإعداد وعرض المعيار فقط، بل هناك ارتباط عضوي بينهما ، وكذلك لنتائج تطبيقية منها تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية؛ الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة . ولدراصة هذا البحث تم الاعتماد على عدة مناهج، لكن تركز على المنهج الاستقصائي، المنهج المقارن ، منهج المسح بالعينة، المنهج الوصفي التحليلي .

دراسة محمد الامين حاج عاشور بن سالم بوسماحة ٢٠١٧-٢٠١٨ (معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية)^١

تتمحور الاشكالية حول معرفة ما مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، من طرف المهنيين ، كما تهدف الوقوف على الجديد الذي جاءت به معايير التدقيق الجزائرية في ظل الاصلاح المحاسبي المالي ، اثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في القوائم المالية المستخدمة ، تقييم مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية ومتطلبات البيئة الجزائرية، تسليط الضوء على ما قدمته معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، كما توصل الباحثين لنتائج منها أن استخدام معايير التدقيق الجزائرية يساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية ، معايير التدقيق الجزائرية ملائمة للبيئة الاقتصادية الجزائرية .معايير التدقيق الجزائرية لها تأثير كبير في مصداقية مراجع الحسابات باعتبارها مرشد للعمليات التي يقوم بها ، ولدراصة هذا البحث تم الاعتماد على عدة مناهج منها المنهج التاريخي ،الوصفي التحليلي و المنهج التحليلي .

دراسة اسماء حداد ٢٠١٥-٢٠١٦ (اهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي)^٢

تتمحور الاشكالية هل لمعايير التدقيق الدولية اهمية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي كما تهدف الوقوف على معايير التدقيق الدولية وتقرير المراجع الخارجي ، عرض بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة جودة تقرير المراجع الخارجي ، التعرف على مدى اعتماد معايير التدقيق الدولية من قبل المراجع الخارجي ، فحص مدى إدراك المراجع الخارجي متطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقريره ، كما توصلت الباحثة لنتائج منها لا يوجد محددات للتقرير الجيد للمراجع الخارجي كما انه لا يعتمد اثناء اعداده للتقرير لمتطلبات معايير التدقيق الدولية وفي هذه الحالة واعتمد على معايير اخرى تتشابه معها فان تقريره جيد وقد اثبتت نتائج

^١ محمد الامين حاج عاشور بن سالم بوسماحة معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية 2017-2018

^٢ اسماء حداد اهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي 2015-2016

دراسة المحور الثالث من الدراسة التطبيقية على ذلك ، ولدراسة هذا البحث تم الاعتماد على الاسلوب الوصفي والاسلوب التحليلي لكي يتم إحاطة جميع جوانب الموضوع وهذه الطريقة تعتمد على مع البيانات .

دراسة محي الدين محمود عمر ٢٠٠٧-٢٠٠٨ (مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية)^١

كما تهدف محاولة تأسيس اطار نظري كفييل بترقية المراجعة في الجزائر ،محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة ومعاييرها ،تصور الابعاد العملية والنظرية للمراجعة في الجزائر ، توصل الباحث لنتائج منها اعتبار لجان المراجعة احدى الوسائل الاجرائية الممكنة لترقية المراجعة في الدول ،دعوة المنظمات الدولية للمراجعة الى ضرورة موافقة وانسجام المراجعة الوطنية للتوصيات وقبوع العمل دوليا ،يعتبر النظام المحاسبي المالي بشكله الحالي عاجزا احيانا عن توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع ،يتوقف نجاح المراجع في تأدية دوره والخلوص الى آرائه الفنية المحايدة ، ولدراسة هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في بعض الاجزاء المرتبطة بالتأهيل العلمي للمراجعة والمنهج التاريخي في التطور التاريخي لها والمنهج الوصفي التحليلي في مسح ودراسة التجارب الدولية للمراجعة .

مقال خلايفية ايمان، جاوحدو رضا (التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية)^٢

تتمحور اشكالية هذا المقال حول معرفة ما هو واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ،كما يهدف المقال للتعريف بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عرض ملخص معايير التدقيق الدولية والجزائرية والمقارنة بينهما ،معرفة على اي معايير تدقيق يعتمد التدقيق الخارجي في الجزائر او دولية ،ومن اهم النتائج المتوصل لها ان مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هم محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين ،الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر هم المجلس الوطني للمحاسبة ،المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ، المجلس الوطني للغة محافظي الحسابات ،ولدراسة هذا المقال تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح المفاهيم الاساسية .

مقال أ. م. د. ناظم شعلان جبار، جامعة القادسية (التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية-متطلبات التوافق والتطبيق -دراسة مقارنة)^٣

تتمحور اشكالية المقال حول مواءمة معايير التدقيق الدولية مع الواقع العراقي كما يهدف هذا المقال الى التأكيد على اهمية الوصول لمعايير تدقيق وطنية تسير جنبا الى جنب مع متطلبات معايير التدقيق الدولية ،تشخيص واقع البيئة العراقية ومدى ملائمتها لتطبيق معايير التدقيق الدولية ،ومن اهم النتائج التي توصل لها صاحب المقال ان المعايير الدولية تهدف لإزالة الفوارق في الانظمة المحاسبية بين الدول ،لم يتطور التدقيق في العراق مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا ،بالرغم ان معايير التدقيق الدولية صدرت

^١ محي الدين محمود عمر مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية 2007-2008

^٢ خلايفية ايمان، جاوحدو رضا التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية

^٣ أ. م. د. ناظم شعلان جبار، جامعة القادسية (التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية-متطلبات التوافق والتطبيق -دراسة مقارنة

من أكبر هيئة للمهنة الا ان العراق لا تتلاءم وبيئته ،ولدراسة هذا المقال تم الاعتماد المنهج الاستقرائي التحليلي في شقه الاول ثم المنهج الاستنتاجي في شقه الثاني بالاعتماد على الدراسات النظرية.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه التشابه

تشابهت دراستنا والدراسات السابقة في المضمون النظري والمتمثل في عرض ماهية كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية وكذلك الامام بالأدبيات الخاصة بكلا منهما، كما تشابهت أيضا في عرضها لإصدارات معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

اختلفت دراستنا عن الدراسات السابقة من حيث المكان والزمان، حيث تمت الدراسة الحالية في مدينة ورقلة سنة ٢٠٢٠، بينما امتدت الدراسات السابقة من سنة ٢٠٠٧ إلى سنة ٢٠١٩ وعالجت بيئة محلية عكس الدراسات السابقة التي عالجت ولايات أخرى في الجزائر كما يوجد مقالات عالجت دول غير الجزائر.

أيضا اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث من الجانب التطبيقي حيث تم الاعتماد على الدراسة التحليلية المقارنة بينما الدراسات السابقة اعتمدت غالبيتها على توزيع الاستبيانات وكذلك المقابلة الشخصية والترّصات الميدانية وهذا من الجانب التطبيقي.

خلاصة الفصل:

من خلال الإطار النظري للدراسة تطرقنا في المبحث الاول الى ماهية كل من معايير التدقيق الدولية والجزائرية، عرضها، الهيئات واللجان المسؤولة على اصدارها، تطورها التاريخي، كل ما هو لديه علاقة بالموضوع، ومن أبرز النتائج المتوصل عليها من خلال هذه الدراسة لدينا:

- ✓ كلما طبقت معايير التدقيق كلما كانت النتائج ذات مصداقية وموثوقية .
 - ✓ ان معايير التدقيق الجزائرية نسخة عن معايير التدقيق الدولية مع وجود تعديلات طفيفة .
- اما المبحث الثاني تمثل في الدراسات السابقة التي درست نفس مجال دراستنا ، وفيه عرض اهم ماورد في الدراسات السابقة كالاشكالية والمنهج المتبع ، الهدف من الدراسة اهم النتائج المتوصل لها
- وفي الاخير تم المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة مع ذكر اوجه التشابه والاختلاف بينهما .

الفصل الثاني

تمهيد:

شهدت معايير التدقيق الدولية انتشارا وتوسع رهيب، وهذا راجع لقبولها عالميا، واليوم تسعى العديد من الدول للربط والتوحيد لخلق سلسلة موحدة من المعايير وجعلها ذات طبيعة الزامية مطبقة من طرف كل المدققين والمحاسبين المعتمدين الخبراء المحاسبين ويعنى بهذا كل البلدان التي اعتمدت استخدام اسلوب التبنّي الكامل للمعايير الدولية للتدقيق والجزائر حالها حال باقي البلدان.

انطلاقا مما سبق ولدراسة هذا، سنحاول تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: مقارنة الإصدارات الاولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

المبحث الثاني: مقارنة الإصدارات الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

المبحث الأول: مقارنة الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

سنتطرق في هذا المبحث الى مقارنة كلا الإصدارات الأولى والثانية لعام ٢٠١٦ مع معايير التدقيق الدولية ذات نفس الرقم محاولين في هذه المقارنة معرفة اوجه التشابه والاختلاف ان وجدت .

المطلب الأول: مقارنة الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية

الفرع الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٢١٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ٠٤ مقارنة المعيار الجزائري ٢١٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٢١٠ مع نظيره الدولي | |
|---|---|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| تشابه المعياران في مجال التطبيق اتفق على تحديد شروط الارتباط بعملية التدقيق وذلك للاتفاق بين المدقق والإدارة العميل العناصر الأساسية التي يجب أن يشملها تقرير المتفق. لإجراءات التي يجب أن يستلزم بها المتفق عدل إعادة التكاليف بالتدقيق أي التدقيقات المتكررة | المعيار الجزائري قد تناول كل بنود لمعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك الفقرات رقم ١٤ ١٥ ١٦ ١٧ والتي تتناول الاتفاق على إطار مهمة التدقيق التعاقدية والتي يتمثل أهمها في: - لا ينبغي أن يقبل محافظ الحسابات مهمة تدقيق الكشوفات المالية إلا عندما يتوصل الى ان إطار مهمة التدقيق التعاقدية الذي تتبناه الإدارة مقبول بدون وجود إطار مقبول لا يكون عند الإدارة اساس ملائم لمهمة تدقيق التعاقدية ولا يكون عند محافظ حساب مقاييس محددة ومناسبة يستند عليها عند تقييمه الكشوف المالية للكيان. |

الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٠٥ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ٠٥ مقارنة المعيار الجزائري ٥٠٥ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٠٥ مع نظيره الدولي | |
|--|--|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| تشابه المعياران في: كل الإجراءات التأكيد التي يستلزم بها محافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة. إجراءات محافظ الحسابات في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد. الإجراءات في حالة عدم تلقي الردود الإجراءات في حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل | المعيار الجزائري قد تناول كل البنود المعيار الدولي وقد أضاف إلى ذلك جزء في الفقرة ٠٣ والتي تناول فيها شرح بسيط لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والتأكيد السلبي. |

تقييم الأدلة المثبتة أي أدلة الرقابة.

الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٦٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ٠٦ مقارنة المعيار الجزائري ٥٦٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري ٥٦٠ مع نظيره الدولي | |
|--|---|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| <p>يتناول كلا معياري التدقيق الجزائري والدولي نفس المجال والنطاق، يتوافق كلا المعيارين من ناحية التعريفات والمصطلحات حيث يؤدي كل مصطلح إلى نفس المعنى -كلا المعيارين لهم نفس الأهداف التي انحصرت في هدفين). - مسؤولية المدقق على الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق -يتخذ كلا المعيارين الجزائري والدولي للأحداث اللاحقة نفس اجراءات المدقق بالنسبة للحقائق التي أعلم بها بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشف المالية.</p> | <p>بالنسبة للحقائق التي يعلم بها المدقق بعد اصدار البيانات المالية، المعيار الجزائري يكتفي بعدم إلزام المدقق أي إجراءات تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها، أما المعيار الدولي أيضا لا يقع على المدقق أي إلزام في التدقيق لكن في حال تعلم بحقيقة ما بعد اصدار البيانات المالية لو كان علم بها قبل تاريخ إصدار قراره أدت إلى تعديله فينبغي على المدقق القيام بإجراءات حسب ما ذكر في المعيار.</p> |

الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٧٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ٠٧ مقارنة المعيار الجزائري ٥٧٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري ٥٨٠ مع نظيره الدولي | |
|---|--|
| وجه التشابه | وجه الاختلاف |
| تشابه المعياران في: الإجراءات المستلزمة على المدقق اتخاذها عند الحصول على إقرارات الإدارة (التصريحات الكتابية). مسؤولية المدقق اتجاه إقرارات الإدارة عندما تكون بمثابة دليل إثبات. - العناصر الرئيسية لإقرار الإدارة. - أنواع الإقرارات الإدارية (التصريحات الكتابية). - نموذج كتاب اقرار الإدارة | في معيار التدقيق الجزائري تحصل المدقق على التصريحات من الادارة اما دولي تناول مسؤولية المدقق في الحصول على اقرارات خطية من الادارة او المكلفين بالحكومة لدى المعياران نفس الاهداف غير ان الدولية تشير دائما الى التصريحات الكتابية والجزائرية اکتفت بمسؤولية الادارة. إن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي ولم تكن هناك أي إضافات في هذا المعيار. استنتاج: كلا المعيارين متشابهين والاختلاف يكمن في بعض المصطلحات والمعايير الدولية اشتمل. |

المطلب الثاني: مقارنة الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية مع الدولية

الفرع الاول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٣٠٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ٠٨ مقارنة المعيار الجزائري ٣٠٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري ٣٠٠ مع نظيره الدولي | |
|---|--|
| وجه التشابه | وجه الاختلاف |
| تشابه المعياران في النقاط التالية: التزامات وإرشادات تتعلق بعملية التخطيط وذلك لتدقيق البيانات المالية (الكشوف المالية) - استراتيجية التدقيق وكيفية عرض العمل أي تخطيط العمل الأمور أو المسائل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع خطة التدقيق - التغيرات التي تطرأ على خطة التدقيق أو برنامج العمل - | لا يوجد الا من ناحية اختلاف اسماء المصطلحات. |

الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٠٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ٠٩ مقارنة المعيار الجزائري ٥٠٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري ٥٠٠ مع نظيره الدولي | |
|---|---|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| شرح ومفهوم شامل لأدلة الإثبات العناصر المقنعة). الصفات التي يجب أن تتميز بها أدلة الإثبات - الإجراءات التي يقوم بها المدقق، وذلك للحصول على أدلة إثبات. تصنيفات البيانات المالية. | ان المعيار الجزائري تناول كل بنود التيار الدولي إلا الفقرة ١٧ والتي تشير أن المدقق يحتاج الى يراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة الثبات وفائدة المعلومات التي سيحصل عليه أي يجب تكون تكلفة الحصول عليها أقل من فائدتها ولذلك فان تكلفة أو مسألة صعوبة الحصول على الأدلة لا تعتبر بنفسها أساسا صحيحا لحذف الجراء الضروري |

الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥١٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ١٠ مقارنة المعيار الجزائري ٥١٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري ٥١٠ مع نظيره الدولي | |
|--|--|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| - شرح الارصدة الافتتاحية -مسؤوليات المدقق اتجاه الأرصدة الافتتاحية. - نتائج الدقيق واعداد التقرير القواعد والميادين الواجب اتباعها عند إعداد التقرير | تطرق المعيار الدولي للتدقيق لبعض المصطلحات (عملية التدقيق الاولية الارصدة الافتتاحية ...) وكذلك اعطى توضيحات أكثر عن التقارير في جانب الملاحق إن معيار التحقيق الدولي أضاف إلى هذا المعيار الواجبات المطلوبة في معيار الشقق الدولي رقم ٧١٠ إلا أن المعيار الجزائري للتدقيق أضاف الواجبات المطلوبة في معيار التدقيق الجزائري رقم ٣٠٠ و٧١٠ |

الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٧٠٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ١١ مقارنة المعيار الجزائري ٧٠٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري ٧٠٠ مع نظيره الدولي | |
|---|--|
| وجه التشابه | وجه الاختلاف |
| <p>كلا المعيارين أوضحنا العناصر الأساسية التي يجب أن يشملها التقرير وهي: عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير والفقرة الافتتاحية تمهيدية)، مسؤولية الإدارة المسيرين الاجتماعيين عن البيانات المالية، مسؤولية المدقق، شرح التدقيق، فقرة الرأي، توقع المدقق، تاريخ النقل، عنوان المدقق.</p> | <p>تناول المعيار الجزائري كل بنود المعيار الدولي لكن المعيار الجزائري اضاف بعض النقاط على هذا المعيار والمتمثلة فيما يلي: - نجد أن معيار التدقيق الدولي أوضح ان اعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة ولكن التدقيق الجزائري توسع في ذلك من خلال وضع بعض القواعد المسؤولة هي: تطبيق النظام المحاسبي المالي المناسب. تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية المرتبطة بالإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية الخالية من الاختلالات المعتبرة سواء كانت غش أو ناتجة عن الاخطاء</p> <p>لم يتناول المعيار الجزائري التقارير المعدلة ولكن تناولها المعيار الدولي في النشرة رقم ٢٩ والتي تنص على أن تقرير مدقق الحسابات يكون معدلا في الحالات التالية الأمور التي لا توتر على رأي المدقق، مثال التأكيد لأمر ما - الأمور التي تؤثر على رأي المدقق، مثل رأي متحفظ وعدم إبداء الرأي او الراي المعاكس.</p> |

المبحث الثاني: مقارنة الإصدارات الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

سنتطرق في هذا المبحث الى مقارنة كلا الاصدارات الثالثة والرابعة لعام ٢٠١٧ و٢٠١٨ مع معايير التدقيق الدولية ذات نفس الرقم محاولين في هذه المقارنة معرفة اوجه التشابه والاختلاف ان وجدت .

المطلب الاول: مقارنة الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

الفرع الاول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٢٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ١٢ مقارنة المعيار الجزائري ٥٢٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٢٠ اجراءات تحليلية مع نظيره الدولي الاجراءات التحليلية | |
|---|--|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| تناول كلا المعياران استخدام الاجراءات التحليلية كإجراءات لتقدير الخطر (٣١٥). تشابه المعياران في عرض الاهداف والواجبات المطلوبة. | قام المعيار الدولي بإدراج متطلبات والارشادات المتعلقة بطبيعة اجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهما التي يعالجها معيار ٣٣٠. |

الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٧٠ مع نظيره الدولي

مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٧٠ مع نظيره الدولي الاجراءات التحليلية

تناول كلا المعياران نفس النطاق والاهداف والواجبات المطلوبة واختلف المعياران في بعض اسماء المصطلحات

الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٦١٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ١٣ مقارنة المعيار الجزائري ٦١٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٦١٠ استخدام اعمال المدققين الداخليين مع نظيره الدولي الاجراءات التحليلية | |
|--|--|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| تشابه المعياران في مجال التطبيق | اضاف المعيار الدولي في الاهداف عنصر الا وهو توجيه المراجعين الداخليين والأشراف عليهم وفحص اعمالهم بشكل |

| | |
|--|--|
| مناسب في حالة الاستعانة بهم لتقديم مساعدة مباشرة اما في الواجبات المطلوبة اضاف تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بمراجعين داخليين في تقديم المساعدة المباشرة ومجالات هذه الاستعانة ومادها وكذلك الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة. | |
|--|--|

الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٦٢٠ مع نظيره الدولي

عند مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٦٢٠ استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق مع نظيره الدولي استخدام عمل خبير استعان به المراجع تبين انهم متشابهان مع اختلاف في بعض المصطلحات

المطلب الثاني: مقارنة الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها معايير التدقيق الدولية

الفرع الاول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٢٣٠ مع نظيره الدولي

الجدول رقم ١٤ مقارنة المعيار الجزائري رقم ٢٣٠ مع المعيار الدولي نفسه

| مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٢٣٠ وثائق التوثيق مع معيار دولي توثيق اعمال المراجعة | |
|--|--|
| اوجه التشابه | اوجه الاختلاف |
| تشابه المعياران من حيث مجال التطبيق | اضاف المعيار الجزائري في الاهداف تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية وكذلك تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار او النصوص القانونية التنظيمية والواجبات المطلوبة حفظ ملكية ملفات العمل |

الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٠١ مع نظيره الدولي

عند مقارنة المعيار الجزائري رقم ٥٠١ العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة -والمعيار الدولي للتدقيق ادلة المراجعة-اعتبارات محددة لبنود خاصة -: تشابه المعياران مع الاختلاف في تسمية بعض المصطلحات

الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٣٠ مع نظيره الدولي

عند مقارنة المعيار الجزائري رقم ٥٣٠ السير في التدقيق مع نظيره الدولي العينات في المراجعة: تشابه المعياران مع الاختلاف في تسمية بعض المصطلحات.

الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٤٠ مع نظيره الدولي.

عند مقارنة المعيار الجزائري رقم ٥٤٠ تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها مع نظيره الدولي تدقيق التقديرات المحاسبية: تشابه المعياران مع الاختلاف في تسمية بعض المصطل

خلاصة الفصل

تطرقنا من خلال هذا الفصل الى الدراسة التطبيقية وذلك بالتبع المنهج التحليلي، الى مقارنة المعايير الجزائرية للتدقيق مع معايير الدولية للتدقيق، وهذا بالاعتماد على النصوص والقوانين التشريعية، وقد تطرقنا في المبحث الاول الى مقارنة الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية، وكما تم مقارنة بقية الإصدارات الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية في المبحث الثاني، ومن اهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال هذه الدراسة انه توجد أوجه تشابه واختلاف في بعض المعايير في ما يخص محتوى نص المعيار، بينما هناك معايير شبه متطابقة والاختلاف الموجد فيها يكمن في تسمية بعض المصطلحات، وفي الأخير نستخلص ان الجزائر تبنة معايير التدقيق الستة عشر بشكل كلي مع وجود بعض التعديلات ، لتتناسب مع مهنة التدقيق في البلاد ومحطها.

خاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لمعايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية كانت الأهداف من وراء هذه الدراسة هي التعرف على معايير التدقيق الجزائرية والدولية، بإضافة الى التعرف بالهيئات المسؤولة عن اصدار المعايير جزائرية كانت او دولية، والغرض الرئيسي من الدراسة هو البحث عن أوجه التشابه والاختلاف بينها.

ولاختبار الفرضيات المذكورة في هذه الدراسة تم تقسيم هذه البحث إلى فصلين، الفصل الاول نظري والفصل الثاني عبارة عن دراسة مقارنة، وقد تم التوصل إلى نتائج نقدم من خلالها بعض الاقتراحات. سيتم اختبار الفرضية وعرض أهم نتائج الدراسة وإدراج بعض الاقتراحات

اختبار الفرضية:

توصلنا إلى النتيجة المرتبطة بالفرضية الموضوعية مسبقا كما يلي:

"هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، إلا أن هناك أوجه اختلاف

من خلال الفصل الثاني تبين لنا انه هناك تشابهات واختلافات بينها، لكن هذه الاختلافات غير واضحة ولا تؤثر في المعايير وانما هي عبارة عن تعديلات بسيطة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

ومما سبق استخلصنا النتائج التالية:

- الهدف من معايير التدقيق الدولية هو توحيد المعاملات الاقتصادية في جميع اقطار العالم،

- بحكم تأخر تطور التدقيق في الجزائر مهنة التدقيق عرفت قصورا مقارنة بنظيرتها الدولية،

تناول معيار التدقيق الجزائري "210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" كل بنود معيار التدقيق دولي "210 شروط التكليف بالتدقيق" وأضاف بعض النقاط المتعلقة بالاتفاق على إطار مهمة التدقيق التعاقدية؛

تناول معيار التدقيق الجزائري "505 التأكيدات الخارجية" كل بنود معيار التدقيق الدولي 505 "التأكيدات الخارجية" وأضاف جزء في الفقرة-3 شرح لأنواع التأكيد الخارجي؛

تناول معيار التدقيق الجزائري "560 الأحداث اللاحقة" كل بنود معيار التدقيق الدولي 560 "الأحداث اللاحقة" وأضاف إلى ذلك في الفقرة-2 مفاهيم متعلقة بالتواريخ؛

تناول معيار التدقيق الجزائري "580 التصريحات الكتابية" كل بنود معيار التدقيق الدولي 580 "إقرارات الإدارة" ولم تكن أي إضافات؛

تناول معيار التدقيق الجزائري " 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية " كل بنود معيار التدقيق الدولي " 300 التخطيط " ولم تكن أي إضافات؛

تناول معيار التدقيق الجزائري " 500 العناصر المقنعة " كل بنود معيار التدقيق الدولي " 500 أدلة الاثبات " إلا الفقرة 17 والتي ألزمت المدقق أن يراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة الاثبات وفائدة المعلومات؛

تناول معيار التدقيق الجزائري " 510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية " كل بنود معيار التدقيق الدولي " 510 التكاليف بالتدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية " وأضاف الى ذلك الواجبات المطلوبة في المعيار 300

تناول معيار التدقيق الجزائري " 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية " كل بنود معيار التدقيق الدولي " 700 تقرير المدقق حول البيانات المالية " وأضاف الى ذلك بعض القواعد للمسؤولية،

تناول معيار التدقيق الجزائري ٥٢٠ الاجراءات التحليلية نفس بنود معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الاجراءات التحليلية

تناول معيار التدقيق الجزائري ٥٧٠ استمرارية الاستغلال اما معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الاستمرارية

تناول معيار التدقيق الجزائري ٦١٠ استخدام اعمال المدققين الداخليين اما معيار التدقيق الدولي ٦١٠ استخدام عمل المراجعين الداخليين

تناول معيار التدقيق الجزائري ٦٢٠ استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق اما معيار التدقيق الدولي ١٦٢٠ استخدام عمل خبير استعان بها المراجع

تناول معيار التدقيق الجزائري ٢٣٠ وثائق التدقيق معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ توثيق اعمال المراجعة

تناول معيار التدقيق الجزائري ٥٠١ العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة - معيار التدقيق الدولي ٥٠١ ادلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة -

تناول معيار التدقيق الجزائري ٥٣٠ السبر في التدقيق معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ العينات في المراجعة

تناول معيار التدقيق الجزائري ٥٤٠ تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ مراجعة التقديرات المحاسبية.

الاقتراحات:

من خلال الدراسة استطعنا الخروج بمجموعة من الاقتراحات وهي كالآتي:

ضرورة متابعة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وعدم الاكتفاء بإصدارها فقط.
إقامة ملتقيات لاطلاع المدققين بما هو جديد في المهنة،

على اللجنة المصدرة للمعايير الاستشارة قبل اصدار المعايير

فهم المعايير جيدا من قبل الافراد والاطراف المعنية بتطبيق المعايير

ضرورة وضع برامج التدريب المهني للقائمين بالتنفيذ

الاستفادة من تجارب بعض الدول المشابهة للجزائر؛

مراعاة واقع التدقيق في الجزائر عند إصدار بقية المعايير.

