



# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## وزارة المالية

الوزير

18 NOV 2024

مقرر رقم 21.2024 المؤرخ في ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المعدل،
- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 23-119 المؤرخ في 23 شعبان عام 1444 الموافق 16 مارس سنة 2023 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

## يقرر ما يأتي :

### المادة الاولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ ثلاثة (03) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق 701 : " الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل" ،
- المعيار الجزائري للتدقيق 705 : " التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل " ،
- المعيار الجزائري للتدقيق 706 : " فقرات الملاحظة و الفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل" .

### المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية للتدقيق الكشوف المالية والمرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية .

حرر بالجزائر، في

وزير المالية

عبدالمجيد قايد





# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## وزارة المالية

الوزير

18 NOV 2024

DECISION N° 282 DU .....CORRESPONDANT AU .....  
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT

### LE MINISTRE DES FINANCES;

- Vu l'ordonnance n° 75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010, modifiée, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé;
- Vu le décret présidentiel n°23-119 du 23 Chaâbane 1444 correspondant au 16 mars 2023, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement;
- Vu le décret exécutif n°95-54 du 15 Ramadhan 1415, correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances;
- Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432, correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation, et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité;
- Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432, correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts - comptables;
- Vu le décret exécutif n°11-26 du 22 Safar 1432, correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes;
- Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission ;
- Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaires aux comptes ;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes.

## DECIDE:

### Article 1<sup>er</sup> :

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des trois (03) Normes Algériennes d'Audit ci-après ;

- la Norme Algérienne d'Audit 701 : « Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 705 : « Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 706 : « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.

### Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Fait à Alger, le

LE MINISTRE DES FINANCES



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
MINISTERE DES FINANCES  
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

**DECISION N° 212 DU 18 NOVEMBRE 2024**  
**PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT :**

- Norme Algérienne d'Audit **701** : « Communication des questions clés dans le rapport de l'auditeur indépendant » ;
- Norme Algérienne d'Audit **705** : « Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant » ;
- Norme Algérienne d'Audit **706** : « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».



MINISTERE DES FINANCES  
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

***Norme Algérienne d'Audit 701***

***« Communication des questions clés de l'audit dans le rapport  
de l'auditeur indépendant »***



## SOMMAIRE

<b>I – INTRODUCTION</b>	<b>page</b>
I.1 –Champ d'application.....	2
I.2–Objectifs.....	3
1-3- Définition .....	3
Date d’entrée en vigueur .....	3
<b>II- DILIGENCES REQUISES</b>	
II.1 Détermination des questions clés de l’audit.....	3
II.2 Communication des questions clés de l’audit.....	4
II.3 Communication avec les responsables de la gouvernance.....	6
II.4 Documentation.....	6
<b>III -ANNEXE</b> : Exemples de questions clés de l’audit que l’auditeur peut rencontrer.....	7



## I - Introduction

### I.1 - Champ d'application :

1. La présente norme traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport.

Cette norme porte sur :

- le jugement de l'auditeur quant aux questions à communiquer dans son rapport.
- la forme et le contenu de cette communication.

2. Les questions clés sont celles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. La communication des questions clés de l'audit peut aussi aider les utilisateurs visés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants.

3. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur peut également permettre aux utilisateurs d'engager le dialogue avec la direction et les responsables de la gouvernance sur certaines questions liées à l'entité, aux états financiers audités ou à l'audit réalisé.

4. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur s'inscrit dans le contexte de l'opinion que l'auditeur s'est forgée à l'égard des états financiers pris dans leur ensemble.

La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur ne doit pas :

- a) remplacer les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ;
- b) remplacer l'expression, par l'auditeur, d'une opinion modifiée lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent, conformément à la norme **NAA705** ;
- c) remplacer l'obligation de faire rapport conformément à la norme NAA570 lorsqu'une incertitude significative existe relativement à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- d) constituer une opinion distincte sur des questions prises individuellement.

5. La présente norme NAA s'applique à l'audit des états financiers à usage général d'entités cotées où lorsque l'auditeur choisit de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport.

6. La présente norme NAA s'applique également lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport.



## I.2-Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur consistent à déterminer les questions clés de l'audit et, après s'être forgée une opinion sur les états financiers, à communiquer ces questions en les décrivant dans son rapport.

## I.3-Définition

8. On entend par : « **questions clés de l'audit** », les questions qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée.

Les questions clés de l'audit sont choisies parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance.

### **Date d'entrée en vigueur :**

La présente norme entrera en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2026. une application anticipée est recommandée.

## II. DILIGENCES REQUISES :

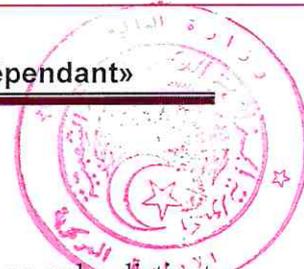
### II.1 Détermination des questions clés de l'audit :

9. L'auditeur doit déterminer, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, celles ayant nécessité une attention importante de sa part au cours de l'audit.

Aux fins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants :

- a) les aspects qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme **NAA 315**.
- b) les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure ; Voir **NAA 260** Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) et **NAA 540** (Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant) ;
- c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée

10. L'auditeur doit établir, parmi les questions déterminées conformément au paragraphe 9 ci-dessus, celles qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée et qui constituent de ce fait les questions clés de l'audit.



## II.2 Communication des questions clés de l'audit :

11. L'auditeur doit décrire chacune des questions clés de l'audit dans un paragraphe distinct de son rapport intitulé « Questions clés de l'audit », en la faisant précéder d'un sous-titre approprié, sauf dans les circonstances exposées aux paragraphes 14 et 15. Le libellé d'introduction de cette partie du rapport de l'auditeur doit contenir les énoncés suivants :

- a) les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers [de la période considérée] ;
- b) ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

### *Interdiction de substituer la communication des questions clés de l'audit à l'expression d'une opinion modifiée*

12. L'auditeur ne doit pas communiquer, dans la section « Questions clés de l'audit » de son rapport, une question qui l'obligerait à exprimer une opinion modifiée conformément à la norme NAA 705.

### *Description de chacune des questions clés de l'audit*

13. La description de chacune des questions clés de l'audit présentées dans la partie « Questions clés de l'audit » doit comprendre un renvoi à l'information fournie ou aux informations y afférentes fournies, le cas échéant, dans les états financiers, et doit faire état :

- a) des raisons pour lesquelles la question est considérée comme étant l'une des plus importantes de l'audit et constitue de ce fait une question clé de l'audit ;
- b) de la façon dont cette question a été traitée dans le cadre de l'audit.

### *Circonstances dans lesquelles une question considérée comme une question clé de l'audit n'est pas communiquée dans le rapport de l'auditeur*

14. L'auditeur doit décrire chacune des questions clés de l'audit dans son rapport, sauf si :

- a) des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ;
- b) l'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

Toutefois, la présente disposition ne s'applique pas si l'entité a déjà communiqué au public des informations sur la question.



**Relation entre les descriptions des questions clés de l'audit et les autres éléments devant être inclus dans le rapport de l'auditeur**

15. Une question donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme NAA 705, et /ou une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la norme NAA 570, constituent, par leur nature même, des questions clés de l'audit.

Cependant, dans de telles circonstances, ces questions ne doivent pas être décrites dans la section « Questions clés de l'audit » du rapport de l'auditeur, et les exigences des paragraphes 13 et 14 ne s'appliquent pas. L'auditeur doit plutôt :

- a) faire rapport sur ce type de question conformément aux normes NAA applicables ;
- b) inclure, dans la section « Questions clés de l'audit », un renvoi :
  - à la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable »),
  - à la section « Incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation », ou
  - aux deux sections suscitées, à la fois.

Les exemples fournis en annexe de la norme NAA 705 illustrent la manière dont la section « Questions clés de l'audit » doit être adaptée lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable et que d'autres questions clés de l'audit sont communiquées dans le rapport de l'auditeur.

**Forme et contenu de la section « Questions clés de l'audit » dans d'autres circonstances**

16. Lorsque l'auditeur détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer ou que les seules questions clés de l'audit sont celles décrites au paragraphe 15, il doit mentionner ce fait dans une section distincte de son rapport intitulée « Questions clés de l'audit ».

L'exemple suivant pourra être utilisé lorsque l'auditeur a déterminé qu'il n'existe aucune question clé de l'audit à communiquer :

**II. 3 Questions clés de l'audit**

*[Exception faite de la question décrite dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou de la section « Incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation »,] nos diligences, n'ont pas révélé d'autres questions clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.*

*Nous avons déterminé, sur la base des diligences accomplies, qu'il n'y a pas d'autres questions clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.*

*La mise en œuvre de nos diligences, n'ont pas fait ressortir d'autres questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.*

*Communication avec les responsables de la gouvernance*



17. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :

- a) les questions qu'il considère comme des questions clés de l'audit ;
- b) s'il y a lieu, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport.

**II.4 Documentation**

18. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit :

- a) les questions ayant nécessité une attention importante de sa part, lesquelles sont déterminées conformément au paragraphe 9, ainsi que le raisonnement suivant lequel l'auditeur a déterminé que chacune de ces questions constituait ou non une question clé de l'audit, conformément au paragraphe 10;
- b) s'il y a lieu, le raisonnement suivant lequel l'auditeur a déterminé qu'il n'y avait pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport ou que les seules questions clés de l'audit à communiquer étaient celles dont il est question au paragraphe 15;
- c) s'il y a lieu, le raisonnement suivant lequel l'auditeur a décidé de ne pas communiquer dans son rapport une question considérée comme une question clé de l'audit.



### III ANNEXE : Exemples de questions clés de l'audit que l'auditeur peut rencontrer :

*En application des dispositions de la norme NAA 701, nous portons à votre connaissance les questions clés de l'audit, relatives aux risques d'anomalies significatives qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes de l'exercice clos au 31/12/20XX, ainsi que les réponses que nous avons apportées face à ces risques.*

#### Questions clés de l'audit

*Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée.*

*Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci.*

*Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section « **Fondement de l'opinion avec réserves** », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans le rapport .*

#### 1- **Evaluation et comptabilisation des ristournes :**

##### a) **Constatation :**

*Il existe un nombre important de contrats d'achats signés avec les fournisseurs intégrant des remises commerciales basées sur les quantités achetées ou d'autres conditions contractuelles comme l'atteinte de seuils ou la progression des volumes d'achats.*

*Les ristournes sont évaluées sur la base des dispositions contractuelles et sont comptabilisées en réduction du coût des ventes.*

*Compte tenu du grand nombre de contrats et des spécificités propres à chaque contrat, l'évaluation et la comptabilisation des ristournes constituent à notre avis une question clé de l'audit.*

##### b) **Réponses apportées lors de notre audit :**

*Nous avons procédé comme suit :*

- *Prise de connaissance des méthodes de contrôles mises en place par la société ainsi que du processus d'évaluation et de comptabilisation des ristournes ;*
- *Appréciation de leur conception et leur application ;*
- *Tester que ces contrôles ont fonctionné correctement sur la base d'un échantillon de contrats ;*
- *Rapprocher les données utilisées dans les calculs des ristournes avec les conditions commerciales contractuelles.*

**2- Evaluation des provisions et passifs éventuels des risques fiscaux :**

**a) Constatation :**

La société est exposée à des risques fiscaux portant notamment sur la TVA, l'IRG et l'IBS.

