



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

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



استخدام أعمال خبير مُعَيَّن من طرف المدقق

الفهرس

1. مقدمة..... 3
- 1-1- مجال التطبيق 3
- 2-1- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق..... 3
- II. الأهداف 3
- III. الواجبات المطلوبة..... 3
- 1-3- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير 3
- 2-3- طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق..... 5
- 3-3- كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق..... 5
- 4-3- اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق..... 6
- 5-3- الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق..... 6
- 6-3- تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق..... 7
- 7-3- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق..... 8



ا. مقدمة

1-1- مجال التطبيق

1. يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
2. لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكوّن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمّت معالجتها في المعيار¹ 220؛ أو
- يستخدم المدقق أعمالاً لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلّ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمّت معالجتها في المعيار² 500.

3. 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.

1-2- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق

4. يتحمّل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، و لا يخففها استخدامه لأعمال خبير عنه.
- مع ذلك، إذا خلّص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عنه، و اتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج و خلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

II. الأهداف

5. أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يُقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

III. الواجبات المطلوبة

3-1- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير

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

¹م.ج.ت 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية.

²م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.



قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

- (أ) الحصول على معرفة أفضل للكيان و محيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة و تحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر؛
- (ب) تقدير تقييم بعض الأصول و المخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛
- (ت) جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى؛
- (ث) الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:
 - تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية؛
 - الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات امتيازات المستخدمين؛
 - تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط و تقييم تكلفة إعادة التأهيل؛
- (ج) تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛
- (ح) تحديد و وضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشوف المالية؛
- (خ) تعريف و أداء إجراءات التدقيق التكميلية .

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

- إن كانت الإدارة قد لجأت لخبير معين من طرفها لإعداد كشوفها المالية؛
- طبيعة و أهمية الموضوع، بما فيه تعقيد؛
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع المعالج؛
- الطبيعة المنتظرة للإجراءات قصد الرد على المخاطر المحددة، بما في ذلك تجربة المدقق ومعرفة لأعمال الخبراء المرتبطة بهذه المواضيع؛
- وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.

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

- طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة؛
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة هو موظف في الكيان، أو يعتبر من "الغير" مكلف من طرفها بتقديم الخدمات المطلوبة؛
- إلى أي مدى يمكن للإدارة ممارسة الرقابة أو التأثير على أعمال الخبير الذي عينته؛
- كفاءة و مهارات الخبير المعين من طرف الإدارة؛
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة خاضع لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو لتلك التابعة لنشاطه؛
- كل رقابة داخل الكيان على أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة.



3-2- طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق

9. لتحديد طبيعة، رزنامة و امتداد هذه الإجراءات، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

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

10. تتغير كل من طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق بالنظر إلى الواجبات المطلوبة من طرف هذا المعيار حسب الظروف. مثلا، قد تؤدي العوامل التالية إلى الحاجة إلى القيام بإجراءات مختلفة أو أكثر امتدادا، يعد ضروريا وضعها حيز التنفيذ:

- أعمال الخبير المعين من طرف المدقق، تتعلق بموضوع هام يستلزم أحكام ذاتية و معقدة؛
- الخبير المعين من طرف المدقق ينجز إجراءات التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من التدقيق، بدلا من استشارته من أجل تقديم رأي على نقطة معينة.

3-3- كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق

11. على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق.

ترمي الكفاءة إلى مستوى و مؤهل الخبير و تُعنى المهارة بقدرته على وضع هذه الكفاءات حيز التنفيذ. فيما يخص الموضوعية، يجب أن يتضمن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية و علاقات هذا الخبير مع الكيان و التي من شأنها المساس بموضوعيته.

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

- التجربة الشخصية السابقة لأعمال هذا الخبير؛
- المقابلات مع هذا الخبير؛
- المقابلات مع مدققين آخرين أو أشخاص آخرين متعودين على أعمال هذا الخبير؛
- معرفة مؤهلات هذا الخبير، انتمائه إلى هيئة مهنية أو لجمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة، أو أي شكل آخر من الاعترافات الخارجية؛
- الإصدارات و الكتب المؤلفة من طرف هذا الخبير؛
- سياسات و إجراءات مراقبة النوعية لمكتب المدقق إذا كان الخبير مستخدم لديه.



13. تتضمن العناصر الدالة لتقييم كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق ما إذا كانت أعمال الخبير خاضعة أو لا لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو تابعة إلى مجال نشاطه

3-4- اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق

14. على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له ب:

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

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

- معرفة ما اذا كان مجال الخبرة يكتسي اختصاصات دالة للتدقيق؛
- معرفة ما اذا كانت تطبق معايير مهنية أو غيرها، كذلك متطلبات تنظيمية أو تشريعية ؛
- ما هي الفرضيات و الطرق، بما فيها النماذج عند الاقتضاء، التي يتخذها الخبير، وعموما هل يعترف بها في مجال خبرته و هل تُعد ملائمة لاحتياجات إعداد المعلومة المالية؛
- طبيعة المعطيات أو المعلومات الداخلية و الخارجية التي يستخدمها الخبير المعين من طرف المدقق.

3-5- الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق

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

(أ) طبيعة، امتداد و أهداف أعمال هذا الخبير

في غالب الأحيان قد يكون دالاً أثناء مناقشة اتفاق حول طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير المعين من طرف المدقق، التطرق إلى المسائل المتعلقة بالمعايير التقنية المعنية أو إلى متطلبات مهنية أخرى أو تلك التابعة لمجال نشاطه والتي على المدقق تطبيقها ؛

(ب) أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و هذا الخبير

يمكن أن يُحدد الاتفاق حول أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و الخبير الذي يعينه:

- اذا كان كل من المدقق و الخبير الذي يعينه سينفذان اختبارات مفصلة حول المعطيات القاعدية ؛
- موافقة الخبير المعين المقدمة للمدقق لكي يناقشه هذا الأخير في ملاحظات أو استنتاجات الخبير مع الكيان و مع أشخاص آخرين، و لكي يسرد تفاصيل هذه الملاحظات أو الاستنتاجات في أسباب الرأي المعدل المعبر عنه في تقرير التدقيق، إن اعتبر ذلك ضرورياً؛
- كل إتفاق لإبلاغ الخبير المعين من طرف المدقق باستنتاجات هذا الأخير المتعلقة بأعمال الخبير.

(ت) طبيعة، رزنامة و امتداد التواصل بين المدقق و هذا الخبير، بما فيه شكل أي تقرير الذي سيقدمه هذا الأخير.

(ث) ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية.



17. قد يشمل الاتفاق حول أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و الخبير الذي عينه كذلك على الاتفاق حول الإطلاع على وثائق العمل لكل منهما و الحفاظ عليها.

عندما يكون الخبير المعين من طرف المدقق عضوا في الفريق المكلف بالمهمة، فإن وثائق عمل هذا الخبير تشكل جزءا من وثائق التدقيق.

و ما لم يتفق على خلاف ذلك، فوثائق عمل الخبراء الخارجيين المعيّنين من طرف المدقق ملك لهم و لا تشكل جزءا من وثائق التدقيق.

18. من الضروري أن تطبق التدابير المتعلقة بالسرية ضمن القواعد الأخلاقية المطبقة على المدقق، أيضا على الخبير الذي عينه.

قد تفرض قانونيا قواعد إضافية.

قد يطالب الكيان كذلك بأخذ تدابير خاصة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين المعيّنين من طرف المدقق.

3-6- تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق

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

- دلالة و عقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، و ترابطها مع عناصر مقنعة أخرى؛
- قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير و إجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات؛
- عندما تستدعي أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق في هذه الحالة تقدير ما إذا كان استعراض هذه الفرضيات قد تم على نحو ملائم و أنها مقبولة عموما في مجال الخبرة المعتبرة؛
- إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن الوضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر و المراجعة بالسبر.

20. قد تسمح عوامل مفيدة لتقييم دلالة و عقلانية ملاحظات و استنتاجات الخبير المعين من طرف المدقق، سواء أتم تفصيلها في تقرير أو تحت أي شكل آخر، بتقدير ما إذا كانت:

- مقدمة بطريقة متناسقة مع كل المعايير التي تمليها المهنة أو قطاع النشاط الذي ينتمي إليه الخبير المعين؛
- معبر عنها بشكل واضح، بما في ذلك الرجوع إلى الأهداف المتفق عليها مع المدقق، امتداد الأعمال المنجزة و المعايير المتبعة؛
- تغطي مدة ملائمة و تأخذ بالحسبان الأحداث اللاحقة، إذا كان ذلك ضروريا؛
- عرضة لتحفظ ما أو حصر أو قيد لدى استخدامها و إذا كان الأمر كذلك، وجود تبعات على المدقق؛ و
- تأخذ بالحسبان و بشكل صحيح الأخطاء أو الفوارق المسجلة من طرف الخبير المعين.



21. عندما تستلزم أعمال الخبير المعين من طرف المدقق الأخذ بالفرضيات و الطرق فإن العوامل الدالة لتقديرها من طرف المدقق تشمل تقدير هل هي:

- مقبولة عموما في مجال تخصص الخبير؛
- متناسقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق؛
- تخضع لاستعمال النماذج المختصة؛ و
- متناسقة مع تلك المستعملة من طرف الإدارة و، في حالة عكس ذلك، ما هي أسباب و تأثير الاختلافات الملاحظة.

22. عندما تستدعي أعمال الخبير المعين من طرف المدقق استخدام معطيات قاعدية و ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن تطبيق الإجراءات التالية قصد اختبار هذه المعطيات:

- مراجعة مصدر المعطيات، بما في ذلك التعرف و عند الاقتضاء المراقبة عن طريق السبر، للمراقبات الداخلية لهذه المعطيات و، إذا لزم الأمر، إعادة النظر في كيفية نقلها للخبير؛
- اختبار الشمولية و التناسق الداخلي لهذه المعطيات.

23. إذا تمّ الحكم على نتائج أعمال الخبير أنها غير ملائمة لاحتياجات التدقيق، و غير متناسقة مع العناصر الأخرى التي تم جمعها، يجب أن:

- يناقش الخبير الذي عينه حول الأعمال التكميلية؛
- يعزم على القيام بإجراءات تدقيق اضافية؛
- بالإمكان أن يلجأ الى خدمات خبير آخر.

3-7- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق

24. لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدّل.

لكنه قد يعتبر من الضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي معدّل و بالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الملاحظة.

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