آفاق الدراسة:

يمكن أن نشير إلى أن دراستنا هذه يمكن أن تكون مرحلة تمهيدية لمواضيع دراسات مستقبلية في مجال معايير التدقيق ولذا سوف

نقتح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكملة لهذا البحث:

ان الدراسة كانت محددة حيث تناولت الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية وكذلك الثالثة والرابعة؛

دراسة مقارنة بين معايير الدولية للتدقيق ومعايير الجزائرية للتدقيق؛

اوجه تشابه واختلاف معايير التدقيق الجزائرية والدولية؛

قائمة المراجع

المراجع:

- احمد قايد نورالدين التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية الطبعة الاولى الاردن دار الجنان للنشر والتوزيع ٢٠١٥ صفحة ٢٦
- تامر مزيد اصول تدقيق الحسابات دار المناهج لنشر والتوزيع ٢٠١٧ ص ٢٠
- توماس وويليام هنكي، نظم المعلومات المحاسبية لإيزاذ القرار، دار الدريخ للنشر، الرياض السعودية ١٩٩٥ ص ٥٢
- د حاتم محمد الشيشيني مدخل معاصر اساسيات المراجعة الطبعة الاول الناشر المكتبة العصرية للنشر والتوزيع مصر ٢٠٠٧
- خالد راغب خطيب التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية دار البداية جامعة البتراء الطبعة الاولى ٢٠١٢ ص ٤٠
- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية اليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية دار الجامعة الاسكندرية ٢٠٠٢ صفحة ١٧٦
- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية اليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية دار الجامعة الاسكندرية ٢٠٠٢ صفحة ١٧٦
- هادي تيمي مدخل للتدقيق من الناحية العلمية والنظرية دار وائل للنشر الطبعة الثالثة ٢٠٠٦ صفحة ٣٠ و ٣١
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في السعودية نشر مكتبة الملك فهد ٢٠٢٠

الاطروحات:

- اسماء حداد اهمية معايير التدقيق الدولية في جودة تقرير المراجع الخارجي شهادة نيل ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة ٢٠١٦
- أشرف بن صغير دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA ماستر جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي ٢٠١٧
- بن نونة حليلة، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني، مذكرة استكمال ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة ٢٠١٧ صفحة ٠٣
- بجلولي نور الهدى أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر شهادة نيل دكتوراه جامعة فرحات عباس سطيف ٢٠١٧
- خيراني وليد وسلامي اسلام معايير التدقيق الجزائرية بين الاصدار والتطبيق مذكرة نيل ماستر ٢٠١٩

- زيادي سامي اهمية اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق مذكرة الحصول على شهادة ماجستير جامعة سطيف السنة ٢٠١٣ صفحة ٧٧
- سعدوني نورة وقانة نورة مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون ١٠-٠١ مذكرة نيل شهادة ماستر جامعة محمد بوضياف مسيلة ٢٠١٧ صفحة ١٦.
- سميحة عبد الله محجوبي غنية حمري معايير المراجعة الدولية وامكانيه تطبيقها في الجزائر، شهادة نيل ماستر، جامعة الجيلالي بونعامه خميس مليانة ٢٠١٧ صفحة 03
- غراب يوسف معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل المحافظ الحسابات، شهادة نيل ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة ٢٠١٥ صفحة ٠٣
- مسعودي عمر فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق اطروحة نيل شهادة دكتوراه جامعة أحمد دراية - أدرار ٢٠١٩ صفحة ٤٣

المقالات:

- ✓ اسماء حداد اهمية معايير التدقيق الدولية في جودة تقرير المراجع الخارجي شهادة نيل ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة ٢٠١٦
- ✓ بن حواس كريمة د بنية عمر دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير تدقيق الدولية مجلة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات العدد اربعون كانون ٢٠١٦
- ✓ د بكيحل عبد القادر أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية مجلة اقتصاديات شمال افريقيا جامعة شلف العدد ١٨ لسنة ٢٠١٨
- ✓ زيادي سامي ا د سعيدي يحي اهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر مجلة الحقوق والعلوم الانسانية العدد الاقتصادي ٣٣ (٠٢) جامعة زيان عاشور الجلفة.
- ✓ زيادي سامي سعيدي يحي اهمية الاعتماد تطبيق الدولية مجلة الحقوق والعلوم الانسانية جامعة زيان عاشور الجلفة ال عدد ٣٣-٠٢
- ✓ سعيدي زهير معايير اعداد تقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع المعايير الدولية الافاق للدراسات الاقتصادية جامعة ام البواقي ٢٠١٧
- ✓ سعيدي زهير معايير اعداد تقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية الافاق للدراسات الاقتصادية جامعة ام البواقي الجزائر العدد ٠٣ في ١-٠٩-٢٠١٧
- ✓ لعمور رميلة بن يحي علي واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر مجلة الدفاتر الاقتصادية جامعة غرداية العدد ٠٢ لسنة ٢٠١٩
- ✓ ناظم شعلان جبار التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية متطلبات التوافق والتطبيق، مقبول للنشر، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد ١٨ العدد ٢ سنة ٢٠١٦.

