معايير التدقيق المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي

I. تعريف تقرير المدقق الخارجي:

قُدِّمت تعاريف عديدة لتقرير المدقق، حيث عُرِّف بأنه عبارة عن: "رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة".

II. أنواع تقارير المدقق الخارجي:

تتعدد أنواع التقارير التي يُعدها المدقق الخارجي بتعدد المهام التي توكل إليه، ويمكن 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:
  - 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؛
  - 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. 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.

وإضافة إلى التقرير الخاص عن الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة فيها، فإن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقارير خاصة في بعض الحالات نذكر منها:

- زيادة أو تخفيض رأس المال؛
- التنازل عن حق الامتياز في التصويت؛
- تغيير النظام القانوني للشركة؛
- الاندماج أو الانفصال؛
- بعض التدخلات الخاصة لمحافظ الحسابات مثل كشف الوقائع الإجرامية.

وبصفة عامة فقد نص المشرع الجزائري على 15 تقرير يعدها محافظ الحسابات نذكرها فيما يلي:

- تقرير المصادقة بتحظ أو دون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير حول استمرارية الاستغلال؛
- تقرير يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- تقرير يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- تقرير يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- تقرير يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- تقرير يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- تقرير يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

III. الأركان المادية في تقرير التدقيق:

تتمثل الأركان المادية في تلك الأمور التي يجب أن يبينها المدقق في التقرير، وهي:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات، ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

IV. أنواع الرأي في تقرير المدقق الخارجي:

فيما يلي عرض موجز لمحتوى بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي:

- لقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم (700) بعنوان: "تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية" مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية" شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق البيانات المالية، حيث نص صراحةً بأنه على المدقق أن يُعبِّر عن رأي غير مُعدَّل عندما يستنتج أن البيانات المالية مُعدَّة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد البيانات المالية المعمول به؛
- كما نص معيار التدقيق الدولي رقم (705) بعنوان: "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، أنه من الضروري أن يُعدِّل المدقق رأيه في تقريره عندما يخلص إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً عل أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أو إذا كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلُص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، فيُعبِّر عن **رأي متحفظ** حينما:

- يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواءً أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للبيانات المالية؛
- عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية –إن وُجدت– يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.

وعلى المدقق أن يُعبِّر عن **رأي سلبي** حينما يخلص –بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة– إلى أن الأخطاء سواءً أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية وواسعة النطاق أيضاً في البيانات المالية.

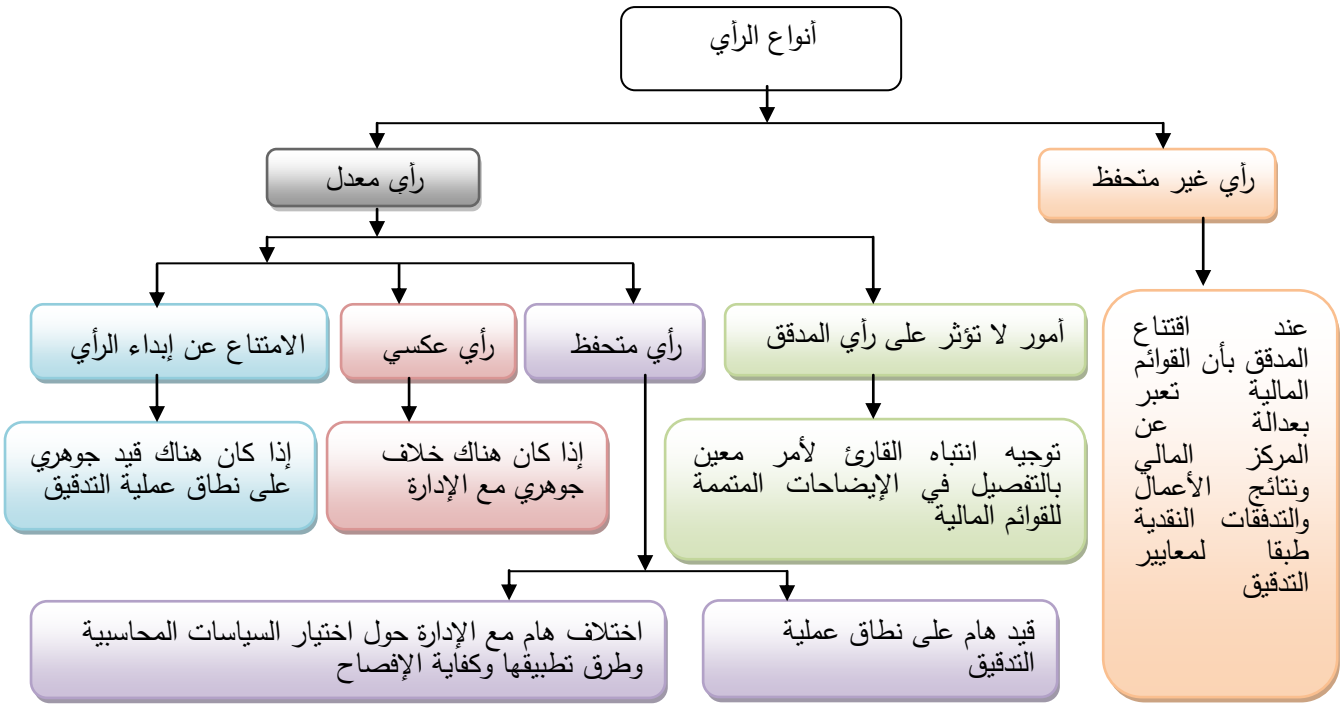
وعلى المدقق أن **يحجب الرأي** حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وُجدت يُمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق. كما عليه أن يحجب الرأي في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على

شكوك عديدة، يخلص المدقق إلى أنه على الرغم من عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظراً للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.

