دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق

د.قادري عبد القادر
أستاذ محاضر قسم ب -كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم
الهاتف:0665402662
البريد الإلكتروني : P.kaek2010@hotmail.fr

ملخص:

يحاول هذا البحث دراسة الجوانب الفنية لتقرير التدقيق من قبل المدقق الخارجي، مستندين في هذه الدراسة على معايير التدقيق الدولية التي أصبحت مرجعا أساسيا لمعظم الأنظمة المحاسبية الدولية، ومستندين أيضا على الحزمة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتقارير محافظ الحسابات الذي يمثل الطرف المخول قانونا لإعداد تقرير التدقيق الخارجي حول الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، حيث كان الهدف الأساسي لهذا البحث معرفة مدى التقارب أو التوافق في إعداد تقارير التدقيق بين كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، حيث خلصنا إلى وجود تطابق شبه تام بين متطلبات إعداد التقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية وما يقابلها من متطلبات في معايير تقارير محافظ الحسابات.

Abstract:

This research tries to study the technical aspects of the audit report by the external auditor, in this study, relying on international auditing standards that have become an essential reference for most of the international accounting systems, And relying also on the first package of the Algerian auditing standards concerning the reports of the auditor, And was the main objective of this research to know the extent of compatibility in the preparation of audit reports between each of the international auditing standards and the Algerian auditing standards, Where we found almost an exact match between the reporting requirements in accordance with

الكلمات المفتاحية: تقرير التدقيق، رأي المدقق، معايير التدقيق، محافظ الحسابات، قوائم مالية.
تصنيفJel: M42

International Standards on Auditing and the corresponding requirements in the Algerian auditing standards.

Keywords: The audit report, the auditor's opinion, auditing standards, the governor of accounts, financial statements.
Classification JEL : M42

مقدمة:

لقد شهد القرن الماضي ثورة صناعية كبيرة ساهمت في تطور وتيرة النشاط الإقتصادي في معظم الدول التي ظهرت فيها تلك الثورة، وذلك من خلال مساهمة الصناعة في إمداد المؤسسات الإقتصادية بالأصول المادية اللازمة لمزاولة أنشطتها الإنتاجية والتجارية، وأمام هذا الوضع أصبحت المؤسسات الإقتصادية تتطلب جهد مضاعف وأفراد أكفاء ومتفرغين لإدارتها، وهذا ما لا يتوفر في أغلب ملاك تلك المؤسسات، مما أسفر عن انفصال الملكية عن الإدارة وبالتالي ظهرت الحاجة الملحة لمهنة التدقيق، كون أن الأشخاص الممارسين لمهنة التدقيق يتصفون بالكفاءة والحيادية مما يساعد المالكين في التأكد من أن الأفراد الموكلين لإدارة مؤسساتهم يقومون بإدارتها وفقا لمصالح الملاك وليس لمصالحهم الشخصية، حيث أصبح تقرير التدقيق وسيلة اتصال هامة يعتمد عليها المدقق في إيصال رأيه إلى الملاك فيما إذا كانت الإدارة ملتزمة بالأمانة التي أوكلت إليها من قبل ملاك المؤسسات أو لا، كما يساعد تقرير التدقيق الملاك وأصحاب المصالح في اتخاذ عدة قرارات مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق، كالتخلي عن أعضاء مجلس الإدارة، تقديم قرض للمؤسسة أو رفضه، اقتناء أسهم مؤسسة مدرجة أو لا....إلخ، حيث أن معظم القرارات السابقة تعتمد على نتائج المؤسسة ووضعها المالي، وذلك لا يتأتى إلا من خلال البيانات التي تتضمنها القوائم المالية،

مما يجعل من تقرير التدقيق حول القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية بمثابة وسيلة لزيادة ثقة الملاك وأصحاب المصالح في البيانات المالية للمؤسسة ومنحهم الطمأنينة في اتخاذ قراراتهم.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم إعداد تقرير التدقيق الخارجي؟ وما مدى تطابق معايير إعداده في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؟

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته مما يلي:

