أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجـزائر على تقرير المدقق -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

أ. بهلولي نور الهدى
جامعة سطيف 1

مقدمة:

ينبغي على المدقق أن يقدم رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية محل التدقيق، ولابد أن يكون هذا الرأي على شكل إقرار خطي أو ما يعرف بتقرير المدقق، ولأن إبداء المدقق لرأيه أمرا هام بالنسبة للإدارة وكل مستخدمي القوائم المالية فمعايير التدقيق الدولية تولي اهتمام بالغا لنتائج وتقرير المدقق، حيث أنها تهتم بتكوين هذا الرأي والدواعي التي تتطلب تعديله، ملائمة وكفاية الإفصاح في تقرير المدقق.

بهدف الرفع من مستوى تقرير المدقق في الجزائر إلى المستوى الدولي، تم محاولة إصلاح مهنة التدقيق المحاسبي من خلال صدور القانون 01/10 وإصدار عدة نصوص قانونية على رأسها القرار المؤرخ 24 جوان 2013 لتحديد أشكال رأي المدقق ومحتوى تقريره.

- إشكالية الدراسة:

انطلاقا من عدم وجود إطار مرجعي على شكل معايير محلية تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وكذا سعي الجزائر إلى الرفع من مستوى تقرير المدقق، لعل خطوة تبني معايير التدقيق الدولية أصبح واقعا حتميا لجعل تقرير المدقق كافيا وملائما بالنسبة لمستخدميه، وجاءت هذه الدراسة للإجابة على السؤال التالي:

ما مدى أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق؟

وتتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر في تقديم تقرير للمدقق كاف وملائم؛
- ما مدى انسجام التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر مع معايير التدقيق الدولية في تقديم تقرير المدقق؟
- ما مدى أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق؟

- فرضيات الدراسة:

على ضوء السؤول الرئيسي للدراسة يتم وضع الفرضية الرئيسية التالية:

«تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر يضمن للمدقق تقديم تقرير كاف وملائم»

ومن هذه الفرضية تتفرع الفرضيتين التاليتين:

- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم المدقق تقرير كاف وملائم؛
- العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يسمح للمدقق تقديم تقرير كاف وملائم.

- أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من خلال الاهتمام بتقرير المدقق والذي يعتبر أساسا لاتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدميه، كما أن هذه الدراسة تهتم بتقديم هذا التقرير وفقا للتشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر،

وذلك بهدف محاولة اسقاط ما تنص عليه هذه التشريعات بما تتطبه معايير التدقيق الدولية، حيث أن هذه الأخيرة تعتبر الإطار المرجعي الدولي الذي يلقى القبول العام من طرف معظم مستخدمي القوائم المالية وتقرير المدقق.

- الدراسات السابقة:

بعد الاطلاع على الدراسات التي تناولت جزئيا موضوع محل الدراسة، تم إيجاد بعض الدراسات من بينها:

- شريقي عمر: التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012، غير منشورة؛
- بن قارة إيمان: مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ميدانية)، الملتقي الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04، 05 ديسمبر 2012؛
- محمد أمين مازوت: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة؛
- بن عيسى رقيق: التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية (دراسة حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، 2010، غير منشورة؛
- حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، غير منشورة.

- أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الهدف الرئيسي لهذه الدراسة والمتمثل في تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقرير المدقق، فالدراسة تهدف على ما يلي:

- تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر في تقديم تقرير للمدقق كاف وملائم؛
- مدى انسجام التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر مع معايير التدقيق الدولية في تقديم تقرير المدقق؛
- أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق.

- منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في التطرق إلى اهم ما جاءت به التشريحات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي ومعايير التدقيق الدولية في تقديم تقرير المدقق، كما تم استخدام المنهج المقارن في تحديد مدى انسجام ما جاءت به تلك التشريعات مع ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، اما الجانب التطبيقي فقد تم استخدام منهج المسح بالعينة من خلال استخدام أداة الاستبيان لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة.

- خطة الدراسة:

بغرض التأكد من صحة فرضيات الدراسة والوصول إلى الأهداف المرجوة تم تقسيم البحث كما يلي:

- أولا: تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
- ثانيا: تقرير المدقق وفقا للمشرع الجزائري؛
- ثالثا: الإطار المنهجي للدراسة الاستقصائية؛
- رابعا: تحليل نتائج الاستبيان؛
- خامسا: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

أولا: تقديم المدقق تقريره وفقا لمعايير التدقيق الدولية

أولت معايير التدقيق الدولية اهتماما كبيرا إلى كيفية إعداد تقرير المدقق، إذ خصصت لذلك مجموعة كاملة "(700-799) نتائج وتقرير المدقق" بالإضافة إلى بعض الفقرات وبعض المعايير في المجموعات الأخرى والتي اهتمت بالمعلومات التي ينبغي أن تظهر في تقرير المدقق.

1. تكوين رأي المدقق

في سبيل تكوين ذلك الرأي عليه الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وكذا إجراء التقييمات اللازمة، إذ ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقا لمتطلبات إعداد التقارير المالية المعمول بها، وقد أشارت الفقرتين 12 و13 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" أنه ينبغي على المدقق قبل تكوين رأيه تقييم كذلك الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة محل التدقيق، وفي ضوء تقييم متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ينبغي تقييم ما إذا كانت:[1]

- القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؛
- السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة وملائمة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها؛
- التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛
- المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛
- القوائم المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في القوائم المالية؛
- المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.

2. شكل رأي المدقق

تشير الفقرتين 16 و17 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" إلى وجود شكلين رئيسيين لرأي المدقق هما:[2]

- الرأي غير المعدل: ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- الرأي المعدل: ينبغي على المدقق أن يعدل الرأي في تقريره في حال:

- استنتج بناء على ادلة التدقيق التي تحصل عليها ان القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء الجوهرية؛ أو
- كان غير قادر على الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة ليستنتج أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

كما أن معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" يضع ثلاث أنواع للرأي المعدل؛ وهي الرأي المتحفظ، الرأي السلبي وحجب الرأي، ويشير المعيار في الفقرة 2 أن قرار اختيار نوع الرأي المعدل

يعود إلى طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل وحكم المدقق بشأن مدى انتشار الآثار الممكنة على القوائم المالية[3]، وفيما يلي جدول يبين أنواع الرأي المعدل وفقا لما جاء في هذا المعيار:

الجدول رقم (2-1): محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)

حكم المدقق / طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل	أثر جوهري ولكن ليس واسع النطاق على القوائم المالية	أثر جوهري وواسع النطاق على القوائم المالية
القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية	رأي متحفظ	رأي سلبي
تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة	رأي متحفظ	حجب الرأي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"

يؤكد الجدول السابق أن المدقق يعدل من رأيه إذا وجد القوائم المالية تحمل أخطاء جوهرية أو تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وفي كلتا الحالتين عليه إصدار رأي متحفظ إذا كان تلك الظروف لا تؤثر بشكل واسع وهام على القوائم المالية، أما إذا كانت تؤثر بشكل واسع وهام فعليه تكوين رأي سلبي في حال كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، وحجب رأيه إذا تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

3. شكل ومحتوى تقرير المدقق

ينبغي على المدقق التعبير على رأيه في تقرير خطي، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" يتناول شكل ومحتوى هذا التقرير والذي يتم إصداره كنتيجة لعملية التدقيق، وبناء على ما تقتضي به الفقرات من 20 إلى 32 من هذا المعيار فسيتم تناول العناصر التي يجب أن يحتوي عليها تقرير المدقق في النقاط التالية:[4]

-العنوان: يجب أن يحتوي تقرير المدقق عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، وهذا ما يؤكد ان المدقق قد حقق كافة متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالاستقلالية؛

-المخاطب: ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجها إلى الجهة المعنية حسب ما تقتضي ظروف العملية، لأنه عادة ما يحدد القانون أو النظام الجهة التي سيوجه لها تقرير المدقق، وهم الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من اجلهم، كالمساهمين أو المكلفين بالحوكمة؛

-الفقرة التمهيدية: يجب على الفقرة أن:

- تحدد المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية؛
- تذكر أن القوائم المالية قد تم تدقيقها؛
- تحدد عنوان كل قائمة تتألف منه القوائم المالية؛
- تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة؛
- تحدد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تتألف منها القوائم المالية.

-مسؤولية الإدارة اتجاه القوائم المالية: في هذا القسم يحدد المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد والعرض الكاف للقوائم المالية وهذه المسؤولية تشمل:

- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
- عمل تقديرات المحاسبية في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة.

-مسؤولية المدقق: ينبغي على المدقق أن يخصص هذا القسم في تقريره ليحدد مسؤوليته في التعبير عن رأي حول القوائم المالية المبني على عملية التدقيق، حيث يصف المدقق هذه المسؤولية بـــ:

- أنه تم إجراء التدقيق وفق لمعايير تدقيق الدولية، وأداء عملية التدقيق بالامتثال لمتطلبات السلوك الاخلاقي من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
- أن التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة التدقيق؛
- أن الاجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؛
- أن التدقيق يشمل تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الادارة، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية؛
- أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية وملائمة لتوفير أساس لرأيه.

-رأي المدقق: في هذا القسم من التقرير ينبغي أن ينص المدقق بشكل واضح عن رأيه، وهنا يختلف التعبير عن الرأي كلما اختلف نوع الرأي:

- ينبغي على المدقق التعبير عن "الرأي غير المعدل" حول القوائم المالية المعدة وفقا للإطار عرض عادل، ويستخدم إحدى العبارات؛ "تعرض القوائم المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة ... وفقا للإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"؛ أو "تعرض القوائم المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول ... وفقا للإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"، لكن إذا كان إطار إعداد التقارير المالية العمول به لا يعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فينبغي على المدقق تحديد الإطار المتبع.
- ومعيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في الفقرة 16 فإنه يلزم المدقق في حالة تعديل الرأي بأن يضع فقرة مباشرة قبل فقرة الرأي يقدم فيها وصفا حول المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي، وفي حالة تعديل الرأي فإن هذا المعيار من خلال الفقرات 23،24،25 يلزم المدقق استخدام أحد التعابير التالية في فقرة الرأي وذلك حسب نوع الرأي المعدل:5
- عندما يعبر المدقق عن "رأي متحفظ" نظرا لوجود أخطاء جوهرية، فيجب أن يفصح بأن: "القوائم المالية باستثناء المسائل التي تسببت في التحفظ عن الرأي تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به "؛
- عندما يعبر المدقق عن "رأي سلبي" نظرا لوجود أخطاء جوهرية هامة، فيجب أن يفصح بانه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي لا تعرض بشكل عادل وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به"؛
- عندما "يحجب المدقق عن الرأي" نظرا لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، فعلى المدقق أن يفصح أنه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس حجب الرأي، فأن المدقق لم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتوفير أساس لرأي المدقق، وبالتالي لم يعبر المدقق عن رأي حول القوائم المالية".

- مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير: في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير حول القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، وفي هذه الحالة ينبغي وضع البيانات والتوضيحات في(الفقرة التمهيدية، مسؤولية الادارة، مسؤولية المدقق، رأي المدقق...) تحت العنوان الفرعي "إعداد التقارير المالية حول القوائم المالية"؛

- توقيع المدقق: إن توقيع المدقق يكون باستخدام اسم شركة التدقيق او اسم المدقق أو كلاهما، وقد يضيف التعين المحاسبي المهني للمدقق أو حقيقة أنه مدقق او شركة حسب ما يكون مناسب في المنطقة المتواجد بها؛

- تاريخ تقرير المدقق: ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق حيث لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على أدلة التدقيق، ويخبر تاريخ تقرير المدقق بان المدقق قد اخذ كل بعين الاعتبار كل الاحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي حصلت حتى ذلك التاريخ؛

- عنوان المدقق: ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

تعتبر النقاط سالفة الذكر الحد الأدنى من العناصر الواجب توافرها في تقرير المدقق، لذا أنه في حالة أُلزم المدقق بنموذج أو صياغة محددة لتقريره، فيجب أن لا يشير أنه امتثل لمتطلبات معايير التدقيق الدولية إلى إذا كان التقرير يحتوي على الحد الأدنى من الأقسام السالفة الذكر.

4. الفقرات الإضافية في التقرير

إضافة إلى إبداء المدقق رأيه حول مدى ملائمة الإفصاحات التي تقوم بها الإدارة، فينبغي له إدراج إفصاحات إضافية إذا رأى أن إفصاحات الإدارة غير كافية، وذلك من خلال إضافة فقرات أخرى في تقريره، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أكد أنه لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية لأمر مفصح أو غير مفصح عنه في القوائم المالية يمكن لالمدقق إدراج فقرات تأكيد أو فقرات أخرى في تقرير.

- فقرات التأكيد:

تعرف معايير التدقيق الدولية فقرة التأكيد على أنها " فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى موضوع تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل ملائم في القوائم المالية والذي بنظر المدقق له أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية"[6]، ومن هذا التعريف يتضح أن فقرة التأكيد يضعها المدقق في تقريره بهدف شد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن لهذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، لكن الفقرة 6 من نفس المعيار اشترطت على أنه لا ينبغي للمدقق شد انتباه مستخدم القوائم المالية لأمر معروض أو مفصح عنه إلا إذ تحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في تلك القوائم، كما أضافت الفقرة 7 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أنه في حالة إدراج فقرة التأكيد في تقرير المدقق فينبغي عليه:[7]

- إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛
- استخدام العنوان "تأكيد أمر"، أو عنوان مناسب آخر؛
- إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده ومكانه في القوائم المالية؛
- الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

- فقرات أخرى:

تعرف معايير التدقيق الدولية الفقرة الأخرى بأنها " فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى مسألة غير معروضة أو مفصح عنها في القوائم المالية والتي بنظر المدقق لها أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية للتدقيق ومسؤوليات وتقرير المدقق"[8]، ومن هذا التعريف يتضح أن الفقرة الأخرى تختلف عن فقرة التأكيد في أن المدقق يضعها لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يعرض أو يفصح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن لهذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، وأضافت الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أنه على المدقق القيام بالإفصاح عن هذه الأمر في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان "امر آخر" أو عنوان مناسب آخر، وذلك بعد فقرة الرأي أو فقرة التأكيد أو أي مكان آخر للتقرير له علاقة بمسؤوليات أخرى لإعداد التقارير.

يمكن للمدقق إضافة عناصر أخرى إلى العناصر السابقة إذا تطلب الأمر، لكن يجب الإشارة أن كثرة فقرات التأكيد والفقرات الأخرى من شأنه أن يقلل من فعالية معالجة المدقق لتلك الأمور.

ثانيا: تقديم المدقق تقريره وفقا للمشرع الجزائري

يؤكد المشرع الجزائري[9] على أن يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وكذا النصوص المتعلقة به، ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام لتعبير عن رأيه في القوائم المالية، على أنه أدى مهمته وفقا للمعايير المهنية وأنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية، وذلك من خلال فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والاختلالات التي اكتشفها، والمشرع الجزائري وضع شكل التقرير ومحتواه والرأي المضمن به كما يلي:[10]

1. شكل ومحتوى التقرير العام

يجب أن يضمن التقرير العام رأي محافظ الحسابات اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول، وكذا يجب أن يتضمن عنوان يشير إلى الأمر بتقرير محافظة الحسابات للمؤسسة محددة بوضوح وانه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق، وعموما يتمحور التقرير العام حول جزئين:

- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

•مقدمة: في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، يعرف المؤسسة محل التدقيق ويذكر تاريخ اقفال السنة المالية المنية، ويشير إلى ان القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة، وكذا عليه التذكير بمسؤولية المسيرين في المؤسسة عند إعداد القوائم المالية ومسؤوليته في التعبير عن رأي حول تلك القوائم، كما يجب أن يحدد في المقدمة إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة وجدول وتغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

•الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات في هذا القسم بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، وتوضيح أن الإجراءات التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، ثم يعبر عن رأيه الذي يمكن أن يأخذ الأشكال الثلاثة التالية:

▪رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقته 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 المؤسسة عند نهاية السنة المالية، والمعلومات الواردة في ملاحق تطابق تلك القوائم؛

▪رأي بتحفظ: يجب أن يبنين أولا بوضوح في فقرة التحفظات المعبر عنها، وإذا أمكن تقدير حجمها وابراز تأثيراها في النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الرأي بالتحفظ من خلال مصادقته على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية السنة المالية؛

▪رأي بالرفض: يجب أولا أن يبين بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة، وإذا أمكن تقدير حجمها ومدى تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة، ثم يتم التعبير عن رأيه بالرفض والتبرير عن السبب بوضوح، والمصادقة على أنه لم يتم إعداد القوائم المالية في جميع جوانب وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

•فقرة الملاحظات: تكون هذه الفقرة منفصلة عن فقرة رأي محافظ الحسابات، وتكون بعدها، حيث يتم الادراج فيها ملاحظات تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، لكن في حالة وجود شكوك معتبرة ترتبط بالأحداث المستقبلية من أنها أن تأثر على الحسابات السنوية، على محافظ الحسابات إدراج الملاحظات الضرورية.

- الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة التالية:

- الخلاصات الناتجة عن المراجعات الخاصة؛
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

كما يجب الإشارة أن على محافظ الحسابات إجراء التعبير عن الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة بنفس طريقة التقرير عن الحسابات الفردية.

2. توقيع التقرير العام

إضافة إلى تأشير محافظ الحسابات القوائم المالية والموقعة من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، فعليه في آخر التقرير العام التوقيع، وإذا تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات، يجب ان يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو شركاء أو الساهمين أو المسيرين لهذه الشركة والذين شاركوا في إعداد هذا التقرير، كما أنه إذا تم تعدد محافظي الحسابات فعليه إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي، وحتى في حالة الاختلاف في بينهم على كل واحد إبداء رأيه ضمن التقرير المشترك.

3. تسليم التقرير العام

يؤدي محافظ الحسابات مهمة فحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، ثم على محافظ الحسابات إرسال التقرير العام إلى الجمعية العامة العادية.

وفقا 02 و03 من القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورة لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرفه على الأقل قبل خمسة وأربعين يوما من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وعلى محافظ الحسابات تسليم التقرير العام والتقارير الخاصة على الأقل قبل خمسة عشر يوما على انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية وذلك مقابل وصل استلام[11].

4. معلومات إضافية

لما كانت القوائم المالية تستخدم في اتخاذ القرارات أوجب على المدقق ابداء رأيه حول مدى كفاية الافصاح في القوائم المالية، وكذا عن طريقة الإفصاح عن المعلومات من حيث ترتيبها وعرضها، ويقع على عاتق المدقق إضافة بعض الافصاحات التي تعد مهمة وغير مفصح عنها في القوائم المالية، فالمشرع الجزائري إضافة إلى إلزام محافظ الحسابات التعبير عن رأيه حول كل من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق، أوجب عليه إبداء رأيه حول ما يلي:[12]

- الاتفاقيات المنظمة؛
- المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات؛
- الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
- إجراءات الرقابة الداخلية؛
- استمرارية الاستغلال؛
- حيازة أسهم الضمان؛
- عملية رفع رأس المال؛
- عملية تخفيض رأس المال؛
- إصدار قيم منقولة أخرى؛
- توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- تحويل الشركات ذات الأسهم؛
- الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

ثالثا: الإطار المنهجي للدراسة الاستقصائية

بغرض الوصول إلى أهداف البحث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بصفتهم ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، حيث يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 بأنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[13]، في حين يعرف الخبير المحاسب حسب المادة 18 من القانون 10-01 "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص علها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات" ، ومن هذا التعريفين يمكن القول أن ويمكن القول أنه رغم أن كل واحد منهما يمارس مهنة التدقيق المحاسبي

الخارجي للحسابات إلا أن الخبير المحاسب تتمثل مهمته بصفة عامة في تنظيم ،فحص، تقويم وتحليل الحسابات أما محافظ الحسابات يقدم رأيه حول شرعية الحسابات وصدقها.

1. هيكلة الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين؛ القسم الأول يضم البيانات العامة أو الشخصية لوحدة البحث، والمتمثلة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط، أما القسم الثاني يضم جميع العبارات التي تغطي فرضيات البحث، وهو الآخر يقسم إلى محورين رئيسيين:

- المحور الأول: يحاول تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية بالجزائر لتقديم المدقق تقريره، من خلال تحديد درجة موافقتهم للعبارات الثلاث الأولى؛
- المحور الثاني: يحاول تحديد أثر العمل الجزائر بمعايير التدقيق الدولية على تقديم تقرير المدقق من خلال تحديد درجة موافقة على مجموعة من العبارات (5 عبارات).

2. حساب حجم العينة

تم الحصول على قائمة[14] محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث يبلغ عدد محافظي الحسابات 1854 وحدة بينما الخبراء المحاسبين يبلغ عددهم 243 فقط، ونظرا لأن حجم مجتمع الدراسة محدود فقد تم الاعتماد على قانون الخاص بالعينة غير المستقلة، كالتالي:

$$n = \frac{t_{\alpha}^2 N(\frac{1}{4})}{d_0^2 N - d_0^2 - t_{\alpha}^2(\frac{1}{4})}$$

n: حجم العينة المطلوب.

N: حجم المجتمع والمساوي لـــ 2097.

t_{α} : قيمة نظرية من الجدول الطبيعي الموضح في الملحق رقم ( )، حيث أن:

- (α =0.05)
- n أكثر من 30
- ($t_{0.05}$=1.955) وبالتقريب فهي مساوية لـــ 1,96.

d_0: خطأ المعاينة.

وبالتالي لحساب حجم العينة ولتطبيق القانون أعلاه يجب تحديد خطأ المعاينة والذي حددته الباحثة بـــ7 %، والذي جعل من قيمة حجم العينة مساو لـــ180 وحدة.

3. معالجة الاستبيان

بعد جمع الاستبيانات الموزعة من وحدات العينة المدروسة تم ترقيمها ومن ثم تفريغها وإدخال البيانات في برنامج (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) *SPSS، وبعد التأكد من صدق وثبات الاستبيان فقد تمت الاستعانة ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية، تتمثل في:

- التكرارات؛
- النسب المئوية؛
- المتوسطات الحسابية؛
- الانحرافات المعيارية؛

- معامل ألفا كرونباخ؛
- معامل الارتباط بيرسون؛
- اختبار T.

كما أنه قد تم استعمال سلم ليكارت الخماسي للخيارات المتاحة في الأجوبة والمتمثلة في (موافق بشدة:5، موافق:4، إلى حد ما:3، غير موافق:2، غير موافق بشدة:1)، وبالتالي تم الحصول على خمس فئات للأجوبة، والتي تم حساب مجال كل فئة كالآتي:

المدى=قيمة أكبر قيمة–قيمة أصغر قيمة؛ المدى = 5-1؛ المدى = 4.

طول الفئة= المدى\عدد الفئات؛ طول الفئة =4\5؛ طول الفئة= 0,8.

الفئة	غير موافق بشدة	غير موافق	إلا حد ما	موافق	غير موافق بشدة
مجال فئة	1,8-1	2,6-1,8	3,4-2,6	4,2-3,4	5-4,2

رابعا: تحليل نتائج الاستبيان

بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة تم تحليل خصائص العينة والتأكد من صدق وثبات الاستبيان، ومن ثم تحليل علاقة الارتباط بين مكوناته والإجابة على عباراته كما يلي:

1- وصف الخصائص الديمغرافية للعينة

تناول القسم الأول من الاستبيان البيانات العامة لوحدات الدراسة، والمتمثلة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية والتخصص، وبهدف وصف الخصائص الديمغرافية تم عرض النسب المئوية والتكرارات لكل خاصية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم(02): توزيع وحدات البحث حسب خصائصها

خاصية العينة		التكرار	النسبة	خاصية العينة		التكرار	النسبة
الدرجة العلمية	ليسانس	124	% 68,9	الخبرة المهنية	أقل من5 سنوات	23	%12,8
	ماستر	5	% 2,8		من6 سنوات إلى10سنوات	60	% 33,3
	ماجستير	9	%5,0		من11سنة إلى15سنة	53	% 29,4
	دكتوراه	15	% 8,3		من16سنة إلى 20سنة	20	% 11,1
	شهادة أخرى	27	%15,0		أكثر من 20سنة	24	%13,3
	المجموع	180	%100		المجموع	180	%100
التخصص	تدقيق محاسبي	31	% 17,2	الوظيفة	خبير محاسبي	21	%11,7
	محاسبة	85	% 47,2				
	مالية	61	%33,9		محافظ حسابات	159	%88,3
	تخصص آخر	3	%1,7				
	المجموع	180	%100		المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

يبين الجدول السابق وصف لخصائص وحدات الدراسة، كما يلي:

- تحمل وحدات الدراسة مختلف الدرجات العلمية، ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وشهادات أخرى، لكن شهادة ليسانس تحتل أكبر نسبة 68.9%، ثم تليها باقي الشهادات دكتوراه، ولعل تصدر شهادة ليسانس المرتبة الأولى يرجع

لأحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والتي تشترط الحصول على شهادة ليسانس فقط، ولا تولي أي اهتمام للشهادات الأخرى؛

- لوحدات الدراسة سنوات خبرة متفاوتة من أقل من 5سنوات إلى أكثر من 20سنة، وما يمكن ملاحظته هو تنوع سنوات الخبرة في عينة الدراسة ولعل ذلك التفاوت يمكن أن يقدم آراء مختلفة ووجهات نظر متفاوتة في الموضوع محل الدراسة؛

- وحدات الدراسة يمارسون مهنة محافظة الحسابات بنسبة 88.3%، في حين أن ممارسين مهنة خبير المحاسبي يشكلون نسبة 11.7% فقط، وهذا الفرق يرجع إلى التفاوت بين حجم محافظي الحسابات (1854 وحدة) وحجم الخبراء المحاسبين (243 وحدة) في المجتمع؛

- لوحدات الدراسة تخصصات مختلفة؛ تدقيق محاسبي، محاسبة، مالية وغير ذلك، حيث أن تخصص "محاسبة" يتصدر مفردات العينة بنسبة 47.2%، ثم يليه تخصص "مالية" بنسبة 33.9%، أما تخصص "تدقيق محاسبي" بنسبة 17.2% رغم أنه التخصص الأقرب لممارسة المهنة، كما أنه يوجد ثلاث وحدات من بين مفردات العينة تحمل تخصصات أخرى.

2. ثبات وصدق الاستبيان

للتحقق من ثبات الاستبيان وصدقه تم استعمال معامل ألفا كرونباخ وجذره التربيعي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(03): ثبات وصدق الاستبيان ككل والمحاور المكونة له

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	03	0,831	0.912
المحور الثاني	05	0,704	0.839
الاستبيان ككل	08	0,721	0.849

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

يؤكد الجدول رقم (03) على ثبات وصدق للاستبيان حيث أن قيم معامل الثبات (ألفا كرونباخ) للاستبيان ككل وللمحورين تفوق 0.7، وقيم معامل الصدق للاستبيان ككل وللمحورين تفوق 0.8.

3. علاقة الارتباط بين مكونات الاستبيان

تم استخدام "معامل الارتباط بيرسون" كمؤشر إحصائي يقيس القوة الارتباطية الخطية بين متغيرين كميين، حيث أن قيمة هذا المعامل تقع ضمن المجال (-1، +1)، فإذا كان المعامل مساويا لـــ(+1) فيعني أن الارتباط هو تام وطردي، أما إذا كان المعامل مساويا لـــ (-1) فيعني أن الارتباط هو تام لكن عكسي، في حين أنه إذا كان المعامل معدوما فهذا يدل على عدم وجود علاقة أصلا، وفيما يلي تحديد علاقات الارتباط بين محوري الاستبيان والعبارات المكونة لها، وكذا علاقات الارتباط بين محوري الاستبيان والاستبيان ككل.

الجدول رقم(04): علاقة الارتباط بين مكونات الاستبيان

المحور الأول	رقم العبارة	1	2	3			0.901	الاستبيان ككل
	المعامل	0,670	0,932	0,834				
المحور الثاني	رقم العبارة	1	2	3	4	5	0.610	
	المعامل	0,687	0,710	0,770	0,700	0,497		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

يبين الجدول رقم (05) وجود ارتباط إيجابي بين عبارات كل محور والمحور الذي تنتمي اليه وذلك عند مستوى الدلالة sig=0.00، إذ أن جميع قيم معامل الارتباط بيرسون موجبة، لكن يلاحظ أن علاقة ارتباط بين المحور الأول والعبارات المكونة له أقوى من ارتباط المحور الثاني مع العبارات المكونة له، وكذا يبين نفس الجدول وجود قيم موجبة ومرتفعة لمعامل الارتباط بيرسون بين المحورين والاستبيان ككل، وهو يعني وجود علاقة ارتباط قوية بين مكونات الاستبيان، لكن علاقة ارتباط المحور الأول مع الاستبيان أقوى من علاقة هذا الأخير بالمحور الثاني.

4. التحليل الإحصائي للإجابات الاستبيان

لتحليل نتائج بينات الاستبيان سيتم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات الدراسة للعبارات المكونة لمحوري الاستبيان كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): التحليل الإحصائي لإجابات مفردات العينة للمحور الأول

رقم العبارة	موافق بشدة		موافق		إلى حد ما		غير موافق		غير موافق بشدة		عدم الإجابة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
1	23	%12,8	62	%34,4	45	%25	48	%26,7	2	%1,1		
2	25	%13,9	53	%29,4	46	%25,6	51	%28,3	2	%1,1	3	%1,7
3	26	%14,4	37	%20,6	46	%25,6	60	%33,3	8	%4,4	3	%1,7
1	45	%25	99	%55	33	%18,3	3	%1,7				
2	20	%11,1	71	%39,4	82	%45,6	2	%1,1	2,8	%5		
3	34	%18,9	98	%54,4	37	%20,6	11	%6,1				
4	8	%4,4	104	%57,8	47	%26,1	21	%11,7				
5	9	%5	89	%49,4	73	%40,6	9	%5				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

يُظهر الجدول السابق أن نسب عدم الإجابة عن عبارات الاستبيان تعد ضعيفة جدا إذ لا تتجاوز 1.7% لعدد جد محدود من العبارات، لذا يمكن استنتاج اتجاه الفئة من خلال التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات الدراسة للمحورين كما يلي:

المحور الأول:

1. تقدر نسبتي الموافقين والموافقين بشدة 34.4% و12.8% على التوالي بأن المحتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين المدقق رأيا سليما حول القوائم المالية، وهي أعلى من نسب المعارضين إذ تقدر نسبتي عدم الموافقين وعدم الموافقين بشدة على ذلك بـــ 26.7% و1.1%.

2. ترى 29.4% و13.9% من وحدات الدراسة بأن محتوى تلك المعايير أيضا لا يضمن للمدقق تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميه، في حين يرى 28.3% و1.1% من وحدات العينة خلاف ذلك.

3. تقدر نسبتي الموافقين والموافقين بشدة 20.6% و14.4% على التوالي بأن محتوى تلك لا يضمن كذلك للمدقق تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقريره، أما نسبة المعارضين والمعارضين بشدة تقدر 33.3% و4.4% وتعتبر الأقوى رأيا.

المحور الثاني:

1. تؤكد غالبية وحدات الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يساعد المدقق على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية، حيث أن نسبتي الموافقين والموافقين بشدة 55% و25% تفوق كثيرا باقي النسب.
2. تتفق وتتفق بشدة ما يقدر بـــ 39.1% و11.1% فقط وحدات الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر للمدقق المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها، غير أن النسبة المقدرة بـــ 45.6% من وحدات الدراسة تتخذ موقف الحياد وهي نسبة مرتفعة وتؤثر بشكل كبير على الاتجاه العام للعبارة نحو الموافقة.
3. ترى ما يقدر بـــ 54.4% و18.9% من وحدات الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد للمدقق العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره، وهي نسبة معتبرة مقارنة بباقي نسب المعارضين والمحايدين.
4. تعبر النسبتين 57.8% و4.4% من وحدات الدراسة عن اتفاقهم بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يلزم المدقق على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه.
5. تتفق وتتفق بشدة ما يقدر بـــ 49.4% و5% من وحدات الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يلزم المدقق على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يفصح عنه، لكن 40.6% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا محايدا، وهي نسبة معتبرة من شأنها أن تؤثر على الاتجاه العام لوحدات العينة نحو الموافقة.

خامسا: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

بعد تحديد اتجاه عينة الدراسة سيتم اختبار الفرضيات ومن ثم مناقشة النتائج المتوصل إليها، وذلك بإسقاط ما تنص عليه التشريعات الحالية المحلية على ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية وتدعيمه برأي وحدات الدراسة.

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تتجسد الفرضية الفرعية الأولى في المحور الأول، والتي تعبر عن عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لتقديم تقرير كاف وملائم، وفيما يلي جدول يبين اختبار هذه الفرضية وكذا اختبار العبارات المكونة لها:

الجدول رقم(06): اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الأولى

عبارات المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
					H_0	H_1
1. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين المدقق رأيا سليما حول القوائم المالية	3.31	1.037	4.024	0.000	مرفوضة	مقبولة
2. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يضمن للمدقق تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميه	3.27	1.063	3.393	0.001	مرفوضة	مقبولة
3. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يضمن للمدقق تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقرير المدقق لمستخدميه	3.07	1.148	0.851	0.396	مقبولة	مرفوضة
الفرضية الفرعية الاولى: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم المدقق تقرير كاف وملائم	3.22	1.083	2.756	0,000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

- الفرضية الصفريةH_0: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم.
- الفرضية البديلةH_1: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.22 مع انحراف معياري 1.083 للفرضية الفرعية الأولى، وبذلك فإن الإجابة تتجه نحو الحياد، لكن قيمةt المحسوبة 2.756 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالةsig معدوم، وبالتالي تُرفض الفرضية الصفريةH0 وتُقبل الفرضية البديلةH1 ، أي أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم، وبتحليل عبارات الفرضية الفرعية الأولى يلاحظ أن قيم متوسطها الحسابي تتجه نحو الحياد لكن العبارتين 1 و2 قيمتيt المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالةsig أقل من قيمة خطأ المعاينة(α=0.05)، وبالتالي تُرفض فرضيتين الصفريتينH0 وتُقبل الفرضيتين البديلتينH1 لكل منهما، في حين أن قيمةt المحسوبة للعبارة 3 أقل من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالةsig أكبر من قيمة خطأ المعاينة(α=0.05)، وبالتالي تُرفض الفرضية البديلةH1 وتُقبل الفرضية الصفريةH0 ، أي أن وحدات الدراسة تتفق على أن محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين المدقق رأيا سليما حول القوائم المالية، ولا يضمن له تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميه، لكن يضمن له تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقرير المدقق لمستخدميه.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

يجسد المحور الثاني الفرضية الفرعية الثانية، والذي يشمل 5 العبارات تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق، والجدول الموالي يبين اختبار هذه الفرضية والعبارات المكونة لها:

الجدول رقم(07): اختبار الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الفرعية الثالثة

عبارات المحور الثاني العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
					H_0	H_1
1. يساعد المدقق على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية	4.02	0.766	17.814	0.000	مرفوضة	مقبولة
2. يوفر للمدقق المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها	3.55	0.814	9.067	0.000	مرفوضة	مقبولة
3. يحدد للمدقق العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره	3.86	0.789	14.636	0.000	مرفوضة	مقبولة
4. يلزم المدقق على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه	3.55	0.757	9.749	0.000	مرفوضة	مقبولة
5. يلزم المدقق على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يفصح عنه	3.54	0.671	10.883	0.000	مرفوضة	مقبولة
الفرضية الفرعية الثانية: العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح للمدقق بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم	3.70	0.759	12.430	0.000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

- الفرضية الصفريةH_0: العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يسمح للمدقق بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.
- الفرضية البديلةH_1: العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح المدقق بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.

يبين الجدول السابق أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات الجزء الخامس وكذا للفرضية الفرعية الثانية تتراوح بين 3.54 و4.02 بانحرافات معيارية بسيطة أقل من 1، والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، وهذا ما تؤكده قيمt المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالةsig المعدوم بالنسبة لكل العبارات وللفرضية محل الاختبار، وبالتالي تُرفض الفرضية الصفريةH0 وتُقبل الفرضية البديلةH1، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح للمدقق بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم، إذ أن العمل بها يساعده على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية ويوفر له المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها، كما أنه يحدد له الحد الأدنى من العناصر الواجب توفرها في تقريره، وكذا يلزمه بإضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه أو لم يفصح عنه.

3. اختبار الفرضية الرئيسية

يمكن استنتاج صحة فرضية الدراسة الرئيسية من خلال اختبار الفرضيتين السابقتين كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم(08): اختبار فرضية الدراسة

فرضيات الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
					H_0	H_1
1. التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم المدقق تقرير كاف وملائم.	3.22	1.083	2.756	0,000	مرفوضة	مقبولة
2. العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح للمدقق بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.	3.70	0.759	12.430	0.000	مرفوضة	مقبولة
الفرضية الرئيسية: تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر يضمن للمدقق تقديم تقرير كاف وملائم.	3.45	0.518	10.503	0.000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

- الفرضية الصفريةH0: تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر لا يضمن للمدقق تقديم تقرير كاف وملائم.
- الفرضية البديلةH1: تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر يضمن للمدقق تقديم تقرير كاف وملائم.

يوضح الجدول السابق اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، كما يلخص اختبارات الفرضيات الفرضية الفرعية المنبثقة عنها، حيث يشير إلى إثبات صحة الفرضيتين الفرعية وكذا الفرضية الرئيسية، وما يؤكد صحة هذه الأخيرة قيمة المتوسط الحسابي 3.45 بانحراف معياري ضعيف 0.518، والتي تشير إلى اتجاه وحدات الدراسة نحو الموافقة، وكذا قيمةt المحسوبة 10.503 الأكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة المعدوم أي أقل من قيمة خطأ المعاينة(α=0,05)، يؤكدان على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعليه تُرفض الفرضية الصفريةH0 وتُقبل الفرضية البديلةH1 أي أن تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر يضمن للمدقق تقديم تقرير كاف وملائم، لأن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم المدقق تقرير كاف وملائم، في حين أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يسمح له ذلك.

4. مناقشة النتائج

يجب على المدقق تكوين رأيه وتقديم تقرير يعبر عن ذلك الرأي، والتشريعات الحالية بعد صدور القانون 01/10 أصدرت بعض المعايير في شكل نصوص قانونية لتحديد أشكال رأي المدقق ومحتوى تقريره، والجدول الموالي يوضح مدى

كفاية تلك النصوص، ويحدد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على رأي وتقرير المدقق في الحالات العادية والحالات الخاصة:

الجدول رقم (09): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على رأي وتقرير المدقق

معيار التدقيق الدولية	المشرع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول نتائج وتقرير المدقق في عدة معايير أه مها معايير المجموعة (700-799) والمتمثلة في المعايير التالية: - معيار التدقيق الدولي 700 - معيار التدقيق الدولي 705 - معيار التدقيق الدولي 706 - معيار التدقيق الدولي 720	يتناول تقرير المدقق من خلال: - قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، 2014. - مرسوم تنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها. - القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 يحدد كيفيات تسليم تقرير محافظ الحسابات.	تناول الاستبيان تقرير المدقق: - العبارات (من 1 إلى 3) من المحور الأول؛ - العبارات (من 1 إلى 5) من المحور الثاني.
تكوين وتعديل رأي المدقق: تهتم اهتماما بالغا لكيفية تكوين رأي المدقق، ويمكن حصر المسائل التي جاءت بها في النقطتين التاليتين: - الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية؛ إجراء التقييمات اللازمة تشير إلى وجود نوعين رئيسيين من الرأي: - الرأي غير المعدل؛ - الرأي المعدل: والذي ينقسم بدوره إلى: • رأي المتحفظ؛ • الرأي السلبي؛ • حجب الرأي.	تكوين وتعديل رأي المدقق: يلزم المدقق بضرورة التأكد من ملائمة الإفصاح في القوائم المالية المتمثلة في: الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق. يسمح بأن يأخذ رأي المدقق الأشكال الثلاثة التالية: - الرأي بالقبول؛ - الرأي بالتحفظ؛ - الرأي بالرفض.	- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم المدقق تقرير كاف وملائم؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يسمح للمدقق من تقديم تقرير كاف وملائم؛
شكل ومحتوى التقرير: تقتضي أن يحتوي تقرير المدقق كحد أدنى على العناصر التالية: العنوان، المخاطب، الفقرة التمهيدية، مسؤولية الغدارة المتعلقة بالبيانات المالية، مسؤولية المدقق، رأي المدقق، مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير، توقيع المدقق، تاريخ التوقيع وعنوان المدقق.	شكل ومحتوى التقرير: وضع أهم ما يتضمنه التقرير العام للمدقق في ما يلي: اسم و عنوان المدقق، رقم اعتماده، رقم التسجيل في الجدول، تحديد بوضوح سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق، ثم يتمحور التقرير في جزأين: - التقرير العام للتعبير عن الرأي: والذي ينقسم إلى: • مقدمة: طريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالمؤسسة، تاريخ اقفال السنة	

	المالية، مسؤولية المسيرين في المؤسسة عند إعداد القوائم المالية، مسؤوليته في التعبير عن رأي حول تلك القوائم. • الرأي؛ • فقرة الملاحظات؛ - المراجعات والمعلومات الخاصة.	
تلزم المدقق التوقيع المدقق باستخدام اسم شركة التدقيق او اسم المدقق أو كلاهما، وقد يضيف التعين المحاسبي المهني للمدقق أو حقيقة انه مدقق او شركة حسب ما يكون مناسب في المنطقة المتواجد بها	يلزم على المدقق التوقيع في آخر التقرير العام، وإذا تعلق الأمر بشركة، يجب ان يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو شركاء أو الساهمين أو المسيرين لهذه الشركة والذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.	
لا تشترط تاريخ محدد لتسليم المدقق وتترك ذلك للنظام المعمول به	يلزم المدقق تسليم التقرير العام والتقارير الخاصة على الأقل قبل خمسة عشر يوما على انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية	
الفقرات الإضافية في التقرير: تؤكد على ضرورة إدراج إفصاحات إضافية في تقرير المدقق إذا رأى أن الإفصاحات غير كافية، وذلك في فقرة التأكيد أو في فقرة أخرى.	الفقرات الإضافية في التقرير: يسمح للمدقق الإفصاح عن معلومات إضافية غير مفصح عنها في القوائم المالية؛ ويلزم المدقق بالإفصاح عن معلومات أخرى محددة.	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن المشرع الجزائري حاول تغطية معظم الجوانب التي تخص إبداء رأي المدقق حول القوائم المالية وتقديم تقريره، إلا أنه بإسقاط ما جاء به مع ما تتناوله معايير التدقيق الدولية في السبيل تكوين ذلك الرأي، يظهر عدم التفصيل في مسائل من شأنها أن تعترض المدقق عند تكوين رأيه حول القوائم المالية أو في حال وقوع أحداث تحتم عليه تعديل رأيه، لكن هذا لا يعني أن المشرع الجزائري يتناقض مع معايير التدقيق الدولية في إبداء رأي المدقق، كما أنه يلاحظ وجود انسجام بين التشريعات الحلية ومعايير التدقيق الدولية فيما يخص الحد الأدنى من العناصر الواجب توافرها في تقرير المدقق وتوقيعه، لكن يلاحظ ان معاير التدقيق الدولية لم تحدد أجل لتسليم التقرير وتترك ذلك للأحكام المعمول بها، وهذا ما يؤكد مرونة هذه المعايير وإمكانية تطبيقها.

ومن الملاحظ أن التشريعات الحالية تفرض على للمدقق إعداد تقارير خاصة حول معلومات محددة وفقا للقانون وتسمح له بالإفصاح عن المعلومات إضافية لم يفصح عنها في القوائم المالية، لكن معايير التدقيق الدولية تلزم على المدقق ضرورة إدراج إفصاحات إضافية في تقرير المدقق إذا رأى أن الإفصاحات غير كافية في فقرة التأكيد والفقرة الأخرى وتحدد الأمور التي تقتضي إدراجها في هذه الفقرات.

وبناء على الجدول السابق يلاحظ أن التشريعات الحالية تسعى إلى وضع أساس يستند عليه محافظ الحسابات في إعداد تقرير وذلك في شكل معايير، وتلاحظ الباحثة أن هذا الأساس يتجه نحو معايير التدقيق، لكن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن هذه التشريعات تبقى غير كافية لتكوين رأيا سليما حول القوائم المالية، ولا تضمن تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميه كونها لا تضمن تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقرير المدقق، وفي المقابل يتفق محافظو

الحسابات والخبراء المحاسبين على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه ان يساعد المدقق على تكوين رأي ملائما حول القوائم المالية، كونها توفر له محددات التي يعدل رأيه على أساسها، وكذا تلزمه بإدراج فقات إضافية في تقريره لشد انتبه مستخدمي القوائم المالية إلى امر تم الإفصاح عنه أو لم يتم الإفصاح عنه، وهنا يظهر أثر تبني معايير التدقيق الدولية في توفير تكوين رأيا سليما وتقديم تقرير كاف وملائم.

الخاتمة:

تتمثل المهمة الأساسية المكلف بها المدقق بإبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية من خلال تقديم تقرير يحتوى ذلك الرأي، والتشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تهتم بتقرير المدقق وقد وضع لذلك عدة نصوص تشريعية على رأسها القرار المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013، والذي يحدد أنواع رأي المدقق، محتوى تقرير العام والتقارير الخاصة.

ويجب الإشارة ان هذا القرار والنصوص التابعة له تنسجم بشكل كبير مع ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، لكن رغم ذلك فمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر يرون أن تلك التشريعات كافية لضمان تقديم المدقق كاف إلا أنها غير كافية لضمان تقديم ملائم، إلا انهم يتفقون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولي يسمح بذلك، وعليه فيقترح تبني معايير التدقيق الدولية للرفع من مستوى تقرير المدقق بالجزائر إلى المستوى الدولي.

المراجع:

[1]- IFAC, IAASB, ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:656-657. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf

[2]- IFAC, IAASB, ISA 700, Op.Cit, p:657.

[3]- IFAC, IAASB, ISA 705, Modifications to the Opinion in the independent Auditor's Report, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:684. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a037-2010-iaasb-handbook-isa-705.pdf

[4]- IFAC, IAASB, ISA 700, Op.Cit, p:658-660.

[5]- IFAC, IAASB, ISA 705, Op.Cit, p: 688-689.

[6] - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، تر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شيمساني، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، 2010، ص:17.

[7]- IFAC, IAASB, ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in Independent Auditor's Report, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:712. Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a038-2010-iaasb-handbook-isa-706.pdf

[8]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص:24.

[9]- قرار مؤرخ في 24 جوان سنة 2013، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد: 24، 2014م، ص:12.

[10]- القرار مؤرخ في 24 جوان سنة 2013، مرجع سابق، من 13 إلى 15.

[11]- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد: 24، 2014، ص: 23،22.

[12] - القرار مؤرخ في 24 جوان سنة 2013، مرجع سابق، ص: من 15 إلى 22.

[13]- القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010م، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ لحسابات ولمحاسب المعتمد، العدد: 42، 2010، المادة:22، ص:7.

[14] - من الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: WWW. cnc.org في جويلية 2015

* Statistical Package for the Social Sciences.