- بالإضافة إلى المعيارين السابقين (رقم 700، ورقم 705) تناول معيار التدقيق الدولي رقم (706) بعنوان "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل" التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره المدقق ضرورياً لشد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية التي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية، أو لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو تقريره.

والشكل الموالي يُوضِّح أنواع الرأي في تقرير التدقيق.

شكل رقم (1): أنواع الرأي في تقرير التدقيق



V. مكونات تقرير المدقق الخارجي

وفيما يلي عرض لمكونات تقرير المدقق الخارجي كما جاءت في المعايير الدولية وما يقابلها من قواعد قانونية منظمة لمهنة التدقيق الخارجي 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.

وفي الجزائر، 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- المخاطب:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية.

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.

3- الفقرة التمهيدية:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي على الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق أن تتضمن ما يلي:

- أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية؛
- 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. 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:

- 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. وأهم ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) حول فقرة مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية ما يلي:

✧ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان: "**مسؤولية الإدارة (أو المصطلح الآخر المناسب) المتعلقة بالبيانات المالية**"؛

✧ينبغي أن يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛

✧عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يُشير توضيح مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد تلك البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد بيانات مالية تُعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسبا في الظروف القائمة.

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 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 يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان "**مسؤولية المدقق**"؛

✍ 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 يصف تقرير المدقق عملية تدقيق ما بأن يورد ما يلي:

- تنطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية؛
- تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. ولدى إجراء هذه التقييمات، يأخذ المدقق بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. وفي الظروف التي تقع فيها على عاتق المدقق مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية، ينبغي أن يحذف المدقق العبارة التي تنص على أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها؛
- تتضمن عملية تدقيق ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.

✍ عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقا لإطار عرض عادل، ينبغي أن يُشير وصف عملية التدقيق الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد المنشأة لبيانات مالية تُعبِّر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة؛

✍ ينبغي أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (705) ما يلي:

✍ حينما يُعبِّر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي فعليه أن يُعدِّل وصف مسؤوليته بحيث يُفيد بأنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتشكل أساس يقوم عليه رأي المدقق المعدل حول التدقيق؛

✍ حينما يحجب المدقق رأياً نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يُعدِّل الفقرة الافتتاحية لتقريره بحيث تُفيد بأن عملية التدقيق نُفِّذت لتدقيق البيانات المالية، وعلى المدقق أيضاً أن يُعدِّل وصف مسؤولية ووصف نطاق التدقيق بحيث يُفيد ما يلي: "فقط تكمن مسؤوليتنا في التعبير عن رأي حول البيانات المالية بناءً على إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. نظراً للمسألة

(المسائل) المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإعطاء أساس يقوم عليه رأي التدقيق".

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.

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، ويُشترط فيها ما يلي:

- إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات السردية فعلى المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل شرحاً حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في البيانات المالية؛
- إذا كان هناك خطأ في البيانات المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فعلى المدقق أن:
  - يُناقش مسألة عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛
  - يُبيِّن في فقرة أساس التعديل طبيعة المعلومات المحذوفة؛
  - يُضمِّن –ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القانون أو النظام– الإفصاحات المحذوفة شريطة أن يكون ذلك قابلاً للتطبيق وأن يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة.
- إذا نتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يُضمِّن في فقرة أساس التعديل أسباب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛
- حتى لو عبر المدقق عن رأي سلبي أو حجب الرأي حول البيانات المالية فعلى المدقق أن يُبيِّن في فقرة أساس التغيير أسباب أي مسائل أخرى يكون المدقق على علم بها والتي تكون قد تطلبت تعديلاً في الرأي وآثار الأسباب.

وفي الجزائر أيضًا، فإنه يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية ما يلي:

- 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 يجب أن تتضمن هذه الفقرة ما يلي:

- ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق قسماً تحت عنوان "**الرأي**"؛
- 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" أو "تعبر البيانات المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول... وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"؛
- عند التعبير عن رأي غير معدَّل حول بيانات مالية معدة وفقاً لإطار امتثال، ينبغي أن يكون رأي المدقق حول إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- في حال كانت الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في تقرير المدقق لا تعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فينبغي أن يُحَدِّد رأي المدقق بلد المنشأ لذلك الإطار.

كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (705) ما يلي:

- 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 (أو تُعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار العرض العادل؛
  - أو أن البيانات المالية قد أُعِدَّت من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار الامتثال.
- 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 (أو لا تُعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقا لإطار العرض العادل؛
- أو أن البيانات المالية لم يتم إعدادها من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار الامتثال.

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 (المسائل) المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، لم يتمكن المدقق من الحصول 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:

- 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- <u>فقرات التأكيد</u>

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. وعندما يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقريره، ينبغي عليه:

- إدراجها مباشرةً بعد فقرة الرأي في التقرير؛
- استخدام العنوان "تأكيد أمر" أو عنوان مناسب آخر؛
- إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في البيانات المالية، الذي يُمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل؛
- الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

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.

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.

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.

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.

11- توقيع المدقق:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي التوقيع على تقرير المدقق. وهو ما نجده يتوافق مع ما جاء في القرار الوزاري 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 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.

12- <u>تاريخ تقرير المدقق:</u>

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:

- ✓ 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.

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. وقد أكد نفس القرار 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.

13- <u>عنوان المدقق:</u>

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) بأنه ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم المَوْقِع الكائِن في المنطقة التي يُمارس فيها المدقق عمله.

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.