

دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي
- دراسة حالة المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة" -

ط.د. بصري ريمة
جامعة الجزائر 3؛ الجزائر
besseriadam20@gmail.com

Received: May 2018

Accepted: July 2018

Published: September 2018

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى عرض للمعيار الجزائري للتدقيق NAA 500 "العناصر المقنعة" والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له ISA 500، من خلال إبراز لمحتوى كل معيار وهدف المدقق منهما، كما تهدف إلى مقارنة مفصلة بين المعيارين من خلال تبيان أوجه التشابه والاختلاف بينهما من ناحيتي الشكل والمضمون. خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري لم يتبع بالتفسيرات التي توضح المعيار وكيفية تطبيقه كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي، غير أنه هناك توافق شبه كلي في مضمون المعيارين، في حين برزت الاختلافات في غالبية المصطلحات.

الكلمات المفتاحية: معايير جزائرية للتدقيق NAA، معايير دولية للتدقيق ISA، معيار رقم 500 "عناصر مقنعة".

Abstract:

L'objectif de cette étude est de presenter la norme algérienne d'audit NAA 500 "Eléments probants" et la norme internationale d'audit, à faire connaître le contenu de ces normes et le but de l'auditeur par chaque norme. Notre article vise également à comparer en détails ces deux norms en montrant les similitudes et les différences entre elles, en termes de forme et de contenu. L'étude a conclu que la norme algérienne d'audit N500 n'est pas suivi par des explications et des modalités. de son application dans la réalité comme c'est le cas de la norme international, cependant, il y a un accord Presque complet sur le contenu, tandis que des différences apparaissent dans la majorité des termes.

Mots clés: Normes algériennes d'audit NAA, Normes international d'audit ISA, Norme n 500 " Elément probants"

مقدمة

قامت الجزائر بإصلاحات مهمة على مستوى المحاسبة والتدقيق، أولها تبني نظام محاسبي مالي (SCF) ليعوض المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كونه غير مسير للتوجهات الاقتصادية، في خطوة تهدف إلى تكييف الممارسة المحاسبية مع المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS). وبغية تعزيز الإصلاح المحاسبي، كان لزاما على الجزائر إعادة النظر في القوانين التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق، فشرعت في إصلاح مهنة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وللتوجه نحو تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، تم إصدار سنة 2013 معايير تقارير محافظة الحسابات استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بتقارير المدقق المستقل، فشجّع ذلك الجزائر في التفكير في تبني معايير جزائرية للتدقيق تهدف إلى تحسين ممارسة مهنة التدقيق، فتم إصدار ثلاث (03) مقررات من خلال مبادرة المجلس الوطني للمحاسبة CNC والمتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، والمستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

ومن بين المعايير التي تم إصدارها نجد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة"، والذي تضمن كيفية تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق قصد الحصول على الأدلة المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق لتأسيس رأيه.

ومن هذا المنطلق تتضح معالم إشكالية الورقة البحثية على النحو التالي:

✓ ما مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" مع نظيره الدولي؟

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الورقة البحثية في النقاط التالية:

- ✓ التعرف على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500؛
- ✓ تحديد نطاق وهدف المدقق من كل من المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي؛
- ✓ عرض لمضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" ومضمون المعيار الدولي؛
- ✓ الاطلاع على الطرق والأساليب المتبعة من طرف المدقق في تكييفه للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" مع مهمته؛

✓ معرفة خصائص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" ونظيره الدولي.

منهج الدراسة

للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع تم الاعتماد على منهج تحليل الوثائق والمقارنة بينهما من أجل الإجابة بقدر الإمكان على الإشكالات الرئيسية والتساؤلات الفرعية.

تقسيمات الدراسة

قمنا بتقسيم موضوع بحثنا إلى ثلاث محاور على النحو التالي:

◀ **المحور الأول:** عرض مختصر لمضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 ونظيره الدولي؛

◀ **المحور الثاني:** أوجه التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي؛

◀ **المحور الثالث:** أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي.

المحور الأول: عرض مختصر لمضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 ونظيره الدولي

سنستطرق من خلال هذا المحور إلى عرض مختصر للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة"، وكذا نظيره الدولي "أدلة المراجعة".

أولاً: عرض مختصر للمعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم 500 "العناصر المقنعة"

سنحاول في هذا العنصر عرض مختصر لأهم ما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 ، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية¹:

- يوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير وتنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛

- كما يهدف المدقق وفق هذا المعيار إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من العناصر المقنعة المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه؛

- وتقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المتعددة وكذلك بنوعية تلك العناصر أما الملائمة فتتوقف على نوعية العناصر المجمعة، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالاتها.

ثانياً: عرض مختصر للمعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 "أدلة المراجعة"

سنحاول في هذا العنصر عرض مختصر لأهم ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 ، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يوضح هذا المعيار ما يعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المراجع.
- أما المراجع فيهدف إلى تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأيه².
- كما بيّن هذا المعيار الإجراءات المتبعة من قبل المراجع للحصول على أدلة المراجعة وتمثل في: التقصي عن السجلات أو الوثائق، التقصي عن الأصول الملموسة، الملاحظة، المصادقة الخارجية، إعادة العملية الحسابية، إعادة الأداء، الإجراءات التحليلية، والاستفسار³.

المحور الثاني: أوجه التشابه بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 ونظيره الدولي

يمكن تلخيص أهم النقاط التي تتشابه بين المعيارين الجزائري والدولي للتدقيق من خلال ما يلي:

- بيّن كل من المعيار الجزائري ونظيره الدولي أن هدف المدقق هو تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من العناصر المقنعة المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه؛
- قدّم المعيار الجزائري للتدقيق تعريفا واضحا لمصطلح العناصر المقنعة على أنها كل المعلومات التي يقوم المدقق بجمعها قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وهو ما تم التطرق إليه في المعيار الدولي من خلال مصطلح أدلة المراجعة؛
- أشار كل من المعيارين الجزائري ونظيره الدولي إلى أن العناصر المقنعة تعد ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي بطبيعتها تراكمية، إذ يتم جمعها أساساً عن طريق أداء إجراءات أثناء مهمة التدقيق. ومع ذلك، فإن هذه العناصر قد تتضمن أيضا معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة، أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة؛
- حدد كل من المعيارين الجزائري والدولي أن العناصر المقنعة تتضمن كلاً من المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة وأي معلومات تناقضها. بالإضافة إلى ذلك، فإن غياب المعلومات في بعض الحالات قد يستند المدقق إليه ويستعمله كعنصر مقنع، كحالة رفض الإدارة لمنح تصريح مطلوب منها؛
- وضع كل من المعيارين الجزائري والدولي وجود علاقة ترابط وثيقة بين الكفاية والملائمة للعناصر المقنعة. فالكفاية تقدر بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها، وعليه فإن كم العناصر المقنعة الضرورية مرتبطة بمستوى مخاطرة الاختلالات (كلما كانت المخاطرة المقدرة كبيرة، كلما كان كم العناصر المقنعة المطلوبة أكثر)، وكذلك مرتبطة بنوعية تلك العناصر المقنعة (كلما كانت النوعية أعلى يكون الكم المطلوب اقل)؛
- وضع كلا المعيارين الجزائري ونظيره الدولي أن الدلالة تقوم على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به. وقد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام، كما تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصدقية المعلومات التي قامت عليها. إضافة إلى ذلك، وضع كلا المعيارين أن المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق قد تكون ذات دلالة لتأكيدات معينة وليس لتأكيدات أخرى، مثل كون إجراء تدقيق ما ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بتدفقات

