رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم -700-
دراسة حالة الجزائر

بلقاضي طاهر لمين

مخبر العولمة والسياسات الإقتصادية

جامعة الجزائر 03

أ.د كمال بن موسى

مخبر العولمة والسياسات الإقتصادية

جامعة الجزائر 03

ملخص

إن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو زيادة درجة الثقة لمستخدمي القوائم المالية بالإدلاء برأي فني محايد حول مدى سلامة وصحة وصدق القوائم المالية وانعكاسها للصورة الصادقة للمؤسسة في فترة معينة. ولتدعيم طريقة إبداء رأي المراجع وكذا شكل تقرير المراجعة الذي هو خلاصة عمل المراجع وفي هذا الإطار صدر المعيار الدولي للمراجعة 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة حول القوائم المالية.

وفي الجزائر أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معايير المراجعة الجزائرية وعددها 12 معيار كخطوة لإصلاح المراجعة في الجزائر، ومن ضمن هذه المعايير معيار متعلق بتحرير تقارير المراجعة وهو معيار المراجعة الجزائري رقم: 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة عن الكشوف المالية.

Résumé

Le but de l'audit des états financiers est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs des états financiers, à travers l'expression d'une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers, et reflètent l'image fidèle de l'entreprise.

Afin de clarifier les modalités d'expression de l'opinion de l'auditeur et la forme du rapport d'audit qui est la concrétisation du travail de l'auditeur, la norme international ISA 700 « Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers » a été publié dans ce sens par l'IFAC.

En Algérie, dans le cadre de la réforme de l'audit comptable, le conseil national de la comptabilité a publié 12 normes d'audit, parmi ces normes la norme n°700 « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

مقدمــة

تقرير المراجع هو المنتج النهائي لعملية المراجعة لذا يقال عليه بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الإقتصادية لمعناها المهني المتعارف عليه، حيث نرى بأن الهدف الأساسي في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى توافق وصدق البيانات والمعلومات للإعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية محل المراجعة تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للنشاط.

ويجب أن تتوفر في التقرير شروط معينة من حيث الشكل والمحتوى حتى يتحقق الغرض منه لهذا أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة الدولي رقم 700 (700ISA) -تأسيس الرأي عن القوائم المالية وتقرير المراجع-الذي تم تطبيقه في الدول التي تبنت المعايير الدولية للمراجعة.

ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

«ما هي مساهمة المعيار (ISA 700) في إبداء الرأي وشكل تقرير المراجع الخارجي؟»

وللإجابة على هذه الإشكالية نتطرق للنقاط التالية:

1 - تقرير مراجعة الحسابات.

2 - تقديم المعيار الدولي للمراجعة رقم (700).

3 - محتوى تقرير المراجع وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم (700).

4 - تطبيق المعيار الدولي رقم 700 تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية في الجزائر.

أولا: تقرير مراجع الحسابات

1. ماهية تقرير مراجع الحسابات:

يمكن تعريف تقرير مراجع الحسابات على أنه وسيلة اتصال بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية، ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المراجع ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص مدى مصداقية القوائم المالية.

ويعتبر تقرير مراجع الحسابات خلاصة عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها.

كما يمكن تعريفه على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني قادر على إبداء رأي محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين مدى دقة وصحة المعلومات للاعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة الصادقة عن المركز المالي للمؤسسة.[1]

2. أهمية تقرير مراجع الحسابات:

يعد تقرير مراجع الحسابات وسيلة هامة استنادا إلى الآتي:[2]

1- لوجاني عزيز، دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة خيضر بسكرة، 2012 - 2013، ص 144.

2- محمد نهار صالح الحمود، أثر تعديلات مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص23.

- إنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الأطراف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.
- يترتب على تقرير مراجع الحسابات أمورا هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمها ما يلي:
  - اعتماد على البيانات المالية الختامية أو إلغائها أو تعديلها.
  - إقرارا أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.
  - وضع سياسات المؤسسة
- اعتماد المراجع الخارجي على قوائم المؤسسة لربط الضريبة على نتائج المؤسسة.
- يعد التقرير مستند لتحديد مسؤولية المراجع.