En effet, l'estimation du risque relatif à chaque litige fiscal réalisé par le département fiscal de la société n'est pas revue régulièrement par le cabinet conseil externe avec lequel elle est liée pour leur permettre d'apprécier la nécessité de comptabiliser ou non une provision et, dans l'affirmative, d'en déterminer le montant.

A cet effet, nous avons considéré ces risques fiscaux, tant en matière d'évaluation des provisions que d'informations présentées dans l'annexe, comme une question clé de notre audit, et ce, en raison du montant important et du nombre de risques fiscaux, et de la complexité de la législation fiscale applicable.

**b) Réponses apportées lors de notre audit :**

Nous avons procédé comme suit :

- Prise de connaissance des procédures mises en place en interne par la société pour l'identification des risques fiscaux ;
- Afin d'apprécier si les provisions pour risques fiscaux ont été correctement évaluées, avec l'appui de nos spécialistes fiscaux, nous avons réalisé les procédures suivantes :
  - ✓ Mener des entretiens auprès du département fiscal afin d'apprécier l'état actuel des risques identifiés, des investigations menées et des redressements notifiés par les autorités fiscales et suivre les dernières évolutions des litiges en cours.
  - ✓ Analyser les avis des conseils externes dans le cadre des litiges en cours et les informations sur les procédures en cours et leur conséquences financières probables qui nous ont été communiquées par ces conseils externes en réponse à nos demandes de confirmations ;
  - ✓ Procéder à une revue des estimations et positions retenues par la direction pour le calcul des provisions comptabilisées ;
  - ✓ Apprécier le caractère approprié des informations fournies dans l'annexe.

MINISTERE DES FINANCES  
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE



***Norme Algérienne d'Audit 705***

***« Expression d'une opinion modifiée dans le rapport  
de l'auditeur indépendant »***

## SOMMAIRE

### I - INTRODUCTION

I.1 - Champ d'application.....	1
I.2 - Types d'opinions modifiées.....	1
1-3- Date d'entrée en vigueur.....	2

II -OBJECTIFS .....	2
---------------------	---

### III DILIGENCES REQUISES

III.1 Situations qui requièrent une opinion modifiée.....	2
III.2 Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer.....	3
III.3 Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée.....	5
III.4 Communication avec les responsables de la gouvernance.....	8

### IV. ANNEXE :

Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion.....	9
--	---



## I – INTRODUCTION

### I-1 Champ d'application

1. La présente norme d'Audit traite de la responsabilité de l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il se forme son opinion conformément à la Norme NAA 700, il conclut qu'une modification de l'opinion formulée est nécessaire dans son rapport d'audit des états financiers.

Cette norme NAA 705 traite également de la manière dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont formulés dans le cas où l'auditeur exprime une opinion modifiée.

Dans tous les cas, les obligations en matière de rapport de la norme NAA 700 s'appliquent et ne sont pas répétées dans la présente norme NAA, à moins que les exigences de celle-ci en traitent expressément où les modifient.

### I-2 Types d'opinions modifiées

2. Sauf si les dispositions légales ou réglementaires en vigueur s'y opposent, trois types d'opinion modifiée peuvent être émis par l'auditeur :
  - Une opinion avec réserve,
  - une opinion défavorable, et
  - une impossibilité d'exprimer une opinion.
3. Le choix du type d'opinion modifiée dépend :
  - de la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée, à savoir : des états financiers qui comportent des anomalies significatives ou pourraient comporter de telles anomalies significatives comme dans le cas d'une impossibilité pour l'auditeur, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
  - du jugement de l'auditeur concernant le caractère généralisé dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème.

Les incidences ayant un caractère généralisé dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :

- ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
- représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou

**Norme algérienne d'audit 705**  
**« Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant »**

---

- au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers.

**1-3- Date d'entrée en vigueur**

La présente norme entrera en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2026. une application anticipée est recommandée.



4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers :
  - lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
  - lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.
5. Une anomalie significative dans les états financiers peut survenir au regard :
  - du caractère approprié ou non des méthodes comptables retenues ;
  - de l'application des méthodes comptables retenues ; ou
  - du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers.

**III - DILIGENCES REQUISES**

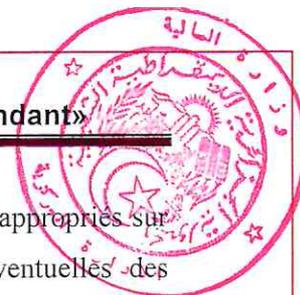
**III-1 Situations qui requièrent une opinion modifiée**

6. L'auditeur doit modifier l'opinion formulée dans son rapport d'audit :
  - lorsqu'il conclut que, à travers des éléments probants obtenus, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives prises individuellement ou collectivement ; ou
  - lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

**III-2 Détermination du type d'opinion modifiée**

***Opinion avec réserve***

7. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :
  - lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère généralisé dans les états financiers ; ou



- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers pourraient être significatives mais ne sont pas généralisées dans les états financiers.

### *Opinion défavorable*

8. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont à la fois une incidence significative et un caractère généralisé sur les états financiers.

### *Impossibilité d'exprimer une opinion*

L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion :

9. Lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qu'ils lui permettent de fonder son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers pourraient être d'une manière simultanée, significatives et généralisées.

### *Synthèse des Types d'opinions modifiées et leur détermination*

10. Le tableau ci-après illustre comment le jugement de l'auditeur sur la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée, ainsi que sur le caractère généralisé ou non de son incidence ou de son éventuelle incidence sur les états financiers, permet de déterminer le type d'opinion à exprimer :

Nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion	Jugement de l'auditeur sur le caractère généralisé de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les états financiers	
	Significatif mais non généralisé	Significatif et généralisé
Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion



*Conséquence d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction après que l'auditeur ait accepté la mission*

11. Si après avoir accepté la mission, l'auditeur découvre qu'une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit lui a été imposée par la direction et qu'il s'attend à ce que cela le conduira à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.
12. Si la direction refuse de lever la limitation visée ci-dessus, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance, à moins que ces derniers ne soient impliqués dans la direction de l'entité<sup>2</sup>, et considérer s'il est possible de mettre en œuvre des procédures alternatives pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit opter pour l'une des décisions suivantes :
  - (a) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers pourraient être significatives mais non généralisées, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ; ou
  - (b) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers pourraient être à la fois significatives et généralisées de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, l'auditeur doit :
    - soit se démettre de la mission d'audit, (lorsque cela est réalisable en pratique et possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable). Dans ce cas, il informe les responsables de la gouvernance de tout problème identifié au cours de l'audit qui aurait donné lieu à une opinion modifiée ;
    - soit, s'il n'est pas réalisable en pratique ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport d'audit, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.



*Autres considérations relatives à l'expression d'une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion*

14. Sur la base du même référentiel comptable, si l'auditeur estime nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas, par ailleurs, exprimer dans son rapport d'audit une opinion non modifiée sur un état financier seul ou sur un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.

**III-3 Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée**

*Fondement de l'opinion de l'auditeur*

Lorsque l'auditeur est amené à exprimer une opinion modifiée, une description du problème à l'origine de la modification est nécessaire.

15. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations requises, l'auditeur doit :
- (a) s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance ;
  - (b) décrire dans le paragraphe « Fondement de l'opinion modifiée », la nature de l'information omise ; et
  - (c) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit réalisable en pratique et qu'il ait pu obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations.

*Paragraphe d'opinion*

16. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, le paragraphe d'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable », ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas.

*Opinion avec réserve*

17. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, sous réserve du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve » :



- (a) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou donnent une image fidèle), conformément au référentiel comptable applicable lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ;  
ou
- (b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit mentionner «à l'exception des incidences éventuelles du problème (ou des problèmes) ... » pour exprimer l'opinion modifiée.

#### *Opinion défavorable*

18. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, en raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe de motif de l'opinion défavorable :

- (a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle de [...], conformément au référentiel comptable applicable ;
- (b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

#### *Impossibilité d'exprimer une opinion*

19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison du fait qu'il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion :

- (a) qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints ;
- (b) indiquer que, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans le paragraphe « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;



- (c) modifier la déclaration exigée selon la norme NAA 700 que les états financiers ayant fait l'objet de l'audit, (qui indique que les états financiers ont été audités), pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

***Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable***

20. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la description de sa responsabilité afin de préciser qu'il considère que les éléments probants qu'il a obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion modifiée de manière à y inclure les termes « avec réserve » ou « défavorable », selon le cas.

***Description de la responsabilité de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers***

21. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier la description des responsabilités de l'auditeur exigée par la norme 700 de manière à y inclure uniquement les éléments suivants :
- (a) une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes Algériennes d'audit et à délivrer un rapport d'audit;
  - (b) une déclaration indiquant que, toutefois, en raison du ou des problèmes décrits dans le paragraphe «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers;
  - (c) la déclaration au sujet du respect des règles d'indépendance et des règles de déontologie de l'auditeur.

***Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers***

Sous réserve de la réglementation applicable, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas inclure un paragraphe dédié aux questions clés de l'audit.



### III.4 Communication avec les responsables de la gouvernance

Lorsque l'auditeur envisage d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport d'audit, il doit communiquer avec les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine de la modification prévue et du libellé de l'opinion modifiée



**IV Annexe :** Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une opinion modifiée

**Exemple 1 :** Rapport de l'auditeur comportant une **opinion avec réserve** en raison d'une anomalie considérée significative mais non généralisée dans les états financiers (dans cet exemple, avec possibilité de chiffrer l'incidence de l'anomalie)

**Exemple 2 :** Rapport de l'auditeur comportant une **opinion défavorable** en raison d'une anomalie considérée significative et généralisée dans les états financiers consolidés (dans cet exemple, avec l'impossibilité pratique d'en déterminer l'incidence)

**Exemple 3 :** Rapport de l'auditeur comportant une **impossibilité d'exprimer une opinion** en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant plusieurs postes des états financiers.

**Exemple 4 :** Rapport de l'auditeur comportant une **opinion avec réserve** en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère.

*Les modèles donnés ci-dessous sont à titre illustratif. Dans tous les cas, les auditeurs doivent se conformer à la réglementation spécifique à chaque mission.*



**Exemple 1 :** Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie considérée significative mais non généralisée dans les états financiers (dans cet exemple, avec possibilité de chiffrer l'incidence de l'anomalie)

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

*[Destinataire approprié]*

### Rapport d'audit sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société **xx**, comprenant le bilan au 31 décembre **N**, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres, l'état des flux de trésorerie et l'annexe pour l'exercice clos à cette date,

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve » du présent rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre **N**, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable.

### Fondement de l'opinion avec réserve

Les stocks de la société ont été comptabilisés pour un montant de **x** DA. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais elle les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation au référentiel comptable applicable.

En effet, si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, la comptabilisation d'une dépréciation de **y** DA aurait été nécessaire afin de ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de **z1** DA, et les impôts sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués respectivement de **z2** DA, **z3** DA et **z4** DA.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes Algériennes d'Audit. Nos responsabilités en vertu de ces normes sont décrites dans le paragraphe « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport.

Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon les mêmes règles.

A cet effet, nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

### Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée.

Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les

questions clés de l'audit à communiquer dans le rapport :

-...  
-...  
-...



**Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers**

Conformément à la norme NAA 700

**Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**

Conformément à la norme NAA 700

**Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

Conformément à la norme NAA700

Le responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature]

[Adresse]

[Date]



**Exemple 2 :** Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie considérée significative et généralisée dans les états financiers consolidés (dans cet exemple, avec l'impossibilité pratique d'en déterminer l'incidence)

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT**

*[Aux actionnaires de la société XY ou Destinataire approprié]*

### **Rapport d'audit sur les états financiers consolidés**

#### **Opinion défavorable**

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints du groupe XY, comprenant le bilan consolidé au 31 décembre N, ainsi que le compte de résultat consolidé, l'état des variations des capitaux propres consolidés, l'état des flux de trésorerie consolidés, et l'annexe du groupe pour l'exercice clos à cette date.

À notre avis, en raison de l'importance du problème soulevé dans le paragraphe « Fondement de l'opinion défavorable » de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints ne donnent pas une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre N, ni de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable.

#### **Fondement de l'opinion défavorable**

Ainsi qu'il est expliqué dans la note n°...de l'annexe, le groupe n'a pas consolidé les états financiers de la Filiale XY1 acquise au cours de l'exercice N du fait qu'elle n'a pas été en mesure d'établir ses états financiers individuels.

Selon le référentiel comptable applicable, cette filiale aurait dû être consolidée en raison du contrôle exclusif exercé par la société. Dans l'hypothèse où la filiale XY1 aurait été consolidée, de nombreux postes des états financiers consolidés ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences sur les états financiers consolidés de la non intégration de cette filiale dans le périmètre de consolidation n'ont pu être déterminées.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes Algériennes d'audit. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans le paragraphe « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon les mêmes règles.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

#### **Questions clés de l'audit**

Outre le problème décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion défavorable », nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune autre question clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

#### **Responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés**

[Conformément à la norme NAA 700].



**Responsabilité de l'auditeur**

[Conformément à la norme NAA 700].

**Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires**

[Conformément à la norme NAA 700].

Le responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature]

[Adresse]

[Date]

**Exemple 3 :** Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant plusieurs postes des états financiers.



## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Aux actionnaires de la société XYZ ou tout autre destinataire approprié]

### Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés pour effectuer l'audit des états financiers ci-joints de la société XYZ, comprenant le bilan au 31 décembre N, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que l'annexe et le résumé des méthodes comptables utilisées.

Nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers ci-joints.

En raison de l'importance des problèmes signalés dans le paragraphe « **Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion** » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

### Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés auditeurs de la société après le 31 décembre N et nous n'avons donc pu observer le dénombrement des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Nous n'avons pas pu nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenues aux 31 décembre N lesquels sont inscrits à l'état de la situation financière pour des montants de z1 et z2 respectivement.

Par ailleurs, la mise en place par la société d'un nouveau système informatisé pour le suivi des créances en septembre N, a engendré de nombreuses erreurs dans ce poste. À la date de notre rapport, la direction était toujours en train de régler les différents problèmes de paramétrage du système pour corriger les erreurs.

Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les créances affichées au bilan à la clôture de l'exercice pour un montant total de x DA.

Par conséquent, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne les stocks et les créances comptabilisés ou non comptabilisés, ainsi que les éléments constituant le compte du résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

### Responsabilité de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément à la loi, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

### Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers conformément aux normes algériennes d'audit. Cependant, en raison du point décrit dans le paragraphe « **Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion** » du présent rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

**Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]



[Signature]

[Date du rapport]

**Exemple 4** : Rapport de l'auditeur comportant une **opinion avec réserve** en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

*Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]*

### Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société XY et de ses filiales, qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20xx, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section « **Fondement de l'opinion avec réserve** » du présent rapport, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20xx, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Système Comptable Financier (SCF).

### Fondement de l'opinion avec réserve

La participation du groupe dans la société XYZ, une société associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour xxx dans l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20xx, et la quote-part de xxx d'XY dans le résultat net de XYZ est comprise dans le résultat d'XY pour l'exercice clos à cette date.

Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation d'XY dans XYZ au 31 décembre 20xx ni de la quote-part d'XY dans le résultat net de XYZ pour l'exercice,

L'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs de XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes Algérienne d'audit (NAA).

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « **Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés** » du présent rapport.

Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés et nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.





### Informations autres que les états financiers

Décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.

### Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée pris dans leur ensemble.

Aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

Outre le problème décrit dans le paragraphe « **Fondement de l'opinion avec réserve** », nous avons déterminé que les questions signalées ci-dessous constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

### Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés

Conformément à la norme NAA 700

### Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

Conformément à la norme NAA 700

### Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

Conformément à la norme NAA 700

Le responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit],

MINISTERE DES FINANCES  
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE



***Norme Algérienne d'Audit 706***

***« Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant »***

## SOMMAIRE

<b>I – INTRODUCTION</b>	<b>page</b>
Champ d'application.....	1
Date d'entrée en vigueur.....	1
<b>II OBJECTIFS</b> .....	1
<b>III DILIGENCES REQUISES</b>	
<b>III-1</b> Paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur.....	1
<b>III-2</b> Paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur .....	3
<b>III-3</b> Communication avec les responsables de la gouvernance.....	4

## Norme Algérienne d'Audit 706

### «Paragraphe d'observation relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant »

#### I. Introduction

##### Champ d'application :

1. Cette norme traite des communications additionnelles dans le rapport de l'auditeur lorsque celui-ci considère nécessaire :

(a) d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou plusieurs points importants présentés dans les états financiers et qui sont essentiels pour la compréhension des états financiers ; ou

(b) d'attirer l'attention des utilisateurs sur tout point autre que ceux présentés dans les états financiers et qui sont pertinents pour une compréhension par les utilisateurs de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

##### 2. Date d'entrée en vigueur

La présente norme entrera en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2026. une application anticipée est recommandée.

#### II. Objectif

3. L'objectif de l'auditeur, ayant formé son opinion sur les états financiers, est d'apprécier selon son propre jugement s'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs au moyen d'une communication additionnelle claire dans son rapport d'audit, sur :

(a) un point qui, bien que présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ; ou

(b) le cas échéant, tout autre point, qui est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

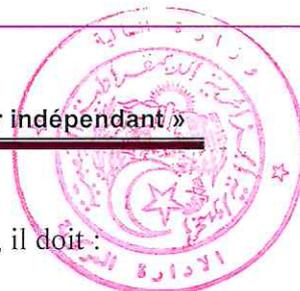
#### III. Diligences requises

##### III.1 Paragraphes d'observation dans le rapport de l'auditeur

4. Si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour la compréhension des états financiers, l'auditeur doit inclure dans son rapport un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que le point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers.

## Norme Algérienne d'Audit 706

### «Paragraphe d'observation relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant»



4. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation, il doit :

- l'inclure immédiatement après le paragraphe d'opinion et l'intituler « Paragraphe d'observations » ;
- mentionner dans le paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les états financiers décrivant pleinement le point en question.
- préciser que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observation.

### Circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire

Certaines situations où l'auditeur est tenu d'ajouter un paragraphe d'observations à son rapport, notamment les suivantes :

- le référentiel prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit ;
- l'auditeur veut avertir les lecteurs que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier ;
- l'auditeur prend connaissance de certains faits après la date de son rapport (événements postérieurs à la clôture) et délivre un nouveau rapport ou un rapport modifié conformément au référentiel applicable.

### Inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur

L'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur n'a pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur. Un tel paragraphe ne saurait par ailleurs se substituer :

- a) à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme NAA 705, lorsque les circonstances de la mission d'audit l'exigent ;
- b) aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel applicable ou qui sont autrement nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ;
- c) aux informations communiquées conformément à la norme NAA 570, lorsqu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

## Norme Algérienne d'Audit 706

«Paragraphe d'observation relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant»



### Exemple :

#### « Paragraphe Observations »

Nous attirons l'attention sur la note X, n° ..., figurant dans l'Annexe arrêtée au 31.12.N, qui décrit :

Les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la société.

Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

D'autres exemples peuvent concerner des notes relatives à une incertitude concernant l'issue future d'une action en justice exceptionnellement grave ; ou une catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence significative sur la situation financière de l'entité.

### III-2 Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

5. Si l'auditeur considère nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur, ou de son rapport d'audit, et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'audit sous l'intitulé « **Autre(s) point(s)** ». Il doit inclure ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et, le cas échéant, après le paragraphe d'observation ou à un autre endroit dans son rapport d'audit s'il concerne la partie de son rapport relative aux autres obligations de communication.

#### *Circonstances dans lesquelles un paragraphe sur d'autres points peut être nécessaire*

Certaines situations où l'auditeur est tenu d'ajouter un paragraphe sur d'autres points à son rapport notamment, les suivantes :

- Pertinence pour la compréhension de l'audit par les utilisateurs ;
- Pertinence pour la compréhension des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci par les utilisateurs ;
- Emission d'un rapport sur un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel ;
- Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur.



## Norme Algérienne d'Audit 706

### «Paragraphe d'observation relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant»

#### Exemple :

#### « Autre point »

La société a connu une reconfiguration de son Conseil d'Administration au cours de l'exercice N, conformément à la résolution n° ... de son Assemblée Générale tenue en date du ...

Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

### III-3 Communication avec les responsables de la gouvernance

7. Si l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, il doit en faire part aux responsables de la gouvernance d'entreprise et leur communiquer la formulation proposée.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

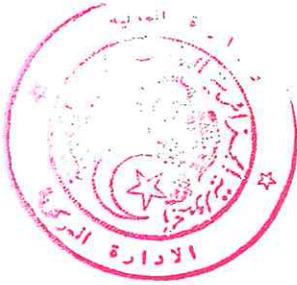
وزارة المالية

المجلس الوطني للمحاسبة

المقرر رقم **212** المؤرخ في **18 نوفمبر 2024** المتضمن  
المعايير الجزائرية للتدقيق

- المعيار الجزائري للتدقيق **701**: "الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق **705**: " التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل "؛
- المعيار الجزائري للتدقيق **706**: " فقرات الملاحظة و الفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل " .

وزارة المالية  
المجلس الوطني للمحاسبة



**المعيار الجزائري للتدقيق 701**

"الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل"



## الفهرس

الصفحة

### I. المقدمة

- 1-1- مجال تطبيق المعيار.....1
- 2-1- الأهداف .....1
- 3-1- تاريخ السريان .....1

### II. الواجبات المطلوبة

- 1-2- تحديد المسائل الجوهرية للتدقيق .....2
- 2-2- الإبلاغ بالمسائل الجوهرية للتدقيق .....2
- 3-2- مسائل جوهرية للتدقيق .....3
- 4-2- التوثيق.....4

- III. الملحق : أمثلة عن المسائل الجوهرية للتدقيق التي يمكن أن يصادفها المدقق .....5



## 1. المقدمة

### 1-1- مجال تطبيق هذا المعيار

1. يعالج المعيار الحالي المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق فيما يخص الإبلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره.

يتناول هذا المعيار :

- الحكم الصادر عن المدقق بشأن المسائل الواجب الإبلاغ بها في تقريره؛
  - شكل و محتوى هذا الإبلاغ.
2. المسائل الجوهرية هي تلك التي تكتسي أهمية بالغة عند تدقيق الكشوف المالية للفترة المعتبرة حسب الحكم المهني للمدقق.
3. يمكن أن يساعد الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق المستعملين في فهم الكيان وتلك الجوانب من الكشوف المالية المدققة التي يجب على الإدارة إتخاذ أحكام مهمة بشأنها.
4. إن إبلاغ المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق، قد يمكن أيضًا المستعملين من بعث حوار مع الإدارة و المسؤولين عن الحوكمة بخصوص المسائل المتصلة بالكيان أو الكشوف المالية المدققة أو التدقيق المنجز.
- يتم الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق، في سياق الرأي الذي شكله عن الكشوف المالية ككل.

يجب أن لا يؤدي الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق إلى :

أ. إستبدال المعلومات التي يتوجب على الإدارة تقديمها في الكشوف المالية حسب المرجع المحاسبي المطبق أو تلك التي تعد ضرورية حتى تعطي للكشوف المالية صورة مخلصه؛

ب. إستبدال تعبير المدقق للرأي المعدل عندما تتطلب ظروف مهمة تدقيق معينة ، وفقًا للمعيار م ج ت 705؛

ت. إستبدال الإلتزام بإعداد تقرير عدم اليقين طبقًا للمعيار م.ج.ت 570 عند وجود قدر معتبر من عدم اليقين حالة في ما يتعلق بالأحداث أو الأوضاع التي من المحتمل أن تثير شكوك كبيرة حول قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال؛

ج. تشكيل رأي منفصل بشأن المسائل الفردية.

5. ينطبق هذا المعيار على تدقيق الكشوفات المالية ذات الإستعمال العام للكيانات المدرجة ، و كذا عندما يختار المدقق الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقريره.

6. ينطبق هذا المعيار أيضًا عندما يطلب من المدقق بموجب النصوص التشريعية أو التنظيمية الإبلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره.

### 2-1- الأهداف

7. تتمثل أهداف المدقق في تحديد المسائل الجوهرية للتدقيق والإبلاغ عنها عن طريق وصفها في تقريره بعد تكوين رأيه حول الكشوف المالية .

### 3-1- التعريف

8. المسائل الجوهرية للتدقيق، هي تلك المسائل التي كانت لها أهمية بالغة في تدقيق الكشوف المالية للفترة المعتبرة حسب الحكم المهني للمدقق.

يتم إختيار المسائل الجوهرية للتدقيق من بين تلك المبلّغة للمسؤولين عن الحوكمة.

### تاريخ السريان :

يطبق المعيار الحالي ابتداءً من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق



## II. الواجبات المطلوبة

### 1-2- تحديد المسائل الجوهرية للتدقيق

9. يجب على المدقق أن يحدّد من بين المسائل التي تم إبلاغها لمسؤولي الحوكمة، تلك التي تطلبت منه إهتمامًا كبيرًا، أثناء التدقيق.

و لأجل ذلك ، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار النقاط الآتية :

أ. الجوانب التي يعتبر أنها تشكل مخاطر أو إختلالات معتبرة أو تلك التي من خلالها قد حدّد مخاطرها وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 315.

ب. الأحكام الهامة التي إتخذها المدقق فيما يخص الجوانب المرتبطة بالكشوف المالية التي بموجبها يتعين على الإدارة إتخاذ أحكام هامة بشأنها ، مثل التقديرات المحاسبية المحددة التي تم تحديدها على أنها تمثل قدر عال من عدم اليقين في التقدير؛ راجع المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 260"الاتصالات مع المسؤولين عن الحوكمة" و المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 540 ( تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات المقدمة المتعلقة به).

ت. التأثير الواقع على التدقيق بسبب الأحداث أو العمليات الهامة التي حدثت خلال الفترة المعتبرة.

10. يجب على المدقق أن يحدد من بين المسائل المحددة وفقاً للفقرة 9 المذكورة أعلاه، المسائل التي كانت الأكثر أهمية في تدقيق الكشوفات المالية للفترة المعتبرة والتي تشكل بالتالي المسائل الجوهرية للتدقيق .

### 2-2- الإبلاغ : بالمسائل الجوهرية للتدقيق

11. يجب على المدقق أن يصف كل مسألة جوهرية للتدقيق في فقرة منفصلة عن العنوان الفرعي مناسب في الفقرة المخصصة " المسائل الجوهرية للتدقيق"، باستثناء الحالات المنصوص عليها في الفقرتين 14 و 15. يجب أن يتضمن العبارة الافتتاحية لتقرير المدقق على الصيغة التالية:

- أ. المسائل الجوهرية للتدقيق هي تلك المسائل التي ،حسب حكمنا المهني كانت أكثر أهمية في تدقيق الكشوفات المالية (لفترة المعتبرة) ؛
- ب. هذه المسائل قد تم تناولها في سياق تدقيقنا للكشوفات المالية ككل و أيضا لغرض تكوين رأينا حول تلك الكشوف و لا نبدي رأيا منفصلا حول تلك المسائل.

منع إحلال إبلاغ المسائل الجوهرية للتدقيق محل الرأي المعدل أو احلال محله

12. يجب على المدقق أن لا يتلغ في القسم المخصص في تقريره " المسائل الجوهرية للتدقيق"، مسألة يكون فيها مطالبا بتعديل رأيه وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م .ج.ت 705 كنتيجة لتلك المسألة .

وصف كل مسألة من المسائل الجوهرية للتدقيق

13. يجب أن يتضمن وصف كل مسألة من المسائل الجوهرية للتدقيق المقدمة في القسم "المسائل الجوهرية للتدقيق"، إشارة إلى المعلومة المقدمة أو تلك المعلومات ذات الصلة المقدمة إن وجدت، في الكشوف المالية ويجب أن يعكس ما يلي :

- أ. الأسباب التي تجعل المسألة تعتبر واحدة من اهم مسائل التدقيق و بالتالي تشكل في هذه الحالة مسألة جوهرية للتدقيق؛
- ب. كيفية معالجة هذه المسألة في إطار التدقيق.



الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المدقق المسألة التي تعتبر بأنها مسألة جوهرية للتدقيق

14. يجب على المدقق أن يصف كل مسألة من المسائل الهامة للتدقيق في تقريره ، ما لم :

أ. تمنع النصوص القانونية و التنظيمية النشر؛

ب. يحدّد المدقق في الحالات النادرة للغاية انه لا ينبغي عليه القيام بإبلاغ مسألة ما في تقريره لأنه من المتوقع بشكل معقول أن العواقب الضارة لإبلاغ هذه المسألة تفوق المصلحة العامة.  
ومع ذلك ، لا ينطبق هذا الحكم إذا كان الكيان قد قام سابقاً بإبلاغ المعلومات الى العامة حول هذه المسألة.

العلاقة بين وصف المسائل الجوهرية للتدقيق والعناصر الأخرى التي يتطلب إدراجها في تقرير المدقق

15. تشكل المسألة التي تؤدي الى تأسيس رأي معدّل طبقاً للمعيار الجزائري للتدقيق 705، أو قدر معتبر من عدم اليقين المرتبط بالأحداث أو الأوضاع التي من المحتمل أن تثير شكوك كبيرة حول قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال وفقاً للمعيار الجزائري للتدقيق م ج ت 570، بحكم طبيعتها من المسائل الجوهرية للتدقيق .

ومع ذلك ، في مثل هذه الظروف، لا ينبغي إدراج هذه المسائل في قسم المسائل الجوهرية في تقرير المدقق، ولا تطبق متطلبات الفقرتين 13 و 14.

و بدلاً من ذلك ، يجب على المدقق:

أ) إعداد تقرير حول هذا النوع من المسائل طبقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق المعمول بها؛

ب) إدراج في قسم "المسائل الجوهرية للتدقيق" إشارة إلى:

- قسم "تأسيس الرأي بتحفظ" أو "تأسيس الرأي بالرفض"؛
- قسم "عدم اليقين المعتبر حول قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال"؛ أو
- القسمين المذكورين معاً، في أن واحد.

توضح الأمثلة الواردة في الملحق التابع للمعيار الجزائري للتدقيق 705 كيف يجب أن يُكيّف قسم "المسائل الجوهرية للتدقيق"، عندما يعبر المدقق عن رأيه بتحفظ أو رأي بالرفض و كذا عند إدراج مسائل جوهرية أخرى للتدقيق في تقرير المدقق.

شكل و محتوى قسم "المسائل الجوهرية للتدقيق" في ظل ظروف أخرى

16. عندما يحدّد المدقق بناءً على الأحداث و ظروف الكيان و التدقيق، عدم وجود مسائل جوهرية للتدقيق الواجب الإبلاغ عنها ، أو أن المسائل الجوهرية للتدقيق هي تلك الموصوفة في الفقرة 15، يجب عليه أن يذكر هذا الحدث في قسم منفصل في تقريره تحت عنوان "المسائل الجوهرية للتدقيق".

يمكن إستخدام المثال الآتي عندما يحدد المدقق أنه لا يوجد أي مسألة جوهرية للتدقيق وجب الإبلاغ بها :

### 2-3- مسائل جوهرية للتدقيق

باستثناء المسألة الموصوفة في قسم "تأسيس الرأي بتحفظ" (أو "تأسيس الرأي بالرفض") أو قسم "عدم اليقين المعتبر حول قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال"

لم تكشف واجباتنا مسائل جوهرية أخرى للتدقيق الواجب الإبلاغ عنها في تقريرنا.

لقد حددنا، بناءً على الواجبات المؤدات، أنه لا توجد مسائل جوهرية أخرى وجب ذكرها في تقريرنا.

لم يسفر تنفيذ واجباتنا المهنية عن مسائل جوهرية أخرى للتدقيق يتعين الإبلاغ بها في تقريرنا.

التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

17. يجب على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بما يلي:

أ) المسائل التي يعتبرها مسائل جوهرية للتدقيق؛



ب) بناءً على أحداث و ظروف الكيان و التدقيق إن وجدت انه حدّد عدم وجود مسائل جوهرية للتدقيق الواجب الإبلاغ عنها في تقريره.

**4-2- التوثيق**

18. يجب على المدقق أن يدرج في توثيقه لأعمال التدقيق :

- أ) المسائل التي تطلبت منه إهتماماً كبيراً و المحددة وفقاً للفقرة 9، و أيضاً التفكير الذي من خلاله قد حدد ان كل واحد من هذه المسائل، قد تشكل أو لا مسألة جوهرية للتدقيق طبقاً للفقرة 10 ؛
- ب) إن وجد التفكير الذي من خلاله إستند المدقق إلى عدم وجود مسألة جوهرية للتدقيق واجب الإبلاغ عنها في تقريره أو أن المسائل الجوهرية للتدقيق فقط واجب الإبلاغ عنها هي تلك المشار إليها في الفقرة 15؛
- ت) إن وجد التفكير الذي قرر بموجبه المدقق عدم تبليغ في تقريره مسألة تعتبر كمسألة جوهرية للتدقيق.



### III. الملحق: أمثلة عن المسائل الجوهرية للتدقيق التي يمكن أن يصادفها المدقق

عملاً بأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 701 ، ننهى إلى علمكم المسائل الجوهرية للتدقيق المرتبطة بمخاطر الاختلالات المعترية ، التي كانت حسب حكمنا المهني هي الأكثر أهمية في تدقيق حسابات السنة المالية المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 20...، و أيضاً الإيجابيات التي قدمناها لهذه المخاطر.

#### المسائل الجوهرية للتدقيق

المسائل الجوهرية للتدقيق هي تلك حسب حكمنا المهني كانت أكثر أهمية في تدقيق الكشوف المالية للفترة المعترية

هذه المسائل تمت معالجتها في إطار تدقيقنا للكشوفات المالية في مجملها و من أجل تكوين رأينا حولها .و لا نعبر برأي منفصل عن هذه المسائل. علاوةً على الإشكال الموصوف في قسم " تأسيس الرأي مع التحفظ" لقد حددنا أن المسائل الموضحة أدناه ، تشكل المسائل الجوهرية للتدقيق واجب الإبلاغ عنها في التقرير:

#### 1. تقييم و تقييد الحسومات

##### (أ) المعاينة

يوجد عدد كبير من عقود الشراء الموقعة مع الموردين تتضمن خصومات تجارية على أساس الكميات المشتراة او على شروط تعاقدية أخرى مثل الوصول الى الحد الأقصى أو زيادة حجم المشتريات.

تقيم الخصومات على أساس الاحكام التعاقدية وتسجل محاسيبا كتخفيض في كلفة البيع.

بالنظر للعدد الهام للعقود و خصوصية كل عقد، تقييم و محاسبة الحسومات تعد حسب رأينا مسألة جوهرية للتدقيق.

##### (ب) الإيجابيات المقدمة في خلال تدقيقنا

لقد قمنا بإجراء يلي:

- العلم بطرق الرقابة الموضوعية من طرف المؤسسة وأيضاً آلية تقييم ومحاسبة الحسومات؛
- تقدير تصميمها و تقديرها؛
- إختبار أن هذه الرقابة قد تمت بشكل صحيح على أساس عينة من العقود؛
- مقارنة المعطيات المستعملة في حسابات الحسومات مع الشروط التجارية المتعاقد عليها.

#### 2. تقييم المؤنات و الخصوم البديهية للمخاطر الضريبية

##### (أ) المعاينة

الشركة معرضة لمخاطر جباية التي تتعلق على وجه الخصوص بالرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

في الواقع ، تقدير الخطر المرتبط بكل نزاع جباية و المنجز من طرف قسم الجباية في الشركة لم يراجع بصفة منتظمة من طرف مكتب الاستشارة الخارجي المتعاقد معه لتمكينهم من تقييم ضرورة التسجيل المحاسبي للمؤنة من عدمه ، و إن كان الأمر كذلك تحديد المبلغ.

لهذا، إعتبرنا هذه المخاطر الجباية، سواءً من حيث تقييم المؤنات أو المعلومات المقدمة في الملحق ،كمسألة جوهرية في تدقيقنا، وهذا ، بسبب المبلغ المعتر و عدد المخاطر الجباية و تعقيدات التشريع الجباية المطبق.

ب) الاجابات المقدمة في خلال تدقيتنا

لقد قمنا بإجراء يلي:

- العلم بالإجراءات الموضوعة داخل الشركة من أجل تحديد المخاطر الجبائية ؛
- من أجل تقييم ما إذا كانت المؤونات على المخاطر الجبائية قد تم تقديرها بشكل صحيح باعتماد مختصينا الجبائيين ، لقد قمنا بالإجراءات الآتية :
- ✓ القيام بمقابلات مع قسم الجبائية من أجل تقدير الوضعية الحالية للمخاطر المحددة، التحقيقات التي أجريت و التقويمات المبلغة من طرف السلطات الجبائية و تتبع آخر تطورات النزاعات الجارية؛
- ✓ تحليل آراء المستشارين الخارجيين في إطار النزاع الجاري و المعلومات بخصوص الاجراءات الجارية و تبعاتها المالية المحتملة التي أرسلها إلينا هؤلاء المستشارون الخارجيون استجابةً لطلباتنا للتأكيد؛
- ✓ القيام بإجراء مراجعة التقديرات و الوضعيات المعتمدة من طرف الادارة من أجل إحتساب المؤونات المسجلة محاسبيا؛
- ✓ تقدير الطابع المناسب للمعلومات الواردة في الملحق.



وزارة المالية  
المجلس الوطني للمحاسبة

## المعيار الجزائري للتدقيق 705

"التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل"

# الفهرس

## I. المقدمة

- 1-1 مجال التطبيق.....1
- 2-1 أنواع الآراء المعدلة.....1
- 3-1 تاريخ السريان.....1

## II- الأهداف.....2

### III- الواجبات المطلوبة

- 1-3 الحالة التي تتطلب الرأي المعدل.....2
- 2-3 تحديد نوع الرأي المعدل.....2
- 3-3 شكل و محتوى تقرير المدقق المتضمن الرأي المعدل.....4
- IV. التواصل مع المسؤولين على الحوكمة.....7

### V. الملاحق

- أمثلة على تقارير المدقق المستقل تتضمن رأي معدّل الرأي.....7



## 1. المقدمة

### 1-1 مجال التطبيق

يعالج المعيار الحالي مسؤولية المدقق فيما يخص إصدار تقرير مناسب في الحالات التي عندما يبدي رأيه وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 700، يتوصل إلى أن تعديل الرأي ضروري في تقريره للكشوف المالية.

يعالج هذا المعيار أيضا كيفية صياغة شكل ومحتوى تقرير المدقق في حالة أين يعبر على الرأي المعدل.

في جميع الحالات، الالتزامات فيما يخص التقارير وفقا للمعيار 700 تطبق ولا تتكرر في هذا المعيار ما لم تتناول متطلبات هذا المعيار على وجه التحديد أو تعديله.

### 1-2 أنواع الآراء المعدلة

لم تتعارض مع الأحكام القانونية أو التنظيمية سارية المفعول، يمكن للمدقق أن يعبر على ثلاثة أنواع من الرأي المعدل:

-الرأي مع التحفظ،

-الرأي بالرفض، و

-استحالة إبداء الرأي.

### يعتمد اختيار الرأي المعدل على:

\* طبيعة المشكل الذي يؤدي إلي رأي معدل، وهي: الكشوف المالية التي تحتوي على الاختلالات معتبرة أو يمكن أن تتضمن هذه الاختلالات المعتبرة كما هو الحال عند استحالة حصول المدقق على العناصر المقنعة كافية وملائمة.

\* حكم المدقق فيما يتعلق طابع تعميم انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للمشكلة في الكشوف المالية التأثيرات ذات الطابع المعمم في الكشوف المالية هي تلك حسب حكم المدقق:

\* لا تقتصر على عناصر أو حسابات أو فقرات محددة في الكشوف المالية

\* وإذا كانت تقتصر بعناصر أو حسابات أو فقرات محددة فهي يمكن ان تمثل جزء مهم في الكشوف المالية  
\* تعتبر المعلومات المقدمة أساسية في فهم مستعمل الكشوف المالية.

### 1-3- تاريخ السريان

يطبق المعيار الحالي ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق



## II. الأهداف

- هدف المدقق هو التعبير بوضوح عن الرأي المعدل ومناسب حول الكشوف المالية:
- \* عندما يستنتج، على أساس العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها، أن الكشوف المالية ككل تحتوي على اختلالات معتبرة، أو
  - \* عندما لا يتمكن من الحصول على عناصر مقنعة ملائمة وكافية ليستنتج أن الكشوف المالية ككل لا تتضمن اختلالات معتبرة .
- قد يحدث اختلال معتبر في الكشوف المالية بالنظر إلى :

- الطابع المناسب من عدمه للطرق المحاسبية المعتمدة،
- تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة، أو
- الطابع المناسب ذو صلة بالمعلومات المقدمة في الكشوف المالية.

## III. الواجبات المطلوبة

### 1-3 الوضعية التي تتطلب رأي المعدل:

يجب على المدقق تعديل الرأي المعبر عنه في تقريره:

- عندما يستنتج، من خلال العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها، أن الكشوف المالية ككل تحتوي على اختلالات معتبرة مأخوذة بشكل فردي او جماعي،
- عندما يتعذر عليه الحصول على العناصر المقنعة كافية وملائمة لاستنتاج ان الكشوف المالية ككل خالية من الاختلالات المعتبرة.

### 2-3- تحديد نوع الرأي المعدل

#### الرأي مع التحفظ

يجب على المدقق إبداء الرأي مع التحفظ:

- عندما يستنتج، بعد الحصول على عناصر كافية وملائمة، أن الاختلالات، مأخوذة بشكل فردي أو جماعي، لها تأثير معتبر ولكن ليس لها طابع معمم في الكشوف المالية،
- عندما يكون غير قادر على الحصول على عناصر كافية وملائمة يبني عليه رأيه لكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة لأي اختلالات غير مكتشفة في الكشوف المالية يمكن ان تكون معتبرة ولكنها غير معمة في الكشوف المالية.



