مقاربة المعيار الجزائري للتدقيق 505 مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 505

د. مختار صابة
mokhtarsabba@yahoo.fr
جامعة أمحمد بوقرة ببومرداس

أ.د. عبد الرحمان مغاري
abd_meghari@yahoo.f
جامعة أمحمد بوقرة ببومرداس

ملخص

ظهر المعيار الجزائري للتدقيق م، ج، ت 505 المتضمن التأكيدات الخارجية، المستمد أساسا من المعيار الدولي للتدقيق ISA505 المتضمن أيضا التأكيدات الخارجية، بحيث يسمح بوضع اجراءات ومبادئ أساسية بغية الوصول الي أدلة عناصر رقابية مقنعة، وذلك من خلال استخدام المدقق الإجراءات الخاصة بالتأكيدات الخارجية كمتوسط للحصول على عناصر الرقابة المقنعة.

ان المدقق ملزم بتحديد وتقدير الاجراءات الخاصة بالتأكيدات الخارجية لحتمية وضرورية الحصول على أدلة العناصر الرقابية المقنعة، سواء كان ذلك بالكامل أو الجزئي على مستوي التأكيد، مع أخذ المدقق في الحسبان الخطر الغير متوقع الاستثنائي على مستوي التأكيد مع وضع طريقة جذب عناصر الرقابة المقنعة لتنفيذ الإجراءات الأخرى المخططة من طرف المدقق من أجل تقليص الخطر بنسبة ضعيفة ومقبولة.

الكلمات المفتاحية: التأكيدات الخارجية، التدقيق، المدقق، الإجراءات، الغير

Résume

L’objet de la présent norme algérienne d’audit NAA 505, confirmations externes, et de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d’application, concernant l’utilisation par l’auditeur sur la procédure de confirmations externes comme moyen d’obtention d’élément probants.

L’auditeur doit déterminer de la procédure de confirmations externes et nécessaire à l’obtention d’éléments probants, suffisants et appropries au niveau des assertions. A ce titre, l’auditeur doit prendre en compte le risque d’anomalies significatives au niveau des assertions et la façon dont les éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre d’autres procédures d’audit planifiées réduiront ce risque un niveau faible acceptable,

Les mots clés: Confirmations externes, Audit**, A**uditeur, Procédures, Tiers.

مقدمة

جاء موضوع البحث حول المعيار الجزائري للتدقيق 505، المتضمن التأكيدات الخارجية، التي تم انشاءه في الذي تم انشاءه في 29جوان ISA505للتدقيق 04 فيفري من عام 2016 م، ويستمد من المعيار الدولي

من عام 2006 م، الهدف أو الغرض من المعياريين هو وضع مبادئ وإجراءات أساسية لتمكين المراقبة من طرف المدقق باستعمال التأكيدات الخارجية كمتوسط للحصول على عناصر الرقابة المقنعة.

والجزائر كباقي الدول قامت بوضع مجموعة من المعايير منها المعيار الجزائري للتدقيق 505 المتضمن التأكيد الخارجي، غير أنها ومنذ أكثر من 20 سنة والمدقق يقوم بهذه الإجراءات الرقابية

إشكالية البحث

نسعى من خلال هذا البحث الى الاطلاع على المقاربة بين المعيار الدولي للتدقيق 505والمعيار الجزائري للتدقيق 505 وذلك من خلال تقديم الإجراءات وتوضيحها بالمعلومات المتاحة.

تساؤلات البحث

لمعالجة موضوع البحث ارتأينا ان ندعم الإشكالية ببعض التساؤلات الفرعية المتمثلة في:

1ـ ما المقصود بالمعيار الجزائري للتدقيق 505

2ـ ما موقع المعيار الجزائري للتدقيق 505 في العملية الرقابية

3ـ ما هي الإجراءات المتخذة في المعيار الجزائري للتدقيق 505

4ـ ماهي المعوقات والنتائج المستخلصة من تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 505

فرضيات البحث

لقد قمنا بوضع مجموعة من الفرضيات المتمثلة في:

1ـ الاطلاع على مفهوم المعيار الجزائري للتدقيق 505 مستمد من المعيار الدولي للتدقيق 505

2ـ الاهتمام بالمعيار الجزائري للتدقيق 505، لا يعني ان العملية الرقابية في الجزائر من قبل لم تكن في الحسبان.

3ـ الاطلاع على الإجراءات المعمول بها والمتاحة في تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 505 في إطار العملية الرقابية.

4ـ مدي فعالية الرقابة لدي المدقق باستخدام المعيار الجزائري للتدقيق 505,

أهداف البحث

- التعرف على مدي تطور نظام الرقابة في الجزائر
- التعرف على طريقة استخدام التأكيد الخارجي
- الاطلاع على الصعوبات التي تقف في طريق المدققون

أهمية البحث

يهتم بحث المداخلة في مجال المعيار الجزائري للتدقيق 505 المتضمن التأكيدات الخارجية، لما له من أهمية بالغة في الرقابة، ولكونه يوضح فكرة التأكيدات الخارجية للكشف عن أدلة ثابتة ومؤكدة.

منهجية البحث

ارتأينا ان نقدم هذا الموضوع المتمثل في المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية، لما مدي قدرته وفعاليته في مجال الرقابة من خلال المحاور التالية:

المحور الأول: مقاربة مجال تطبيق وهدف معيار الجزائري للتدقيق 505 ومعيار التدقيق الدولي 505

المحور الثاني: إجراءات التأكيد الخارجي

المحور الثالث: نتائج إجراءات التأكيد الخارجي

المحور الرابع: التأكيدات الضمنية وتقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها,

المحور الأول: مقاربة مجال تطبيق وهدف معيار الجزائري للتدقيق 505 ومعيار التدقيق الدولي 505

يعالج كلا المعيار الجزائري للتدقيق 505 والمعيار الدولي للتدقيق 505 التأكيد الخارجي، من خلال تحديد الإجراءات والمبادئ الأساسية ووضع الكيفية التطبيقية المستخدمة من طرف المدقق للوصول الى عناصر أدلة مؤكدة ومثبتة.

يلجأ عادة المدقق في وضع إجراءات " التأكيد الخارجي " من أجل الحصول عناصر أدلة مثبتة، غير أن في هذه الحالة، يستلزم على المدقق أن يأخذ في الحسبان خطر الانحرافات التي هي ذو معنى ودلالة على مستوى التأكيد والطريقة التي أتت منه هذه العناصر المقنعة والمثبتة المجمعة أنداك من جراء تنفيذ إجراءات أخري مخططة من طرف المدقق لتقليص الخطر الى مستوى ضعيف ومقبول.

يعتبر التأكيد الخارجي دليل مقنن ومثبت يتم الحصول عليه من خلال الرد الخطي المرسل مباشرة الى المدقق من طرف الغير، سواء كان هذا الرد الخطي في شكل ورقي أو الكتروني ...الخ.

1 ـ طلب تأكيد مستعجل (تأكيد خارجي): المقصود به طلب من خلاله يكون الغير مدعو مباشرة للرد على المدقق، ما اذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب، إضافة الى ذلك يمكنه ان يقدم معلومات إضافية مطلوبة.

2 ـ طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي): المقصود به طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق لا غير، في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

المحور الثاني: إجراءات التأكيد الخارجي

في حالة لجوء المدقق الى التأكيد الخارجي، فان الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد يتطلب الأمر التالي:

1 ـ تحديد وتقدير معلومات موضوع التأكد أو الطلب، إضافة الى رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقات والعقود والعمليات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير.

2 ـ اختيار" الغير" المؤهلين والمناسبين للتأكيد أو الطلب، حيث الردود على طلبات التأكيد ترفق مع الأدلة المقننة والمثبتة لتكون ذو معنى ومصداقية أكبر إذا ما تم تبليغ الطلب الى المسؤول، وفق ما يحدده المدقق باعتباره على دراية واطلاع على المعلومات والبيانات التي يبحث عليها، والتي من خلالها تسمح بالحصول على التأكيد.

3 ـ تصور ورؤية طلبات التأكيد، لضمان أن هذه الطلبات قد وجهت وارسلت الى الجهات الصحيحة، مع التركيز على ان هذه الإجابات والردود قد استرجعت مباشرة الى المدقق.

4 ـ ثم تقوم بإرسال الطلبات الى الغير ومتابعتها.

ان العوامل أو العناصر الواجب اتخادها في الحسبان عند تصور ورؤية طلب التأكيد تتضمن ما يلي:

أ ـ الاثباتات المؤشرة

ب ـ اخطار وتنبيه بالانحرافات والانزلاقات المعتبرة والمثبتة على وجه الخصوص، بما في ذلك اخطار وتنبيه بالغش.

ج ـ شكل وتوجيه الطلب

د ـ الخبرة والتجربة المكتسبة المتأتية من مهنة التدقيق والملتقيات أو المهمات المتقاربة في السابق.

و ـ وسيلة التواصل، على سبيل المثال الفاكس، طلب دعامة الورقة الالكترونية ...الخ.

ن ـ تحفيز الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير للرد على المدقق، حيث نجد بعض الأطراف لا تقبل الرد الا على طلبات التأكيد المتضمنة رخصة الإدارة.

هـ ـ قدرة الغير على تأكيد و توجيه المعلومات المطلوبة، على سبيل المثال (مبلغ الفواتير المعزولة مقابل الرصيد الاجمالي)

في الجهة الأخرى فيما يخص رفض الإدارة السماح بإرسال طلب التأكيد، يستوجب على المدقق ما يلي:

أ ـ التحري عن أسباب رفض الإدارة، وبالتالي البحث عن أدلة العناصر المقنعة حول مدى صحة ومنطقية الأسباب التي أدت لذلك.

ب ـ تقييم أثر أداء رفض الإدارة، من خلال تقييم المدقق أخطار الانحرافات والانزلاقات ذات معنى ودلالة خاصة، بما في ذلك خطر الغش، طبيعتها مع مراعاة توسيع وامتداد رزنامة إجراءات أخرى للتدقيق

ج ـ تحديد إجراءات تدقيق بديلة، وذلك من أجل الوصول الى أدلة مقننة ومثبتة ذات معنى ومصداقية.

أما في حالة استنتاج واستخلاص المدقق أن رفض الإدارة والسماح بإرسال التأكيد بسبب مخالفات غير مقبولة، أو لعدم قدرتها الوصول الى أدلة العناصر المثبتة، ذات معنى ومصداقية من خلال إجراءات التدقيق البديلة، فان المدقق مجبر على ابلاغ الأشخاص الساهرين على سير المؤسسة مع فحص أثار وضعية التدقيق وإعطاء رأيه.

المحور الثالث: نتائج إجراءات التأكيد الخارجي

يتم نتائج إجراءات التأكيد الخارجي من خلال العناصر التالية:

1 ـ مصداقية الردود على طلبات التأكيد الخارجي: في هذه الحالة إذا تبين للمدقق أن الاجراء المتخذ مؤمن ومراقب بطريقة ملائمة ومناسبة، فان مصداقية الرد تكون ذات معنى ودلالة عالية.

أما إذا قام الغير، الذي وجه اليه طلب التأكيد بالاستعانة بطرف أخر، والهدف من ذلك التنسيق أو بكيفية اعداد الردود على طلبات التأكيد، فان المدقق له صلاحيات تحديد إجراءات الرد على المخاطر وتكون على النحو التالي:

أ ـ الرد غير وارد من المصدر الأصلي والصحيح

ب ـ المكلف بالرد غير مرخص له بإعداد الأجوبة

ج ـ سلامة الارسالية تم اعتراضها

أما إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد، بمكانه وحسب الظروف المتاحة، أن يطلب مباشرة من الغير بالرد عليه خطيا، وفي حالة عدم تلقى المدقق الرد الخطي، تفرض عليه البحث عن أدلة العناصر المثبتة الأخرى لتدعيم المعلومات الصادرة في الرد الشفهي.

أما في حالة تقدير وتحديد المدقق أن الر على طلبات التأكيد ليس ذو معنى ودلالة ومصداقية، يستوجب عليه تقييم الخطر المنبثق من تقييم الانحرافات والانزلاقات المعنية، بما في ذلك خطر الغش وطبيعته ورزنامة توسيع وامتداد إجراءات أخرى للتقييم.

2 ـ حالة عدم تلقي الردود: في حالة عدم تلقي الرد أو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، يعيد ارسال المدقق طلب التأكيد لعدم تمكن المرسل اليه استلامه.

وفي جزئية أخرى في حالة عدم تلقى الرد، يجب على المدقق وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق بديلة، من أجل الوصول الى أدلة مقنعة ومثبتة تكون ذو معنى ودلالة ومصداقية، **على سبيل المثال.**

ـ جزئية رصيد حسابات الزبائن، في هذه الجزئية يقوم المدقق بفحص وبدقة عالية التحصيلات، ووثائق المبيعات، ووصولات التسليم والتوزيع القريبة من تاريخ الاقفال.

ـ جزئية رصيد حسابات الموردين، في هذه الجزئية يقوم المدقق بفحص وبدقة عالية النفقات، وثائق المشتريات والاستلام القريبة من تاريخ الاقفال، زيادة على ذلك فحص المراسلات الصادرة والمتأتية من الغير.

3 ـ حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل لضرورة الحصول على أدلة العناصر المثبتة والكافية: في هذه الحالة إذا لاحظ أو رأى المدقق، أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعتبر ضروري من أجل الوصول الى أدلة العناصر المثبتة والكافية، وأن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم أدلة للعناصر المثبتة التي يحتاجها المدقق، وبالتالي إذا لم يتحصل المدقق على التأكيد الضروري، فانه مجبر على تحديد أثار ذلك، سواء كان ذلك عن طريق التدقيق من جهة أو كان عن طريق رأي المدقق من جهة أخرى.

4 ـ الفوارق: المقصود هنا هو ذلك الفارق أو ذلك الاختلاف في الرد بين المعلومات والبيانات الواردة من الغير، والمعلومات والبيانات التي طلب المدقق تأكيدها، أو محتوي مضمون الوثائق المحاسبية للكيان.

ان المدقق يباشر البحث في اكتشاف الفوارق لكي يقوم بتحديد ما إذا كانت تلمح الى وجود انحرافات، هنا نشير الى بعض الفوارق بالمقارنة مع طلبات التأكيد، لأن باستطاعتها ان تشير الى وجود انحرافات وانزلاقات حقيقية أو محتملة في الكشوفات المالية.

وفي حالة رفع الانحرافات، فلابد للمدقق بمسك التقييم ومعرفة مكونات الانحرافات والانزلاقات، وهل تشير عن مؤشر الغش، أو تشير الى وجود الفوارق التي بإمكانها ان تلمح الى وجود نقص أو اهمال أو مجموعة من النقائص في العملية الرقابية الداخلية للمعلومة المالية.

المحور الرابع: التأكيدات الضمنية وتقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها

يتم هذا المحور في جزئيتين ممتلين، الأولى التأكيدات الضمنية والثانية تقييم أدلة العناصر المثبتة المتحصل عليها.

1 ـ التأكيدات الضمنية: في هذه الحالة التأكيدات الضمنية تقوم بتقديم أدلة وقرائن أقل اثباتا، مقارنة بالتأكيدات المستعجلة، وبالتالي لا يستعملها المدقق الا بتوفر جميع الشروط التالية والمكونة من:

أ ـ إذا حدد وقدر المدقق أن خطر الانحرافات ذو معنى ودلالة ضعيفة، ثم تحصل أدلة عناصر مثبتة كافية وملائمة وفق فعالية التسيير والمراقبة ذات الصلة المباشرة بتأكيد المعني.

ب ـ إذا احتوت جميع الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات، أو على شروط متجانسة وقليلة الأهمية.

ج ـ في حالة ما إذا كانت نسبة الفوارق متوقعة وجد متدنية.

د ـ في حالة ما إذا كان المدقق يجهل بالظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم، اهمال أو تجاهل طلبات التأكيد الضمني.

2 ـ تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها

في هذه الحالة المدقق ملزم بتحديد وتقدير ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة العناصر مثبتة ذو معني ودلالة ومصداقية، أو ملزم بالحصول على أدلة عناصر مثبتة متممة ومكملة، وبالتالي فبإمكان المدقق عند تقييمه لنتائج كل طلب تأكيد خارجي يصنفها وفق ما يلي:

أ ـ رد من الغير: في هذه الحالة المؤهل يتضمن المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة، دون وجود الاختلالات (الفوارق)

ب ـ الرد يعتبر غير موثوق

ج ـ عدم الرد

د ـ رد يحمل الاختلالات (الفوارق)

من خلال التقييم أعلاه، يقوم المدقق بتحديد وتقدير اجراءات التدقيق المنجزة والمتحصل عليها من جهات مختلفة، مع تحديد ما إذا كانت قد تمت جمع أدلة العناصر المثبتة والكافية والملائمة، أو ضرورة وحتمية الاستعانة بأدلة عناصر مثبتة ومكملة.

خاتمة

ان موضوع المعيارين ISA 505 و NAA 505 يوضحان إجراءات التأكيد الخارجي، ذلك باستخدام إجراءات ومبادئ اساسية وتوضيح كيفية استعمالها، هذا من أجل الحصول على أدلة عناصر مثبتة ومؤكدة.

ان التأكيدات الخارجية عادة ما تستخدم مقارنة مع رصيد الحسابات أو مكوناته، لكن هذا لا يقتصر على هذه العناصر فقط، فبإمكان المدقق طلب التأكيد الخارجي من خلال الاتفاقيات، أو المعاملات والصفقات التجارية المنجزة مع الغير...الخ.

يعتمد المعيار الدولي للتدقيق 505 والمعيار الجزائري للتدقيق 505 على جملة من المبادئ والمعايير منها:

- الاعتماد على العناصر المؤكدة
- معرفة الوصاية مع البيئة وتقييم الخطر الغير متوقع الخاص
- إجراءات قيد التنفيذ من طرف المدقق من خلال وظيفة تقييمه للخطر
- مسؤولية المدقق مع الأخذ في الحسبان الغش في الكشوفات المالية
- استطلاع التدقيق مع أساليب أخرى لاستخلاص العناصر الأخيرة للفحص

الهوامش:

1 ـ الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 م، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

2 ـ نظام المحاسبة المالية الجديد،

3-Copyright Eurl Pages Bleues Internationales. Maison d'édition pour l'enseignement et la formation. septembre 2008

4 –Normes Internationale D'audit 505 .Confirmations Externes.cncc-ire /cc- dsch/version 29juin2006.copyright IFAC.

5 ـ الموقع الالكتروني، www : Normes Internationale D'audit

6 –International Financial Reporting Standards IFRSs*.Including International. Accounting Standards IASs*.And Interpretations as at 1junvier2006.

7 – Université D'angers, Faculté de droit D'economie et de gestion, Ecole D'octorale D'angers , Reda Sefsaf , Contribution à l'analyse de L'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables ,13 décembre 2012.

8 ـ المرسوم التنفيذي رقم 11 ـ 202 المؤرخ في 23 جمادي الثاني عام 1432 هـ، الموافق ل26 مايو عام 2011 م، المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات و أشكاله و أجال ارساله.

9 ـ القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 هـ الموافق ل24 يونيو عام 2013م، المحدد محتوى معايير تقارير محافظ حسابات.

10 ـ القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 هـ، الموافق ل 12 يناير عام 2014م، المحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ حسابات.