- انفصال الملكية عن الإدارة؛ مما أنتج تعارض المصالح بين الملاك ومن يسيرون تلك المؤسسات؛
- زيادة دور المعلومات التي يتضمنها تقرير التدقيق في اتخاذ القرارات الإقتصادية؛
- زيادة الأزمات المالية نتيجة الخلل في عملية الإتصال المالي والتي يعتبر تقرير التدقيق جزء من أدواتها؛
- زيادة الإهتمام بمضمون تقرير التدقيق بسبب الإفلاسات التي تتعرض لها المؤسسات الكبرى نتيجة غياب معلومات عن قدرة المؤسسة على الإستمرار أو القدرة على إخفاء تلك المعلومات في تقارير التدقيق.

أهداف البحث:

- التعرف على أنواع الآراء التي تتضمنها التقارير الصادرة من قبل المدقق الخارجي؛
- محاولة إبراز كيفية إعداد تقرير التدقيق الخارجي من حيث المحتوى والمضمون؛
- استعراض الأهداف السابقة من خلال معايير التدقيق الدولية وما يقابلها من معايير التدقيق الجزائرية؛

- محاولة إجراء مقارنة من حيث إعداد تقرير التدقيق الخارجي في كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية قصد إيجاد مدى التطابق بينهما.

و للإجابة على إشكالية البحث السابقة الذكر تقرر تناول البحث من خلال المحاور التالية:

- تقرير التدقيق الخارجي حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية
- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية
- دراسة مدى التطابق بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية في إعداد تقرير التدقيق الخارجي

أولا: تقرير التدقيق الخارجي حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية

I. رأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية

بناءا على نتائج تقييمات أدلة التدقيق، يحدد المدقق أي نوع من آراء التدقيق التالية الذي يعتبر مناسبا وفقا للظروف وهي كالتالي:

- الرأي غير المتحفظ؛
- الرأي خلاف الرأي غير المتحفظ(الرأي المتحفظ، الرأي السلبي و الإمتناع عن إبداء رأي).

وتنطبق الآراء السابقة على القوائم المالية للأغراض العامة، وهي قوائم مالية تلبي الإحتياجات المشتركة من المعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين.

1. **الرأي غير المتحفظ**

الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق[1].

2. **الرأي خلاف الرأي غير المتحفظ**

قد لا يستطيع المدقق إبداء رأي غير متحفظ في حالة وجود أي من الحالات التالية:[2]

أ. بناءا على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، لا تعتبر القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الهامة أو الجوهرية؛ أو

ب. لا يمكن الحصول على أدلة التدقيق المناسبة الكافية لإستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الهامة.

قد تؤدي الحالة الموضحة في (أ) أعلاه إلى رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء رأي، وقد تؤدي الحالة الموضحة في(ب) أعلاه إلى رأي متحفظ أو رأي سلبي.

2-1- الرأي المتحفظ

يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:[3]

- يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة، أن التحريفات سواء كانت بشكل فردي أو ككل، هي هامة، ولكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية.

- يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتكوين

رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون هامة ولكن ليست واسعة النطاق.

والآثار الواسعة النطاق على القوائم المالية هي تلك التي تكون في حكم المدقق:[4]

- غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو محددة في القوائم المالية؛أو
- إذا كانت مقتصرة على عناصر أو حسابات أو محددة في القوائم المالية ، تكون ممثلة أو يمكن أن تكون ممثلة لجزء هام من القوائم المالية؛أو
- فيما يتعلق بالإفصاحات، أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

2-2- الرأي السلبي

على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة، أن التحريفات سواء كانت بشكل فردي أو ككل، هي هامة، وواسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية[5].

2-3- الإمتناع عن إبداء رأي

على المدقق أن يمتنع عن إبداء رأي حينما يكون غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون هامة وواسعة النطاق[6].