الكتب باللغة الاجنبية:

Ifac handbook of international quality Control, Auditing review and realeded servieces copy right december 2018 p 03

المقابلات :

١ ، د مهاوة امال كلية العلوم الاقتصادية ورقلة في الاربعاء ١١ مارس - ١١:٠٠ صباحا مقابلة شخصية

المنشورات الوزارية:

وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة مقرر رقم 002 المؤرخ ٢٠١٦/٠٢/٠٤

وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة مقرر رقم 150 المؤرخ ٢٠١٦/١٠/١١

وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة مقرر رقم 23 المؤرخ ٢٠١٧/٠٣/١٥

وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة مقرر رقم 24 المؤرخ ٢٠١٨/٠٩/٢٤

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

عدد رقم **١٤٣٠** المؤرخ في **١٣١١** الموافق لـ يتضمن **المطابق**
الجزئية للتفويض.

إن وزير المالية

- بمقتضى الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1396 الموافق 26 سبتمبر سنة 1976، المتضمن القانون التجاري، المثل و المثلث،
- بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المثل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمون العير المخلت و محافظ الحسابات و المصاحب المصنف،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 13-123 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تغيير أعضاء المكونة من 3-1،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة الوطني للمحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات و أشكال و أحال إرسالها،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظي الحسابات،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1436 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات،

مرفق:

ملحق الأول:

يهدف هذا المرفق إلى وضع حيز التنفيذ لائحة (04) معايير حرارية لتنفيذ الآتية:

- المعيار الحراري لتنفيذ -210- كفاك حول أحكام مهام التنفيذ.
- المعاد العدا و التنفيذ -505- التكاليف الخارجية.
- المعيار الحراري لتنفيذ -560- أحداث تقع بعد إقبال الحسابات و الأحداث للاحتقة.
- المعيار الحراري لتنفيذ -580- التسييرات الكتابية.

ملحق 2 :

تستهدف المعايير الحرارية لتنفيذ الكشوف المالية و المرفقة لهذا المرفق، جميع أشكال مهام التنفيذ فلتوية كانت
أو علقية.

ملحق 3 :

يشتر هذا المرفق من الجهة الرسمية لوزراء المالية

01 MAY 2020
مدير بيطور لوزراء المالية

وزير المالية

وزير المالية
محمد بن عبد الله بن محمد
مدير بيطور لوزراء المالية

جمهورية جزر القمر الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية



مرور رقم ٥٠٠٠، بموجز المؤرخ في الموافق لـ يتضمن للمعاهد
الجزرية للتطبيق.

في وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المحل و المنتم.
- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل.
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بتعديل التغير المعدل و محافظ الحسابات و المحافظ للمعدت.
- و بمقتضى المرسوم رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعديل أعضاء الحكومة، المعدل.
- و بمقتضى المرسوم رقم 05-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يعد ملاحق و رمز الثاني.
- و بمقتضى المرسوم رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 سبتمبر سنة 2011 و الذي يعد شبكة المحلل الوطني للمحاسبة و تنظيمه و هو أحد جزء.
- و بمقتضى المرسوم رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يعد شبكة المحلل الوطني لتصف الأوضار التجارية للمحاسبة و تنظيمه و هو أحد جزء.
- و بمقتضى المرسوم رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يعد محاضر الحسابات.
- و بمقتضى المرسوم رقم 11-202 المؤرخ في 23 صفر السنة عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، الذي يعد محاضر حساب الحسابات و شكله، من حيث.
- و بمقتضى المرسوم رقم 15-15 المؤرخ في 15 رجب عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013، الذي يعد محاور محاسب محاسب.
- و بمقتضى المرسوم رقم 10-10 المؤرخ في 10 رجب الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014، الذي يعد لائحة لائحة محاسب محاسب.

-2-

بقر:



المادة الأولى:

يهتف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -300- كخطيط تدقيق الكشوف المالية،
- المعيار الجزائري للتدقيق -500- العناصر المدفوعة،
- المعيار الجزائري للتدقيق -510- مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإحصائية،
- المعيار الجزائري للتدقيق -700- تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية.

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية للتدقيق الكشوف المالية و المعرفة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقبية.

المادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية

حرر بالجزائر، في

وزير المالية

وزير المالية

حاجي بابا عيسى

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

— 000 —

MINISTRE DES FINANCES
LE MINISTRE

وزارة المالية
للوزير

مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2011 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

السيد الوزير المكلف بالمالية ،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 للورخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و للتضمن القانون التجاري، المعدل و المسم،

- ومقتضى القانون رقم 07-11 للورخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و للتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن المحر المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- ومقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 للورخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و بالتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل

- ومقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 بحدد صلاحيات وزير المالية،

- ومقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية،

- ومقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 بحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 بحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصرف الوطني للحزب المحاسبي و صلاحياته وقواعد سيره،

- ومقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 بحدد لوجية الوظائف المدفعة لقواعد العمل للمجلس الوطني لمعرفة الوطنية لخاقتي الحسابات،

- ومقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محققين الحسابات،

- ويختص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 للوزير في 23 جمادى الثانية عام 1432 لله الموافق 26 مايو سنة 2011 و يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال إرسالها
- ويختص القرار الوزاري رقم 15 عثمان عام 1434 لله الموافق 24 يوليو سنة 2013 و المحدد لمحتوى و معايير تقارير محافظ الحسابات
- ويختص القرار الوزاري رقم 10 ربيع الأول عام 1435 لله الموافق 12 يناير سنة 2014 و المحدد لإجراءات إرسال تقارير محافظ الحسابات

بمقرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق:

- المعيار الجزائري للتدقيق - 520 - " الإجراءات التحليلية "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 570 - " استمرارية الإستغلال "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 610 - " استخدام أعمال المدققين الداخليين "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 620 - " استخدام أعمال حيز معين من طرف المدقق "

المادة الثانية:

تستهدف المعايير الجزائرية للتدقيق الكشف المالية للفرقة بهذا القرار، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المادة الثالثة:


ينشر هذا القرار في النشرة الرسمية لوزارة المالية .

جزير بالجزائر في 15 MARS 2017

حاجي بابا عيسى

الوزير المكلف بالمالية

وزير المالية
حاجي بابا عيسى



مقرر رقم ٢٠١١... للمؤرخ في ٢٤ سبتمبر ٢٠١٠... الموافق لـ يتضمن المعايير الجارية للتفتيش.

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 للمؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن لتقنين للتجاري، المتكامل و المتكامل،
- و بمقتضى القانون رقم 07-11 للمؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المتكامل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 للمؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهين لخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- و بمقتضى المرسوم الوزاري رقم 17-243 للمؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1438 الموافق 17 أغسطس سنة 2017 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المتكامل،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 للمؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 للمؤرخ في 23 سبتمبر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 للمؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصرف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 للمؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 للمؤرخ في 22 سبتمبر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 للمؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد مستوى معايير تقارير محافظ الحسابات،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفية تنظيم تقارير محافظ الحسابات،

-2-

بمقرر ما يأتي:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزئية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -230- "وثائق التدقيق"
- المعيار الجزائري للتدقيق -501- "العناصر المتقدمة- اعتبارات خاصة"
- المعيار الجزائري للتدقيق -534- "التبني في التدقيق"
- المعيار الجزائري للتدقيق -540- "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية لتقييم السيولة و المعلومات الواردة المتعلقة به"

المادة 2 :

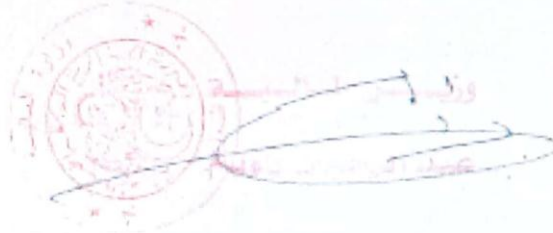
تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المعرفة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق القانونية كانت أو تعاقدية.

المادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

حرر بالجزائر، في

وزير المالية



الفهرس

| الفهرس | |
|--|---|
| الصفحة | العناوين |
| II | الشكر |
| III | الاهداء |
| IV | الملخص |
| VIII | قائمة المحتويات |
| VIII | قائمة الجداول |
| IX | قائمة الاشكال |
| IX | قائمة الملاحق |
| أ | المقدمة |
| الفصل الاول: عموميات حول معايير التدقيق الدولية والجزائرية | |
| ٢ | تمهيد |
| ٣ | المبحث الاول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية |
| ٣ | المطلب الاول: ماهية معايير التدقيق الدولية |
| ٣ | الفرع الاول: مفهوم معايير التدقيق الدولية تطورها الهيئات المسؤولة على اصدارها |
| ٨ | الفرع الثاني: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية وعرضها |
| ١٣ | الفرع الثالث: معايير التدقيق الدولية المراد دراستها |
| ٣٢ | الفرع الرابع: خصائص معايير التدقيق الدولية واساليب تبنيها |
| ٣٤ | المطلب الثاني: ماهية معايير التدقيق الجزائرية |
| ٣٤ | الفرع الاول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر |
| ٣٧ | الفرع الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية |
| 46 | الفرع الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية |
| 60 | المبحث الثاني: الدراسات السابقة |
| 60 | المطلب الاول: الدراسات السابقة |
| 6٦ | المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالسابقة |
| 6٦ | الفرع الاول: اوجه التشابه |
| 66 | الفرع الثاني: اوجه الاختلاف |

| | |
|--|---|
| 67 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية | |
| 69 | تمهيد |
| 70 | المبحث الاول: مقارنة الإصدارات الاول والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية بنظيرتها الدولية |
| 70 | المطلب الاول: مقارنة الإصدارات الاول لمعايير التدقيق الجزائرية مع دولية |
| 70 | الفرع الاول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٢١٠ مع الدولي نفس الرقم |
| 70 | الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٠٥ مع نظيره |
| 71 | الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٦٠ مع دولي |
| 72 | الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٨٠ مع نظيره |
| 72 | المطلب الثاني: مقارنة الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية مع دولية |
| 72 | الفرع الاول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٣٠٠ مع نظيره |
| 73 | الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٠٠ مع نظيره |
| 73 | الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥١٠ مع نظيره |
| 74 | الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٧٠٠ مع نظيره |
| 75 | المبحث الثاني: مقارنة الإصدارات الثالثة والرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية بنظيرتها الدولية |
| 75 | المطلب الاول: مقارنة الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية بنظيرتها الدولية |
| 75 | الفرع الاول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٢٠ مع نظيره |
| 75 | الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٧٠ مع نظيره |
| 75 | الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٦١٠ مع نظيره |
| 76 | الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٦٢٠ مع نظيره |
| 76 | المطلب الثاني: مقارنة الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية بنظيرتها الدولية |
| 76 | الفرع الاول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٢٣٠ مع نظيره |
| 76 | الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٠١ مع نظيره |
| 76 | الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٣٠ مع نظيره |
| 7٧ | الفرع الرابع: مقارنة معيار التدقيق الجزائري رقم ٥٤٠ مع نظيره |
| 78 | خلاصة الفصل: |
| 79 | خاتمة: |

| | |
|----|----------|
| 83 | المراجع: |
| 86 | الملاحق: |
| ٩٧ | الفهرس |