مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية –دراسة تحليلية–

تاريخ الارسال: 2018/02/28 تاريخ القبول: 2018/05/23 تاريخ النشر: 2018/06/30

د. تريش حسينة
أستاذة محاضرة –جامعة سطيف –1–

ملخص:

تهدف معايير التدقيق الدولية إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم وتحقيق التوافق الدولي، لذا توجب على كل دولة تطمح لاحتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها. والجزائر كمثيلاتها من دول العالم تدعم التوافق الدولي في مجالي المحاسبة والتدقيق، والذي بدا جليا في مجموعة الإصلاحات التي قامت بها والتي مست عمق الممارسة المهنية في الجزائر. وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، وذلك من خلال عرض وتحليل أهم ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق وإسقاط ذلك على حالة الجزائر. وقد خلصت الدراسة إلى وجود رغبة لدى المشرع الجزائري للنهوض وتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بما يتوافق والمعايير الدولية للتدقيق.

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

Abstract:

The objective of international auditing standards is to reduce the disparity between professional practices across the world and to achieve international compatibility. So every country aspiring to a global position must adopt or adapt these standards. Algeria, as the other countries in the world, supports the International compatibility of accounting and audit. This support is evident in its reforms, which touched the depth of professional practice in Algeria. This study aims to highlight the compatibility of the legal background of the external audit profession in Algeria with the international auditing standards, This is through the presentation and analysis of the most important elements of international auditing standards and the legal texts issued by the Algerian authorities. The study concluded that there is a desire of the Algerian legislator to promote and develop the auditing profession in accordance with international auditing standards.

Keywords: External Audit, International Standards on Auditing, Algerian Standards on Auditing.

مقدمة:

تهدف عملية التدقيق إلى تحقيق مستويات مقبولة من الثقة في الخدمات التي تقدمها، فهي تؤدي دور مهم في توفير المصداقية على المعلومات المالية بهدف اتخاذ القرارات المختلفة والمفيدة بالنسبة لأصحاب هذه القرارات، لذا يجب أن تتم هذه الأخيرة حسب معايير متفق عليها. وقد وضعت أغلب دول العالم عن طريق المنظمات والهيآت المشرفة على تنظيم المهنة فيها معايير وقواعد للسلوك المهني في التدقيق يجب على المهنيين الالتزام بها في كل مراحل عملية التدقيق.

تعتبر معايير التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولي التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين مرشد ودليل للأكاديميين والمهنيين لأجل وضع وإعداد معايير محلية، وقد اعتمدت غالبية الدول في العالم على معايير التدقيق الدولية في إعداد وصياغة معايير وقواعد المهنة فيها.

والجزائر كغيرها من الدول –في ظل مفهوم العولمة– كان لابد عليها من مسيارة التطورات الاقتصادية العالمية، حيث قامت باعتماد الشراكة الأورو متوسطية وهي تسعى جاهدة للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، واستقطاب المستثمر الأجنبي، ومواجهة الجو التنافسي وتدعيم التوافق الدولي في مجالي المحاسبة والتدقيق، بعد أن زادت الحاجة إلى وجود معايير يسترشد بها المدقق الخارجي في الجزائر أثناء أداءه لعملية التدقيق تواكب التطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية. وعلى هذا الأساس، يمكن طرح التساؤل الرئيس التالي:

ما مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؟

وتتفرع عنه الأسئلة التالية:

- ما مدى توافق المتطلبات الشخصية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؟
- ما مدى توافق الإطار العام لإنجاز مهمة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؟
- ما مدى توافق المحتوى الفني والعملي لتقرير المدقق الخارجي في الجزائر مع معايير إعداد التقرير الدولية؟

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- التعرف على الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والوقوف على أهم ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق؛

- استنباط النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر التي تتوافق ومضمون المعايير الدولية للتدقيق قصد الاعتماد عليها كمرجعية مستقبلا عند تبني هذه المعايير.

أهمية البحث: تبرز أهمية الموضوع من منطلق الدور الرقابي الذي تلعبه مهنة التدقيق الخارجي وما عرفته هذه المهنة من إصلاحات على المستوى الدولي والمحلي. كما تأتي أهمية هذا البحث في التأكيد على ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية من أجل النهوض بمهنة التدقيق الخارجي من جهة، وتكييف مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع الواقع الدولي، وذلك بغرض خلق توافق بين ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

محاور البحث:

يتضمن هذا البحث المحاور التالية:

- المحور الأول: المتطلبات الشخصية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي (المعايير العامة)؛
- المحور الثاني: التقيد بالإطار العام لإنجاز مهمة التدقيق الخارجي (معايير العمل الميداني)؛
- المحور الثالث: احترام المحتوى الفني والعملي لتقرير المدقق الخارجي (معايير إعداد التقرير).

المحور الأول: المتطلبات الشخصية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي (المعايير العامة)

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تُقدَّم على درجة من الكفاءة والمهارة بواسطة أشخاص مؤهلين علميا ومدربين مهنيا. وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تُمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتُعتبر "شخصية"، لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المحاسب والمدقق[1].

1. **التأهيل العلمي والعملي:** ويعني أن تتم عملية التدقيق بواسطة فرد يمتلك المؤهلات العلمية المناسبة والتدريب الملائم كمدقق. ويتم ذلك من خلال برامج التعليم في الجامعات، وبرامج التعليم المستمر والخبرات

[1] أحمد لعماري وحكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم انسانية، السنة السابعة، العدد45، شتاء 2010، ص6.

الملائمة[1]. ولا يوجد معيار خاص للتأهيل العلمي والعملي للمدقق ضمن معايير التدقيق الدولية، لكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظمه ومن هذه القواعد ما يلي:

- احتوت الفقرة الرابعة عشر من المعيار الدولي رقم (200) على أنه "يجب أن يتم التدقيق بعناية مهنية وبواسطة أشخاص لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في التدقيق"؛
- احتوت الفقرة التاسعة عشر من المعيار الدولي رقم (220) على أنه "يجب أن يكون شريك العملية مقتنعا بأن فريق العملية الذي سيعمل معه يتمتع بالقدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء التدقيق حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، ليتمكن من إصدار تقرير تدقيق مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية"؛
- ورد في المعيار الدولي رقم (550) في فقرته السادسة على ما يلي: "يحتاج المدقق لمستوى من المعرفة المتعلقة بطبيعة أعمال الشركة والقطاع الاقتصادي، وذلك لتمكينه من تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات والتي قد يكون لها تأثيرا ماديا على القوائم المالية"؛
- ورد في الفقرة الأولى من المعيار الدولي رقم (600) أنه عند قيام المدقق الرئيسي بتخطيط عملية التدقيق للاستفادة من عمل مدقق آخر، فإنه ينبغي عليه مراعاة والاستعلام عن الكفاءة المهنية للمدقق في إطار الأجزاء التي يقوم بتدقيقها.

أما في الجزائر، فقد نص المشرع الجزائري على التأهيل العلمي والعملي للمدقق من خلال القرار رقم 51 المؤرخ في 1999/03/24 الصادر عن وزارة المالية، الذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُخوِّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث جاء في المادة رقم 3 على أنه يُمكن أن يُسجَّل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية[2]:

- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية: ليسانس في علوم المالية؛ ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛ الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

[1] حاتم محمد الشينيشي، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص78.

[2] مقرر مؤرخ في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، ص5.

الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي التالية: شهادة المدرسة العليا للتجارة (تخصصات أخرى غير المالية والمحاسبة)؛ شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)؛ ليسانس في العلوم الاقتصادية (نظام قديم)؛ ليسانس في التسيير؛ شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛ شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)؛ شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛ شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛ شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة.

وإلى جانب ذلك وجب الحصول على إحدى الشهادات المهنية التالية: شهادة كفاءة تقني سامي في المحاسبة؛ شهادة تأهيل عليا للدراسات المحاسبية؛ شهادة تأهيل مهنية محاسبية؛ شهادة تأهيل التحكم في المحاسبة.

وقد اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يُتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

بالنسبة للحاصلين على شهادة تربص نهاية التدريب لخبراء المحاسبة يُنضم امتحان مهني في مدة أقصاها سنتين للحصول على الاعتماد، وقد ورد في المادة 8 من القانون 10-01 أن وزارة المالية ستتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لها، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني، وهذا ما سينعكس بالإيجاب على التأهيل المهني لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يمكن القول أن معيار التأهيل العلمي والعملي في الجزائر يتمثل في توفر قدر معين من المعلومات والمعارف المحاسبية، وبعض المعارف الأخرى ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، مع إلزامية التسجيل في الهيأة المشرفة على التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى إجراء امتحان كتابي بعد إجراء التربص التطبيقي والعمل لفترة محددة، وهو ما نجده يتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

2. استقلالية المدقق: تعني استقلالية المدقق تبنيه لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإعداد التقرير، ومن ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمدققين الخارجيين بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالشركة يعتمدون على تقرير المدقق للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، ومن ثم اتخاذ قراراتهم بناء

على ذلك[1]. وقد تناولت **معايير التدقيق الدولية** موضوع استقلالية المدقق من خلال مجموعة من القواعد نذكر منها ما ورد في الفقرة الخامسة من المعيار الثالث على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقيما وأمينا ومخلصا في عمله المهني وعليه أن يتوخى العدالة، وأن يكون استقلاله حقيقة ومظهر غير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر هذه المصلحة. كما نصت الفقرة الرابعة من المعيار السابع على أنه يجب أن يتم تفويض أي عمل للمساعدين بطريقة توفر ضمانا معقولا بأن مثل ذلك العمل سيتم أداؤه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة في مثل هذه الظروف. أما **المشرع الجزائري** فقد أصدر مجموعة من القوانين التي تضم عدم وجود مصالح مادية للمدقق لدى الشركة محل التدقيق –بخلاف الأتعاب– بالإضافة إلى ضرورة تحرر المدقق من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية تُؤثِّر على عملية التدقيق وعلى التقرير النهائي الذي يُبدي فيه رأيه حول القوائم المالية، ويُمكن ذكر أهم مظاهر استقلال المدقق في التشريع الجزائري فيما يلي:

- **جوانب أخلاقية**: وتشمل ضرورة تحلي المدقق بالحياد، الإخلاص، والشرعية. كما أضاف القانون 10-01 بعض الشروط الأخلاقية، مثل: عدم الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركة نفسها أو الهيأة[2]؛
- **تعيين المدقق**: إن تعيين المدقق لدى الشركات والهيآت المنصوص عليها قانونا يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، يتم تعيين محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. تدوم وكالة المدقق ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بحيث لا يُمكن تعيين نفس المدقق بعد وكالتين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات[3]. وإذا لم تُعيِّن الجمعية العامة المدقق أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المدققين المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة

[1] علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص90-91.

[2] القانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 2010/07/11، العدد 42، المادة 64.

[3] المصدر نفسه، المادة 26 والمادة 27، ص7.

بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها[1]. أما تعيين المدقق لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة فيتم بموجب الأحكام المقررة في القوانين الأساسية الخاصة بهذه المؤسسات والهيآت، وفي حالة غياب أحكام قانونية أساسية فإن التعيين يتم بموجب قرار مشترك بين وزير المالية والوزير الوصي، وسواء كان التعيين بموجب القانون الأساسي أو عن طريق القرار المشترك فإنه يتم اختيار المدقق على أساس قدراته ومراجعه المهنية ومخطط التكاليف[2]؛

- **موانع تعيين المدقق:** وضع المشرع الجزائري مجموعة من الحالات التي يمنع فيها المدقق من مزاولة مهمة التدقيق تحت حالة التنافي، وذلك من أجل إقصاء كل علاقة تربط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، ومن شأنها المساس بمبدأ الاستقلال، وهي موضحة في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري.كما منع المشرع الجزائري محافظ الحسابات من بعض الأمور التي قد تمس باستقلاليته وذلك ضمن المواد (من 64 إلى 70) من القانون 10-01؛
- **تحديد أتعاب المدقق:** تجسيدا لمبدأ استقلالية محافظ الحسابات أوكلت المادة رقم 37 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 الجمعية العامة للمساهمين أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات مهمة تحديد أتعابه بعد الاتفاق معه حول تفاصيلها، وذلك لتجنب وقوع أي مساومة له من طرف الإدارة، إلا أنه وابتداء من 22 جانفي 2011 أصبح تحديد أتعاب المحافظين يخضع لمناقصة يشرف عليها مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو أي هيئة مؤهلة للقيام بذلك، وفق دفتر شروط معدّ مسبقا[3]، وبهذا يكون المشرع الجزائرى قد فتح المجال للإدارة أن تكون طرفا في تعيين محافظي الحسابات، وهذا ما قد يؤثر في استقلاليتهم وموضوعيتهم؛
- **عزل المدقق:** إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحية عزل المدقق الخارجي يمثل مصدر تهديد لاستقلاليته وحياده، حيث أن الإدارة يمكنها أن تقوم بعزله إذا لم يلب مطالبها ويتبع توجيهاتها، وفي هذا الإطار فقد تطرق القانون التجاري الجزائري إلى هذه القضية من خلال تحديده لمدة وكالة محافظي الحسابات والمقدرة بثلاث

[1] القانون التجاري، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء، الجزائر، طبعة 2007، المادة 715 مكرر 4، ص247.

[2] المرسوم رقم 96-431، المؤرخ في 1996/11/30، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، ص13.

[3] القانون رقم 11- 32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، ص 23- 24.

سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة تنتهي بانتهاء مهمته المحددة في العقد في الحالة العادية، إضافة إلى ذلك فقد تطرق المشرع إلى حالات العزل غير العادية، من خلال المادتين 715 مكرر 08، 715 مكرر 09 من القانون التجاري، والتي أعطت لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الحق في اللجوء إلى الجمعية العامة أو العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المدقق الخارجي وإنهاء مهامه بناءً على أسباب مبررة، دون إمكانية عزله بصفة مباشرة[1].

مما سبق نجد أن ما تتطلبه المعايير الدولية للتدقيق فيما يخص استقلالية المدقق الخارجي يتوافق نوعا ما مع ما هو موجود في الجزائر، إلا أن ذلك لا يمنعنا من أن نقر ببعض الثغرات التي قد تمس باستقلالية محافظي الحسابات، باعتبار أن المشرع الجزائري فتح المجال للإدارة حتى تكون طرفا في اختيار محافظي الحسابات، خاصة في ظل عدم اعتماد لجان التدقيق لدى أغلب المؤسسات الجزائرية، حيث يقتصر نشاطها على البنوك الجزائرية وبعض كبرى الشركات كالشركات المسجلة في البورصة.

3. بذل العناية المهنية: ويُقصد بها التزام المدقق الخارجي بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويتحدد هذا المستوى وفقا لما تنص عليه التشريعات المختلفة من خلال تحديد المسؤولية القانونية للمدقق، والذي يُمثل الحد الأدنى للعناية المهنية، بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة في جميع مراحل عملية التدقيق[2]. وقد عالجت **المعايير الدولية للتدقيق** جانب العناية المهنية اللازمة في كل مراحل عملية التدقيق، من خلال تحلي المدقق بالشك المهني بما يقتضيه من حكمة وحذر، والحرص على جمع أدلة الإثبات اللازمة والكافية في كل خطوة وعملية فحص يقوم بها، ومن أبرز المعايير التي تناولت موضوع العناية المهنية نجد المعيار الدولي رقم (220)، حيث نص في فقرته العاشرة على الآتي: "يجب أن يتم أي تفويض للعمل إلى المساعدين بطريقة معينة من شأنها ضمان توفير تأكيد معقول بأن مثل ذلك العمل سيؤدى بعناية واجبة من قبل الشخص الذي لديه درجة التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة"؛ كما نجد المعيار الدولي رقم (200)، حيث نص في فقرته السابعة عشر على أنه "ينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول". **والمشرع الجزائري** بدوره ألزم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث جاء في نص المادة 49 من القانون 91-08 على أن

[1] القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 8، المادة 715 مكرر 9.

[2] علي عمر أحمد سويسي، مرجع سابق، ص244.

المدقق يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، أما المادة 11 من القانون نفسه فقد ألزمت المنظمة الوطنية بالتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي يُنجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها، أما المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 فقد جاء فيها أن المدقق ملزم بأن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية. كما نصت المادة 715 مكرر 104 على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمدقق، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة[1].

مما سبق، نلاحظ أن العناية المهنية منصوص عليها ضمن القواعد والنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، فالعناية والاهتمام مطلوبان في التدقيق الخارجي في الجزائر.

المحور الثاني: التقيد بالإطار العام لإنجاز مهمة التدقيق الخارجي (معايير العمل الميداني)

وهي التي تخص المعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في التدقيق، وفي هذا الإطار نجد ما يلي:

1. التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين: يتطلب التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين من المدقق أن يُخطِّط للعمل الذي سيقوم به وأن يُخصِّص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فاعلة، الأمر الذي يتطلب منه الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في الوحدة الاقتصادية حتى يتمكن من تقدير المخاطر وحتى يفهم المدقق من أين بدأت المعاملات وكيف انتهت وما هي السجلات التي أثبتت فيها والمستندات المعززة وأن يفهم طبيعة القوانين والسياسات الإدارية المتعلقة بالشؤون البيئية لكي يُرتِّب الإجراءات بالشكل الذي يُمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تُدعِّم رأيه[2]. وينص **المعيار الدولي للتدقيق** رقم (200) على أنه "يجب أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بهدف تدنية مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول". ونظرا لأهمية التخطيط في التدقيق، وباعتباره دعامة أساسية لوصول المدقق للرأي الفني المحايد حول مدى صحة القوائم

[1] القانون التجاري، مصدر سابق، المادة 715 مكرر4، ص247.

[2] زياد هاشم السقا، **متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما**، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد4، العدد7، 2011، العراق، ص304.

المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج أعمال الشركة خلال فترة معينة، فقد صدر ضمن المعايير الدولية للتدقيق معيار خاص بالتخطيط هو المعيار الدولي رقم (300)، الذي تضمن أن تخطيط عملية التدقيق يشمل وضع إستراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. كما قد تضمنت معايير التدقيق الدولية جانب الإشراف على أعمال المساعدين من خلال معيار التدقيق الدولي رقم (220)، ومما جاء ضمن فقراته أن المدقق يعتبر مسؤولا عن تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص، وتقييم أدائهم بناءً على مدى تحقيق هذه الأهداف. أما **في الجزائر** فنجد معيار التدقيق الدولي رقم (300) بعنوان "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، الذي يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية". ومما جاء ضمن فقراته أن تخطيط التدقيق يستوجب إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يُفيد التخطيط الملائم للكشوف المالية[1].

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية: تناولت المعايير الدولية للتدقيق موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المعيار رقم (315) بعنوان "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية"، ومما تطرق إليه هذا المعيار نجد إجراءات تقييم المخاطر ومصادر المعلومات الخاصة بالشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية. **أما المشرع الجزائري**، فقد نص على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق، بحيث جاء في نص التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 في الفقرة 17 ما يلي: "يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية والتي تقدم مستوى عالي من المصداقية". كما جاء في نص المادة 23 من قانون رقم 10-01 أنه على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

3. الحصول على أدلة الإثبات وتوثيق العمل المهني: إن المدقق مطالب بجمع أدلة إثبات كافية تُمثِّل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، كما يُساند دليل الإثبات ويُدعِّم كافة معايير العمل الميداني، فكافة

[1] **المعيار الجزائري للتدقيق رقم (300): "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"**، المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA300-500-510-700)، ص3. متوفر على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، تم الاطلاع يوم: 2016/12/12.

القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا دعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات تُوفِّر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المدقق يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد مدى صحة أرصدة القوائم المالية[1]. وقد خصصت **معايير التدقيق الدولية** المعيار رقم (500) "أدلة الإثبات" والذي يتضمن مسؤوليات المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة يستطيع من خلالها التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه. كما تناولت معايير تدقيق أخرى أدلة الإثبات المتعلقة بجوانب تدقيق معينة، على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي رقم (315) والذي تضمن أدلة الإثبات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية. كما تضمنت معايير التدقيق الدولية معيارًا خاصًا بوثائق التدقيق هو المعيار الدولي رقم (230)، والذي يوفر إرشادات توثيق أداء مهمة التدقيق، ووفقا لهذا المعيار فإنه ينبغي على المدقق أن يُوثِّق كافة الأمور المهمة التي تُدعِّم رأيه وخلاصاته. **وفي الجزائر** فإنه يجب على المدقق تكوين ملفين، هما: الملف الدائم والذي يتضمن الوثائق الأساسية في المؤسسة التي تكون صالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة، وتتعلق بحياة المؤسسة وعملها ومراحل تطورها وهياكلها ونظمها؛ والملف الجاري والذي يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة الحالية مع أدلة الإثبات التي جمعها. وبالإضافة إلى هذين الملفين، فإن المدقق يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في سجل. كما جاء في المادة 39 من القانون 91-08 أنه للمدقق الحرية الكاملة في تحديد كيفيات ونطاق مهمته في التدقيق. بالإضافة إلى ما نصت عليه المادة 40 من القانون 10-01 من ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداءً من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 230 التوثيق. بالإضافة إلى صدور المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500) بعنوان "العناصر المقنعة"، الذي تضمن أن المدقق يهدف إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه[2].

[1] محمد الصبان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص166.

[2] **المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500)**: **"العناصر المقنعة"**، المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA300-500-510-700)، ص3. متوفر على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، تم الاطلاع يوم: 2016/12/12.

المحور الثالث: احترام المحتوى الفني والعملي لتقرير المدقق الخارجي (معايير إعداد التقرير)

إن دور المدقق الخارجي يتمثل في التقرير للمساهمين والمستخدمين الآخرين عما إذا كانت القوائم المالية للشركة تُعطي صورة صادقة وعادلة أم لا عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، كما أن عملية التدقيق الخارجي يتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن تلك القوائم المالية تخلو من التحريفات المادية. وسنقوم فيما يلي بعرض مكونات تقرير المدقق الخارجي كما جاءت في المعايير الدولية وما يقابلها من قواعد قانونية منظمة لمهنة التدقيق الخارجي ومعايير في الجزائر.

1- العنوان: جاء في **معيار التدقيق الدولي رقم (700)** بأنه ينبغي أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل[1]. **وفي الجزائر** أيضا، فقد جاء في القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات أنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول[2].

2- المخاطب: جاء في **معيار التدقيق الدولي رقم (700)** بأنه ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية[3]. **وفي الجزائر** أيضاً، فقد جاء في القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات أنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية عنوان يُشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق[4].

3- الفقرة التمهيدية: جاء في **معيار التدقيق الدولي رقم (700)** بأنه ينبغي على الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق أن تتضمن ما يلي[5]:

- أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية؛

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، طبعة أفريل 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص658.

[2] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، 2014، ص 13-14.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص658.

[4] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

[5] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص658.

- أن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها؛
- أن تحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية؛
- أن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛
- أن تحدد التاريخ أو الفترة التي يُغطيها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.

وفي الجزائر أيضا، جاء في القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات أنه يجب أن يُحدِّد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والنصوص المتعلقة به[1]. كما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق (رقم 700) المعنون بِـ:"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، أنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق فقرة تمهيدية، والتي يذكر فيها ما يلي[2]:

- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛
- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من قبل الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى؛
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

4- **مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية:** جاء في **معيار التدقيق الدولي** رقم (700) بأن يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق إلى "الإدارة" بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية. وفي بعض المناطق، قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة. **وفي الجزائر،** نجد أنه يجب على محافظ الحسابات التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية، حيث جاء في المعيار الجزائري للتدقيق (رقم 700) أنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق شرح لمسؤولية

[1] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص13.

[2] المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700): "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA300-500-510-700)، ص4. متوفر على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، تم الاطلاع يوم: 2016/12/12.

المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء.

5- مسؤولية المدقق: جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه يجب أن تتضمن هذه الفقرة ما يلي:

- ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبني على عملية التدقيق؛
- ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد تم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. كما ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي امتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدائه لعملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا؛
- ينبغي أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق[1].

وفي الجزائر، نجد أنه يجب أن يتضمن تقرير التدقيق شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة[2].

6- **فقرة أساس الرأي:** جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (705) بأنه على المدقق حينما يُعدِّل الرأي حول البيانات المالية أن يُضَمِّن فقرة في تقريره تُعطي وصفاً حول المسألة التي دعت إلى التعديل، وعليه أن يضع هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي ويستخدم العنوان التالي "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي" حسب ما هو مناسب[3]. **وفي الجزائر أيضًا**، فإنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية ما يلي[4]:

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، 659-660.

[2] المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700): "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، مصدر سابق، ص4.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص687.

[4] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

- يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان؛
- يجب أن يُبيِّن محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

7– رأي المدقق: جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه عند التعبير عن رأي غير معدَّل حول بيانات مالية مُعدة وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يستخدم رأي المدقق إحدى العبارات التالية التي تُعتبر مكافِئة من حيث المعنى ما لم ينص القانون أو النظام غير ذلك: "تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به".[1] كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (705) ما يلي[2]:

- حينما يُعدِّل المدقق الرأي حول التدقيق فعليه أن يستخدم العنوان التالي "رأي متحفظ" أو "رأي سلبي" أو "حجب الرأي" حسب المناسب لفقرة الرأي؛
- حينما يُعبِّر المدقق عن رأي متحفظ نظراً لوجود خطأ جوهري في البيانات المالية، فعليه أن يُفصح في فقرة الرأي أنه في رأيه باستثناء آثار المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الرأي المتحفظ فإن البيانات المالية تعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار العرض العادل؛
- حينما يكون التعديل ناشِئاً من عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يستخدم العبارة المناسبة لذلك وهي "باستثناء الآثار الممكنة للمسألة (المسائل)..." للرأي المعدل؛
- حينما يُعبِّر المدقق عن رأي سلبي، فعليه أن يُفصح في فقرة الرأي أنه في رأيه نظراً لأهمية المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الرأي السلبي فإن البيانات المالية لا تعرض بشكل عادل وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقا لإطار العرض العادل؛
- حينما يحجب المدقق الرأي نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يُفصح في فقرة الرأي أنه نظراً لأهمية المسألة المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، لم يتمكن المدقق من الحصول

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص660.
[2] المرجع نفسه، ص688-689.

على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق وبالتالي لم يُعبِّر المدقق عن رأي حول البيانات المالية.

كما أنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية **في الجزائر** قسم يحتوي على رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، يقوم فيه محافظ الحسابات بما يلي[1]:

- يُشِير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تُشكِّل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛
- يُعبِّر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

- **رأي بالقبول**: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية. وتتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. ويمكن أن يُرفق هذا الرأي بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية؛
- **الرأي بتحفظ (أو تحفظات)**: يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو تحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية؛
- **رأي بالرفض**: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من قبل محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

8- **فقرات التأكيد**: جاء في **معيار التدقيق الدولي** رقم (706) بأنه قبل أن يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقريره يُشترط عليه الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في البيانات المالية، وينبغي أن تُشير مثل هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية[2].

[1] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص712.

وفي الجزائر أيضا يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، تتضمن ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية. ويُلزَم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية[1].

9- فقرة الأمور الأخرى: جاء في **معيار التدقيق الدولي** رقم (706) بأنه إذا رأى المدقق أنه من الضروري الإشارة إلى أمور أخرى غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي تتعلق بنظر المدقق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق وتقريره وكان القانون أو النظام يُجيز ذلك، فعندها ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان مناسب آخر. وينبغي على المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي أو أيه فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقرير المدقق إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بفصل المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير[2].

10- فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى: جاء في **معيار التدقيق الدولي** رقم (700) بأنه في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير في تقرير المدقق حول البيانات المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، أو غير ذلك حسبما يكون مناسباً وفقاً لمحتوى القسم[3]. **وفي الجزائر أيضا،** نجد أن تقرير المدقق يتضمن على فقرة تحت عنوان: "تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى"، أما بالنسبة لمحتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق فيتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به[4].

11- توقيع المدقق: جاء في **معيار التدقيق الدولي** رقم (700) بأنه ينبغي التوقيع على تقرير المدقق[5]. وهو ما نجده يتوافق مع ما جاء في القرار الوزاري **في الجزائر** رقم 30 المؤرخ في2013/06/24، حيث ينبغي التوقيع على تقرير محافظ الحسابات. وإذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، فيجب أن يتم التوقيع على التقرير من قبل

[1] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص712.

[3] المرجع نفسه، ص660-661.

[4] المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700): "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، مصدر سابق، ص5.

[5] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص661.

ممثل الشركة ومن قبل ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير. ويتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين. وفي حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك[1].

12- تاريخ تقرير المدقق: جاء في **معيار التدقيق الدولي** رقم (700) بأنه ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية، بما في ذلك الأدلة على ما يلي[2]:

- ✓ إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة؛
- ✓ تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

وفي الجزائر، يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعون يوما (45) ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من قبل جهاز التسيير المؤهل. ويجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة[3]. وقد جاء في القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات بأنه يجب على هذا الأخير أن يُسلِّم تقريره قبل 15 يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيأة التداول المؤهلة[4]. وقد أكد القرار نفسه أنه يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرفه قبل (45) خمسة وأربعين يوم على الأقل من انعقاد الجمعية العامة العادية أو هيأة التداول المؤهلة[5].

---

[1] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص15.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص661.

[3] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص15.

[4] القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، صادرة في 30 أفريل 2014، العدد 24، ص22.

[5] المصدر نفسه، ص23.

13- عنوان المدقق: جاء في **معيار التدقيق الدولي** رقم (700) بأنه ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم المؤقِع الكائِن في المنطقة التي يُمارس فيها المدقق عمله[1]. وهو ما نجده يتوافق مع ما هو منصوص عليه **في الجزائر**، حيث يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول[2].

وبالنسبة لأنواع التقارير التي يُعدها المدقق الخارجي في الجزائر، فيمكن تقسيم هذه التقارير إلى نوعين رئيسيين هما:

- **التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية:** يُعِد المدقق هذا التقرير ليشهد من خلاله على صحة وانتظامية القوائم المالية في مجملها حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويُوفِّر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج)، أو يرفض من خلاله الشهادة عليها. وعلى العموم يجب أن يحتوي التقرير العام على ما يلي[3]:

- التذكير بطريقة تعيينه وتاريخ ذلك؛
- تحديد الشركة والسنة المالية محل التدقيق؛
- جميع الوثائق المالية محل المراقبة، ويجب أن تكون ملحقة بالتقرير مع تأشيرة المدقق؛
- الإشارة إلى احترام الاجتهادات المعمول بها والإشارة إلى طبيعة ونطاق الأعمال المنجزة؛
- الإشارة إلى المخالفات والأخطاء بوضوح مع تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛
- الشهادة على المعلومات المقدمة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
- مبررات التعديلات الممكنة لأشكال وطرق التقييم وتقديم الحسابات وتأثيرها على القوائم المالية؛
- الشهادة على الحسابات السنوية أو الامتناع عن الشهادة مع تقديم مبررات ذلك؛
- الشهادة على أعلى خمسة أجور المدفوعة خلال السنة؛

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص661.

[2] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، ص14.

[3] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، تخصص التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص 2014-2015، ص246.

- الإشارة إلى كل وضعية محتملة أو نقص قد يعرقل استمرار الاستغلال.

– **التقرير الخاص:** يُقصد به ذلك التقرير المرتبط بمهام محددة نص عليها القانون، فهو لا يتعلق بنشاط المؤسسة[1]. هذا النوع من التقارير نصت عليه أحكام القانون التجاري، ومن أهم هذه التقارير الخاصة هو الذي نصت عليه المادة (672) من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، حيث أن محافظ الحسابات يُقدِّم تقريراً خاصًا عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة. ويجب أن يُقدَّم هذا التقرير للجمعية العامة رفقة التقرير العام، حيث أنه في حالة اكتشافه لاتفاقيات غير مرخص بها فإنه يُشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام، وفي حالة عدم وجود اتفاقيات فإن محافظ الحسابات كذلك يجب أن يُقدِّم تقريرا خاصا يُشير فيه إلى غياب اتفاقيات.

وقد نص القرار (رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات) على تقارير خاصة تتوافق ومضمون المعيار الدولي للتدقيق (رقم 800) وخاصة في ما يتعلق بالتقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة، وكذا التقرير الخاص بالتهديد المحتمل على الاستمرارية وهو ما نص عليه المعيار الدولي (رقم 570) بعنوان الاستمرارية، والتقرير المتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وهو ما يتوافق مع المعيار (رقم 265) الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية. إلا أن المعايير الدولية للتدقيق تعرضت إلى أصناف أخرى من التقارير الخاصة التي لم يتطرق إليها المشرع الجزائري كالتقرير الخاص عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف المعايير المحاسبية الدولية والتقرير الخاص بالقوائم المالية المختصرة. بالإضافة إلى ذلك نجد أن التصنيف الدولي للتدقيق قد تناول تقرير التدقيق في عدة معايير وخاصة المعايير (700 إلى 799) المتعلقة بتقرير التدقيق للبيانات المالية والمقارنات والمعلومات الأخرى، ثم المعايير (800 إلى 899) المتعلقة بالتقارير الخاصة واختبار المعلومات المالية المستقبلية، ثم المعايير (900 إلى 999) المتعلقة بتقارير التدقيق للخدمات ذات الصلة، وخاصة ما يتعلق بعمليات الفحص المحدود وأداء إجراءات متفق عليها ولتكليف بإعداد معلومات مالية، أما ما يتعلق **بتقرير التدقيق في الجزائر** فقد تم الاعتماد في إعداده على مجموعة من القواعد القانونية والتنظيمية التي أصدرها المشرع الجزائري في القرار (رقم 30 الصادر عن وزارة المالية بتاريخ

[1] سعاد شدري معمر، **التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية: حالة تقرير المراجع حول سونلغاز**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص42.

2013/06/24)، بالإضافة إلى المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700) الصادر بموجب المقرر رقم 150 بتاريخ 11 أكتوبر 2016.

خاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها والتي استهدفت دراسة مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، نخلص إلى ما يلي:

- توفر خلفية قانونية منظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، بدءا بالقانون 10-01 والنصوص التنظيمية المصاحبة له، القانون التجاري، قوانين المالية، بالإضافة إلى كل من قانون العقوبات والقانون المدني، وتوافقها في العديد من الجوانب مع مختلف البنود التي تضمنتها المعايير الدولية للتدقيق الخارجي؛
- قامت السلطات الجزائرية بإصدار مجموعة من المعايير المهنية، حيث صدرت أول مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والذي تضمن أربعة معايير (المعيار رقم 210، المعيار رقم 505، المعيار رقم 560، المعيار رقم 580)، وبتاريخ 11 أكتوبر 2016 تم إصدار مجموعة ثانية بموجب المقرر رقم 150 والذي تضمن أربعة معايير أيضا (المعيار رقم 300، المعيار رقم 500، المعيار رقم 510، المعيار رقم 700)، وبتاريخ 15 مارس 2017 تم إصدار مجموعة الثالثة بموجب المقرر رقم 23 والذي تضمن أربعة معايير كذلك (المعيار رقم 520، المعيار رقم 570، المعيار رقم 610، المعيار رقم 620)، هذه المعايير الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية، وكان الهدف من ورائها هو ضبط الممارسات المهنية بما يتوافق والتطورات الحاصلة على المستوى الدولي، لذا فإنه لا يوجد اختلاف جوهري بين المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي والمعايير الدولية بل هناك توافق كبير بينهما، حيث نجد أن الأرقام التي يحملها المعيار الجزائري نفسها الأرقام التي يحملها المعيار الدولي، وكذلك بالنسبة للمضمون هناك تشابه كبير بينها، أما بخصوص بعض النقاط التي يختلفان فيها فنذكر منها المصطلحات، فمثلا نجد المعيار الجزائري يستخدم مصطلح المؤسسة أو الكيان أما المعيار الدولي يستخدم مصطلح المنشأة، كذلك المعيار الجزائري يستخدم مصطلح الكشوف المالية والمعيار الدولي يستخدم مصطلح البيانات المالية، بالإضافة إلى أن المعايير الدولية أكثر تفصيلا من الجزائرية التي تتسم بالإيجاز؛

- هناك معايير تدقيق دولية غير موجودة بالجزائر، حيث لاحظنا أن بعض النقاط التي تُركز عليها معايير التدقيق الدولية لم ينص عليها المشرع الجزائري، فالتدقيق في الجزائر لا يستند على معايير وقواعد واضحة فيما يخص العمل الميداني، وعلى هذا يجب تقريبها أكثر فأكثر إلى هذه المعايير؛

إن أهم ما يمكن أن نوصي به، هو الآتي:

- استكمال إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية؛
- ضرورة اهتمام الهيآت والمنظمات المهنية في الجزائر متثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بمدخل معايير التدقيق الدولية وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر ووضع الضوابط والتعليمات اللازمة للارتقاء بالمهنة ومستوى الأداء المهني للمدققين.

قائمة المراجع:

الكتب

- حاتم محمد الشينيشي، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
- القانون التجاري، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء، الجزائر، طبعة 2007.
- محمد الصبان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- **ثانيا: مقالات منشورة في مجلات علمية محكمة**
- أحمد لعماري وحكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم انسانية، السنة السابعة، العدد45، شتاء 2010.
- زياد هاشم السقا، **متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما**، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد4، العدد7، العراق، 2011.

الدراسات

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، طبعة أفريل 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

رسائل جامعية

– سعاد شدري معمر، **التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية: حالة تقرير المراجع حول سونلغاز**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014-2015.

– علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.

– يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، تخصص التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015/2014.

القوانين والتشريعات

– القانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 2010/07/11، العدد 42.

– القانون رقم 11- 32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7.

– القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، صادرة في 30 أفريل 2014، العدد 24.

– القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في2013/06/24 المحدِّد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، 2014.

– المرسوم رقم 96-431، المؤرخ في 1996/11/30، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.

– المقرر الوزاري رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA300-500-510-700)، متوفر على الموقع: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf، تم الاطلاع يوم: 2016/12/12.

– مقرر مؤرخ في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32.