- عمليات حول المخزونات والتأكد من أنه قد تم استعمال الحسابات المناسبة، لكنه لا يكون ذو دلالة إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات هذه العمليات والتأكد من أنه قد تم فعلا تقييد كل الأحداث التي يلزم قيدها، وفي الفترة الزمنية المطلوبة.
- اتفق كلا المعياران الجزائري ونظيره الدولي أنَّ ملائمة العناصر المقنعة تتوقف على نوعية العناصر المجمعة، وتتعلق درجة مصداقية هذه العناصر بمصدرها، طبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها، ومنه:
- تزداد مصداقية العناصر المقنعة، عندما يتم جمعها من مصادر خارجية؛
 - يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي يحصل عليها المدقق مباشرة كالملاحظة العينية أكثر من العناصر المقنعة التي يتم الحصول عليها عن طريق طلبات المعلومات؛
 - يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي تكون في شكل وثائقي سواء كانت ورقية أو الكترونية أو بوسيلة أخرى أكثر من العناصر التي يتم الحصول عليها شفويا، كوثيقة محررة أثناء اجتماع تعتبر أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها؛
 - يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي توفرها وثائق أصلية أكثر من العناصر المتكونة من النسخ.
- قدّم كلا المعياران فحص العناصر موضوع الاختيار، والذي يعتبر حاسما لضمان مصداقية ودلالة العناصر المقنعة التي سيتم جمعها، وتمثل الوسائل المتاحة للمدقق قصد اختبار هذه العناصر حسب حجم ونوعية العينة في: اختيار كل العناصر أو عناصر محددة أو السير. بالإضافة إلى ذلك، فإن تنفيذ إحدى هذه الوسائل أو تركيبها قد يكون ملائما حسب الظروف الخاصة؛
- نصّ كلا المعياران الجزائري ونظيره الدولي أن المعلومات الصادرة عن الكيان والمستعملة من طرف المدقق في إطار تحقيق إجراءات التدقيق تحتاج أن تكون كاملة بالقدر الكافي ودقيقة كي يمكنه اعتبار تحقق مصداقية العناصر المقنعة المجمعة؛
- كما فرض كلا المعياران الجزائري والدولي على المدقق، في حالة تقديره ما إذا كانت المعلومات ذات مصداقية بشكل كاف، جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية هذه المعلومات، وتقدير ما إذا كانت دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي لتلبية احتياجات التدقيق. إضافة إلى ذلك، يمكن تحقيق عملية جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالتأكد من شمولية ودقة المعلومات الصادرة عن نظام المعلومات الخاص بالكيان، تزامنا مع إجراء التدقيق المطبق على هذه المعلومات، عندما يكون الحصول على العناصر المقنعة هذه جزءا لا يتجزأ من هذا الإجراء أو عن طريق الوضع تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية؛
- أشار كلا المعياران الجزائري ونظيره الدولي إلى ضرورة التدقيق في حالة المعلومات التي ستستخدم كعناصر مقنعة عن أعمال خبير معين من الإدارة، وذلك بتقييم كفاءة، قدرات وموضوعية هذا الخبير والاطلاع على أعماله وتقدير ملاءمتها للتأكيد المعني التي ستستعمل كعناصر مقنعة؛
- اتفق كلا المعياران الجزائري والدولي أن الضمانات التي تحصل عليها المدقق عن طريق عناصر مقنعة متجانسة ومجمعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، تعتبر أعلى درجة من تلك التي تحصل عليها من عناصر مقنعة مأخوذة على حدة؛
- تضمن كلا المعياران الجزائري والدولي أن العناصر المقنعة التي يتم جمعها من طرف المدقق قصد الوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه تتطلب تنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإمام بالكيان وبمحيطه، بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية إضافة إلى المراقبة المادية قصد رصد الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات؛

- أشار كلا المعياران الجزائري ونظيره الدولي إلى أن إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة تتضمن فيما تتضمن مايلي:
تفتيش التسجيلات أو الوثائق، تفتيش الأصول العينية، الملاحظة المادية، طلبات المعلومات، طلبات التأكيد الخارجية، المراقبة الحسابية، إعادة التنفيذ، والإجراءات التحليلية.

عموماً، من خلال نقاط التشابه التي تم التطرق إليها يتضح لنا جلياً أن المعيار الجزائري تناول الجزء الأكبر من المعيار الدولي، وأن أغلبية ماتضمنه المعيار الجزائري يتوافق وبشكل كبير مع المعيار الدولي، وهذا ما يدل دلالةً صريحة عن أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 بمضمونه، سيجب للمدقق الحصول على القدر الكافي من الأدلة التي سببني من خلالها رأيه الفني المحايد.

المحور الثالث: أوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 ونظيره الدولي

يمكن تلخيص أهم الاختلافات بين المعيارين من خلال جانبين:

أولاً: من حيث الشكل

من خلال عرضنا لمضمون كل من المعيار الجزائري للتدقيق والمعيار الدولي، لاحظنا وجود اختلافات بينهما في الشكل، ولو أنها غير مؤثرة في مضمون المعيار، وهي كالتالي:

- 1- يوجد بعض المصطلحات غير المتوافقة أو اختلاف في الصيغة، وذلك ناتج عن ترجمة المعيار إلى اللغة العربية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الملحق رقم 01؛
- 2- بالنسبة لطريقة تقديم محتوى المعيار، بالنسبة للمعيار الجزائري كان عبارة عن فهرس بعناوين، بينما المعيار الدولي فكان بمحتوى و عبارة عن فقرات، أي بتفصيل أكثر مقارنة مع المعيار الجزائري؛
- 3- كما نجد أن المعيار الدولي للتدقيق ذكر عناصر أخرى وهي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار وتفسيراته التي تُمكن مستعمل المعيار من معرفة كيفية تطبيقه في الواقع، في حين أن المعيار الجزائري لم يتطرق لهذه العناصر.

ثانياً: من حيث المضمون

يمكن تلخيص أهم الاختلافات من حيث المضمون، في النقاط التالية:

- نص المعيار الدولي على قراءة معيار التدقيق 500 "أدلة المراجعة" في سياق معيار التدقيق 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق"، في حين لم يتم الإشارة إلى ذلك في المعيار الجزائري نظراً لعدم إصدار المعيار المقابل لمعيار الدولي للتدقيق رقم 200؛
- بيّن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 أن هناك معايير جزائرية أخرى للتدقيق تعالج جوانب معينة كمعيار التدقيق 501 "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة"، وهذا ما لم يتطرق إليه في المعيار الدولي؛

- قدّم المعيار الدولي للتدقيق تعريفين واضحين للسجلات المحاسبية وخبير الإدارة، في حين لم يتطرق إليهما المعيار الجزائري

- وضح المعيار الجزائري للتدقيق المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة. إضافة إلى ذلك، تناول هذا المعيار أمثلة عن المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكن المدقق من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين، وهذا ما لم يتطرق إليه المعيار الدولي؛

- في حالة التدقيق السابق، أوجب المعيار الدولي على المدقق أن يكون قد حدّد ما إذا كان هناك تغيرات قد حدثت منذ التدقيق السابق، حيث يمكن لهذه الأخيرة أن تؤثر على عناصر الملاءمة للتدقيق الحالي، كما أشار إلى إمكان أن تتضمن العناصر المقنعة معلومات أخرى يتم الحصول عليها عن طريق إجراءات رقابة جودة المكتب لقبول العميل والاستمرار معه، أو من خلال مصادر أخرى داخل وخارج الكيان، في حين لم يشير إلى ذلك المعيار الجزائري

- أشار المعيار الدولي أن العناصر المقنعة المتولدة داخليا تزداد موثوقيتها عندما تكون أدلة الرقابة ذات العلاقة الذي يفرضها الكيان فعّالة، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها والحفاظة عليها، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الجزائري؛

- أوجب المعيار الجزائري للتدقيق، عند جمع المدقق العناصر المقنعة قصد الوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه، تنفيذ اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف وتصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، أما المعيار الدولي فنص على تنفيذ إجراءات إضافية للتدقيق تشمل: اختبارات أدوات الرقابة عندما تكون مطلوبة بموجب معايير التدقيق أو عندما يختار المدقق القيام بذلك؛

- نصّ المعيار الدولي للتدقيق على أن هناك بعض الوثائق تمثل عناصر مقنعة مباشرة على وجود الأصل، فعلى سبيل المثال وثيقة تشكل أداة مالية كالسهم أو السند. إن التفتيش عن تلك الوثائق لا يوفر بالضرورة عناصر مقنعة بشأن الملكية أو القيمة، بالإضافة لذلك فإن تفتيش عن عقد تم تنفيذه قد يوفر عنصر مقنع ذو علاقة بتطبيق الكيان للسياسات المحاسبية كإثبات الإيراد، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الجزائري

- أشار المعيار الدولي للتدقيق أن الملاحظة المادية توفر عناصر مقنعة بشأن القيام لعملية أو إجراء ما، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الجزائري؛

- وضح المعيار الدولي للتدقيق أن الردود على طلبات المعلومات قد توفر للمدقق معلومات لم تكن معروفة من قبل أو عناصر مقنعة داعمة، كما يمكنها أن توفر أيضا معلومات تختلف بشكل مهم عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق، كالمعلومات التي تتعلق بمدى إمكانية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وفي بعض الحالات يمكن أن توفر الردود على طلبات المعلومات أساسا للمدقق لتعديل أو تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافي، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الجزائري؛

- نص المعيار الجزائري في إطار تقدير المدقق لمصادقية العناصر التي تم جمعها، على ضرورة البقظة وتام الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها، وإذا ارتابه شك عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين، وهذا ما لم يشير إليه المعيار الدولي؛

- وضح المعيار الجزائري أن المدقق لا يلزم بمعاينة كل المعلومات المتوفرة في الكيان من أجل تأسيس رأيه، إذ يمكنه أن يستنتج على أساس السبر بالاعتماد على عناصر تكون مقنعة أكثر منها استنتاجية، مع استحضر حكمه المهني الخاص وروح النقد أثناء تقييمه لكم ونوعية العناصر المقنعة المجمعة، وهذا ما لم يتضمنه المعيار الدولي؛

- نص المعيار الدولي على أن طبيعة، رزنامة وإجراءات التدقيق التي سيتم استخدامها قد تتأثر بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى، قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني، أو عند نقاط أو فترات زمنية معينة مثل: أوامر الشراء والفواتير المتواجدة في الكيان الذي يستخدم التجارة الإلكترونية، وهذا ما لم يتناوله المعيار الجزائري؛

- أوجب المعيار الجزائري للتدقيق على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين تكلفة وامتنيازات كل عنصر من العناصر المقنعة وتحديد فائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى بعض إجراءات التدقيق التي لا يجب تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ، وهذا ما لم يتناوله المعيار الدولي

- أشار المعيار الجزائري أن الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفق للمرجع المحاسبي المعمول به، لهذا يجب عليها أن تصرح بأن الكشوف المالية تعطي صورة صادقة وقد تم عرضها بشكل صحيح وبالتالي فهي تقدم بذلك تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية والمعلومات المتعلقة بها. و عند حصول المدقق على هذه التأكيدات يجب عليه استعمالها بشكل يسمح له بتقييم مخاطر الإختلالات المعترية وكذلك تعريف وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الدولي؛

- كما وضّح المعيار الجزائري أيضا بأن التأكيدات تشكل مبادئ ومعايير تتعلق بصحة مطابقة وانتظام الكشوف المالية، وتأخذ هذه التأكيدات عدة أشكال: تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق، تأكيدات تتعلق بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة، وتأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية و المعلومات المتضمنة فيها، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الدولي؛

- أوجب المعيار الدولي على ضرورة حصول المدقق على إفادات مكتوبة من الإدارة أو من المكلفين بالحوكمة لتأكيد الردود على طلبات المعلومات الشفوية وفقا للمعيار الدولي رقم 580 "الإفادات المكتوبة"، في حين لم يذكر ذلك في المعيار الجزائري؛

- وضّح المعيار الدولي أن طلبات التأكيد الخارجية يمكن أن تمثل عنصرا مقنعا يحصل عليه المدقق كاستجابة مباشرة مكتوبة من طرف ثالث في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الجزائري؛

- وضّح المعيار الجزائري للتدقيق أن تنفيذ المدقق لإجراءات أو تدقيقات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان يمكن أن يكون يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز الحاسوب، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الدولي؛

- اعتبر المعيار الجزائري للتدقيق أن الإجراءات التحليلية ووفقا لمعيار التدقيق 520 تتمثل في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة أو لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، إضافة إلى تحليل التغييرات المعترية أو الاتجاهات غير متوقعة، أما المعيار الدولي فقد نص على أن الإجراءات التحليلية تتكون من عمليات تقييم المعلومات المالية، من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين البيانات سواء كانت مالية أو غير مالية، إضافة

إلى ذلك، تشمل الإجراءات التي يقوم بها المدقق كلما دعت الحاجة التحقق من التقلبات التي تم تحديدها أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو العلاقات التي تختلف عن القيم المتوقعة اختلافا مهما؛

- وضّح المعيار الدولي للتدقيق بإمكانه للكيان تعيين أو تعاقد مع خبراء في مجالات مختلفة بخلاف المحاسبة والتدقيق قصد الحصول على الخبرة المطلوبة لإعداد الكشوف المالية كالبيانات الهندسية، وفي حالة الفشل مع كون تلك الخبرة ضرورية، فإن مخاطرة الاختلالات تتضاعف، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛

- أشار المعيار الدولي أن كفاءة خبير الإدارة تتعلق بطبيعة ومستوى خبرته، أما قدراته تتعلق بمقدرته على ممارسة الكفاءة في ظل الظروف، في حين موضوعيته ترتبط بالآثار الممكنة للتحيز أو تعارض المصلحة أو تأثير الآخرين على الحكم المهني أو التجاري، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري

- نص المعيار الدولي على أن المعلومات المتعلقة بكفاءة، قدرات وموضوعية خبير الإدارة تأتي من مصادر متنوعة ومن أمثلتها: الخبرة الشخصية بالعمل لهذا الخبير، المناقشات معه أو مع الآخرين الذين هم على دراية بعمله، معرفة مؤهلاته والأوراق أو الكتب المنشورة من إعداداته، ومساعدته للمدقق في الحصول على ما يكفي من عناصر مقنعة ملائمة وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛

- وضّح المعيار الدولي على أن الأمور ذات الصلة بتقييم كفاءة، قدرات وموضوعية خبير الإدارة، لا بد أن تتضمن ما إذا كان عمل هذا الأخير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛

- تطرق المعيار الدولي أن هناك العديد من الظروف التي قد تهدد موضوعية خبير الإدارة من أمثلتها: مهددات المصلحة الذاتية، مهددات المحاملة، مهددات التخويف... الخ، وبالرغم من أن الضمانات لا تستطيع إزالة جميع المهددات لموضوعية هذا الخبير، إلا أن مهددات التخويف مثلا قد تكون أقل أهمية بالنسبة لحيز تعاقد معه الكيان عن خبير عينه هذا الأخير. إضافة إلى ذلك، قد ينشأ عن مناقشة الإدارة والخبير بشأن مصالح أو علاقات مهددات موضوعية، وتشمل هذه المصالح والعلاقات: مصالح مالية، علاقات العمل والعلاقات الشخصية وكذا توفير خدمات أخرى، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛

- وضّح المعيار الدولي أن فهم عمل خبير الإدارة يتضمن فهم مجال الخبرة الملائم، ويمكن فهمه من خلال تحديد ما إذا كان لدى المدقق الخبرة بشأن تقييم عمل الخبير أو بحاجة إلى خبير الذي يستعين به. كما يجب على المدقق فهم جوانب مجال الخبرة من خلال ما إذا كان تطبيق أية معايير مهنية أو معايير أخرى أو متطلبات قانونية أو تنظيمية، كذلك الافتراضات والطرق التي يستخدمها هذا الخبير، وما إذا كانت مقبولة قبولا عاما ضمن مجال عمل هذا الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي، إضافة إلى طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛

- وضّح المعيار الدولي في حالة التعاقد بين الكيان وخبير الإدارة، فإن الاتفاق يكون من خلال خطاب ارتباط أو شكل كتابي. وعند فهم عمل هذا الخبير، فتقييم هذا الاتفاق قد يساعد المدقق في تحديد مدى ملائمة طبيعة، نطاق وأهداف عمل هذا الخبير، الأدوار والمسؤوليات الخاصة بالإدارة مع هذا الأخير، إضافة إلى طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بينهما. أما في حالة تعيين الخبير من قبل الكيان، فإن احتمالات وجود اتفاق مكتوب في هذا النوع تكون قليلة، لذا يجب على المدقق الحصول على طلبات المعلومات من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة من أجل الحصول على الفهم المطلوب، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛

- نصّ المعيار الدولي في حالة تقدير ملائمة أعمال الخبير كعناصر مقنعة للتأكيد المعني، قد تتضمن الاعتبارات على: ملائمة ومعقولة نتائج أو استنتاجات واتساقها مع العناصر المقنعة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في الكشوف المالية بشكل ملائم، كذلك ملائمة ومعقولة عمل الخبير في حالة استخدامه للافتراضات والطرق المهمة، إضافة إلى اكتمال ودقة استخدامه لمصدر مهم للبيانات، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛

- أشار المعيار الدولي على أن المدقق يستطيع استخدام المعلومات المنتجة من قبل الكيان لأغراض تدقيق آخر كالاستفادة من مقاييس أداء الكيان لغرض الإجراءات التحليلية أو متابعة الأنشطة كتقارير المدقق الداخلي. وفي هذه الحالات تتأثر ملائمة العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة بشكل كاف أو أنها مفصلة لأغراض المدقق، وهذا ما لم يتطرق إليه المعيار الجزائري؛

- نص المعيار الدولي على أن طبيعة إجراءات التدقيق، رزنامتها ومدارها فيما يتعلق بالمعلومات التي سيتم استعمالها كعناصر مقنعة والتي قد أعدت باستخدام عمل خبير الإدارة قد تتأثر بأمر من أمثلتها: طبيعة، نطاق وأهداف عمل خبير الإدارة، وما إذا كان هذا الخبير تم تعيينه من قبل الكيان، أو تم التعاقد معه لتقديم خدمات ذات الصلة، إضافة إلى ما إذا كان هذا الأخير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، كذلك معرفة المدقق وخبرته في مجال خبير الإدارة وكذا خبرته السابقة في عمل هذا الخبير، وهذا ما لم يتطرق إليه المعيار الجزائري؛

- أشار المعيار الجزائري على أن المدقق يمكنه اختيار عناصر محددة من مجتمع معين، وعند اتخاذه لهذا القرار، فإن العوامل التي قد تكون ملائمة تتضمن فهمه للكيان، والمخاطر المقدرة للاختلالات الجوهرية، وخصائص المجتمع الذي يتم اختباره وهذا ما لم يتطرق إليه المعيار الجزائري؛

- وضّح المعيار الدولي في حالة عدم الاتساق بين العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر مع العناصر المتحصل عليها من مصدر آخر، أو كان لدى المدقق شكوك بشأن مصداقية المعلومات، التي سيتم استعمالها كعناصر مقنعة، وجب على المدقق أن يحدد ماهي التعديلات أو الإضافات الضرورية لإجراءات التدقيق لمعالجة هذا الأمر، إضافة إلى مراعاة أثر هذا الأمر على الجوانب الأخرى للتدقيق إن وجد.

الخاتمة

بعد التطرق لعرض مختصر لمضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 وكذا مضمون المعيار الدولي، ثم دراسة المقارنة بينهما من خلال عرض لنقاط التشابه ونقاط الاختلاف، توصلنا إلى النتائج والاقتراحات هذه الورقة البحثية، وهي:

أولاً: نتائج الدراسة

تتمثل نتائج الدراسة فيما يلي:

- 1- توضح المعايير الجزائرية للتدقيق المنهجية القانونية لعملية التدقيق الواجب إتباعها في الجزائر؛
- 2- قامت الجزائر باستخدام أسلوب التبني الشبه الكامل لمعيار التدقيق رقم 500 غير أنه هناك بعض الاختلافات ليس لها تأثير على تغير مضمون المعيار رقم 500 وإنما هذه الاختلافات في المصطلحات أو تفسيرات إضافية نص عليها المعيار الدولي؛

3- يساعد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" في حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند إليها في تأسيس رأيه؛

4- لم يتبع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 بالتفسيرات التي توضح المعيار وكيفية تطبيقه كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي.

ثانيا: اقتراحات الدراسة

تتمثل اقتراحات الدراسة فيما يلي:

1- قبل إصدار أي معيار جزائري، لابد من دراسة بيئة التدقيق وأخذها بعين الاعتبار، فليس بالضرورة أن يكون المعيار موافق بشكل كلي للمعيار الدولي، الأهم هو أن يكون ملائم لبيئة التدقيق، حتى يتم تطبيقه؛

2- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار؛

3- يجب تجسيد معايير الجزائرية للتدقيق على أرض الواقع، حتى لا يبقى حبر على ورق؛

4- الاستفادة من تجارب بعض الدول ذات الواقع الاقتصادي مشابه للجزائر والتي أقدمت على تبني معايير الدولية للتدقيق؛

5- إقامة ندوات دورية وملتقيات علمية وتكوينية لصالح ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر في إطار شرح ما جاءت به المعايير الجزائرية الجديدة للتدقيق وسبل تطبيقها ودورها في تحسين مصداقية مهنة التدقيق.

المراجع

1- المقرر رقم: 150، "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)"، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المادة الأولى، متاح على الموقع: <http://www.cnc.dz/fichier-regle/1211.pdf>، تاريخ الإطلاع: 2018/02/09، ص: 18.38، ص: 07-12.

2- International Auditing and Assurance Standards Board, "International Standard On Auditing 500 Audit Evidence", disponible à: https://walidsamir7.blogspot.com/2017/09/2017_28.html, consulté le 10/02/2018 17 58: ,p: 521-522.

3- محي الدين عبد الرزاق حمزة، "أصول مراجعة الحسابات 2"، دار الأعصار للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2017، ص 82-84.

الملحق رقم (01): أوجه الاختلاف بين المعيارين الجزائري والدولي من حيث المصطلحات

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500	المعيار الدولي للتدقيق رقم 500
العناصر المقنعة	أدلة المراجعة
الكشوف المالية	القوائم المالية
تدقيق	مراجعة

واجبات	مسؤولية
تصور	تصميم
تقدير	تقوم
نتائج معقولة	استنتاجات معقولة
الملائمة	المناسبة
مخاطرة الاختلالات	مخاطر التحريف
مصادقية	موثوقية
تقييم	تقدير
تفتيش التسجيلات أو الوثائق	التقصي
الأصول العينية	الأصول الملموسة
طلبات المعلومات	الاستفسار
طلبات التأكيد الخارجية	المصادقة الخارجية
المراقبة الحسابية	إعادة العملية الحسابية
إعادة التنفيذ	إعادة الأداء
الكيان	المنشأة
الملائمة	المناسبة
السبر	العينات في المراجعة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على المعيارين الجزائري والدولي للتدقيق