II. محتوى تقرير التدقيق الخارجي حول القوائم المالية

يعرف تقرير التدقيق بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن مدقق مؤهل تتضمن رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ككل، ويقدمها إلى الجهات المهتمة بهذا الرأي، لذا يجب أن يلتزم المدقق بمجموعة من العناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير التدقيق الخارجي

الذي يصدر كنتيجة لإنجازه عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني ومحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.

فيما يلي أهم العناصر الرئيسية لتقرير مدقق الحسابات:

- عنوان التقرير؛
- الموجه إليهم التقرير؛
- الفقرة التمهيدية؛
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية؛
- مسؤولية مدقق الحسابات؛
- فقرة الرأي؛
- توقيع مدقق الحسابات؛
- تاريخ تقرير مدقق الحسابات؛
- عنوان مدقق الحسابات؛

1) <u>عنوان التقرير</u>

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام اصطلاح(تقرير مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة محل التدقيق، أو عن مجلس الإدارة، أو عن تقارير المدققين الأخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي يلتزم بها المدقق المستقل[7].

2) <u>الموجه إليهم التقرير</u>

ينبغي أن يوجه تقرير مدقق الحسابات على الأقل إلى المستثمرين في المؤسسة محل التدقيق مثل المساهمين، إضافة إلى مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق أو هيئة معادلة له مثل لجنة الحوكمة، كما يمكن أن يوجه التقرير إلى أطراف أخرى اعتمادا على البيئة القانونية وطريقة إدارة المؤسسة محل التدقيق، ووفقا لذلك يمكن أن يوجه تقرير المدقق إلى الدائنين[8]...إلخ.

3) <u>الفقرة التمهيدية</u>

ينبغي أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير مدقق الحسابات ما يلي:[9]

- تحديد المؤسسة التي خضعت قوائمها المالية للتدقيق؛
- ذكر أن القوائم المالية قد تم تدقيقها؛
- تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية التي تم تدقيقها، و تشمل غالبا: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق الكشوف المالية؛
- تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها كل قائمة من القوائم المالية محل التدقيق؛
- الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

4) <u>مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية</u>

ينبغي أم يبين المدقق أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق[10]، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:[11]

- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ.

- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5) <u>مسؤولية مدقق الحسابات</u>

يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول القوائم المالية بناءا على التدقيق، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق المعمول بها، كما يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المدقق تخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، فضلا عن ضرورة أن يصف المدقق عملية التدقيق، كما ينبغي على المدقق أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه[12].

6) <u>فقرة الرأي</u>

ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق فقرة تحت عنوان «الرأي»، يعبر فيها المدقق عن رأيه المناسب حول صدق وعدالة القوائم المالية، سواء كان رأي غير متحفظ، رأي خلاف الرأي غير المتحفظ سواء رأي متحفظ أو رأي سلبي أو الإمتناع عن إبداء رأي.

7) <u>توقيع مدقق الحسابات</u>

يجب أن يوقع تقرير مدقق الحسابات، و يكون توقيع التقرير بالإسم الشخصي للمدقق أو بإسم مؤسسة التدقيق التي ينتمي إليها أو كلاهما حسبما يكون مناسبا.

8) **تاريخ تقرير مدقق الحسابات**

ينبغي على المدقق أن يؤرخ تقرير مدقق الحسابات على القوائم المالية بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة التدقيق الكافية والملائمة التي سيبني عليها الرأي على القوائم المالية.

9) **عنوان مدقق الحسابات**

ينبغي أن يحدد التقرير عنوان معين لمدقق الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مدقق الحسابات المسئول عن عملية التدقيق أو مؤسسة التدقيق التي ينتمي إليها.

ثانيا: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية

يعتبر إعداد تقرير التدقيق أخر مرحلة من مراحل التدقيق وفيها يعبر المدقق أو محافظ الحسابات عن رأيه حول القوائم المالية، وفيما يلي محتوى التقرير العام للتعبير عن الرأي لمحافظ الحسابات:[13]

I. رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية

ينحصر رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية فيما يلي:

1. **رأي بالقبول:**

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية المعدة التي تفسرها.

يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

2. **رأي بتحفظ(أو بتحفظات):**

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ(أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

3. **رأي بالرفض:**

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد

والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع التقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

II. محتوى تقرير محافظ الحسابات حول القوائم المالية:

يتضمن تقرير محافظ الحسابات العناصر التالية:

1. **مقدمة:**

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.

- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الإقتضاء.

2.الرأي حول القوائم المالية:

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية. الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة إما رأي بالقبول، رأي بتحفظ(أو بتحفظات) أو رأي بالرفض.

3.فقرة الملاحظات:

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

ثالثا: دراسة مدى التطابق بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية في إعداد تقرير التدقيق الخارجي

الغرض من المقارنة بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق الخارجي هو معرفة اتجاه التطابق بينهما، حيث يعتبر مقياس ليكارت من أفضل أساليب قياس الإتجاهات.

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات(تطابق تام، تطابق شبه تام، تطابق جزئي، تطابق ضعيف، لا يوجد تطابق) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تقابلها تعبر عن الأوزان وهي(تطابق تام =5، تطابق شبه تام=4، تطابق جزئي =3، تطابق ضعيف =2، لا يوجد تطابق =1)، ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولا وهي في دراستنا عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث 4 تمثل عدد المسافات(من1 إلى 2 مسافة أولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، 5 تمثل عدد الإختيارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.8 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(1): توزيع الإتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1 إلى 1.8	لا يوجد تطابق
أكبر 1.8 إلى 2.6	تطابق ضعيف
أكبر 2.6 إلى 3.4	تطابق جزئي
أكبر 3.4 إلى 4.2	تطابق شبه تام
أكبر 4.2 إلى 5	تطابق تام

المصدر: من إعداد الباحث

وبالتالي يمكننا رصد مدى التطابق بين متطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بإعداد التقارير وما يقابلها من متطلبات معايير التدقيق الجزائرية من خلال بناء الجداول التالية:

الجدول رقم(2): دراسة التطابق في رأي مدقق الحسابات بين كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية

رأي مدقق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية	درجة التطابق مع معايير التدقيق الجزائرية	النتيجة
1. الرأي غير المتحفظ	5	تطابق تام
2. الرأي المتحفظ	5	تطابق تام
3. الرأي السلبي	1	لا يوجد تطابق
4. الإمتناع عن إبداء رأي	5	تطابق تام
المتوسط الحسابي	4	تطابق شبه تام

المصدر: من إعداد الباحث

تضمن المحور الأول من خلال الجدول رقم2 أهم الآراء الممكنة لمدقق الحسابات الخارجي حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية وما يقابلها من آراء وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث بلغ عددها أربع(4) آراء، و يتضح لنا من خلال الجدول رقم(2) أن درجة التطابق تراوحت بين(1 ،5) وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، كما نلاحظ أن الرأي رقم(3): « الرأي السلبي » حصل على أدنى درجة بقيمة(1)، بينما تم الحصول على أعلى درجة ألا وهي(5) من خلال باقي الآراء وهي الرأي غير المتحفظ، الرأي المتحفظ و الإمتناع عن إبداء رأي.

كما نلاحظ في آخر الجدول رقم(2)، أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الأول بلغ 4 وهو ما يؤكد على وجود تطابق شبه تام في رأي مدقق الحسابات الخارجي بين كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.

الجدول رقم(3): دراسة التطابق في محتوى تقرير التدقيق الخارجي بين كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية

محتوى تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية	درجة التطابق مع معايير التدقيق الجزائرية	النتيجة
1. عنوان التقرير	5	تطابق تام
2. الموجه إليهم التقرير	4	تطابق شبه تام
3. الفقرة التمهيدية	3	تطابق جزئي
4. مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية	4	تطابق شبه تام
5. مسؤولية مدقق الحسابات	3	تطابق جزئي
6. فقرة الرأي	5	تطابق تام
7. توقيع مدقق الحسابات	5	تطابق تام
8. تاريخ تقرير مدقق الحسابات	1	لا يوجد تطابق
9. عنوان مدقق الحسابات	5	تطابق تام
المتوسط الحسابي	3.88	تطابق شبه تام

المصدر: من إعداد الباحث

تضمن المحور الثاني من الدراسة من خلال الجدول رقم3 العناصر التي تمثل محتوى تقرير مدقق الحسابات الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية وما يقابلها من عناصر وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث بلغ عددها تسعة(9) عناصر، و يتضح لنا من خلال الجدول رقم(3) أن درجة التطابق تراوحت بين(1 و 5) وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، كما نلاحظ أن العنصر رقم(8): « تاريخ تقرير مدقق الحسابات » حصل على أدنى درجة بقيمة(1) وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، بينما تم الحصول على أعلى درجة ألا وهي(5) من خلال العناصر 1، 6، 7 و9.

كما نلاحظ في آخر الجدول رقم(3)، أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الثاني بلغ 3.88 وهو ما يؤكد على وجود تطابق شبه تام في محتوى تقرير مدقق الحسابات الخارجي بين كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.

الجدول رقم(4): المتوسط الحسابي لإجمالي محاور الدراسة

محاور الدراسة	المتوسط الحسابي	النتيجة
التطابق في رأي مدقق الحسابات بين كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية	4	تطابق شبه تام
التطابق في محتوى تقرير مدقق الحسابات بين كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية	3.88	تطابق شبه تام
نتيجة الدراسة(مدى التطابق في تقرير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية)	3.94	تطابق شبه تام

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح لنا من خلال الجدول رقم(4) أن هناك تطابق شبه تام في متطلبات إعداد تقرير التدقيق الخارجي وفقا لكل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، وذلك من خلال متوسط حسابي إجمالي يقدر بـ3.94 وهو ينتمي إلى المجال]3.4-4.2]: تطابق شبه تام، حسب مقياس ليكارت الخماسي.

وتم الحصول على المتوسط الحسابي لإجمالي محاور الدراسة حول مدى التطابق في تقرير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية ، من خلال حساب متوسط القيم 4 و 1.5 المتعلقة بالمحور الأول و الثاني من الدراسة على التوالي.

خاتمة:

شهدت العقود الأخيرة عدة تطورات على المستوى الدولي نتيجة الطفرة التي شاهدتها تكنولوجيا المواصلات والإتصال، حيث ألغت هذه الأخيرة الحدود بين الدول في جميع المجالات ومن أهمها الجانب الإقتصادي الذي يعتبر ركيزة التطور والنمو في أي دولة، مما أتاح للشركات مجال أكبر للتوسع وزيادة الأرباح من خلال الإنتشار في مختلف الدول مما أفرز لدينا شركات دولية عابرة للقارات، وعلى الجانب الآخر لهذا التوسع الكبير للشركات الدولية عبر مختلف الدول واجهت تلك الشركات معوقات يمكن أن تحد من توسعها والتأثير بشكل كبير على أرباحها، ألا وهو الإختلافات بين الدول في جوانب عدة من أبرزها الإختلافات في الأنظمة والتشريعات المحاسبية، حيث يعتبر التدقيق من أهم تلك الجوانب التي قد تمثل عائقا أما الشركات الدولية كونه يحملها تكاليف كبيرة من قبل شركات التدقيق الدولية، لأن هذه الأخيرة مجبرة على تحمل نفقات أكبر نتيجة إعتمادها على معايير تدقيق مختلفة في إعداد تقاريرها، مما يجبرها على طلب أتعاب كبيرة من الشركات الدولية التي تعد من أكبر عملاءها، وفي ظل الظروف السابقة ظهرت الحاجة إلى معايير تدقيق موحدة بين جميع الدول لتجاوز المعوقات السابقة، وبالفعل تبلورت هذه الحاجة إلى ظهور معايير تدقيق دولية تحت مظلة الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يقوم هذا الأخير وبدعم كبير من الشركات الدولية بإصدار معايير التدقيق والترويج لها في مختلف دول العالم كبديل للمعايير الوطنية، حيث لقيت معايير التدقيق الدولية قبولا واسعا من أغلب الدول على رأسها دول الإتحاد الأوروبي، كما تبنتها معظم الدول النامية التي تسعا من خلال هذه الخطوة إلى تحقيق غايات إقتصادية ومحاسبية وعلى رأسها جذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة التي تقودها الشركات الدولية، ولهذا الغرض جاءت دراستنا لتتناول موضوع يتعلق بإعداد تقرير التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية بالمقارنة مع معايير التدقيق الجزائرية من أجل الوقوف على مدى تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في إعداد تقارير التدقيق الخارجي، حيث مكنتنا هذه الدراسة من الخروج بالنتائج التالية:

- إن الجهة المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق في الجزائر هي الجهة التشريعية؛

- إن محافظ الحسابات هو الشخص المسؤول قانونا عن إعداد تقرير التدقيق الخارجي حول القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- تبني معايير التدقيق الدولية يمكن الجزائر من ربح الوقت والتكلفة عكس فيما لو اعتمدت على إمكانياتها الذاتية في إعداد تلك المعايير؛
- تعد معايير التدقيق الدولية من قبل خبراء دوليين على مستوى عالي من الكفاءة مما يمكن الجزائر من اكتساب معايير ذات جودة عالية والإستفادة من الخبرة الدولية عكس ما لو اعتمدت على قدراتها الوطنية في إعداد تلك المعايير؛
- هناك تطابق شبه تام بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية فيما يتعلق برأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية؛
- يوجد تطابق شبه تام بين متطلبات معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية فيما يتعلق بمحتوى تقرير المدقق الخارجي؛
- يوجد تطابق شبه تام بين تقرير محافظ الحسابات وتقرير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
- إن متطلبات إعداد تقرير محافظ الحسابات تعكس سعي الجزائر لتبني معايير التدقيق الدولية.

الهوامش والمراجع:

1. American Institute of Certified Public Accountants(AICPA). AU-C Section 700 : Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements (on line), AICPA, 2012, Available on (http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00700.pdf)(12/01/2015), p753.
2. Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » IFAC. Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises. Tome 1– Les Concepts Fondamentaux(on line), troisième édition. New York : IFAC, 2013, Disponible

sur (https://www.ifac.org/system/files/uploads/Trans/ISA%20GUIDE%20Volume%201-French%20translation-v2.pdf)(22/09/2014). p228.

3. INTOSAI Professional Standards Committee – Financial Audit Subcommittee. ISSAI 1705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report (on line), Sweden : International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2009, Available on(http://www.issai.org/media/13132/issai_1705_ e_.pdf) (08/01/2015), p1044.
4. INTOSAI Professional Standards Committee – Financial Audit Subcommittee. ISSAI 1705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report (on line), op.cit , p1044.
5. American Institute of Certified Public Accountants(AICPA). AU-C Section 705 : Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report(on line), AICPA, 2012, Available on (http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/ DownloadableDocuments/AU-C-00705.pdf)(12/01/2015), p787.
6. Ibid.
7. حسام الدين حسن. معيار التدقيق الدولي700 حول تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية(على الخط)، جمعية المحاسبين القانونيين السورية(ASCA)، متاح على(http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf) (2015/02/22)، ص2.
8. Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB), The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion, and The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements

and the Related Auditor's Report and related amendments to PCAOB standards(on line), Available on(http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release_2013005_ARM.pdf) (12/01/2015), pA5.8,9.

9. Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques(INTOSAI).ISSAI 200 – Principes fondamentaux de l'audit financier (on line), Austria: (INTOSAI), 2013, Disponible sur (http://fr.issai.org/media/69914/ issai-200-french.pdf) (22/09/2014). p 35 .

10. حسام الدين حسن،حسام الدين حسن. معيار التدقيق الدولي700 حول تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية(على الخط)، جمعية المحاسبين القانونيين السورية (ASCA) ، متاح على:
(http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf)
(2015/02/22)، ص3.

11. نفس المكان.

12. حسام الدين حسن، مرجع سابق، ص3.

13. قرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 2014/04/30، ص14.