3- التطور التاريخي لتقرير مراجع الحسابات:

من أجل تحسين فهم تقرير مراجع الحسابات الحالي فإنه من المناسب مراجعة الإصدارات السابقة للتقرير، ونظرا لازدياد احتياجات أصحاب المصالح المعلوماتية، فإن شكل ومضمون ومحتوى تقرير مراجع الحسابات شهد تطورات مختلفة عبر الزمن لتحقيق هذا الهدف.

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة 1973 ووافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونخ سنة 1977، ومهمة الاتحاد هو تطوير وتحسين مهنة المحاسبة.

- وقد بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ تأسيسه في 1977/10/07 بإصدار المعايير الدولية للمراجعة، وصدر دليل المراجعة الدولي رقم 13 بعنوان تقرير المراجع عن البيانات المالية في أكتوبر 1983، وعدل في 1989 ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات للمراجعين بشأن شكل ومحتوى التقرير الذي يضعه المراجع بالنسبة للمراجعة المستقلة للبيانات المالية الخاصة بأية مؤسسة.

- وقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي تعديلا لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المراجع، والذي يعد نافذ المفعول بداية من 2006/12/31.

حيث يقدم تقرير المراجع تفسيرات واضحة لمسؤوليات المراجع مقابل مسؤوليات الإدارة، بالإضافة إلى شرح طبيعة ونطاق محددات المراجعة.

وقد أجري التعديل من أجل تحسين فهم المستخدمين للمراجعة وملائمة توقعات المستخدمين مع المسؤوليات الفعلية لمراجع الحسابات والإدارة بإضافة إلى موثوقية القوائم المالية.[1]

ثانيا: تقديم المعيار الدولي للمراجعة رقم 700

يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم 700أن يوفر تقرير مراجع الحسابات تفسيرات واضحة لمسؤوليات مراجع الحسابات ولمسؤوليات الإدارة إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات المراجعة وذلك بهدف تحسين فهم المستخدمين للمراجعة وملائمة توقعات المستخدمين مع المسؤوليات الفعلية لمراجع الحسابات والإدارة وازدياد الثقة القوائم.

1- عصام محمد إبراهيم البحيصي، أثر تعديلات التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقق الحسابات على فجوة التوقعات. دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديمية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة، قسم محاسبة والتمويل، 2013. 2014، ص 26.

1) نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يتم إصداره نتيجة لعملية مراجعة للبيانات المالية.

إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لكل ما يتعلق بتقرير مراقب الحسابات الذي يمثل الناتج النهائي لعملية المراجعة، ويعتمد عليه المستفيدون بصفة كبيرة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية كما يوضح المعيار مسؤولية وواجب مراجع الحسابات تجاه جمهور المستفيدين.[1]

2) الغرض من معيار المراجعة الدولي رقم 700:

إن الغرض من معيار المراجعة الدولي رقم 700 هو وضع معايير وتوفير الإرشادات بشأن تقرير مراجع الحسابات المستقل الصادر نتيجة لمراجعة مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، التي أعدت حسب إطار إعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق العرض العادل ولتلبية الاحتياجات المشتركة لسلسلة واسعة من المستخدمين وأصحاب المصالح كما أنه يوفر الإرشادات بشأن الأمور التي يأخذها مراجع الحسابات بعين الاعتبار عند تكوين رأي حول هذه البيانات المالية.

3) مسؤوليات المراجع بشأن إعداد التقرير

يجب أن يبين تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع هي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم عن رأي فني محايد حول مدى دلالة وصدق القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، إذ يجب التنويه في هذا المعيار للعناصر التالية:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات.
- مدى إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- الإلتزام بالإستمرار في تطبيق مختلف الطرق المحاسبية ومقارنتها بالطرق المستخدمة سابقا مع تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير.
- عرض جميع التفسيرات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة.
- يقوم المراجع بإبداء رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة ثم يختار نوع التقرير المقابل لذلك.
- يقوم المراجع بتقليل الخطر، إذ أنه يستعمل برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة المتعلق بالمؤسسة.

4) رأي المراجع حول المعلومات المالية:

يمثل تقرير المراجع محصلة عملية المراجعة الذي يعبر فيه المراجع عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية إذ يعطي لهم انطباعا أن القوائم المالية قد خضعت للفحص والتحقيق من طرف مراجع خارجي مستقل

1- عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، عدد 14، الجزء الأول، 2010، ص 143.

يحتوي تقرير المراجع عن رأي مكتوب وواضح حول القوائم المالية ككل، وذلك بعدما يقوم المراجع بفحص وتقييم النتائج المستنتجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

ووفقا الفقرة 29 من هذا المعيار يمكن إبداء أربعة أنواع من الرأي في تقرير المراجع حول القوائم المالية وهي: التقرير النظيف، التقرير السلبي، التقرير المتحفظ، تقرير عدم إبداء الرأي ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1.4 تقرير المراجع النظيف:

ويسمى أيضا بالتقرير المطلق أو التقرير بدون تحفظات ويبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة، ونتائج عملياتها بالانسجام مع المعايير المتبعة سواء المبادئ المحاسبية أو المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحلية.

ووفقا لهذا المعيار فإنه يمكن التمييز بين نوعين من التقارير النظيفة:

1.1.4 تقرير المراجعة النظيف النموذجي المعياري:

يعتبر من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة ويشير هذا التقرير إلى أن مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بأن القوائم المالية للمؤسسة تعبر بوضوح عن المركز المالي وعن نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن نهاية السنة.

2.1.4 تقرير المراجعة النظيف المقيد مع فقرة التفسيرية:

قد يقيد تقرير المراجع بإضافة فقرة تفسيرية تأكيدية لأمر ما وهذه الأخيرة لا تؤثر على رأي المراجع، وإنما من أجل إلقاء الضوء على أمر يؤثر على القوائم المالية والذي تم إدراجه كملاحظة مرفقة بالقوائم المالية لشرح الأمر بشكل منفصل ويفضل إدراج هذه الفقرة بعد فقرة الرأي وإن الأسباب الأكثر أهمية بإضافة الفقرة تفسيرية هي عدم التطبيق الثابت للمبادئ المحاسبية.

يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم 700 أن يوجه المراجع اهتمام إلى الحالات التي تقوم إدارة المؤسسة بتغيير المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيق هذه المبادئ حيث إذا رأى المراجع أن التغيير كان جوهريا يجب أن يعدل تقريره من خلال إضافة فقرة تفسيرية بعد فقرة إبداء الرأي لتوضيح أثر التغير.

2.4 تقرير المراجعة المتحفظ:

تقرير المراجعة المتحفظ هو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة توفر أحد الشرطين:

- هناك قيود على نطاق المراجع.
- هناك خلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المطبقة أو طرق تطبيقها.

3.4 التقرير السلبي:

التقرير السلبي هو عكس التقرير النظيف فهو تقرير يصرح بأن القوائم المالية تتصف بالتضليل أو التحريف، وأنها لا تعبر بصدق من المركز المالي للمؤسسة ولا عن نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية.

4.4 تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

يصدر المراجع تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء رأيه في حالة عدم الإقناع بصدق القوائم المالية.

وقد ترجع ضرورة الامتناع عن إبداء الرأي إلي:

- عدم حصول المراجع على أدلة الإثبات وذلك بسبب وجود قيود تضعها إدارة المؤسسة.

- عدم التأكد وله تأثير كبير على القوائم المالية.

والفرق بين التقرير السلبي والامتناع عن إبداء الرأي في أن التقرير الامتناع عن إبداء الرأي يتم القيام به عندما لا تتوفر للمراجع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية، بينما يتم إصدار التقرير السلبي عندما تتوفر للمراجع الأدلة الكافية حول عدم عدالة القوائم المالية، فإذا كان يعلم المراجع أن القوائم المالية غير عادلة فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي.

1) علاقة المعيار الدولي للمراجعة رقم (700) بمعايير المحاسبة الدولية

يرتبط معيار المراجعة الدولي رقم (700) الذي يقضي بأن يعبر المراجع صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، وكذلك التدفقات النقدية خلال فترة معينة بمعيار الحاسبة الدولي رقم (1) المعدل والمتعلق بعرض القوائم المالية والذي يبين طريقة عرض الأصول والخصوم، والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبيان الحد الأدنى اللازم للإفصاح والذي يتضمن الميزانية جدول حسابات النتائج والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.[1]

ثالثا: محتوى تقرير المراجع وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم (700).

تناول المعيار الدولي رقم 700 من خلال بعض قواعد الفقرات المنصوص عليها معالجة شكل ومحتوى تقرير المراجع،ويمكن إبراز أهم ما جاء به هذا المعيار بشأن محتوى وشكل كل نوع من أنواع التقارير على النحو التالي:

1. مكونات التقرير النظيف النموذجي:

تقرير المراجع النظيف النموذجي يحتوي على العناصر التالية:

- **اسم وعنوان التقرير:** يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان وأن يحتوي على كلمة مستقل أو محايد.

- **الجهة التي يوجه إليها التقرير «المخاطبون»:** يجب أن يوجه تقرير مراجع الحسابات إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة.

- **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:** ينبغي أن يحدد تقرير مراجع الفقرة الأولى من التقرير إلى الأمور الآتية:[2]

1- سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

2- قادري فوزي، المعايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا لرقابة المالية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر.3. ،ص 55.

- الإشارة في تعبير بسيط إلى قيام المراجع بأداء المراجعة.

- أن يذكر المراجع أنواع القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفقرة التي تغطيها.

- الإشارة إلى أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.

- الإشارة إلى أن مسؤولية المراجع هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا لإعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد القوائم المالية.

- **فقرة النطاق:** يجب أن توضح هذه الفقرة من التقرير بيانا فعليا يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة.

وتوضح فقرة النطاق أن عملية المراجعة تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الوصول إلى تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريف يتسم بالأهمية النسبية بمعنى أن مسؤولية المراجع تنحصر في البحث عن تحريفات التي تتميز بالأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، ونعني بمصطلح التأكيد المناسب إلى أن المراجعة تقدم مستوى مرتفع من التأكد وتقدم ضمانا للتعرف على كافة التحريفات.

وتناقش باقي محتويات فقرة النطاق عملية جمع الأدلة وتوضيح اعتقاد المراجع بأنه تم التوصل إلى الأدلة الملائمة لإبداء الرأي.

- فقرة الرأي: يتم في هذه الفقرة الإشارة إلى رأي المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه الخاص وليس بيان عن حقيقة أو ضمان مطلق، وذلك استنادا إلى الإطار الذي في ضوئه تم تأسيس القوائم المالية، عن طريق استعمال كلمات مثل طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إطار المعايير الدولية للتقرير المالي، أو في الإطار المحلي للتقرير المالي.[1]

- اسم المراجع: يجب أن يحدد اسم مكتب المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما.

- عنوان المراجع: يجب أن يذكر التقرير مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

2 ـ مكونات التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية :

يكون مثل التقرير النظيف باستثناء الفقرة التفسيرية التي يضيفها المراجع بعد فقرة الرأي.

نفس الشيء بالنسبة للتقرير المتحفظ يجب على المراجع أن يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ، كما يجب عليه استخدام مصطلح «ماعدا» أو «باستثناء» ويعني ذلك أن المراجع يشعر بالرضا عن القوائم المالية كوحدة ماعدا جانب محدد بها مثل عدم تمكينه من القيام بأحد الإجراءات التي يراها ضرورية.

3 ـ مكونات التقرير السلبي:

تظل الفقرتان التمهيدية والنطاق كما هي في حالة التقرير النظيف، ويضيف التقرير فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب وشكل خلافه مع الإدارة بخصوص المبادئ المطبقة وعدم كفاية

1- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 27.

الإفصاح وأثر ذلك على القوائم المالية بحيث لا تعطي الصورة الصادقة والعادلة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية في نهاية السنة.

4 ـ مكونات تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

في حالة اتخاذ المراجع قرار عدم إبداء الرأي يتصرف بهذا الشكل:

- يعدل الفقرة التمهيدية بحيث لا يوجد عبارة «راجعنا القوائم المالية للشركة».
- يتم حذف فقرة نطاق طالما لم يقم المراجع بالمراجعة.
- تضاف فقرة توضيحية بعد الفقرة التمهيدية مباشرة يوضح فيها عن أسباب عدم إبداء الرأي.
- تستبدل فقرة الرأي بفقرة الامتناع عن إبداء الرأي.

نموذج تقرير المراجع

(المرسل إليه المناسب)

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المرافقة لشركة xxx والتي تشمل الميزانية قي xx20/12/31 وجدول حسابات النتائج جدول تغيرات رؤوس الأموال وجدول تدفقات الخزينة،

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بيسببالإحتيال أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف .

مسؤولية المراجع

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا وقد قمنا بإجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأن نخطط ونجري المراجعة للحصول على تأكيد معقول إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

تتضمن المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المراجع بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية البيانات المالية سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المراجع اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة وتشمل المراجعة كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة وكذلك تقييما للعرض الشامل للبيانات المالية.

إننا نعتقد أن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالمراجعة.

الرأي

في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا للمركز المالي لشركة xxx كما في 12/31/ xx20 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التوقيع

العنوان

التاريخ

رابعا: تطبيق المعيار الدولي رقم 700 تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية في الجزائر

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر مجموعة من معايير المراجعة الجزائرية NAA وعددها لحد الآن 12 معيار، هاته المعايير مكيفة وفق المعايير المراجعة الدولية ISAعلى شكل3 مقررات وزارية تتمثل هذه المعايير في:

المعيار الجزائري للتدقيق 210 «اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق»

المعيار الجزائري للتدقيق 505 «التأكيدات الخارجية»

المعيار الجزائري للتدقيق 560 « أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة)

المعيار الجزائري للتدقيق 580 «التصريحات الكتابية»

المعيار الجزائري للتدقيق 300 «تخطيط تدقيق الكشوف المالية»

المعيار الجزائري للتدقيق 500 «العناصر المقنعة»

المعيار الجزائري للتدقيق510 «مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية»

المعيار الجزائري للتدقيق 700 «تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

المعيار الجزائري للتدقيق 520 «الإجراءات التحليلية»:

المعيار الجزائري للتدقيق 570 «استمرارية النشاط»:

المعيار الجزائري للتدقيق 610 «استخدام أعمال المدققين الداخليين:

المعيار الجزائري للتدقيق 620 «استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق»:

المعيار الجزائري للتدقيق 700 «تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية[1]

لقد عالج هذا المعيار التزام المدقق في إبداء رأيه حول الكشوف المالية وأيضا شكل ومضمون تقريره، وهدف المدقق وفق هذا المعيار هو تكوين رأي حول الكشوف المالية وقائم على أساس الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة وكذا التعبير عن رأيه في شكل تقرير كتابي، حيث يسعى المدقق للتأكد من أن إعداد الكشوف المالية قد تمت وفق المرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على اختلالات معبرة.

1. الأهداف

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمَعة؛

- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

2. الواجبات المطلوبة

أ. تأسيس الرأي حول الكشوف المالية

يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:

- يكوَن رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تمَ وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أنَ الكشوف المالية في مجملها، لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

ب- شكل الرأي

إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنَه يعبَر عن ذلك برأي غير معدَل.

يعبر المدقق عن رأي معدَل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت705[2] عندما:

- يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمَعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة؛

- ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

1- المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية، ص ص 3-4.

2- م.ج.ت 705: التعديلات المحدثة على الرأي المُعبَر عنه في تقرير المدقق المستقل.

ج- تقرير المدقق

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أنَ التقرير لمدقق مستقل؛

- المرسل إليه؛

- فقرة تمهيدية تذكر:

- شرح لمسؤولية 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.

- شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأنَ هذا الأخير قد تمَ وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

- شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأنَ هذا الأخير قد تمَ وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

- شرح التدقيق، ويشير إلى أنَ:

التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛

المدقق قد أخذ بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف.

يتمثل التدقيق كذلك، في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الإدارة وتقييم عقلانية التقديرات، وعرض مجمل الكشوف المالية.

يجب على المدقق أن يشير في تقريره أنه يعتبر العناصر المقنعة التي جمعها كافية وملائمة لتشكل أساسا معقولا للرأي المُعرب عنه في التقرير

- رأي المدقق

عندما يعبَر عن رأي غير معدل حول الكشوف المالية التي تمَ إعدادها وفق المرجع المحاسبي المطبق، يشهد المدقق أن الكشوف المالية، بالنظر إلى القواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول، هي في جميع جوانبها المعتبرة، منتظمة، صحيحة، ومطابقة للوضعية المالية وللملكية، وعلى النجاعة لدى إقفال السنة المالية.

- توقيع المدقق

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على هويته وإمضاءه

- تاريخ تقرير المدقق

على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.

- عنوان المدقق

يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

تقارير المراجعة في الجزائر بعد تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة 700

بموجب قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في فصله الأول حول معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية أنه يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ويبين أن رأي محافظ الحسابات يكون إما بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على صحة القوائم المالية أو رفض المصادقة المبرر.

وهذا ما نص عليه قانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر في .... والذي ينص في مادته رقم 25 أنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الإقتضاء رفض المصادقة.

هذا ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في هذا الشق (في ما يتعلق بتأسيس الرأي حول القوائم المالية).

أما بالنسبة لشكل التقرير ومحتواه فالقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المتعلق بمحتوى معايير محافظ الحسابات أشمل وأوضح من المعيار الجزائري للتدقيق 700.

لذا يمكن أن نقول أن المعايير الجزائرية للتدقيق ومعايير تقارير محافظ الحسابات هي معايير متكاملة لذا تشكل مرجع قانوني للمراجعة في الجزائر.

يعود تاريخ المراجعة القانونية في الجزائر إلى سنة 1992، آن ذاك كانت تنجز من طرف المؤسسة الوطنية للمحاسبة (SNC) التابعة لوزارة المالية فكل التقارير كانت خاضعة لمعايير المراجعة ذات القبول العام (GAAS) في دراسة أجريناها على مجموعة من التقارير.

بعد ذلك حلت هذه الشركة فأصبحت المراجعة القانونية تنجز من طرف مكاتب مراجعة خواص (خبراء محاسبين أو محافظي حسابات) الذين يقومون بالمصادقة على حسابات المؤسسات العمومية الإقتصادية، ولكن في سنة 2007 أصدر قانون يفرض على المؤسسات الخاصة والتي يفوق رقم أعمالها 10 000 000 دج ملزمة على تعيين محافظ حسابات، والشركات الخاصة في الجزائر عادة هي شركات عائلية وبالتالي لا يهمهم تقرير محافظ الحسابات فأصبحوا يتوجهون إلى محافظي حسابات شباب عديمي الخبرة لانخفاض أتعابهم، فانجر عن ذلك تقارير لا تلبي متطلبات مهمة المراجعة القانونية ولا تمت بأي صلة إلى أخلاقيات المهنة. حتى وصل الحد بهم بالتوقيع على القوائم المالية فقط ظنا منهم أنهم صادقوا على حسابات الشركة. على عكس الشركات العمومية والتي تقوم الجمعية العامة لها بتعيين خبراء محاسبين أو محافظو حسابات ذوي خبرة مهنية. وذلك لأن هاته التقارير تناقش على مستوى الجمعية

العامة العادية للمؤسسة وعادة ما يكونون أعضائها ممثلين لهيئات رسمية عمومية (وزارة القطاع الذي تنشط فيه) أو ممثلين للمجمع الذي يملك المؤسسة.

في حين هناك مؤسسات عمومية إستراتيجية تكون حساباتها ووضعيتها المالية موضع دراسة في إجتماعات رسمية برئاسة الجمهورية أو مجلس الوزراء مثل مؤسسة سوناطراك والخطوط الجوية الجزائرية.

وبعد إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق التي بلغ عددها 12 معيار

أصبحت ملزمة على محافظي الحسابات أو المراجعين في إطار إعداد مراجعة تعاقدية أن يلتزموا بهاته المعايير مثل ما طبق النظام المحاسبي المالي وهذا ما أدى إلى تنظيم مهنة المراجعة بالمقارنة مع معايير تقارير محافظ الحسابات تطبيقها، ومن ضمنهم المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 محل البحث أصبح يلتزم به المهنيون رغم أنه بالمقارنة مع معايير تقارير محافظ الحسابات لا يلم بكل جوانب تقرير المراجعة الخارجية الإلزامية إلا أن بفضل قرار تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أصبح يلتزم المراجعون بمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وذلك بفضل الدورات التكوينية التي نظمت من طرف المصف الوطني للخبراء الجزائريين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي تم فيها تقديمها وإلزامية تطبيقها وطريقة تطبيقها، لذا نلاحظ أن هناك تحسن كبير واختلاف في تقارير المراجعة وطريقة سير المهنة لأن كم نعرف أن التقرير هو حوصلة لمهمة المراجعة، كما أصبحت تخضع للمعايير الجزائرية للمراجعة المكيفة من المعايير الدولية للمراجعة.

خاتمة:

قامت الجزائر إلى يومنا هذا بتبني 12 معيار للمراجعة الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية للمراجعة وذلك كخطوة لإصلاح مهنة المراجعة بعد قيامها بتطبيق النظام المحاسبي المالي وهذا لتتماشى ومتطلبات بيئة الأعمال الوطنية التي انفتحت لاستقطاب الشركات متعددة الجنسيات، خاصة وأن الجزائر حاليا تعاني من أزمة اقتصادية راهنة.

نظرا لأهمية تقارير المراجعة والتي تقوم على إبداء لرأي المراجع حول القوائم المالية، أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (700)، أما في الجزائر فتم إصدار المعيار رقم 700، بغرض الحد من الإختلافات وتوحيد أشكال تقارير المراجعة من طرف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وذلك بتوضيح طريقة التعبير عن الرأي بثلاثة خيارات إما رأي مقبول أو مرفوض أو مقبول بتحفظات.

إن تبني معايير المراجعة الدولية وخصيصا المعيار الدولي رقم 700، سيساهم في تحسين نوعية القوائم المالية التي تم مراجعتها وأيضا قبول تقارير المراجعة القانونية خارج وداخل الجزائر، كون أن المعايير المطبقة بالجزائر هي نفسها التي تطبق خارج الجزائر.

خاصة الدولة الجزائرية في هذه المرحلة تشجع نشاط البورصة، بدليل وجود 4 مؤسسات في البورصة بالإضافة إلى جهود الدولة لبرمجة دخول شركات عمومية أخرى لفتح رأس مالها مثل بنك القرض الشعبي الجزائري، حيث أن محافظ الحسابات هو الذي يصادق على البيانات المالية حتى يتمكن المستثمرون في

البورصة والوسطاء الماليين عند تداول الأسهم والسندات أن يتم تقييمها من خلال الإفصاح عن معلومات مالية صحيحة وصادقة.

فالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين نظمت دورات تكوينية حتى يتمكن جميع المراجعين من التكيف مع معايير المراجعة الجزائرية، إلا أنها تعتبر غير كافية فلا بد من تكثيف دورات تكوينية دوريا، بالإضافة إلى وجوب تفعيل دور اللجنة الوطنية لمراقبة النوعية للمجلس الوطني للمحاسبة وذلك حتى يتم مراقبة نشاط محافظي الحسابات على مستوى القطر الوطني.

وعلى المجلس الوطني للمحاسبة أن يكمل إصدار المعايير المتبقية الخاصة بتقارير المراجعة والتي هي تعتبر مكملة للمعيار الجزائري رقم 700 على شاكلة: المعيار رقم 705- التعديلات على رأي المراجع المستقل- ومعيار- 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى للمراجع المستقل-، خاصة أنه الإشارة إليهم في محتوى المعيار الجزائري رقم 700.

قائمة المراجع

1. لوجاني عزيز، دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة خيضر بسكرة، 2012 ـ 2013.

2. محمد نهار صالح الحمود، أثر تعديلات مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

3. إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة 1996.

4. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، داروائل للنشر،الأردن، الطبعة الثانية، 4200.

5. زاهرة توفيق سواد،مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1، 2009.

6. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.

7. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، الأصول علم تدقيق الحسابات، دار المستقبل الأردن، 2009.

8. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009.

9. عصام محمد إبراهيم البحيصي، أثر تعديلات التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقق الحسابات على فجوة التوقعات -دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديمية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة، قسم محاسبة والتمويل، -2013 2014.

10. عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، عدد 14، الجزء الأول، 2010.

11. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

12. قادري فوزي، المعايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا لرقابة المالية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر.3.

13. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

14. المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية.