المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي _____المجلد.08، العدد01، / (2020)، ص ص:001-020.

معايير إعداد التقرير بين التشريع الجزائري و المعايير الدولية للتدقيق دراسة مقارنة

Standards for preparing the report between the Algerian legislation and international auditing standards A comparative study

أمينة كحلوش (*)
جامعة امحمد بوقرة بومرداس، (الجزائر)
am.kahlouche@univ-boumerdes.dz

نصيرة يحياوي
جامعة امحمد بوقرة بومرداس، (الجزائر)
n.yahiaoui@univ-boumerdes.dz

تاريخ الارسال: 2020/12/07 *تاريخ القبول: 2020/12/13*

الملخص:

إن صدور القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا النصوص التشريعية التطبيقية والتنظيمية الملحقة به والشروع في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، هو دليل على توجه الجزائر نحو تحقيق التوافق على الصعيد الدولي. إلا أنه لازالت هناك بعض الغموض بشأن مدى توافق تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق خاصة فيما يتعلق بالتقارير باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: المعايير الجزائرية للتدقيق، تقارير التدقيق، المعايير الدولية للتدقيق.

تصنيف جال: M42

Abstract:

The promulgation of Law No: 10-01 on the profession of expert accountant, commissioner of accounts and approved accountant, as well as the legislative texts of application and organization referring to this law, and start to adopt to the Algerian standards of auditing inspired on international auditing standards, is a proof that Algeria is leading towards the international compatibility.

There is still some uncertainty about a compatibility of the organization of Algeria's external audit profession with international auditing standards as part of the applicable legislative texts, particularly concerning the reports as the final product of the audit process.

Key words: Algerian Standards of Auditing, External Audit Reports, International Standards of Auditing.

JEL classification: M42

(*)المؤلف المرسل

المقدمة:

ينبغي على المدقق أن يقدم رأيه حول صحة و مصداقية القوائم المالية محل التدقيق، و لابد أن يكون هذا الرأي على شكل إقرار خطي أو ما يعرف بتقرير المدقق، و لأن إبداء المدقق لرأيه أمرا هام بالنسبة للإدارة و كل مستخدمي القوائم المالية فمعايير التدقيق الدولية تولي اهتماما بالغا لنتائج و تقرير المدقق، حيث أنها تهتم بتكوين هذا الرأي و الدواعي التي تتطلب تعديله، ملائمة و كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.

بهدف الرفع من مستوى تقرير المدقق في الجزائر إلى المستوى الدولي، تم محاولة إصلاح مهنة التدقيق المحاسبي من خلال صدور القانون 10-01 و إصدار عدة نصوص قانونية لتحديد أشكال رأي المدقق و محتوى تقريره. إن هذا الاهتمام لم يكن كافيا بل وشهد قصورا كبيرا، حيث طغى عليه الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي، وأصبحت هذه العملية تحكمها مجموعة من المعايير خاصة وأن مرحلة إعداد التقرير تعتبر حساسة جدا بالنظر لحجم المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات.

الإشكالية: ما مدى توافق المعايير المتعلقة بإعداد التقرير التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق؟

من خلال هذا التساؤل يمكن صياغة الفرضيات المكملة لمتطلبات البحث كما يلي:

- تتوافق المعايير المتعلقة بإعداد التقرير في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق .
- العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يسمح للمدقق بتقديم تقرير كاف و ملائم.

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى انسجام التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في تقديم تقرير المدقق و تحديد مدى كفاية هذه التشريعات في تقديم تقرير كاف وملائم يلقى القبول العام من طرف معظم مستخدميه.

في هذا البحث تم استخدام المنهج الوصفي في التطرق إلى أهم ما جاءت به القوانين التشريعية و المعايير الدولية الخاصة بتقديم التقرير، كما تم استخدام المنهج المقارن في تحديد مدى توافق ما جاءت به التشريعات مع ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية.

استنادا إلى ما تقدم و قصد الإجابة عن الإشكالية السابقة تم التطرق إلى النقاط التالية:

- الإطار النظري لماهية التقرير؛

- القوانين التشريعية المتعلقة بمعايير تقارير التدقيق؛
- مقارنة معايير تقرير التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق.

1. الإطار النظري لماهية التقرير: يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد و إدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

1.1 مفهوم التقرير: كان البيان الذي يقدمه المراجع عن القوائم المالية يطلق عليه لفظ "شهادة" في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم استبدلت الشهادة بلفظ "تقرير" تماشيا مع ما هو متبع في انجلترا. و يرى بعض الكتاب فإنه لا فرق بين الشهادة و الإقرار حيث يستعملان لغويا بمعنى واحد، إذا يتضمنان البيان و الأخبار عما يعمله الشخص من وقائع، غير أن بعض اللغويين يعتبرون الإقرار أكثر تأكيدا من الشهادة فهو عندهم أخبار على وجه ينتفي فيه التهمة و الريبة، أما الشهادة فهي مشتقة من المشاهدة، و الشاهد إنما يخبر عما يشاهد.

و بذلك يمكن القول أن تقرير المراجع هو عبارة عن بيان مكتوب يلخص رأي المدقق المعتمد على ما قام به من وسائل و إجراءات فنية في فحص و تدقيق البيانات المالية في المستندات و الدفاتر و الكشوف و كذلك قوائم نتيجة الأعمال، و يقدم للهيئة العامة للمساهمين في المؤسسات أو إلى صاحب المؤسسة، و يوضح التقرير بصفة أساسية رأي المدقق في مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة (خالد راغب الخطيب ، 2005، ص ص 97-98).

يعتبر تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق و أداة أو وسيلة الاتصال ، و التي يمكن من خلالها أن يقوم بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة و القرائن و رأيه الفني المحايد عن صحة و سلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة و نتائج الأعمال.

2.1 أهمية التقرير: نظرا لأهمية تقرير التدقيق فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين المدققين والتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير ومن العوامل التالية تنبع أهمية تقرير المراجع.

يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات و المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة التي انعكست في

النهاية على نتائج الأعمال و المركز المالي، و من ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر إضافة إلى ذلك يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته المهنية و الجنائية للوقوف على إهماله و تقصيره في الرقابة، بالإضافة إلى تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد له (غسان فلاح المطارنة،2009،ص 221).

مما سبق يتبين أن تقرير المراجع يعتبر مهما للفئات التالية (حامد طلبة أبو هيبة،2011، ص ص 152-153):

- **المستثمرون الحاليون و المتوقعون**: حيث أنه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.
- **إدارة المؤسسة**: حيث أنه يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة و فعالية إدارة المنشأة للمهام الموكلة إليها.
- **الدائنون (الموردون)**: حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.
- **المدينون (العملاء)**: يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.
- **المقرضون**: حيث تقرير المراجع يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم و مساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.
- **الجهات الحكومية**: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات و وضع السياسات الضريبية.
- **المجتمع**: حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة و التي قد يكون لها تأثير عليه.

3.1 خصائص التقرير: تتصف تقارير التدقيق بجملة من الخصائص يتم تلخيصها فيما يلي (أحمد حلمي جمعة، 2009، ص ص 146-148):

يعتبر تقرير المدقق وسيلة اتصال رئيسية بينه و بين المستخدمين من مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة، يتم إعداده في وقت مبكر بعد إقفال الحسابات كلما كان ذلك ممكنا، يجب أن يكون منظما و معروضا بطريقة سليمة و ينطوي على الحقائق الهامة و المعبرة و المفيدة إلى جانب ذلك لا ينبغي أن يشمل على أي ملاحظات غامضة

إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة و شاملة علاوة على ذلك يجب أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المدقق حقيقية و مدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها و معروضة بطريقة تمنع أي تحريف، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون التدقيق موجها إلى الهيئة العامة للمستخدمين، أي إلى جميع المساهمين و ليس فئة معينة منهم بصفة المراجع وكيلا عن هؤلاء جميعا، يجب أن يتضمن توقيعه و رقم قيده في سجل المراجعين (رقم و فئة رخصة المزاولة) و المنظمة المهنية التي يحمل عضويتها، إلى جانب ذلك يجب أن يكون التقرير مؤرخا، حيث أن التاريخ يفيد في تحديد مسؤولية المراجع حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع تقع بعد تاريخ إعداده للتقرير و تؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

4.1 العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق: تضمن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 العناصر الأساسية لتقرير المدقق و يجب أن يشتمل على العناصر التالية:

جدول رقم 1: عناصر تقرير التدقيق الخارجي

عناصر التقرير	الشرح
العنوان	يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير المراجع مستقل، على سبيل المثال: تقرير المراجع المستقل يؤكد أن المراجع حقق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة خاصة بالاستقلالية و لذلك فهو يميز تقرير المراجع المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.
المرسل إليه	يجب أن يوجه التقرير حسبما تتطلبه الظروف العملية، و كثيرا ما تحدد القوانين أو الأنظمة الوطنية لمن يجب أن يوجه التقرير حول البيانات المالية و عادة ما يوجه إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين التي تم تدقيق قوائمها.
الفقرة التمهيدية	يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في التقرير المنشأة التي تم تدقيق بياناتها و يجب أن تبين أنه تم تدقيق البيانات المالية و السنة التي تم فيها التدقيق.
مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية	يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد و العرض للبيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، من أهم هذه المسؤوليات تصميم و تنفيذ و المحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد و العرض العادل للبيانات خالية من الأخطاء سواء سببها الغش أو الخطأ.
مسؤولية المراجع	يجب أن يبين تقرير المراجع مسؤوليته فيما يلي: إبداء رأي حول البيانات المالية بناء على التدقيق من أجل مقارنته مسؤولية الإدارة الخاصة بالإعداد و العرض للبيانات المالية بالإضافة إلى أنه قد تم إجراء التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، و أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المراجع للمتطلبات الأخلاقية، و أن عليه تخطيط و أداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

رأي المراجع	يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المراجع إلى أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا و عادلا أو أنها معروضة بعدالة في كافة النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق ما لم يطلب المراجع حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الرأي.
توقيع المراجع	يجب أن يكون تقرير المراجع موقعا إما باسم شركة التدقيق أو الاسم الشخصي له أو كليهما حسبما هو مناسب.
تاريخ تقرير المراجع	يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أكبر من التاريخ الذي حصل فيه المراجع على أدلة تدقيق كافية و مناسبة ليبنى عليها الرأي حول البيانات المالية.
عنوان المراجع	يجب أن يسمى التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص.

المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على المعيار الدولي للتدقيق رقم700.

2.القوانين التشريعية المتعلقة بمعايير تقارير التدقيق

1.2 معايير تقرير التدقيق في الجزائر: لقد مرت معايير التقرير التدقيق في الجزائر بمحطات تاريخية حسب الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الدولة و التي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل:

1.1.2 معايير تقارير التدقيق في الجزائر قبل سنة 2010: المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 20نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، والذي نص في مجال تدقيق هذا الشكل من المؤسسات على ضرورة تحرير المراجعين الخارجين المعينين من قبل وزير المالية لتقرير سنوي يعالج على الخصوص المخالفات وأخطاء التسيير أو الغش الملاحظة بالإضافة إلى التقويمات والإجراءات اللازمة وكذا نوع التسيير المالي والتجاري للهيئة المراقبة وتطور الحالة المالية والمشاريع الاقتصادية المالية المرجوة للمؤسسة محل المراقبة، كما يتم إرسال هذه التقارير للجهات المعنية وتعرض أمام المجالس الجماعية.

يليه بعد ذلك القانون رقم80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وبهذا أصبحت عملية تحرير تقارير المراجعة الخارجية يتولاها مجلس المحاسبة، حيث نص هذا الأخير في مادته 52 على ضرورة إعداد مجلس المحاسبة كل سنة تقريرا عام يخصصه لتقديم نتائج أعمال مراقبته لرئيس الجمهورية، وذلك في شكل ملخص لجميع المعلومات والملاحظات المتعلقة بوضعية تسيير المصالح العمومية والمؤسسات الاشتراكية التي يراقبها، بالإضافة لظروفها وكذا التحليلات التي

تتعلق بالإجراءات ذات الطابع العام التي يوصي باتخاذها بغية تحسين ظروف تطبيق السياسة المالية والاقتصادية للبلاد.

يليه بعد ذلك القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ تم بموجبه إعادة تغيير هيكلة تنظيم المهنة والتي أصبح يتولاها أشخاص مهنيين مستقلين تابعين لهيئات معينة، حيث نص على أنه يترتب عن مهمة مراقبة محافظ الحسابات للشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية والنقابات، إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا.

يليه بعد ذلك المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001، المتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 ، المتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، حيث نص في المادة 11 منه على ضرورة إعداد محافظ الحسابات وفقا للمعايير والاجتهادات المنصوص عليها في التنظيم المعمول به، عند نهاية أشغاله، تقريرا كتابيا عن مراجعة الحسابات يبين فيه الطريقة المتبعة ويبدي رأيه طبقا للنماذج التي وردت في ملحق هذا المرسوم، بالإضافة إلى تفاصيل نتائج مراجعة الحسابات التي قام بها وكذا المعلومات المتعلقة بالإعانات الممنوحة.

2.1.2 معايير تقارير التدقيق في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01 و النصوص التشريعية المكملة له: تم من خلال القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نص في مادته 25 على تقارير المراجعة الخارجية التي يترتب على محافظ الحسابات إعدادها والبالغ عددها ثمانية تقارير.

يليه بعد ذلك صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 ، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، والبالغ عددها خمسة عشر معيار (قانون 10 -01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، 2010)

3.1.2 تقارير التدقيق في الجزائر وفق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA: صدور مقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، يهدف إلى

وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، منها المعيار الجزائري رقم 700 المتعلق بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية، حيث يعالج هذا الأخير ضرورة المراجع الخارجي على تشكيل رأي حول الكشوف المالية، بالإضافة إلى شكل ومضمون التقرير عندما تتم عملية التدقيق طبقا للمعايير الجزائرية ويكون المراجع الخارجي قد أدى إلى صياغة الرأي الغير معدل (المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(300-500-510-**700**)، 2016).

2.2 المعايير الدولية للتدقيق ISA: معايير المراجعة الدولية هي المعايير التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC باعتباره منظمة مهنية عالمية ، وتتفق معايير التدقيق الدولية التي يصدرها الاتحاد الدولي مع معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما والمطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كان هذا الاتفاق لا ينفي وجود بعض الاختلافات الطفيفة، وبصفة عامة فإن معايير التدقيق الدولية لا تعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة والتي تحكم عملية تدقيق المعلومات المالية (مراد حسين العلي، 2015 ، ص ص 14-15).

أصدر مجلس معايير التدقيق سلسلة من المعايير الدولية للتدقيق و التي تم تقسيمها إلى مجموعات، وفيما يلي عرض مجموعة المتعلقة بإعداد التقارير (أحمد حلمي جمعة، 2015، ص 451):

- معيار التدقيق الدولي رقم 700 ISA: تقرير المراجع عن القوائم المالية؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 705 ISA : التعديلات عن الرأي في تقرير المراجع المستقل؛ حيث تم إصداره عن طريق إلغاء المعيار الدولي رقم 701؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 706 ISA : فقرات التأكيد و الفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 710 ISA : المقارنات؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 720 ISA : المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية تمت مراجعتها؛
- معيار التدقيق الدولي رقم 800 ISA : اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص؛

- معيار التدقيق الدولي رقم ISA 805 : اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة ، و عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية؛
- معيار التدقيق الدولي ISA 810 : ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة.

3.**مقارنة معايير تقرير التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق:** إن التصنيف الدولي للتدقيق قد تناول تقارير التدقيق في عدة معايير وخاصة المعايير 700 إلى 799 المتعلقة بتقرير التدقيق للبيانات المالية و المقارنات والمعلومات الأخرى ، ثم المعايير 800 إلى899 المتعلقة بالتقارير الخاصة و اختبار المعلومات المالية المستقبلية ثم المعايير 900 إلى 999 المتعلقة بتقارير التدقيق للخدمات ذات الصلة خاصة ما تعلق بعمليات الفحص المحدود وأداء إجراءات متفق عليها و التكليف بإعداد معلومات مالية ، أما تقارير التدقيق في الجزائر فقد تم الاعتماد في إعداده على مجموعة من القواعد القانونية و التنظيمية التي أصدرها المشرع الجزائري و التي تم التطرق لها في المحور السابق.

1.3 المقارنة من حيث شكل و مضمون التقرير:

☜ نص معيار التدقيق الدولي رقم 700 أنه يجب على المراجع الخارجي إعداد تقرير حول البيانات المالية، وأن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي للمؤسسة محل المراجعة (www.iaasb.org). هو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال ما يلي:

- المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، و ذلك ما يتعلق بإعداد التقرير؛
- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، الصادر في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث أشارت الفقرة الأولى من هذا الأخير أنه يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي؛
- الفقرة الأولى من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة من خلال المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ، والتي مفادها أن هذا المعيار يعالج شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي عند صياغته للرأي غير المعدل.

- نص معيار التدقيق الدولي رقم 700 في فقرته الخامسة على العناصر الأساسية التي يستوجب إدراجها في تقرير المراجع الخارجي، وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال:
  - الفقرتين(8.1) و (1.1.1) من القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
  - الفقرتين 6 و 7 من المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700.

كما تناولت الفقرات من 6 إلى 29 من معيار التدقيق الدولي رقم 700 شرح لهذه العناصر ونموذج كامل للتقرير متضمنا لهذه العناصر، وهو ما ورد في الفقرات 6، 7 و 8 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 و ملحقه.

- نص معيار التدقيق الدولي رقم 700 على أشكال الرأي في الفقرات من 27 إلى 46 والتي تتمثل أساسا في الرأي غير المتحفظ، أو الآراء الناتجة عن التقارير المعدلة المتمثلة في رأي متحفظ، رأي معاكس أو سلبي وعدم إبداء الرأي، غير أن المشرع الجزائري نص على ما يلي:
  - الرأي بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، من خلال المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، و كذا الفقرة (2.1) من القرار المؤرخ 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
  - الرأي المعدل و الرأي غير المعدل من خلال الفقرات 1،3، 4 و 5 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.
  - نص معيار التدقيق الدولي رقم 700 في فقرته الرابعة على أن يكون الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي في تقريره في شكل مكتوب وواضح، وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال الفقرة الثانية للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 700.
- نص معيار التدقيق الدولي رقم 700 في فقرته السابعة على أن يتم توجيه التقرير حسب متطلبات شروط التكليف، وعادة ما يوجه إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة، وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 في المادتين 5 و 6.

2.3 المقارنة من حيث المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية

- نص معيار التدقيق الدولي رقم 700 في الفقرات من 31 إلى 34 بشأن فقرة توكيدية تتعلق بمسألة الاستمرارية والتي يعتمد حلها على أحداث مستقبلية قد تؤثر على

البيانات المالية، وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في الفقرة (3.1.1)المتعلقة بالملاحظات والتي يتم إدراجها في فقرة منفصلة بعد التعبير عن الرأي في حالة وجود شكوك معتبرة يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية.

- نص معيار التدقيق الدولي رقم 700 في الفقرتين 34 و 35 عن إضافة فقرة توكيدية التي يفضل إدراجها بعد فقرة الرأي للإشارة إلى أمور أخرى غير تلك التي تؤثر على المعلومات المالية مثل حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى الموجودة في الوثيقة المتضمنة للمعلومات المالية محل التدقيق والإدارة ترفض إجراء التعديلات المطلوبة، وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال الفقرتين التاسعة والعاشرة من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 والمتعلقين بالمعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية.
- أشار معيار التدقيق الدولي رقم 706 إلى أنه في حالات معينة يمكن تعديل تقرير المراجع بإضافة فقرة تأكيد الموضوع لإبراز موضوع يؤثر على المعلومات المالية والواردة ضمن إيضاح حول المعلومات المالية التي تناقش الموضوع على نحو أوسع نطاقا، وإضافة فقرة تأكيد الموضوع هذه لا تؤثر على رأي المراجع، ويفضل إدخالها بعد فقرة الرأي، ولكن قبل الجزء الخاص بأية مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير إن وجدت، وهي تشير عادة إلى حقيقة أن رأي المراجع ليس متحفظا بهذا الخصوص (أحمد حلمي جمعة، 2015، ص 476). وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال الفقرتين التاسعة والعاشرة من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 200 والمتعلقين بالمعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية.
- تنص الفقرة الأولى من معيار التدقيق الدولي رقم 720 أن الغرض منه يتمثل في وضع معايير وتوفير إرشادات حول مراعاة المراجع للمعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على معلومات مالية تمت مراجعتها، والتي لا يلزم المراجع بتقديم تقارير حولها، وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال الفقرتين التاسعة والعاشرة من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ، لكن دون شرحها بالدقة والتفصيل.

3.3 المقارنة من حيث المجالات الخاصة (التقارير المعدلة، المقارنات و الأغراض الخاصة)

- يشمل معيار التدقيق الدولي رقم 705 الصياغة المقترحة للعبارات المعدلة لاستخدامها عند إصدار تقارير معدلة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن التقارير الإيضاحية في هذا المعيار مبنية على تقرير المراجع حول المعلومات المالية ذات الغرض العام، كما يبين هذا الأخير كيف يتم تعديل تقرير المراجع في الحالات التي تؤثر على رأيه والتي تشمل الرأي المتحفظ والامتناع عن الرأي والرأي العكسي (أحمد حلمي جمعة، 2015، ص 471) ، و هو ما تناوله المشرع الجزائري وذلك من خلال:
  - الفقرة الخامسة من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700؛
  - الفقرات: 9، 10، 11، 18 و 19 من معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية- المتضمن في نفس المقرر المشار إليه سابقا، و التي مفادها أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 705 يحدد الواجبات المطلوبة اتجاه الوضعيات التي قد تؤدي إلى تعديل الرأي حول الكشوف المالية، طبيعة الرأي المناسب في وضعيات مماثلة و محتوى تقرير التدقيق إذا تم إحداث تعديل على رأي المراجع؛
  - الفقرة 22 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 (استمرارية الاستغلال) المتضمن في المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- تنص الفقرة الأولى من معيار التدقيق الدولي رقم 710 أن الغرض منه يتمثل في وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمقارنات، حيث تنص الفقرة الثانية من هذا الأخير أنه يلزم على المراجع تحديد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للمعلومات المالية التي يتم مراجعتها، غير أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى هذا العنصر.
- ينص معيار التدقيق الدولي رقم 800 لتقارير المراجع عن مهمة التدقيق لأغراض خاصة، والمتمثلة أساسا في تقارير حول المعلومات المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية، تقارير حول أحد أجزاء المعلومات المالية، تقارير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية والتقارير حول ملخص المعلومات المالية، غير أن المشرع الجزائري تناول جزء منها أي تلك

الخاصة بالتقارير حول أحد أجزاء المعلومات المالية والتقارير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية، وذلك من خلال الإشارة إليها في المادة 25 من القانون 10-01 ، وكذا عرض المعايير الخاصة بها في المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ونشر محتوى هذه المعايير في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

الخاتمة:

تتمثل المهمة الأساسية المكلف بها المدقق بإبداء رأيه حول صحة و مصداقية القوائم المالية من خلال تقديم تقرير يحتوي ذلك الرأي، و التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر تهتم بتقرير المدقق و قد وضع لذلك عدة نصوص تشريعية على رأسها القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 ،و الذي يحدد أنواع رأي المدقق، محتوى التقرير العام و التقارير الخاصة.

و يجب الإشارة أن هذا القرار و النصوص التابعة له تنسجم بشكل كبير مع ما تتطلبه المعايير الدولية للتدقيق و يمكن أن تكون هذه الخطوة لتطبيق المعايير التدقيق الدولية فعلا من طرف السلطات الجزائرية للرفع من مستوى تقرير المدقق بالجزائر إلى المستوى الدولي.

النتائج: من خلال هذا البحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أن المشرع الجزائري حاول تغطية معظم الجوانب التي تخص إبداء رأي المدقق حول القوائم المالية و تقديم تقريره، إلا أنه بإسقاط ما جاء به مع ما تتناوله المعايير الدولية في سبيل تكوين ذلك الرأي يظهر عدم التفصيل في مسائل من شأنها أن تعترض المدقق عند تكوين رأيه حول القوائم المالية أو في حال وقوع أحداث تحتم عليه تعديل رأيه، لكن هذا لا يعني أن المشرع الجزائري يتناقض مع معايير التدقيق الدولية في إبداء رأي المدقق، كما نستنتج وجود انسجام بين التشريعات المحلية و الدولية فيما يخص الحد الأدنى من العناصر الواجب توافرها في تقرير المدقق و توقيعه.
- النصوص التشريعية تفرض على المدقق إعداد تقارير خاصة حول معلومات محددة وفقا للقانون و تسمح له بالإفصاح عن المعلومات إضافية لم يفصح عنها في القوائم المالية، لكن معايير التدقيق الدولية تلزم على المدقق ضرورة إدراج

افصاحات إضافية في تقرير المدقق إذا رأى الافصاحات غير كافية في فقرة التأكيد و تحدد الأمور التي تقتضي إدراجها في هذه الفقرات.

قائمة المراجع:

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **دراسات و بحوث في التدقيق**، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص ص 146-148.
2. احمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق و التاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015، ص 451.
3. حامد طلبة أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص ص 152-153.
4. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 2005، ص ص 97-98.
5. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص129 .
6. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر"الناحية النظرية"**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 221.
7. مراد حسين العلي، **معايير التدقيق الدولية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، الطبعة الأولى، 2015 ، ص ص 14-15.

القوانين التشريعية:

1. الجريدة الرسمية الرسمية، العدد 42، **قانون 10 -01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**، المؤرخ في 29 ماي 2010.
2. الوزارة المالية، المقرر رقم 150، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(300-500-700-510)**، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

المواقع الالكترونية:

1. https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards.