تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي

External audit reporting between Algerian auditing standard 700 and its international counterpart

أحمد عمري[1] ، زين العابدين ماضي[2]

[1] كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي، جامعة باجي مختار عنابة (الجزائر)، Ahmed.amri@univ-annaba.org

[2] كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي، جامعة باجي مختار عنابة (الجزائر)، z.madi2013@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/11/16 تاريخ القبول: 2021/05/30 تاريخ النشر: 2021/11/06

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى عرض تقرير المدقق الخارجي من خلال التطرق إلى إطاره المفاهيمي وعرض محتواه وفقا لما جاء في طيات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، كذلك قياس درجة التطابق بين المعيارين، وذلك بإستخدام مقياس ليكارت الخماسي.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تطابق كلي بين ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، تقرير المدقق الخارجي، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، معيار التدقيق الدولي رقم 700.

Abstract:

This study aimed to present the report of external auditor, by addressing its conceptual framework and presenting its content according to the folds of the Algerian auditing standard 700 and its international counterpart, as well as measuring the degree of congruence between the two standards, using the five-point Likert scale.

The study found that there is a complete match between what was stipulated in the Algerian auditing standard 700 and its international counterpart.

Key words: External auditor, The external audit report, The Algerian Auditing Standard 700, The International Auditing Standard 700.

المؤلف المرسل: أحمد عمري، **الإيميل:** ahmed.amri@univ-annaba.org

1. مقدمة:

عرفت مهنة التدقيق تطورات عديدة عبر مختلف الحقب الزمنية، وصولا إلى وضع معايير مهنية تضبط وتوحد الممارسات المهنية للمهنة، والتي يعبر عنها بمعايير التدقيق الدولي(International Standards Auditing) والتي يرمز لها بالإختصار (ISA)، هذه الأخيرة نتجت عن منظمات مهنية دولية تضم أعضاء من مختلف أنحاء العالم، الأمر الذي أصبغ عليها الطابع العالمي.

الجزائر لم تكن بمعزل عن هذا التطور، فهي بدورها تسعى لتواكب هذه التطورات، إلى أن أصدرت القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعد أهم إصدار منذ الإستقلال يخص مهنة المحاسبة والتدقيق، صاحبه جملة من الإصلاحات هدفها إحداث التوافق الدولي للمهنة، من أهمها نجد تقرير المدقق، هذا الأخير الذي حضي بإهتمام كبير تجسد في إصدار المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 المتعلق بمعايير التقرير، وأعقبه القرار المؤرخ في 2013/06/24 والذي يحدد محتوى تقارير محافظي الحسابات.

تتمة لما سبق، بادرت الجزائر إلى إصدار معايير محلية مستوحاة من نظيرتها الدولية منذ شهر فيفري 2016، سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق (les Normes Algérienes d'Audit) والتي يرمز لها بالإختصار (NAA)، حيث كان آخر إصدار لهاخلال أكتوبر 2018، وقد بلغ عددها ستة عشر (16) معيارا، ومن أهم هذه المعايير نجد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700(NAA700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق حول الكشوف المالية"، الذي يوافق معيار التدقيق الدولي رقم 700 (ISA700) "تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية".

من خلال ماسبق، يمكن حصر **إشكالية الدراسة** في السؤال التالي:

ما مدى تطابق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700(NAA700) مع نظيره الدولي (ISA700) ؟

للإجابة على إشكالية الدراسة، يمكن طرح **الأسئلة الفرعية** التالية:

- هل يتطابق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700(NAA 700) مع نظيره الدولي (ISA700) من حيث طبيعة الرأي؟
- هل يتطابق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700(NAA 700) مع نظيره الدولي (ISA 700) من حيث محتوى التقرير؟

للإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والإجابة على إشكاليتها، يمكننا طرح **الفرضيات** التالية:

- هناك تطابق كلي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700(NAA700) مع نظيره الدولي (ISA700) من حيث طبيعة الرأي؛
- هناك تطابق كلي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700(NAA 700) مع نظيره الدولي (ISA 700) من حيث محتوى التقرير.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مهنة التدقيق الخارجي، هذه الأخيرة تعتبر الضمان الرئيسي لمستخدمي القوائم المالية لإتخاذ قراراتهم إستنادا إلى ما يعرضه التقرير المقدم، الذي يبرز الرأي الفني والمحايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية.

كذلك تركز الدراسة على عرض محتوى تقرير التدقيق، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق NAA 700 ونظيره الدولي ISA 700، مع التركيز على قياس درجة التطابق بينهما.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- عرض الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي؛
- التعرف على ما جاء في طيات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700)؛
- التعرف على ما جاء في طيات المعيار الدولي للتدقيق (ISA 700)؛
- التعرف على درجة التطابق بين المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) ونظيره الدولي (ISA 700).

منهجية الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور تتقدمهم مقدمة وتليهم خاتمة، كالآتي:

- الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي؛

- قراءة في محتوى المعيار الجزائري للتدقيق (NAA700) ونظيره الدولي (ISA700)؛
- تحليل مقارن بين المعيار الجزائري للتدقيق (NAA700) ونظيره الدولي (ISA 700).

2. الإطار المفاهيمي لتقرير المدقق الخارجي

ينظر إلى تقرير المدقق الخارجي "كمنتج نهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمنشأة" **(عبد الوهاب نصر علي، 2001، صفحة 162)**، وهو بذلك قناة إتصال بين المدقق ومستخدمي تقريره، إذ يمثل أداة لإيصال رأيه حول القوائم المالية إليهم.

1.2.تعريف تقرير المدقق الخارجي:

لقد تضمنت الأدبيات العديد من التعاريف نذكر منها:

- عرف تقرير التدقيق على أنه: "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي راها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق". **(هادي التميمي، 2004، صفحة 161)**

- وهناك من عرفه على أنه: "رأي معطى بشكل ملائم يمكن الإعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الإعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي بإستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة". **(خالد أمين، 1999، صفحة 157)**

- وهناك من يرى أنه عبارة عن: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الإقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، كنص الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للإعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق. ولذلك يعد التقرير الوسيط أو وسيلة إتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذيم يهمهم الأمر" **(أحمد حلمي جمعة، 2000، صفحة 316)**

من خلال التعريف المستعرضة، يمكن القول أن تقرير التدقيق الخارجي يؤدي وظيفة إعلامية هامة، ويمثل المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية السنوية للمؤسسة، على إعتباره قناة إتصال بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية، فمن خلاله يتم إيصال الرأي الفني المحايد في شكل وثيقة مكتوبة يرسلها إلى مستخدمي التقرير.

2.2.أهمية تقرير المدقق الخارجي:

بناءا على المفاهيم التي تم عرضها عن تقرير التدقيق الخارجي، يمكن تحديد أهميته في العناصر التالي: **(غسان فلاح المطارنة، 2006، صفحة 118)**

- يعتبر خلاصة ما توصل إليه المدقق في نهاية المهمة، فهو بمثابة كشف عن التصرفات والأعمال والنتائج يقدم إلى الملاك والأطراف الأخرى؛
- يعتبر وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي؛
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق بإعتباره المنتج النهائي للتدقيق.

بالإضافة إلى ذلك، فإن تقرير التدقيق الخارجي يكتسي أهمية بالغة سواءا بالنسبة للمدقق نفسه أو لمستخدمي التقرير، حيث: **(رأفت سلامة محمود، 2011، صفحة 192)**

- يشكل أهمية خاصة للمدقق نفسه بإعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق والمؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأداة المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المؤسسة، وبالتالي الإستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس إحتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية التدقيق الخارجي ككل؛
- يعتبر بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته القانونية، وذلك في حالة مسائلته جزائيا أو مدنيا نتيجة لوجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد الآداب وسلوك المهنة؛
- يضفي على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال للمؤسسات الإستشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين، من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الإعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم؛

- يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا للمنشأة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الإقتصادية بإعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى إلتزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة والمعايير المحاسبية الدولية، ومدى إلتزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطتها.

3.2.خصائص تقرير المدقق الخارجي:

يتميز تقرير التدقيق الخارجي بجملة من الخصائص، والتي يمكن إيجازها فيما يلي: **(أحمد نور، 1992، صفحة 562)**

- **الإيجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم، ولا يكون هناك كلمات غير مترابطة أو التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز؛
- **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح؛
- **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الإبتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية؛
- **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة، حتى يتسنى للأطراف المعنية الإستفادة منها؛
- **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع القارئ على إكمال التقرير، دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

4.2.شروط تقرير المدقق الخارجي:

حتى يؤدي التقرير الدور المنوط به، على إعتباره وسيلة التواصل بين المدقق ومكلفيه، يجب أن يتوفر على مجموعة من الشروط وهيأن يكون: **(غسان فلاح المطارنة، 2006، صفحة 118)**

- مكتوبا، كونه وثيقة رسميا يعدها المدقق للجمعية العامة للمساهمين والملاك؛
- حياديا، حيث يوجه إلى جميع الفئات المستعملة له وليس لفئة بحد ذاتها؛
- رسمي، يتضمن توقيع المدقق وبياناته؛
- مؤرخا، من أجل تحديد مسؤولية المدقق في الفترة التي دققها فقط؛
- متضمنا الفترة التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية التدقيق وإعداد التقرير؛

- واضحا، صياغة التقرير واضحة وسهلة القراءة والفهم دون غموض في العبارات أو فتح باب للتأويل.

3. قراءة في محتوى المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) ونظيره الدولي:

جاء المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) في إطار تبني معايير التدقيق الدولية، حيث يقابله معيار التدقيق الدولي (ISA 700)، وفي ما يلي قراءة في طيات كل منهما.

1.3.معيار التدقيق الدولي (ISA 700):

يعد هذا المعيار أهم معايير التقرير التي جاءت ضمن معايير التدقيق الدولية، حيث يمثل أساس بناء الرأي وإعداد التقرير، والذي جاء معنونا بـ " **تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية**" وهو المرجع لباقي معايير التقرير التي تلته، وقد تضمن هذا المعيار جملة من الفقرات التي تعالج مختلف جوانب تقرير المدقق، وأهم ما جاء به المعيار ما يلي: **(IAASB, 2016-2017, pp. 752-787)**

- **الهدف من المعيار:** إن الغرض من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) هو وضع وتوفير الإرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق، وتحديد مسؤوليات المدقق عن تكوين رأي حول القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.
- **واجبات المدقق وفق هذا المعيار:**طبقا لما جاء في نص المعيار، فعلى المدقق التقيد بمجموعة من الواجبات وهي:

- إن المدقق ملزم بتكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، ومدى إلتزامها بالمتطلبات القانونية، مراعيا في ذلك الجوانب الخاصة أو النوعية للممارسات المحاسبية المطبقة من قبل المنشأة محل التدقيق؛

- رأي المدقق يكون في شكل تقرير مكتوب وواضح حول القوائم المالية ككل؛

- على المدقق الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريفات الجوهرية سواءا كانت ناتجة عن غش أو خطأ، وتقييم الأهمية النسبية لهذه التحريفات؛

- تقييم الإستنتاجات المستنبطة من أدلة الإثبات المجمعة والتي تعد أساس إبداء الرأي وذلك بشأن مدى كفايتها وملاءمتها؛

- **طبيعة رأي المدقق وفق هذا المعيار:**هناك شكلين رأي المدقق وفق هذا المعيار، وهما:

- **الرأي غير المعدل:** يبدي المدقق رأيا غير معدلا إذا ما إستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به، أي أنها تعطي صورة حقيقية وتعكس عدالة القوائم المالية؛

- **الرأي المعدل:** هناك بعض الحالات التي تفرض على المدقق إبداء رأيا معدلا، وهي:

- إذا ما إستنتج بناءا على أدلة التدقيق المجمعة أن القوائم المالية ككل تحتوي على تحريفات جوهرية؛ أو
- كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تمكنه من الإستنتاج بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.

➢ **محتوى التقرير وفق هذا المعيار:**

العناصر الرئيسية الواجب توفرها في تقرير المدقق تتمثل في:

- **العنوان:** يجب أن يحتوي تقرير المدقق على عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير الصادرة عن مختلف المهنيين أو موظفي المنشأة أو مجلس إدارتها؛

- **الجهة المرسل إليه التقرير:** نص المعيار على توجيه التقرير حسب متطلبات التعاقد أو الإرتباط مع المنشأة، حيث يوجه في الغالب إلى المساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) أو مجلس إدارة المنشأة محل التدقيق؛

- **الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):** تتضمن الفقرة التمهيدية على عدة عناصر، وهي:

- تحديد المنشأة محل التدقيق؛
- تحديد القوائم المالية التي تم تدقيقها وعنوان كل منها، مع التطرق إلى تاريخها والفترة التي تغطيها؛
- الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

- **مسؤولية الإدارة "المكلفين بالحوكمة"**: يتطرق المدقق في هذا الجزء إلى مسؤولية الإدارة "المكلفين بالحوكمة" عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية، وتشمل هذه المسؤولية ما يلي:

- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواءا بسبب الغش أو الخطأ، وذلك بوضع إجراءات رقابة داخلية تضمن ذلك والسهر على تنفيذها؛
- إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
- عمل التقديرات المحاسبية في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة.

- مسؤولية المدقق: يخصص المدقق هذا الجزء في تقريره لتحديد مسؤوليته المتمثلة في إبداء رأيه حول هذه القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.

- فقرة النطاق: تتضمن هذه الفقرة على شرح لطبيعة عملية التدقيق المنجزة، حيث يصف المدقق ذلك بالتطرق إلى النقاط التالية:

- أنه تم التخطيط لعملية التدقيق وإنجازها، حسب الحالة، وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية المناسبة لذلك، ممتثلا في ذلك لمتطلبات السلوك الأخلاقي من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية؛
- تم إتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة التدقيق؛
- الإجراءات التي تم إختيارها تخضع لحكم المدقق في ظل إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية؛
- تقييم مدى ملائمة الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة، وكذا معقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة؛
- يتضمن تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد وفرت أدلة التدقيق الكافية والملائمة لتأسيس رأيه الفني.

- فقرة الرأي: في هذا الجزء من التقرير، يجب أن ينص صراحة وبوضوح على رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية)، وكذا توافقها مع المتطلبات القانونية والمرجع المحاسبي المعمول به.

- تاريخ تقرير المدقق: ينبغي أن يؤرخ التقرير بما يوافق تاريخ إكمال مهمة التدقيق، حيث لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة الإثبات، ويخبر تاريخ التقرير بأن المدقق أخذ بعين الإعتبار كل الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي حصلت حتى

هذا التاريخ، وإحترامالمسؤوليته في إبداء الرأي، فعليه عدم إصدار التقرير بتاريخ يسبق تاريخ المصادقة على القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة محل التدقيق؛

- **عنوان المدقق:** ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق العنوان الكامل للمكتب الذي يمارس فيه نشاطه؛

- **توقيع المدقق:** على المدقق أن يوقع على تقريره حتى يضفي عليه الطابع الرسمي، ويكون هذا التوقيع بإستخداماإسم شركة التدقيق، أو إسم المدقق أو كلاهما معا، حسب الحالة.

2.3.المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700):

صدر المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) بتاريخ 11 أكتوبر من سنة 2016، وفقا للقرار رقم 150 الصادر عن وزارة المالية، وذلك ضمن سلسلة الإصدارات التي جاء بها المجلس الوطني للمحاسبة في إطار مواكبة التطورات الدولية التي مست مهنة التدقيق، وخاصة معايير التدقيق الدولية، حيث جاء تحت مسمى " **تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية**"، وتتضمن هذا المعيار: **(وزارة المالية، 2016، صفحة المقرر رقم 150)**

- **الهدف من المعيار:** يعالج هذا المعيار إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومحتوى تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك بوضع توجيهات لإعداده وتحديد المعلومات الواجب تضمنها في هذا التقرير.
- **واجبات المدقق وفق هذا المعيار:** حدد المعيار واجبات المدقق تجاه إبداء رأيه، سواءا كان غير معدلا أو معدلا،وتمثلت هذه الواجبات في:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية مبني على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛

- على المدقق التعبير عن رأيه كتابيا وبوضوح في شكل تقرير مكتوب يصف الأساس الذي إستخلص لهذا الرأي؛

- على المدقق التعبير برأي غير معدل إذا توصل إلى أن الكشوف المالية تم إعدادها من جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق (النظام المحاسبي المالي)؛

- إستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة، وذلك سواءا حصل على الضمانات المعقولة أو لم يحصل عليها؛

- إضافة لما سبق، فإن على المدقق واجبات متعلقة بالمعلومات الإضافية، هذه الأخيرة التي تمثل المعلومات غير المفروضة من قبل النظام المحاسبي المطبق، حيث تعتبر إضافات تقوم بها المنشأة عند إعداد وعرض الكشوف المالية، وإذا ما تم عرضها فيقع على عاتق المدقق:

- تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية؛
- في حالة عدم تمكن المدقق من تمييز المعلومات الإضافية عن الكشوف المالية، فعليه مطالبة إدارة المنشأة بتغيير كيفية عرض هذه المعلومات، وفي حالة ما رفضت الإدارة ذلك، عليه الإشارة في تقريره إلى أن هذه المعلومات لم يتم تدقيقها.

➢ **طبيعة رأي المدقق وفقا لهذا المعيار:** أقر المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) نوعين من الآراء التي بإمكان المدقق إبداءها، الرأي غير المعدل والرأي المعدل.

- **الرأي غير المعدل:** يعبر المدقق برأي غير معدل في تقريره، في حالة توصله إلى أن الكشوف المالية في جميع جوانبها الهامة تم إعدادها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

- **الرأي المعدل: يعبر المدقق برأي معدل في تقريره في إحدى الحالات التالية:**

- إذا تضمنت الكشوف المالية في مجملها على إختلالات معتبرة (أخطاء ذات أهمية نسبية)، وذلك بناءا على العناصر المقنعة التي تم تجميعها؛
- في حالة عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بإستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن على إختلالات معتبرة.

➢ **محتوى التقرير وفق هذا المعيار:** طبقا لما جاء في نص المعيار، فإن تقرير المدقق يجب أن يكون مكتوبا، بحيث يتضمن المعلومات التالية:

- **عنوان التقرير:** يجب إعطاء عنوان لتقرير المدقق، حيث يجب أن يشير بشكل واضح أن التقرير لمدقق مستقل؛

- **المرسل إليه:** وهي الجهة التي يتم مخاطبتها عن تقرير التقرير، وهي الجهة التي عينت المدقق؛

- **الفقرة التمهيدية:** يتطرق المدقق من خلال هذا الجزء إلى:

- التعريف بالمنشأة محل التدقيق؛
- تحديد الكشوف المالية التي تم تدقيقها، مع ذكر تاريخ إقفالها والفترات التي تغطيها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المنشأة محل التدقيق، والمعلومات التوضيحية الأخرى.

- **شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين:** تتعلق مسؤولية المسيرين الإجتماعيين بإعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، في إطار إحترام إجراءات الرقابة الداخلية لإعدادا كشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواءا كانت صادرة عن غش أو ناتجة عن خطأ؛

- **شرح لمسؤولية المدقق:** تتمثل مسؤولية المدقق في التعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس مهمة التدقيق التي أنجزها، والتي تمت وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية التي تستوجب إحترام القواعد الأخلاقية للمهنة، التخطيط لمهمة التدقيق وتنفيذها بغرض الحصول على الضمانات المعقولة أن الكشوف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة، وهو بذلك غير مسؤول عن إعدادا الكشوف المالية؛

- **شرح التدقيق:** يوضح المدقق في هذه الفقرة عملية التدقيق، مقدما وصفا لمهمة التدقيق المنجزة، وذلك عن طريق التطرق إلى النقاط التالية:

- وضع حيز التنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى جمع الأدلة المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛
- إختيار الإجراءات التي الموضوعة حيز التنفيذ يخضع للحكم الشخصي للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة سواءا كانت صادرة عن غش أو ناتجة عن خطأ، مراعيا في ذلك إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل سليم، بهدف تحديد إجراءات التدقيق الملائمة، ولا يهدف إلى إبداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛
- تقييم مدى ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة، ومعقولية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض الكشوف المالية ككل؛

- مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة لتأسيس الرأي للمدقق.

- فقرة الرأي: تتضمن هذه الفقرة إبداء الرأي حول الكشوف المالية، حيث نص المعيار على إستخدام إحدى العبارتين التاليتين في التعبير عن الرأي:

- الكشوف المالية منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة؛ أو
- الكشوف المالية منتظمة تعطي الصورة الوفية، وفي جميع جوانبها المعتبرة.

- تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى: إن محتوى هذا الجزء يتغير تبعا لتغير طبيعة الإلتزامات القانونية للمنشأة محل التدقيق، وقد لا يكون إذا ما لم تكن أي إلتزامات قانونية للمنشأة؛

- هوية وتوقيع المدقق: يتضمن هذا الجزء إمضاء المدقق وهويته المتمثلة غالب الأحيان في شكل تأشيرته الخاصة التي تتضمن الإسم واللقب وكذا المهنة؛

- تاريخ التقرير: يجب أن لا يكون سابقا لتاريخ جمع المدقق للعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية؛

- عنوان المدقق: يتمثل عنوان المدقق في المقر الإجتماعي للمكتب الذي يمارس فيه نشاطه؛

4. تحليل مقارن بين المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) ونظيره الدولي:

إن الهدف من المقارنة بين المعيار الجزائري ونظيره الدولي، هو معرفة درجة التطابق، ومحاولة لتحليل نقاط الإختلاف بين المعيارين، ولتحقيق هذا الهدف، نجد مقياس ليكارت الخماسي من أفضل الأساليب لمعرفة إتجاه التطابق، ومن تم إستخراج نقاط الإختلاف والعمل على تحليلها.

وفي إطار ذلك، تم التركيز في هذه الدراسة على متغيرين رئيسيين يبنى على أساسهما تقرير المدقق وهما طبيعة الرأي ومحتوى التقرير، وتم الإعتماد على إحدى الخيارات التالية (لا تطابق، تطابق ضعيف، تطابق جزئي، تطابق شبه كلي، تطابق كلي)، حيث أن هذه الخيارات تقيس درجة التطابق بين طبيعة رأي المدقق وكذا مختلف العبارات التي تشكل محتوى التقرير.

والأرقام التي تقابل هذه الخيارات تكون في شكل أوزان تسمح بقياس درجة التطابق كانت على النحو التالي: (لا تطابق=1، تطابق ضعيف=2، تطابق جزئي=3، تطابق شبه

كلي=4، تطابق كلي=5)، ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي وذلك عبر قياس طول الفترة أولا، والتي تمثل في دراستنا هذه حاصل قسمة العدد 4 على العدد 5، حيث يمثل العدد 4 مجموع المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى،من 2 إلى 3 مسافة ثانية، من 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، في حين يمثل العدد 5 عدد الخيارات المتاحة، وبقسمة العدد 4 على العدد 5 نجد طول الفترة مساويا لـ 0.8 (4÷5=0.8)، وبالتالي يصبح التوزيع كما هو يوضحه الجدول التالي:

الجدول 1: توزيع الإتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي

الوسط الحسابي	مستوى التطابق
من 1 إلى 1.8	لا تطابق
من 1.8 إلى 2.6	تطابق ضعيف
من 2.6 إلى 3.4	تطابق جزئي
من 3.4 إلى 4.2	تطابق شبه كلي
من 4.2 إلى 5	تطابق كلي

المصدر: من إعداد الباحثان.

بالإعتماد على معطيات الجدول رقم (01)، بالإمكان تحديد درجة التطابق بين المعيارين الجزائري والدولي، وذلك حسب طبيعة الرأي و محتوى التقرير.

1.4.تحليل درجة التطابق حسب طبيعة الرأي: لقياس وتحليل درجة التطابق حسب طبيعة الرأي، كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول 2: قياس درجة التطابق حسب طبيعة الرأي

رأي المدقق وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700	درجة التطابق مع نظيره الدولي	النتيجة
1- رأي معدل	5	تطابق كلي
2- رأي معدل	5	تطابق كلي
الوسط الحسابي	5	تطابق كلي

المصدر: من إعداد الباحثان.

تضمن الجدول رقم (02) رأي المدقق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700 ونظيره الدولي، أين تم تسجيل نوعين لرأي المدقق سواء حسب المعيار الجزائري أو ننظيره الدولي، ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول، هناك درجة تطابق بلغت الدرجة 5 وفقا لمقياس ليكارت الخماسي.

والوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور بلغ 5، وهو بذلك داخل المجال]4.2-5] الذي يقابله مستوى "تطابق كلي"، وهذا ما يعني وجود تطابق كلي في طبيعة رأي المدقق بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي.

وبالرغم من عدم الإختلاف في طبيعة الرأي، إلا أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 تناول التقارير المعدلة وذلك في نص الفقرة 29 منه والتي لم ينص عليها المعيار الجزائري، حيث أقر أن يكون تقرير المدقق معدلا في الحالات التالية:

- الأمور التي لا تؤثر على رأيه، كالتأكيد لأمر ما؛
- الأمور التي لا تؤثر على رأيه، مثل رأي متحفظ، عدم إبداء الرأي، رأي سلبي.

2.4.تحليل درجة التطابق حسب محتوى التقرير: لقياس وتحليل درجة التطابق حسب محتوى التقرير، كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول 3: قياس درجة التطابق حسب محتوى التقرير

رأي المدقق وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700	درجة التطابق مع نظيره الدولي	النتيجة
1- عنوان التقرير	5	تطابق كلي
2- المرسل إليه	5	تطابق كلي
3- الفقرة التمهيدية	5	تطابق كلي
4- مسؤولية المسيرين الإجتماعيين	4	تطابق شبه كلي
5- مسؤولية المدقق	5	تطابق كلي
6- شرح التدقيق	1	لا تطابق
7- فقرة الرأي	5	تطابق كلي
8- التقرير حول الإلتزامات القانونية	1	لا تطابق
9- هوية المدقق وتوقيعه	4	تطابق شبه كلي
10- تاريخ التدقيق	5	تطابق كلي
11- عنوان المدقق	5	تطابق كلي
الوسط الحسابي	4	تطابق كلي

المصدر: من إعداد الباحثان.

تضمن الجدول رقم (03) محتوى التقرير وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، حيث يحتوي على العناصر الرئيسية التي تشكل تقرير المدقق والتي بلغ عددها إحدى عشر عنصرا (11)، وبناءا على النتائج المسجلة في الجدول رقم (03)، فقد تبين أن درجة التطابق تراوحت بين (1 و5) وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، وبقراءة في الجدول يتضح أن العنصرين شرح التدقيق والتقرير حول الإلتزامات القانونية والتنظيمية سجلا أدنى درجة وهي الواحد (01)، في حين أن العنصرين مسؤولية المسيرين الإجتماعيين وهوية وتوقيع المدقق حصلا على الدرجة (04) أما باقي العناصر فقد سجلت أعلى درجة وهي (05).

ونلاحظ كذلك أن الوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الثاني بلغ (04) وهو بذلك داخل المجال]3.4– 4.2] الذي يقابله مستوى"تطابق شبه كلي"، هذا ما يبين وجود تطابق شبه كلي في محتوى تقرير المدقق وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي.

إن درجة التطابق هذه "تطابق شبه كلي"، تعكس وجود بعض الإختلافات بين ما نص عليه المعيار الجزائري ونظيره الدولي فيما يخص محتوى التقرير، والتي يمكن إدراجها في النقاط التالية:

- **المرسل إليه:** بالرغم من أن هذا البند حصل على درجة تطابق بلغت (05) أي أن هناك تطابق كلي، إلا أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 كان أكثر تفصيلا نظيره الجزائري، حيث أكد على ضرورة تحديد الجهة المرسل إليها التقرير وخص بالذكر إما مجلس الإدارة أو المساهمين، في حين أن المعيار الجزائري لم يحدد ذلك مكتفيا بذكر العنصر "المرسل إليه" فقط، إضافة إلى أن تسمية هذا البند تختلف بين المعيارين إلا أنهما يحملان نفس المعنى؛

- **مسؤولية المسيرين الإجتماعيين:** حصل هذا البند على الدرجة (04) والتي تقابل مستوى "تطابق شبه كلي"، أي أن هناك بعض الإختلافات، والتي تجسدت في إعتماد المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 في هذه الفقرة "التي تحدد مسؤولية الإدارة تجاه القوائم المالية" مصطلح الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، في حين أن المعيار الجزائري إستخدم مصطلح المسيرين الإجتماعيين، وذلك راجع إلى البيئة القانونية الجزائرية التي تعتمد هذا المصطلح في جميع المجالات ذات الصلة، إضافة إلى أن المعيار الجزائري ألزم تطبيق النظام المحاسبي المالي المناسب؛

- **شرح التدقيق:** حصلت هذا البند على أدنى الدرجات وهي الواحد (01)، أي لا تطابق بين المعيارين، حيث أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 خصص لهذا البند الذي يشرح عملية التدقيق والمهام المنجزة فقرة منفصلة خاصة به، في حين أن نظيرها الدولي جاءت ضمن فقرة النطاق؛

- **فقرة الرأي:** حصل هذا البند على درجة تطابق بلغت (05) أي أن هناك تطابق كلي، إلا أن هناك إختلاف بين المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 ونظيره الجزائري، والذي كان في العبارات المستخدمة في التعبير عن الرأي، فالمعيار الدولي إعتمد على إحدى العبارتين

"القوائم المالية تعبر **بصورة حقيقية وعادلة** أو **تمثل بعدالة** من كافة النواحي الجوهرية"، بينما المعيار الجزائري فقد إعتمد على إحدى العبارتين "الكشوف المالية **منتظمة وتعرض بصدق** أو **منتظمة تعطي الصورة الوفية**، وفي جميع جوانبها الهامة".

- **التقرير حول الإلتزامات القانونية والتنظيمية:** حصلت هذا البند على أدنى الدرجات وهي الواحد (01)، أي لا تطابق بين المعيارين، حيث أن هذا البند جاء ضمن طيات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، في حين ان المعيار الدولي لم يحتوي هذا البند؛
- أقر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 فقرة المعلومات الإضافية، وأكد على ضرورة التقرير عنها.

3. دراسة إجمالي محاور الدراسة:

بعد تحليل وقياس درجة التطابق بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، وذلك حسب كل عنصر على حدى، سيتم من خلال الجدول رقم (04) قياس إجمالي محاور الدراسة، وذلك عن طريق حسساب المتوسط الحسابي لهذه المحاور، ودراسة مستوى التطابق الذي يقابله.

الجدول 4: الوسط الحسابي لإجمالي محاور الدراسة

المحاور	درجة التطابق مع نظيره	النتيجة
درجة تطابق طبيعة رأي المدقق وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي.	5	تطابق كلي
درجة تطابق محتوى تقرير المدقق وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي.	4	تطابق شبه كلي
الوسط الحسابي	4.5	تطابق كلي

المصدر: من إعداد الباحثان.

من خلال الجدول رقم (04)، يتبين أن هناك تطابق كلي في تقرير المدقق بين متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، حيث أن الوسط الحسابي

لإجمالي محاور الدراسة بلغ (4.5) وهو بذلك داخل المجال]4.2-5] الذي يقابله مستوى "تطابق كلي"، وذلك حسب مقياس ليكارت الخماسي.

والجدير بالذكر هنا، أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي إختلفا في المصطلحات المستعملة، وأهم هذه المصطلحات موضحة في الجدول التالي:

الجدول 5: أهم المصطلحات المستخدمة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي

المصطلحات المستخدمة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700	المصطلحات المستخدمة في المعيار الدولي للتدقيق رقم 700
المسيرين الإجتماعيين	الإدارة أو "المكلفين بالحوكمة"
جوانب هامة	نواحي جوهرية
العناصر المقنعة	أدلة التدقيق
إختلالات معتبرة	تحريفات جوهرية
كشوف مالية	قوائم مالية

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي.

5. خاتمة:

يعتبر تقرير المدقق الخارجي همزة وصل بين المدقق ومستخدمي التقرير، إضافة لكونه القناة الرئيسية التي يتم من خلالها إيصال الرأي الفني حول القوائم المالية، فهو بذلك يلعب دور الوسيط بين إدارة المنشأة وملاكها في إطار فصل الملكية عن الإدارة.

بناء على ما سبق، جاءت هذه الدراسة التي تم التطرق فيها إلى تقرير التدقيق الخارجي من خلال الإطار المفاهيمي له، وعرض ما جاء في محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، حيث تم قياس درجة التطابق والتعرف على أهم الإختلافات بينهما.

توصلت الدراسة إلى قبول فرضياتها وبالتالي الإجابة عن إشكالية الدراسة، أي أن هناك تطابق كلي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700(NAA 700) مع نظيره الدولي (ISA 700).

وعن **نتائج الدراسة**، فقد تم التوصل إلى:

- تقرير التدقيق الخارجي الوسيلة الأساسية لإيصال رأي المدقق؛
- تقرير التدقيق الخارجي يضفي الثقة في القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق؛
- تبني الجزائر لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 من خلال إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 خطوة هامة في مشوارها لتكييف المهنة مع المحيط الدولي؛
- هناك تطابق كلي بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي، مع تسجيل بعض الإختلافات سواءا في المصطلحات المستعملة أو في محتوى التقرير.

أما عن **توصيات الدراسة**، فهي توصي بـ:

- ضرورة تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بالتقرير ونخص بالذكر المعايير: ISA 701، ISA705، ISA 706، ISA 710، و ISA 720، ذلك لإرتباطها ببعضها البعض؛
- العمل على توحيد المصطلحات المستعملة، حتى يتسنى التكيف الكلي مع المحيط الدولي؛
- تعديل المعيار بما يتطابق مع نظيره الدولي؛
- ضرورة تفعيل دور لجان مراقبة جودة تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر للتأكد من إرتقائها إلى المستوى الدولي وتعزيز ثقة مستعمليها في دقتها ومصداقيتها؛
- ضرورة السهر على مواكبة التعديلات والمستجدات الطارئة على المعيار الدولي للتقرير للاستفادة منها وإدراجها في صلب المعيار الجزائري.

6. قائمة المراجع:

IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing ,Review, Other Assurance, and Related Services Pronoucements (Vol. 1), IAASB, New York, USA: 2016-2017.

أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مكتبة الجلاءء للنشر، المنصورة، مصر: 1992.

أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن: 2000.

خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن: 1999.

رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن: 2011.

عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر: 2001.

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن: 2006.

هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن: 2004.

وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150: أكتوبر 2016 متوفر على الرابط:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf consulté le 18/03/2020 à 22h45.