## الرأي بالرفض

يجب على المدقق إبداء رأي بالرفض عندما يستنتج، بعد الحصول على عناصر كافية وملائمة، أن الاختلالات، مأخوذة بشكل فردي أو جماعي، لديها في نفس الوقت تأثير معتبر وطابع معمم على الكشوف المالية.

## إستحالة إبداء الرأي

يجب على المدقق صياغة استحالة التعبير عن الرأي:

عندما يتعدّر عليه الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة تمكنه من تأسيس رأيه، و يستنتج أن التأثيرات المحتملة للاختلالات غير المكتشفة في الكشوف المالية يمكن أن تكون بطريقة متزامنة، معتبرة و معممة.

## ملخص أنواع الآراء المعدلة وتحديدها

يوضح الجدول أدناه كيف أن حكم المدقق على طبيعة المشكل الذي أدى إلى رأي معدل، وكذلك على الطابع المعمم من عدمه لتأثيره أو التأثير المحتمل على الكشوف المالية والذي يسمح بتحديد نوع الرأي المراد التعبير عنه:

طبيعة المشكل الذي يؤدي إلى تعديل الرأي	حكم المدقق على الطابع المعمم للتأثير أو التأثير المحتمل على الكشوف المالية	
	معتبر وغير معمم	معتبر ومعمم
الكشوف المالية التي تحتوي على اختلالات معتبرة	رأي مع تحفظ	رأي بالرفض
عدم القدرة على الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة	رأي مع تحفظ	استحالة إبداء الرأي

**نتيجة استحالة الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة بسبب القيود المفروضة على نطاق أعمال التدقيق من طرف الإدارة بعد قبول المدقق للمهمة.**

إذا اكتشف المدقق بعد قبول المهمة أن هناك قيودا على نطاق أعمال التدقيق الخاصة به قد فرضت عليه من قبل الإدارة و يتوقع أن يؤدي ذلك إلى إبداء رأيه مع التحفظ أو استحالة إبداء الرأي عن الكشوف المالية، يجب أن يطلب من الإدارة رفع هذه القيود.



إذا رفضت الإدارة رفع القيود المشار إليها أعلاه، يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا من ضمن إدارة الكيان، والنظر فيما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة.

إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة، فيجب عليه اختيار أحد القرارات التالية:

( أ ) يجب على المدقق إبداء رأيه بتحفظ إذا استنتج أن التأثيرات المحتملة للاختلالات غير المكتشفة على الكشوف المالية، يمكن أن تكون معتبرة ولكنها غير معممة، أو

( ب ) يجب على المدقق إذا استنتج أن التأثيرات المحتملة للاختلالات غير المكتشفة على الكشوف المالية يمكن أن تكون في نفس الوقت معتبرة و معممة، بحيث لا يكون الرأي بتحفظ ملائماً للتعبير عن خطورة الوضعية: \* إما الانسحاب من مهمة التدقيق (عندما يكون ذلك ممكناً علمياً ومسموح به بموجب القانون أو التنظيم المطبق)، في هذه الحالة، يعلم المسؤولين عن الحوكمة بأي مشكلة تم تحديدها أثناء التدقيق والذي قد يؤدي إلي رأي معدل.

\* إما التعبير عن استحالة إبداء الرأي حول الكشوف المالية، إذا كان الانسحاب من المهمة قبل إصدار تقرير التدقيق غير عملي أو غير ممكن.

### اعتبارات أخرى تتعلق بالتعبير عن الرأي بالرفض أو استحالة إبداء الرأي

على أساس نفس المرجع المحاسبي، إذا قدر المدقق أنه من الضروري إبداء الرأي بالرفض أو استحالة إبداء الرأي حول الكشوف المالية ككل، لا يجب عليه، من ناحية أخرى، إبداء رأي غير معدل في تقريره حول كشف مالي وحيد أو على عنصر أو أكثر، حسابات أو فقرات خاصة لكشف مالي.

### 3-3- شكل ومحتوى تقرير المدقق المتضمن رأي المعدل

#### تأسيس رأي المدقق

عندما يبدي المدقق رأياً معدلاً، من الضروري وصف المشكلة التي أدت إلى التعديل إذا كانت الكشوف المالية تتضمن اختلالات معتبرة ناتجة عن إغفال المعلومات المطلوبة، يجب على المدقق:

( أ ) مناقشة هذا الإغفال مع المسؤولين عن الحوكمة

( ب ) وصف في الفقرة ( تأسيس الرأي المعدل ) طبيعة المعلومة المغفلة، و

ج) الإشارة إلى المعلومات المغفلة، ما لم يكن ذلك ممنوعا بموجب القانون أو التنظيم إلى الحد الذي يكون فيه ذلك ممكنا عمليا ويمكنه من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة لهذه المعلومات

### فقرة الرأي

عندما يعبر المدقق عن الرأي المعدل، يجب أن تكون فقرة الرأي معنونة (رأي بالتحفظ)، (رأي بالرفض) أو (استحالة إبداء الرأي) حسب الحالة.

### ■ الرأي بالتحفظ

- عندما يبدي المدقق رأي بالتحفظ بسبب الاختلال المعتبر في الكشوف المالية يجب عليه أن يشير في فقرة الرأي بالتحفظ، في رأيه، للنقطة (النقاط)، الموضحة في الفقرة (أساس الرأي بالتحفظ)، بأن:

أ) تعرض الكشوف المالية بطريقة صحيحة، في جميع جوانبها المعتبرة (تعطي صورة صادقة) وفقا للمرجع المحاسبي المطبق عندما يكون هذا الإطار يعتمد على مبدأ العرض الصحيح، أو

ب) الكشوف المالية المرفقة قد تم إعدادها، في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا لمرجع المحاسبي المطبق، عند إعداد التقرير وفقا لمرجع يعتمد على وجوب الامتثال.

عندما ينتج الرأي المعدل عن استحالة الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة يجب على المدقق أن يذكر العبارة: "باستثناء التأثيرات المحتملة للمشكلة (أو المشاكل)..." من أجل التعبير عن الرأي المعدل.

### ■ الرأي بالرفض

عندما يبدي المدقق رأي بالرفض يجب أن يذكر في فقرة الرأي، حسب رأيه، نظرا لأهمية النقطة (النقاط) الموصوفة في فقرة سبب الرأي بالرفض:

- الكشوف المالية المرفقة، لا تقدم صورة صادقة لـ [...]. وفقا للمرجع المحاسبي المطبق عند إعداد التقرير وفقا لمرجع يعتمد على مبدأ صورة صادقة.

- الكشوف المالية المرفقة لم يتم إعدادها، في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا لمرجع المحاسبي المطبق، عند إعداد التقرير وفقا لمرجع يعتمد على وجوب الامتثال.

### ■ استحالة إبداء الرأي

عندما يعبر المدقق عن عدم قدرته على إبداء الرأي لأنه لم يتمكن من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة يجب عليه أن يذكر في فقرة الرأي:

\* أنه لا يبدي رأي حول الكشوف المالية المرفقة؛



\*يشير انه بسبب أهمية المشكل أو المشاكل الموصوفة في الفقرة ( أساس إستحالة إبداء الراي ) لم يتمكن من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة لتأسيس رأي حول تدقيق الكشوف المالية. تعديل التصريح المفروض وفقا للمعيارم.ج.ت 700 أن الكشوف المالية التي كانت موضوع التدقيق ( والتي تذكر أن الكشوف المالية قد تم تدقيقها ) ليبين أنه استلم مهمة إجراء تدقيق الكشوف المالية.

### وصف مسؤولية المدقق عندما يبدي رأي بتحفظ أو رأي برفض

عندما يبدي المدقق رأي بتحفظ أو رأي برفض يجب عليه تعديل وصف مسؤوليته ليوضح أنه يعتبر أن العناصر المقنعة التي تحصل عليها كافية ومناسبة لتأسيس رأيه المعدل بحيث يتضمن المصطلحات (بتحفظ) أو (بالرفض) حسب الحالة.

### وصف مسؤولية المدقق في تدقيق الكشوف المالية عند استحالة إبداء رايه حول الكشوف المالية

عندما يعبر المدقق عن استحالة إبداء الراي حول الكشوف المالية بسبب استحالة الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة، يجب عليه تعديل وصف مسؤوليات المدقق التي يفرضها المعيارم.ج.ت 700 بطريقة تشمل فقط العناصر التالية:

(أ) تصريح يوضح أن مسؤوليات المدقق تتمثل في انجاز تدقيق للكشوف لمالية للكيان وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية وإصدار تقرير التدقيق؛

(ب) تصريح يوضح، مع ذلك، بسبب المشكلة أو المشاكل الموصوفة في الفقرة ( أساس إستحالة إبداء الراي )، لم يتمكن من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة لتأسيس رأي التدقيق حول الكشوف المالية؛

(ج) تصريح فيما يخص الالتزام بقواعد الاستقلالية وقواعد أخلاقيات المدقق.

### عناصر يجب مراعاتها عندما يعبر المدقق عن استحالة إبداء الراي حول الكشوف المالية

عندما يبدي المدقق استحالة إبداء الراي حول الكشوف المالية، يجب ألا يتضمن تقريره فقرة مخصصة للمسائل الهامة للتدقيق، مع مراعاة التنظيم المعمول به.

### III. التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

عندما يعتزم المدقق إبداء رأي معدل في تقريره للتدقيق، يجب أن يبلع مع المسؤولين عن الحوكمة، بالظروف التي كانت مصدر التعديل المتوقع و صياغة الرأي المعدل.

### IV. الملاحق :

#### أمثلة على تقارير المدقق المستقل يتضمن رأي معدل

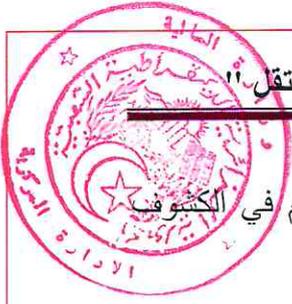
**المثال 1:** تقرير المدقق المتضمن رأي يتحفظ بسبب اختلال معتبر و لكن غير معمم في الكشف المالية ( في هذا المثال مع إمكانية التعبير بأرقام عن تأثير الاختلال)

**المثال 2:** تقرير المدقق المتضمن رأي بالرفض بسبب اختلال معتبر ولكن معمم في الكشف المالية المدمجة ( في هذا المثال مع الإستحالة العملية لتحديد التأثير)

**المثال 3:** تقرير المدقق المتضمن رأي استحالة إبداء الرأي بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالعديد من بنود الكشف المالية

**المثال 4:** تقرير المدقق المتضمن رأي يتحفظ حول عدم القدرة على الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بكيان شريك أجنبي

الأمثلة المقدمة أدناه، على سبيل التوضيح. في كل الحالات، يجب على المدققين الامتثال للتنظيم الخاص بكل مهمة.



**المثال 1:** تقرير المدقق المتضمن رأي بتحفظ بسبب اختلال معتبر و لكن غير معمم في الكشوف المالية ( في هذا المثال مع إمكانية تعبير بأرقام عن تأثير الاختلال)

### تقرير المدقق المستقل المرسل اليه المناسب

#### تقرير تدقيق الكشوف المالية:

لقد قمنا بتدقيق الكشوف المالية المرفقة للشركة س ، في 31 ديسمبر ن حساب النتائج ، جدول تغير الأموال الخاصة ، جدول تدفقات الخزينة ، ملحق السنة المالية المقفلة في هذا التاريخ . في رأينا ، باستثناء آثار المشكل الموصوف في الفقرة (أساس الراي بتحفظ) في هذا التقرير ، الكشوف المالية المرفقة ، في جميع جوانبها المعتبرة تعطي صورة صادقة للوضعية المالية للشركة في 31 ديسمبر سنة ن وكذلك أدائها المالي وتدفقات خزيتها للسنة المالية المقفلة بذلك التاريخ ، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

#### أساس الراي بتحفظ

تم التسجيل المحاسبي لمخزونات المؤسسة بمبلغ س دج . لم تقم الإدارة بتقييم المخزونات بأقل تكلفتها و قيمة إنجازها الصافية ، ولكنها قامت بتقييمها على أساس التكلفة فقط، مما يشكل استثناء بالنسبة للمرجع المحاسبي المطبق

تم التسجيل المحاسبي لمخزونات المؤسسة بمبلغ س دج ولم تقم الإدارة بتقييم المخزونات بسعر تكلفة او صافي القيمة الممكن تحقيقها ، أيهما اقل ولكنها تقيم بالتكلفة فقط ، مما يشكل خروج عن للمرجع المحاسبي المطبق

في الواقع ، لو قامت الإدارة بتقييم المخزونات بأقل تكلفتها و قيمة إنجازها الصافية ، لكان التسجيل المحاسبي لتدني القيمة ضروريا لإرجاع المخزونات إلي قيمة إنجازها الصافية . نتيجة لذلك لارتفعت تكلفة المبيعات بمقدار ع دج لانخفضت الضرائب على النتيجة و النتيجة الصافية والأموال الخاصة على التوالي بقيمة س (دج) ، ع (دج) ، ص (دج)

لقد أجرينا تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية. فان مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير موصوفة في الفقرة ( مسؤوليات المدقق عن تدقيق الكشوف المالية ) لهذا التقرير.

نحن مستقلون عن المؤسسة وفقا لقواعد أخلاقيات المهنة التي تنطبق على الكشوف المالية وقد وفينا بالمسؤوليات الأخلاقية المهنية الأخرى الملقاة على عاتقنا وفقا لنفس القواعد

و لهذا، نقدر أن العناصر المقنعة التي تحصلنا عليها كافية وملائمة لتأسيس رأينا بتحفظ.



### المسائل الجوهرية للتدقيق

المسائل الهامة للتدقيق هي تلك المسائل التي وفقا لحكمنا المهني كانت الأكثر أهمية في تدقيق الكشوف المالية للفترة المعتبرة.

لقد تم تناول هذه المسائل في سياق تدقيقنا للكشوف المالية ككل ولأغراض تشكيل رأينا بشأنها، ولا نبدي رأيا منفصلا حول هذه المسائل. بالإضافة الى المشكل الموصوف في الفقرة "تأسيس الراي بتحفظ"، حددنا أن المسائل الموصوفة أدناه تشكل المسائل الهامة للتدقيق التي سيتم الإبلاغ عنها في التقرير.

**مسؤوليات الإدارة و مسؤولي عن الحكومة تجاه الكشوف المالية**  
وفقا للمعيار 700

**مسؤوليات المدقق عن تدقيق الكشوف المالية**  
وفقا للمعيار 700

**التقرير المتعلق بالالتزامات القانونية والتنظيمية الأخرى**  
وفقا للمعيار م.ج.ت 700

المسؤول عن مهمة التدقيق التي بموجبها تم اصدار هذا التقرير للمدقق المستقل  
( الاسم )  
( التوقيع )  
( العنوان )  
( التاريخ )



**المثال 2:** تقرير المدقق المتضمن رأي بالرفض بسبب اختلال معتبر ولكن معمم في الكشوف المالية المدمجة ( في هذا المثال مع الإستحالة العملية لتحديد التأثير)

تقرير المدقق المستقل  
( لمساهمي المؤسسة س ع أو المرسل اليه المناسب )

### تقرير التدقيق على الكشوف المالية الموحدة

لقد قمنا بتدقيق الكشوف المرفقة للمجموعة س ع بما في ذلك الميزانية الموحدة 31 نوفمبر ن، بالإضافة الي بيان حساب النتيجة الموحدة، وكشف تغير رؤوس الأموال الخاصة الموحدة وكشف التدفقات النقدية الموحدة، وملحق المجموعة لسنة المنتهية في هذا التاريخ.

في رأينا، نظرا لأهمية المشكلة التي أثيرت في الفقرة ( أساس الرأي بالرفض)، فان الكشوف المالية المرفقة لا تعطي صورة صادقة عن الوضع المالي للمجمع للمجموعة في 31 ديسمبر ن، أو لأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة لسنة المالية المنتهية في هذا التاريخ وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به.

### أساس الرأي بالرفض

كما هو موضح في النقطة ن من الملحق، لم تقم المجموعة بتوحيد الكشوف المالية للشركة التابعة س ع 1 التي تم الحصول عليها خلال العام ن وسبب أنها لم تكن قادرة على إعداد كشوف مالية فردية.

وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به ، كان من المفترض أن يتم توحيد هذه المؤسسة التابعة بسبب السيطرة الحصرية التي تمارسها في حالة توحيد المؤسس س ع 1، فان العديد من البنود الواردة في الكشوف المالية الموحدة المرفقة قد تتأثر بشكل كبير على الكشوف المالية لعدم اندماج هذه المؤسسة التابعة في التوحيد الأول لا يمكن تحديده.

لقد أجرينا تدقيقنا وفق للمعايير التدقيق الجزائرية ومسؤولياتنا بموجب هذه المعايير موضحة بشكل كامل في الفقرة ( مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق الكشوف المالية الموحدة ) من هذا التقرير. نحن مستقلون عن المجموعة وفقا للقواعد الأخلاقية التي تنطبق على تدقيق الكشوف المالية وقد اطلعنا بالمسؤوليات الأخلاقية الأخرى الملقاة على عاتقنا وفقا لنفس القواعد نعتقد أن العناصر التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة لدعم رأينا الايجابي

### المسائل الجوهرية للتدقيق

بخلاف الأمور الموضحة في الفقرة ( أساس الرأي الايجابي ) ، فقد قررنا انه لا توجد مسائل جوهرية للتدقيق يتم الإبلاغ عنها في تقريرنا



مسؤولية الإدارة عن الكشوف المالية الموحدة  
وفقا للمعيار م. ج.ت 700

مسؤولية المدقق

وفقا للمعيار م. ج.ت 700

تقرير عن الالتزامات القانونية والتنظيمية الأخرى  
تقرير حسب المعيار م. ج.ت 700

المسؤول عن مهمة التدقيق التي بموجبها تم اصدار هذا التقرير للمدقق المستقل

( الاسم )

( التوقيع )

( العنوان )

( التاريخ )

**المثال 3:** تقرير مدقق الحسابات يتضمن إخلاء المسؤولية عن الرأي بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على عناصر كافية وملائمة فيما يتعلق بالعديد من بنود الكشوف المالية

### تقرير المدقق المستقل لمساهمي المؤسسة س ع ص أو المرسل اليه المناسب

#### استحالة إبداء الرأي

لقد تم تعييننا لتدقيق الكشوف المالية المرفقة للمؤسسة س ع ص في الميزانية في 31 ديسمبر ن ، بالإضافة إلي حساب النتيجة كشف تغير في رؤوس الأموال الخاصة وبيان التدفقات النقدية لسنة المالية المنتهية في هذا التاريخ ،بالإضافة إلي الملاحق.

نحن لا نبدي أي رأي على الكشوف المالية المرفقة نظرا للأهمية النسبية للأمور المحددة في فقرة (أساس إخلاء المسؤولية) في تقريرنا ، لم نتمكن من الحصول على عناصر تدقيق كافية وملائمة لتوفير أساس رأي تدقيق على هذه الكشوف المالية

#### استحالة إخلاء المسؤولية عن الرأي

خلال مداخلتنا ،تم إعطاؤنا ملاحظة أن عددًا كبيرًا من المحفوظات التي تشمل على أدلة وثائقية للعمليات التي تم نسخها في المحاسبة ( قائمة العناصر المعنية ) قد أُلغيت قبل تدخلنا

لذلك لم نتمكن من تأكيد والتحقق بوسائل أخرى من أن العمليات المذكورة لها ما يبررها

#### مسؤولية الإدارة عن الكشوف المالية

مسؤولية الإدارة عن إعداد الكشوف المالية وعرضها بصدق وفقا للقانون، وكذلك الرقابة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية التي تحتوي على اختلالات معتبرة سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو ناتج عن الأخطاء

#### مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي حول هذه الكشوف المالية وفقا للمعيار التدقيق الجزائري ، كما هو موضح في في فقرة ( أساس إخلاء المسؤولية عن الرأي ) من هذا التقرير ، فلم نتمكن من الحصول على عناصر تدقيق كافية و ملائمة لتوفير أساس لرأي التدقيق.

نحن مستقلون عن المؤسسة وفقا للقواعد الأخلاقية التي تنطبق على التدقيق الكشوف المالية ولقد اطلعنا بالمسؤوليات الأخلاقية الأخرى الملقاة على عاتقنا وفقا لتلك القواعد.

#### تقرير عن الالتزامات واللوائح الأخرى

سيختلف شكل ومحتوى هذا الجزء من تقرير التدقيق اعتمادا على طبيعة الالتزامات الأخرى المحددة للتدقيق)

( التوقيع )

( تاريخ التقرير )



**المثال 4:** تقرير مدقق الحسابات يتضمن برؤيا متحفظ حول عدم القدرة على الحصول على عناصر تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بكيان أجنبي المشارك

### تقرير المدقق المستقل لمساهمي المؤسسة ا ب ج (المرسل اليه المناسب الأخر)

لقد قمنا بتدقيق الكشوف المالية الموحدة للمؤسسات س ع ص التابعة لها والتي تشمل كشف المركز المالي في 31 ديسمبر ن ، الكشف الموحد للتغيرات في رأس أموال الخاصة وكشف التدفقات النقدية الموحدة للسنة المالية المنتهية في هذا التاريخ بالإضافة إلي الملحق.

في رأينا باستثناء الآثار المحتملة للمشكلة في قسم ( أساس الرأي بتحفظ ) من هذا التقرير ، فإن الكشوف المالية الموحدة تقدم من جميع جوانبها المادية صورة صادقة للوضع المالي الموحدة في 31 ديسمبر ن بالإضافة إلي أدائها المالي و تدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للإطار المحاسبي المطبق

### أساس الرأي بتحفظ

يتم تسجيل حصة المجموعة في المؤسسة س ع ص وهي مؤسسة أجنبية تم الحصول عليها خلال السنة ومحاسبتها استخدام طريقة حقوق الملكية س في كشف المركز المالي المجمع في 31 ديسمبر ن وتم إدراج حصة س ع ص في صافي النتيجة س ع ص في النتيجة س ص للسنة المنتهية في هذا التاريخ

يتعلق بالقيمة المحاسبية لمساهمة س ص في س ص ع في 31 ديسمبر ن أو س ص من صافي الدخل لوصول المعلومات إلي مدقق حسابات س ع ص الذين تم رفضهم لم نتمكن من تحديد ما إذا كان يجب أن تخضع المبالغ المعنية للتعديلات

لقد أجرينا تدقيقنا وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق(م. ج ب ت ) إن مسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بالتفصيل في قسم (مسؤوليات المدقق عن تدقيق الكشوف المالية الموحدة ) من هذا التقرير

نحن مسؤولون عن المجموعة وفقا لمتطلبات قواعد السلوك المهني المطبقة على تدقيق الكشوف المالية الموحدة وقد اطلعنا بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقا لتلك المتطلبات

نعتمد أن عناصر التدقيق التي تحصلنا عليها كافية وملائمة لتوفير أساس مؤهل لإبداء رأينا

### المسائل الجوهرية للتدقيق

في تقديرنا المهني المسائل الجوهرية للتدقيق هي تلك التي كانت أكثر أهمية في تدقيق الكشوف المالية الموحدة للفترة الحالية ككل.

لغرض إبداء رأينا فإننا لا نبدي رأيا منفصلا في هذه الأمور



بصرف النظر عن الأمر الموضح في فقرة ( أساس الراي بتحفظ ) , فقد قررنا أن الأمور المذكورة أعلاه هي المسائل الجوهرية للتدقيق التي يجب الإبلاغ عنها في تقريرنا

**مسؤوليات الإدارة عن الكشوف المالية الموحدة**

للقيام به وفقا للمعيار م.ج.ت 700

مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق الكشوف المالية .

للقيام به وفقا للمعيار م.ج.ت 700

**تقرير عن الالتزامات القانونية والتنظيمية الأخرى**

للقيام به وفقا للمعيار م.ج.ت 700

المسؤول عن مهمة التدقيق التي صدر في نهاية تقرير مدقق الحسابات المستقل  
( الاسم )

( التوقيع نيابة عن مؤسسة التدقيق )



وزارة المالية  
المجلس الوطني للمحاسبة

## المعيار الجزائري للتدقيق 706

"فقرات الملاحظة و الفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل"

# الفهرس

الصفحة

## I. المقدمة

1-1- مجال تطبيق المعيار.....1

1-2- تاريخ السريان.....1

II. الهدف .....1

## III. الواجبات المطلوبة

3-1- فقرات الملاحظة في تقرير المدقق.....1

3-2- فقرات حول نقاط أخرى في تقرير المدقق.....2

3-3- الاتصالات مع مسؤولي الحوكمة.....3

# المعيار الجزائري للتدقيق 706 فقرات الملاحظة و الفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل"



## I. المقدمة

### 1-1- مجال التطبيق

يعالج المعيار الحالي الابلاغات الإضافية في تقرير المدقق، عندما يعتبر ما يلي ضرورياً:

- 1- لفت انتباه المستعملين الى نقطة أو نقاط هامة المعروضة في الكشوف المالية و التي تعتبر أساسية لفهم الكشوف المالية، أو

- 2- لفت انتباه المستعملين لكل في نقطة أخرى غير تلك المعروضة في الكشوف المالية التي تعتبر مناسبة ذات الصلة للفهم من طرف المستعملين للتدقيق و مسؤوليات المدقق و تقريره للتدقيق.

### 1-2- تاريخ السريان

يطبق المعيار الحالي ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

## II. الهدف

هدف المدقق الذي أسس رأيه حول الكشوف المالية هو تقدير حسب حكمه المهني الخاص، إن كان من الضروري لفت انتباه المستعملين بوسيلة تواصل إضافية واضح في تقريره للتدقيق، عن:

- أ) النقطة التي، رغم أنها عرضت، وتم الإشارة إليها بطريقة ملائمة في الكشوف المالية، فإنها ذات الأهمية التي تجعل منها ضرورية أساسية لفهم الكشوف المالية من طرف مستعملي هذه الكشوف، أو
- ب) عند الاقتضاء، كل نقطة أخرى ذات الدلالة الصلة للفهم من طرف مستعملي التدقيق، لمسؤوليات المدقق و تقريره للتدقيق.

## III. الواجبات المطلوبة

### 3.1. فقرات الملاحظة في تقرير المدقق

3- إن أعتبر المدقق أنه من الضروري لفت انتباه المستعملين إلى نقطة معروضة أو مثارة إليها في الكشوف المالية، التي وفقاً لحكمه الخاص الشخصي فإنها بالأهمية التي تجعل منها ضرورية لفهم الكشوف المالية، فإنه يجب على المدقق أن يدرج في تقريره، فقرة ملاحظة شريطة انه قد يتحصل على عناصر مقنعة كافية و ملائمة على أن النقطة المعروضة أو المشار إليها في الكشوف المالية لا تحتوي اختلالات معتبرة.

فقرة كهذه يجب أن تحيل فقط الى المعلومات المعروضة أو المشار إليها في الكشوف المالية .

4- عندما يدرج المدقق في تقريره، فقرة ملاحظة يجب عليه:

- أن يدرجها فوراً أو تضمينها مباشرة مع فقرة الراي، و عنونها فقرة الملاحظات;
- الإشارة في الفقرة إلى مرجع واضح للنقطة التي يلفت الإنتباه إليها و موضعها في الكشوف المالية التي تصف بامتعاضة النقطة محل التساؤل ;

## المعيار الجزائري للتدقيق 706 فقرات الملاحظة و الفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل"



■ يحدد أن رأيه للتدقيق غير معدّل بالنسبة للنقطة التي تم لفت الإنتباه إليها في فقرة الملاحظة:

### الظروف التي تجعل من فقرة الملاحظات ضرورية

بعض الحالات أين يجب على المدقق إضافة فقرة الملاحظة في تقريره لاسيما الآتية:

- المرجع المنصوص بموجب النصوص التشريعية و التنظيمية قد يكون غير مقبول ما لم يكن أيضاً مقنناً;
- يريد المدقق تنبيه قارئ الكشوف المالية أنه قد تم إعدادها وفق مرجع خاص؛
- يكون المدقق على دراية ببعض الأحداث بعد تأريخ تقريره ( أحداث تقع بعد الإقفال) ويسلم تقرير جديد أو تقرير معدّل وفقاً للمرجع المطبق.

### إدراج فقرة الملاحظات في تقرير المدقق

إدراج فقرة الملاحظات في تقرير المدقق ليس لها تأثير على رأي المدقق. مثل تلك الفقرة لا يمكن أن تحل محل :

(أ) التعبير عن رأي معدّل وفقاً للمعيار الجزائري للتدقيق 705، عندما تتطلب ذلك ظروف التدقيق؛

(ب) المعلومات التي يجب على الإدارة تقديمها في الكشوف المالية وفقاً للمرجع المطبق أو تلك التي تعتبر من ناحية أخرى ضرورية حتى تقدم الكشوف المالية صورة صادقة ؛

(ت) المعلومات المبلغ بها وفقاً للمعيار الجزائري للتدقيق 570 إن وجد عدم يقين معتبر مرتبط بأحداث أو وضعيات التي من شأنها أن تلقي شك أو ريب مهم حول قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال .

**مثال :**

### فقرة الملاحظات

نلفت الإنتباه حول المذكرة رقم ... الظاهرة في الملحق المؤرخ في 31 ديسمبر ن، التي تصف:

مخلفات الحريق الذي طال هياكل الإنتاج في المؤسسة.

رأينا لم يتم تعديله تجاه هذه النقطة



## المعيار الجزائري للتدقيق 706 فقرات الملاحظة و الفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل

يمكن لأمثلة أخرى أن تتعلق بمذكرات تتضمن عدم يقين في دعوى قضائية استثنائية أو قوة القاهرة حدثت أو التي تستمر في إحداث تأثير معتبر حول الوضعية المالية للكيان .

### 3.2- فقرات حول نقاط أخرى في تقرير المدقق

إذا إعتبر المدقق أنه من الضروري الإبلاغ عن نقطة أخرى غير تلك المعروضة أو المشار إليها في الكشوف المالية التي وفقاً لحكمه ذات دلالة للفهم من طرف مستعملي التدقيق، لمسؤولية المدقق، أو تقريره للتدقيق ، وأن هذا غير محذور من التشريع أو التنظيم، يجب عليه أن يدرجه في فقرة من تقريره للتدقيق تحت عنوان: "نقاط أخرى" .

يتم إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي، وعند الاقتضاء بعد فقرة الملاحظة او في أي موضع آخر في تقريره للتدقيق إذا تعلق بالجزء من التقرير المتعلق بواجبات أخرى للإبلاغ .

### الظروف التي تعتبر ضرورية لإدراج فقرة حول النقاط الأخرى

- بعض الـوضعيـات أن يكون المدقق مطالباً بإضافة فقرة حوا نقاط أخرى في تقريره لا سيما الآتية :
- الملائمة لفهم التدقيق من طرف المستعملين؛
  - الملائمة لفهم مسؤوليات المدقق أو تقريره من طرف المستعملين؛
  - إصدار التقرير حول كشوف مالية أخرى وفقاً لمرجع آخر ؛
  - تقييد نشر أو إستعمال تقرير المدقق .

مثال :

### "نقطة أخرى"

عرفت المؤسسة إعادة تشكيل مجلسها الإداري خلال السنة ن طبقاً للقرار رقم  
...للجمعية العامة المنعقدة بتاريخ...  
رأينا لم يعدل بالنسبة لهذه النقطة .

### 3.3. الاتصالات مع مسؤولي الحوكمة

عندما يعتزم المدقق إدراج في تقريره للتدقيق فقرة الملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى يتوجب عليه إبلاغ مسؤولي الحوكمة للمؤسسة ويبلغهم بالصياغة المقترحة.