

المحاضرة 01: الإطار العام لمعايير التدقيق

--

تشير مؤسسة IFRS (The IFRS Foundation) إلى أن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في توسع في جميع أنحاء العالم، مما يساعد على تحقيق الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية؛ والمنفعة العامة للمعايير هي مساهمتها في النمو الاقتصادي والاستقرار المالي الطويل الأجل.

إن إيجاد قاعدة عالمية متينة للالتزام من حيث التعليم والأخلاق المهنية والتدقيق والتأكيد من أهم ركائز التوجه نحو العالمية في تطبيق المرجعية IFRS؛ فباعتباره المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ملتزم بحماية المصلحة العامة من خلال دعم التنمية في جميع قطاعات مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم؛ فمن خلال المجالس* التابعة له تمكن IFAC من إيجاد قاعدة توافق عالمية من خلال الالتزام والتقارب نحو المرجعية IFRS.

I. الإطار الدولي لمعايير التدقيق

بحلول نوفمبر 2011 أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين اتفاقاً حول مذكرة تفاهم (Memorandum of Understanding) لتعزيز التعاون بينهما في تطوير المعايير المحاسبية للقطاع العام والخاص؛ وتقر مذكرة التفاهم أيضاً على بدء علاقة العمل بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وكجزء من هذه العلاقة، يسعى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية لتقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية حول المسائل المحيطة بقابلية التحقق وإمكانية المراجعة المتعلقة بمعايير المحاسبة المقترحة¹. إن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ومن خلال العمل الدولي المشترك مع الأطراف الفاعلة في مجال مهنة المحاسبة، كالاتحاد الدولي للمحاسبين، ومجلس معايير المحاسبة الدولية، يوفر الخبرات فيما يتعلق بتطبيق IFRSs و ISAs، ومُتطلبات ضمان الجودة سعياً منه إلى ضمان ومراقبة الجودة والمعايير والخدمات ذات الصلة لتحسين الاتساق في الممارسة من قبل المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، مما يُعزّز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق العالمية وخدمة المصلحة العامة².

* متمثلة في مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) ومجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) ومجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) ومجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)؛ حيث تسمى مجتمعة لجان نشاط الصالح العام (Public Interest Oversight Board : PIOB) (Interest Activity Committees: PIACs)، ويشرف عليها مجلس الإشراف على الصالح العام (Public Interest Oversight Board : PIOB).

¹ International Financial Reporting Standard Foundation, *MoU between IASB and IFAC*, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/IASB-IFAC-MOU.aspx>, 05/01/2014.

² Deloitte, *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, IASPlus, <http://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iaasb>, 15/01/2014.

1. الهيئة الدولية لإصدار معايير التدقيق

يعد مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) الهيئة الدولية لإصدار معايير التدقيق، وهو هيئة مستقلة لوضع معايير تخدم المصلحة العامة من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة والمراجعة والتأكدات الأخرى والخدمات ذات الصلة، وتسهيل التقارب بين والمعايير الدولية والوطنية؛ فمن خلال القيام بذلك، يعزز مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية من جودة وتوحيد الممارسة في جميع أنحاء العالم ويقوى ثقة الجمهور بالمهنة العالمية للمراجعة والتأكد.

كانت البدايات الأولى لتأسيس مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية في مارس 1978، حيث عُرف حينها باسم لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC)؛ ويوضح لنا الجدول رقم (01) أهم المراحل الزمنية التي مر بها تطور المجلس.

جدول رقم (01): تاريخ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية

1978	الاجتماع الأول الذي عقد بوصفه لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) في نيويورك.
1979	أصدرت IAPC أول إرشادات التدقيق الدولية، وهدف ونطاق تدقيق البيانات المالية.
1985	طلب أعضاء IAPC العمل من أجل المصلحة العامة.
1987	صدر إرشاد بشأن عمليات المراجعة؛ اعتمدت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) إرشادات التدقيق الدولية.
1991	أعيدت صياغة إرشادات IAPC بوصفها معايير التدقيق الدولية (ISAs).
1993	وضعت رسائل التعليق ISA في السجل العام.
1994	عقد الاجتماع الأول للمجموعة الاستشارية (CAG) لـ IAPC.
1998	خلصت دراسة استقصائية أجراها IFAC إلى أن أكثر من 70 بلدا في جميع أنحاء العالم قد اعتمدت المعايير IAPC أو تستخدمها كأساس للمعايير الوطنية.
2001	مراجعة شاملة لتعهد IAPC؛ والسنة الأولى التي اجتمع فيها أربع مرات.
2002	أعيد تشكيل IAPC بوصفه IAASB؛ وزادت عضوية المجلس من 14 إلى 18 عضواً، وشملت لأول مرة أعضاء الجمهور؛ ونشرت IAASB أوراق أعمالها على شبكة الإنترنت وفتحت اجتماعاتها للمراقبين العامين. نتجت معايير مخاطر التدقيق (Audit Risk Standards) من المشروع المشترك الأول بين IAASB والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (كواضع معايير وطني).

2003	بدأ IAASB الاجتماع خمس مرات في السنة.
2004	أصبح رئيس IAASB منصب بدوام كامل. أول رئيس مستقل عين للمجموعة الاستشارية لـ IAASB. بدأ IAASB مشروع الوضوح (the Clarity Project)، وهو برنامج شامل لتعزيز وضوح معايير التدقيق الدولية.
2005	يخضع IAASB لإشراف مجلس الإشراف على المصالح العام (PIOB).
2007	الجلسة رقم 100 التي عقدت في وارسو مع 13 وثيقة من المقرر الموافقة عليها؛ كما أصدر IAASB النسخة الثالثة من أهداف ونطاق التدقيق في البيانات المالية. وحدد المسح الذي أجراه برنامج الأعضاء في IFAC أكثر من 100 بلد اعتمدت معايير IAASB أو استخدمها كأساس للمعايير الوطنية.
2008	تحديث مشروع الوضوح لمساعدة وتشجيع المسؤوليات المتعلقة بتدقيق البيانات المالية على وضع خطط متحركة لضمان تنفيذ عمليات التدقيق على نحو فعال في إطار معايير التدقيق الدولية. تقرير الانتهاء من مشروع الوضوح.
2009	توصل مشروع الوضوح إلى إنجازه عندما وافق PIOB على الإجراءات القانونية الواجبة في العديد من معايير التدقيق الدولية الواضحة.
2010	كان لدى المجلس 14 مشروعاً نشطاً، واجتمعت في ست مناسبات. وأسفرت هذه الجهود عن إصدار سبعة مسودات للعرض، وإجراء مشاورات بشأن الإفصاح عن البيانات المالية، وإصدار منشور عن جودة التدقيق، فضلاً عن سلسلة من المنشورات والأدوات المتعلقة بالموظفين.
2011	مناقشات مع IASB للتعاون البناء فيما يتعلق بوضع واعتماد وتنفيذ معايير عالية الجودة للتدقيق والتأكيد، وإعداد التقارير المالية.
2012	أصدر المجلس معايير المنقحة لعمليات المراجعة لدعم احتياجات المناطق التي تتطلب، أو يرجح أن تتطلب، مراجعات قانونية (statutory reviews) بدلاً من عمليات تدقيق، أو عندما تطلب الكيانات أو أصحاب المصلحة فيها هذه التعاقدات طوعاً.
2013	زيادة مستمرة من 88 في 2012 إلى 92 في 2013 في عدد الدول التي تستخدم، أو ملتزمة باستخدام معايير التدقيق الدولية الواضحة في المستقبل القريب.
2014	إصداره إطار لجودة التدقيق (Framework for Audit Quality). حيث تتمثل الأهداف الأساسية لهذا الإطار في زيادة الوعي بالعناصر الرئيسية لجودة التدقيق؛ وتشجيع أصحاب المصلحة على التأثير على طرق تحسين جودة التدقيق؛ وتيسير المزيد من الحوار بين أصحاب المصلحة بشأن هذا الموضوع.
2015	بعد أن وضع إطار لجودة التدقيق تم الانطلاق في أربعة مشاريع رئيسية تستعرض: - كل معايير مراقبة الجودة سواء على مستوى الشركة ومستوى العمليات.

<ul style="list-style-type: none"> - معايير التدقيق الدولية الموجهة لتدقيق المجموعات (Group Audits)؛ - مراجعة تقديرات القيمة العادلة، بهدف إعادة تقييم معيار التدقيق الدولي 540 حول هذا الموضوع في ضوء التطورات المحاسبية، وكذلك الحاجة إلى إرشادات إضافية عند تدقيق المؤسسات المالية؛ - الشك المهني (Professional Skepticism). 	
<p>تكثيف جهود تفهم احتياجات وتحديات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة . قدم IESBA متطلبات جديدة لمدونة أخلاقيات المحاسبين المهنيين تتناول عدم الامتثال للقوانين واللوائح (NOCLAR)، وتم على اثر ذلك تعديل المعيار ISA 250.</p>	2016
<p>يهتم IAASB بمواضيع مهمة على الساحة الدولية كاقترح تحديث التقدير المالي لعمليات التدقيق لدعم جودة التدقيق؛ والكيفية التي يمكن أن تكون بها الجودة جزء لا يتجزأ من الطريقة التي تتبعها الشركات للتدقيق وغيرها من التعاقدات بموجب المعايير الدولية. ويعترف المجلس بأهمية معالجة احتياجات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.</p>	2017

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على:

- IAASB, *International Auditing and Assurance Standards Board: A Brief History of Its Development and Progress*, pp. 1 – 4, 2007, http://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB_Brief_History.pdf, 15/09/2017.
- IAASB, *About IAASB*, <https://www.iaasb.org/about-iaasb>, 15/09/2017.
- IAASB, *Annual Reports 2008 – 2015*, <https://www.iaasb.org/about-iaasb/iaasb-annual-report>, 16/09/2017.
- IAASB, *News & Events*, <https://www.ifac.org/news-events/2017-03/iaasb-march-2017-board-meeting-highlights-podcast>, 16/09/2017.

2. معايير التدقيق والتأكيد الدولية

يصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع لـ IFAC، المعايير التالية:

- المعايير الدولية لرقابة الجودة (International Standards on Quality Control: ISQCs) ؛
- معايير التدقيق الدولية (International Standards on Auditing: ISAs)؛
- والمعايير الدولية لعمليات التأكيد (International Standards on Assurance Engagements: ISAEs) ؛
- والمعايير الدولية لعمليات المراجعة (International Standards on Review Engagements: ISREs) ؛
- والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (International Standards on Related Services: ISRSs).

II. الإطار الجزائري لمعايير التدقيق

مورست مهنة التدقيق في الجزائر قبل الاستقلال وفقا للقوانين الفرنسية ونذكر منها قانون 19/09/1945 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وقد بقي هذا القانون معمولاً به حتى بعد الاستقلال

1. الهيئة الجزائرية لإصدار معايير التدقيق

- وزارة المالية : 1962 - 1970
- المجلس الأعلى للمحاسبة : 1971-1979
- مجلس المحاسبة : 1980-1990
- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين : 1991-2010
- المجلس الوطني للمحاسبة + التنظيمات المهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) : 2011- إلى يومنا هذا

2. تطوير المعايير الجزائرية للتدقيق

مر تاريخ وضع المعايير التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بعدة مراحل وصولاً إلى تبني معايير جزائرية للتدقيق مشتقة من معايير التدقيق الدولية، وذلك كما يلي:

- القانون رقم 19/09/1945: المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.
- الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 - المادة 39- : متضمن قانون المالية لسنة 1970؛ تناول مهنة التدقيق أول مرة.
- المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 19/11/1970؛ يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية.
- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971؛ يتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب، حيث ألغى قانون 19/09/1945.
- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980؛ يتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة (إنشاء مجلس المحاسبة)، حيث ألغى المادة 39 من قانون 1970، وكذا المرسوم رقم 70-173.
- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، المتعلق بتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؛ حيث تم إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- القانون رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996؛ يتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010؛ يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
 - مراسيم تنفيذية رقم 11 - (من 24 - 32) مؤرخة في 27/01/2011، متعلقة بعدة مواضيع حول مهنة التدقيق.
 - قرار رقم 30، المؤرخ في 24/06/2013؛ يتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
 - قرار رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016؛ يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق 210، 505، 560، 580.
 - قرار رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016؛ يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق 300، 500، 510، 700.
 - قرار رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017؛ يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق 520، 570، 610، 620.
- إن خلاصة كل ما جاء في هذه القوانين من معايير لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؛ يمكن جمعه في ثلاثة مجموعات رئيسية:
- المجموعة الأولى:** المعايير العامة أو الشخصية وتتعلق بالتأهيل العلمي والعملية للمدقق، واستقلاله وحياده وبذله للعناية المهنية اللازمة.
- المجموعة الثانية:** معايير العمل الميداني وذلك من حيث فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وجمع أدلة الإثبات الكافية والتخطيط لعملية التدقيق.
- المجموعة الثالثة:** معايير إعداد التقرير وتتعلق بمحتوى التقرير وشكله ورأي المراجع، وهي شاملة لكل ما يتعلق بمهنة التدقيق وتتماشى مع تطور المهنة.
- إلى أن أصبحت مسألة معايير التدقيق في الجزائر تشتق من معايير التدقيق الدولية وبالترقيم والمواضيع نفسها بداية من سنة 2016.