



تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا)

INDEPENDENT AUDITOR REPORT CONFORMING TO ISA INDEPENDENT
AUDITOR REPORT CONFORMING TO ISA (An exploratory study: Algeria, Tunisia,
and France)

كهينة قماط¹

¹ المدرسة العليا للتجارة قلبية (الجزائر)

تاريخ الاستلام: 2019/10/15 ؛ تاريخ المراجعة : 2019/11/27 ؛ تاريخ القبول: 2019/12/10

الملخص:

لمواكبة النهج العالمي أصدرت الجزائر مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، بهدف تنظيم ممارسة مهنة المراجعة، وخلق نوع من الاتساق مع المعايير الدولية للتدقيق. وبما أن تقرير المدقق المستقل يعتبر دليلا على تأدية مهمة المراجعة وفقا للمعايير والقواعد التنظيمية المعمول بها، وقاعدة للمستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، سنحاول من خلال هذه الورقة تحليل آراء المدققين المستقلين، فيما يخص مساعدة تعديلات المعيار الدولي للتدقيق "تكوين الرأي وإعداد التقرير حول القوائم المالية" للأعوان الاقتصاديين على فهم القوائم المالية، في سوق خدمات المراجعة القانونية الجزائرية ومقارنتها بآراء السوق التونسية والفرنسية المطبقتان للمعايير الدولية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: تقرير المدقق المستقل، المعيار الجزائري للتدقيق 700، المعيار الدولي للتدقيق 700.

تصنيف JEL: M42

ABSTRACT:

In order to following the global approach, Algeria published a group of Algerian Standards on Auditing, for organizing the exercise of audit and creating some of harmonization with international standards on auditing. The independent auditor report is the proof that the mission of audit been done according to applicable standards and rules. So we will trying with this paper to analyze auditors opinion about modifications of ISA 700: «forming an opinion and reporting on financial statements» in helping economics agents to understanding financial statements, in Algerian auditing services markets and compare it with opinion of Tunisian and French markets which apply the international standards on auditing.

Keywords: independent auditor report, Algerian standard on auditing 700, international standard on auditing 700

JEL classification: M42

مقدمة:

يعتمد الأعوان الاقتصاديون في قراراتهم على القوائم المالية المدققة، فبعد أن كانت أصول وقواعد ممارسة المراجعة القانونية في حكم المتعارف عليه بين محافظي الحسابات، توجهت الجزائر إلى إعادة هيكلتها لإحافها بالنهج العلمي بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (م.ج.ت)، ومن بينها م.ج.ت 700 الصادر بتاريخ 2016/10/11 نظيرا للمعيار الدولي للتدقيق 700 المعدل والمنشور ضمن دليل المعايير الدولية للتدقيق (م.د.ت) إصدار 2016-2017.

وبالتالي نقدم الإشكالية الرئيسية الآتية: هل تساعد تقارير محافظ الحسابات وفقا للمعايير الدولية الأعوان الاقتصاديين على فهم القوائم المالية؟

ولتبسيطها نطرح الأسئلة التالية:

- ✓ هل يوجد فروق في إعداد تقرير المدقق المستقل وفقا للم.ج.ت والم.د.ت؟
- ✓ هل تسهل تعديلات م.د.ت 700 من وجهة نظر المدققين المستقلين على فهم القوائم المالية ؟
- ✓ هل تسهل التقارير الخاصة بفهم القوائم المالية وتقرير الرأي من وجهة نظر المدققين المستقلين؟
- ✓ هل هناك فروق في وجهات نظر المدققين المستقلين الجزائريين، التونسيين، والفرنسيين؟

وبعد الدراسات الأولية لهذا الموضوع توصلنا للفرضيات التالية:

- ✓ نظرا للتقارب في تاريخ إصدار م.ج.ت 700 وتعديل م.د.ت 700 نفترض وجود فروق بينهما؛
- ✓ تهدف تعديلات م.د.ت للرفع من منفعة تقرير الرأي لفائدة مستعملي القوائم المالية؛
- ✓ تظهر التقارير الخاصة للمدقق المستقل نتائج مراجعة بعض عناصر القوائم المالية، بهدف إدخال قيمة مضافة على المعلومات التي تنشرها المؤسسة؛
- ✓ تعتمد كل من فرنسا وتونس على الم.د.ت المعدلة في تأدية مهام المراجعة القانونية لهذا نفترض وجود بعض الفروق في الرأي مع المدققين الجزائريين.

1- تعريف تقرير محافظ الحسابات:

يكمن الهدف الرئيسي من القيام بعملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية في تأسيس رأي مهني، عن عدالة وصدق وانتظامية القوائم المالية التي تضعها المؤسسة في متناول مختلف الأعوان الاقتصاديين المتعاملين معها، ويكون هذا الرأي ضمن تقرير كتابي معد من طرف مهني خارجي مستقل عن المؤسسة موضوع المراجعة، فما المقصود بتقرير محافظ الحسابات؟

بالعودة إلى معجم المعاني الجامع فإن كلمة "تقرير"، هي اسم يعبر عن بيان يكتبه الموظف أو أي شخص ذو علاقة لبيان وشرح تفاصيل حالة معينة (55 : 22، 11/06/2019، <https://www.almaany.com/ar/dict>)، وحيث أن خدمات المصادقة القانونية على الحسابات الختامية للمؤسسة تتوج بإصدار تقرير مكتوب، كما جاء في م.د.ت 700 عند اختتام محافظ الحسابات لأعماله، كخلاصة يعبر من خلالها عن كل خدمات المراجعة التي قام بتأديتها، ويجب أن يعتمد فيه على الصياغة البسيطة (04 : 23، 20/06/2019، www.doc.cncc.fr). فهذا التقرير بمثابة وسيط ووسيلة لإيصال المعلومات والحقائق ونتائج عملية المراجعة، كذا إبداء رأي في حيادي عن عدالة، وشرعية، ومصادقية القوائم المالية التي تضعها المؤسسة في متناول جميع المتعاملين الاقتصاديين المهتمين بأنشطتها (مستثمرين، بنوك، موردين، ... الخ)، بشكل واضح وموثوق فيه (الشحنة رزق، 2015، ص 233).

ولكي يتحلى هذا التقرير بالصيغة القانونية يجب على المدقق أن يرفقه بنسخة من القوائم المالية المؤشر عليها، كإقرار منه على أنها القوائم المالية والمعلومات التي قام بتأدية إجراءات المراجعة عليها (سواد زاهر، 2009، ص 198).

2- شكل رأي محافظ الحسابات:

يتعين على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه صراحة حول القوائم المالية في مجملها، لمنع أي سوء فهم قد يتولد نتيجة لسوء التأويلات، ويأخذ هذا الرأي أربع أشكال هي:

أ- **المصادقة بدون تحفظ:** يعرف كذلك بالرأي الإيجابي، أو الرأي بالقبول، أو تقرير نظيف، والمقصود به أن أشغال المراجعة سمحت للمدقق بتحصيل ضمانات معقولة (وليس مطلقة) بأن الحسابات السنوية في مجملها لا تتضمن انحرافات جوهرية (لطفي أمين، 2008، ص 213)؛

تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا)، (ص ص: 1-16)

ب- المصادقة بتحفظ: يلجأ المدقق لهذا الرأي جراء رصده لعدد من الانحرافات ضمن البيانات المالية للمؤسسة، ولكنها لا تعتبر كافية لمنعه من إصدار رأيه حول القوائم المالية، أو في حالة عدم تمكنه من تنفيذ كل إجراءات المراجعة الضرورية لإبداء رأيه المهني، وبالتالي يقوم بالمصادقة بتحفظ على أن القوائم المالية منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية (زهير عيسى، 2015، ص.ص 82-83)؛

ت- رفض المصادقة: ينتج قرار رفض المدقق للمصادقة على القوائم المالية عن عدم اعتماد القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في إعداد البيانات المالية في جميع جوانبها المعتمدة، وأن المصادقة عليها بتحفظ لا تساعد الأطراف ذوي العلاقة والمساهمين من اتخاذ الأحكام المناسبة فيما يخص المؤسسة (HERRBACH Olivier, 2000, P 24)؛

ث- الامتناع عن إبداء رأي: في بعض الحالات يجد المدقق نفسه غير قادر على إبداء رأيه، وهي الوضعيات التي من شأنها التأثير على تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية بدقة، ومن أهمها وجود قيود حالت دون تأديته لإجراءات المراجعة ووقوعه في اختلافات مع إدارة المؤسسة (لطفي أمين، 2000، ص 108).

3- هيكل تقرير محافظ الحسابات:

يمثل تقرير محافظ الحسابات أداة ضرورية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية للعديد من المتعاملين مع المؤسسة، ولهذا يجب أن يأخذ هذا التقرير صياغة معينة تحدد معايير إعداد التقارير المالية والقواعد التنظيمية والقانونية، لخلق نوع من الانساق وقابلية للمقارنة من جهة، والرفع من القيمة المضافة للقوائم المالية من جهة أخرى، وبالتالي يتضمن تقرير محافظ الحسابات: تقرير الرأي، والمراجعات الخاصة، والتقارير الخاصة.

3-1- تقرير الرأي:

جدول 1: هيكل تقرير المراجعة القانونية للحسابات الختامية

تقرير التدقيق حسب المعايير الدولية للتدقيق	تقرير التدقيق في الجزائر
عنوان التقرير	عنوان التقرير
المرسل إليه	المرسل إليه
فقرة تمهيدية (مقدمة)	فقرة الرأي
مسؤوليات المسيرين الاجتماعيين	أساس الرأي
مسؤوليات المدقق	الاستمرارية
رأي المدقق	الأمر الرئيسية للتدقيق
فقرة الملاحظات	مسؤوليات الجهاز المسير
هوية المراجع المستقل	مسؤوليات المدقق
عنوان المراجع	هوية المراجع المستقل
توقيع المراجع	عنوان المراجع
تاريخ التقرير	توقيع المراجع
	تاريخ التقرير

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على م.د.ت 700 وم.ج.ت 700

يظهر الجدول 1 هيكل تقرير رأي المدقق حول مراجعة الحسابات الختامية حسب م.د.ت 700 (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017، ص.ص 1018-1029) وم.ج.ت 700 (27 : 02/04/2019، www.cn-cncc.dz) المرفق بقرار وزارة المالية المحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وما نلاحظه نجد نقاط مشتركة ونقاط يختلف فيها تقرير محافظ الحسابات وفقا لم.ج.ت عما جاءت به م.د.ت ضمن دليل م.د.ت إصدار 2016-2017.

3-1-1- نقاط التوافق:

- ✓ **عنوان:** يجب أن يعطي المراجع المستقل لتقريره عنوان صريح، لإزالة أي التباس قد يحدث في حالة ما إذا ترك دون عنوان، ويأخذ على سبيل المثال كعنوان "تقرير مراجعة القوائم المالية" كتعريف لهذا التقرير عن باقي التقارير المالية، أو "تقرير المراجع المستقل" كتأكيد على التزام المراجع بكافة المتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة باحترام مبدأ الاستقلالية (عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، 2011، ص 455)؛
- ✓ **الجهة الموجه إليها تقرير التدقيق:** يمثل المدقق في توجيه تقريره بما تقتضيه ظروف التكليف والقواعد التنظيمية والتشريعية المعمول بها (محمد الفاتح محمود بشير المغربي، 2016، ص 157)، وغالبا ما يوجه هذا التقرير لفائدة المساهمين أو أصحاب الحصص، إلى المدراء، أو لأعضاء مجلس إدارة المؤسسة الخاضعة للمراجعة (السقا السيد وجعيسة نصر، 2007، ص 247)؛
- ✓ **هوية المدقق:** يتعين على المدقق الرئيسي المسؤول عن مهمة المراجعة أن يذكر اسمه، رقم تسجيله وعنوانه المهني يرفقه بتوقيعه وختمه الرطب.
- ✓ **تاريخ التقرير:** يقدم المدقق المستقل لتقريره تاريخ، على شرط ألا يسبق التاريخ الذي حصل فيه الأدلة الكافية والمناسبة لإبداء رأيه المهني.

3-1-2- نقاط الاختلاف:

- ✓ **فقرة الرأي:** أهم ما جاء في (م.د.ت 700) "تكوين الرأي وإعداد التقرير حول القوائم المالية" إصدار 2016-2017، حذف الفقرة الأولى لتقرير التدقيق "مقدمة" (واحتفظ بها (م.ج.ت 700)) وتعويضها بفقرة "رأي المدقق" (O.E.C.T, 2017, P 7)، ويحافظ المدقق في هذه الفقرة على العناصر الخمس الرئيسية لفقرة المقدمة وهي: تسمية المؤسسة الخاضعة للمراجعة، وتحديد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، والتسمية الفردية لكل قائمة مالية، والإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، وتحديد الفترة الزمنية التي تغطيها القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- ✓ **تأسيس الرأي:** هي فقرة تلي وجوبا فقرة رأي المدقق حسب ما نص عليه م.د.ت 700، والتي أصبحت فرض في كل أنواع تقارير محافظي الحسابات بعد أن كانت حصرا على التقارير التي يبدي فيها المدقق "رأي معدل". ويذكر فيها: إتباع المعايير الدولية للتدقيق، ومسؤولياته، وتصريح باحترامه لمبدأ الاستقلالية، وفيما إذا تمكن من جمع الأدلة الكافية والمناسبة لتأسيس رأيه،
- ✓ **استمرارية الاستغلال:** تضاف هذه الفقرة لتقرير رأي محافظ الحسابات في حالة وجود عدم يقين جوهري لقدرة المؤسسة على مواصلة أنشطتها، بهدف لفت انتباه مستعملي القوائم المالية لهذه الوضعية.
- ✓ **الأمر الرئيسية للمراجعة:** يدرج المدقق هذه الفقرة في مراجعة حسابات الشركات المسعرة، ليطلع قارئ التقرير على النقاط البالغة الأهمية التي اكتشفها خلال تأديته للمهمة الموكلة إليه.
- ✓ **مسؤوليات الإدارة:** يعبر المدقق عن مسؤوليات الجهاز المسير، وعلى الرغم من إلزاميتها في م.ج.ت وم.د.ت، إلا أن هذه الأخيرة قد فرضت شرحها بوضوح أكبر، حيث اختصتها م.ج.ت في إعداد وعرض القوائم المالية ووضع نظام للرقابة الداخلية، في حين أضاف م.د.ت مسؤولياتها عن تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية أنشطتها وإجراءات الإفصاحات المناسبة عن المعلومات ذات العلاقة بالاستمرارية.
- ✓ **مسؤوليات المراجع:** نفس الشيء بالنسبة لمسؤوليات المدقق إذ نلاحظ أن م.د.ت قد تعمقت في شرحها، فبالإضافة لأهداف التدقيق، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، واحترام المدقق للقواعد الأخلاقية المتفق عليها مع م.ج.ت 700، يضيف م.د.ت 700 إيضاح أن التأكيدات المعقولة تعبر عن مستوى عال من التأكيد إلا أنها ليست مطلقة، حيث أن الانحرافات المتولدة عن الغش تتميز بخطورة عدم الكشف عنها أكبر من تلك الناجمة عن الأخطاء، وهذا عائد للتواطؤ فيها، كما يصرح على أن الانحرافات الناتجة عن الأخطاء والغش قد تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية لهذا يرفقها بتعريف وصفي للأهمية النسبية المطبقة في إطار التقرير المالي.

3-2- المراجعات الخاصة:

- بالإضافة إلى المصادقة على الحسابات السنوية، يتوجب على محافظ الحسابات تقديم نتائج المراجعات الخاصة المنصوص عليها حسب القواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها، وهي تختلف من دولة إلى أخرى:
- ✓ في الجزائر: المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير والمراسلات إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها (القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 188)؛

✓ في تونس:

- نجاعة نظام الرقابة الداخلية (Loi 94-117, 2009, P5)؛
- التأكد من الالتزام بالتنظيمات السارية المفعول في إمساك حسابات القيم المنقولة التي تصدرها المؤسسة، حتى وإن عهدت المؤسسة بهذه المهمة لوسيط (Décret N° 2001-2728, 2001, P6)؛
- تقرير التسيير.
- ✓ في فرنسا: حددت المراجعات الخاصة التي يتوجب على المدقق الناشط على الأراضي الفرنسية من خلال المادة 823-10 من القانون التجاري الفرنسي، وهي كالاتي (Code de commerce, 2019, P 548):
- التحقق من مصداقية ومطابقة المعلومات التي يقدمها الجهاز المسير من خلال تقرير التسيير أو أي وثيقة موجهة للمساهمين أو الشركاء مع الوضعية المالية للمؤسسة؛
- عدالة ومصادقية المعلومات الخاصة بالتعويضات والمكافآت الممنوحة للمديرين؛
- مطابقة الحسابات المدججة لتقرير التسيير.

3-3- التقارير الخاصة:

يرفق المدقق القانوني تقرير إبداء الرأي بالتقارير الخاصة، يقدم فيها النتائج والملاحظات التي توصل إليها من خلال مراجعة بعض العمليات الخاصة المنصوص عليها قانونا، وبالتالي تختلف من دولة إلى أخرى وهذا يعود إلى اختلاف التشريعات القانونية والقواعد التنظيمية، ففي الجزائر حددت من خلال القرار الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 24 جوان 2013، وفي تونس بموجب المادة 200 من قانون الشركات التونسية، أما في فرنسا فحددها المادة 225 من القانون التجاري، ونلخصها في النقاط التالية:

✓ **التقارير الخاصة في الجزائر:** (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2014، ص-ص 15-22):

- تقرير حول الحسابات المدججة والمجمعة (الحسابات المجمعة هي الحسابات التي تخضع لنفس السلطة الوصية)؛
- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة (الاتفاقيات التي تجمع بين المؤسسة وأحد الأطراف المشكلين للجهات الفعالة فيها بصورة مباشرة أو من خلال الاستعانة بوسيط)؛
- تقرير حول المبلغ الإجمالي السنوي لأعلى خمسة أجور؛
- تقرير حول الامتيازات الخاصة (عينية أو نقدية) الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير حول تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب السهم أو الحصة؛
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير حول استمرارية الاستغلال؛
- تقرير حول حيازة أسهم الضمان (أي أن مجلس الإدارة ومجلس الرقابة يملك على الأقل 20 % من أسهم الشركة)؛
- تقرير حول رفع أو خفض رأسمال المؤسسة؛
- تقرير خاص بإصدار القيم المنقولة الأخرى؛
- تقرير حول التسبيقات على الأرباح؛
- تقرير حول تحويل شركات المساهمة لأي شكل من الأشكال الأخرى؛
- تقرير خاص بالفروع، والمساهمات، والشركات المراقبة.

✓ **التقرير الخاص في تونس:** (مجلة الشركات التجارية، 2018، ص.ص 62-64):

- الاتفاقيات المنظمة؛
- الأفعال ذات الطابع الإجرامي والتي بلغ عنها محافظ الحسابات لفائدة وكيل الجمهورية؛
- التعويضات والمكافآت الممنوحة للمديرين والمديرين.

تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا)، (ص ص: 1-16)

✓ التقرير الخاص في فرنسا: يقدم المدقق القانوني الناشط في التراب الفرنسي تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، التي أطلعته عنها إدارة المؤسسة أو اكتشفها من خلال إجراءات المراجعة المنفذة.

4- استطلاع سوق المراجعة القانونية:

لدراسة أهمية التعديلات المطبقة على الـ م.د.ت 700 (المتغير المستقل: نوعي) على قرارات المستثمرين (المتغير التابع: نوعي)، لجأنا إلى ممارسي مهنة المراجعة القانونية في السوق الجزائرية لامثالهم للـ م.ج.ت وكل من السوق التونسية والفرنسية الممثلون للـ م.د.ت (بمجمع الدراسة).

4-1- أداة الدراسة: حررت أداة الدراسة باللغتين العربية والفرنسية، وتتضمن مقدمة تعريفية بالدراسة وأهدافها، واستطلاع لخصائص العينة الديموغرافية، وللتحقق من صحة فرضيات الدراسة قسمت أسئلة الاستبيان إلى محورين: الأول حول التعديلات التي نص عليها م.د.ت 700 في تحرير تقرير رأي المدقق المستقل، والمحور الثاني حول المعلومات التي يجب أن يحرر المدقق القانوني بحققها تقرير خاص.

أخذت أسئلة الاستبيان شكل إجابة مغلقة: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة.

4-2- صدق أداة الدراسة: والمقصود بما التحقق من صلاحية الأداة لقياس الجانب الذي أسست لأجله، حيث قمنا بوضعها تحت تقييم مجموعة من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والمراجعة، والمنهجية، والإحصاء. وقد نشرنا الاستبيان بعد أن تم تعديله وفقاً لاعتراحاتهم بما يسمح بتحقيق أهداف الدراسة.

4-3- الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

قمنا بإرسال الاستمارة الكترونياً على 200 مهني واستعدنا 103 إجابة، أي بنسبة 51,50 % وهي نسبة مقبولة على العموم في الدراسات المماثلة. وبعد تنظيم الإجابات باستعمال EXCEL أخضعناها للمعالجة الإحصائية باستخدام برنامج الـ SPSS نسخة 24.

الجدول 2: الخصائص الاجتماعية لعينة الدراسة

→	البلد				الجنس			السن			
	الجزائر	تونس	فرنسا	المجموع	أنثى	ذكر	المجموع	50 > سنة	35 > سنة	18	المجموع
التكرار	47	27	29	103	13	90	103	25	60	18	103
النسبة المئوية	45,63	26,21	28,16	100	12,62	87,38	100	24,27	58,25	17,48	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

أظهرت نتائج تحليل الخصائص الاجتماعية أن عدد المستجيبين من الجزائر بلغ 47 مهني، 27 من تونس، و29 من فرنسا، ويمكننا القول إن عينة الدراسة ذكورية، حيث بلغ عدد المحييين الذكور 90 فرد (87,38 %) و13 أنثى. أما بتحليلها على حسب الفئات العمرية، فنلاحظ تجاوب أكبر من تلك التي تقل أعمارهم عن 35 سنة، إذ قدر عددهم بـ 60 مستجيب أي أكثر من نصف العينة (58,25 %)، 25 فرد تتراوح أعمارهم بين 35 سنة و50 سنة، وكانت الفئة الذين يزيد عمرهم عن أكثر من 50 سنة الأقل استجابة بنسبة 17,48 %.

الجدول 3: الخصائص المهنية لعينة الدراسة

→	الشهادة العلمية							المهنة الممارسة					سنوات الخبرة			
	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	خبير محاسب	شهادة أخرى	المجموع	محافظة حسابات	م.ح- م.خ*	مدقق خارجي	مهنة أخرى	المجموع	5 <	10 <	10 ≥	المجموع
التكرار	21	52	5	9	13	3	103	32	28	39	4	103	33	21	49	103
النسبة المئوية	20,39	50,49	4,85	8,74	12,62	2,91	100	31,07	27,18	37,86	3,88	100	32,04	20,39	47,57	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

*محافظة حسابات-خبير محاسب

تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا)، (ص ص: 1-16)

يظهر جدول الخصائص المهنية لعينة الدراسة أن نسبة 50,49 % من المستجيبين هم حملة شهادة الماستر، 20,39 % حملة الليسانس، 12,62 % من حملة شهادة خبير محاسب، 8,74 % محصلين للدكتوراه، و 2,91 % يحملون شهادات أخرى، ويمارسون مهنة المراجعة القانونية حيث بلغ عدد المحييين من مجتمع محافظي الحسابات 32، 28 خبير محاسب، 39 مدقق خارجي، و 4 يشغلون وظائف أخرى (متربص، محاسب معتمد، خبير عالمي). أما فيما يخص الخبرة المهنية فنسبة 47,57 % لديهم 10 سنوات خبرة على الأقل، 20,39 % تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات، ونسبة 32,04 % لا تتعدى خبرتهم ال 5 سنوات.

4-4- المعالجة الإحصائية:

لتصحيح الإجابات على هذا الاستبيان نلجأ لمقياس ليكرت الخماسي، وحيث أن محاوره تتكون من عدة فقرات، فإننا لا نتعامل مع كل فقرة على حدى، وإنما نتعامل مع المحور ككل. ولهذا نقوم بإدراج متغير جديد يتمثل في متوسط إجابات الأفراد، والذي يستعمل لحساب المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور ككل، ولهذا سنحول مقياس ليكرت الخماسي لفترات المناظرة لتحديد اتجاه إجابات العينة حسب قيم المتوسط المرجح للمحور.

$$\text{عدد الفقرات} / \text{الاستجابات} = \text{متوسط إجابات الفرد}$$

ولتحويل مقياس ليكرت الخماسي لفترات المناظرة نطبق القاعدة الرياضية التالية:

$$100/5 = 20 \%$$

$$1 - 0,2 = 0,80$$

أي أن طول الفترة يساوي 0,80، فيصبح جدول مقياس ليكرت الخماسي على الشكل التالي:

جدول 03: الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	طول الفترة	الفترة	مقياس ليكرت
غير موافق بشدة	0,80	من 1,00 إلى 1,79	1
غير موافق	0,80	من 1,80 إلى 2,59	2
محايد	0,80	من 2,60 إلى 3,39	3
موافق	0,80	من 3,40 إلى 4,19	4
موافق بشدة	0,80	من 4,20 إلى 5,00	5

المصدر: (36 : 21 le 20/07/2019, visite <https://www.youtube.com/watch?v=DgeQ-MXkNQ&t=342s>)

تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فلانسا)، (ص ص:1-16)

✓ تقرير الرأي:

الجدول 04: التوزيع التكراري لمحور تقرير الرأي في الجزائر

الترتيب	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العامل
2	موافق بشدة	0,71	4,40		1	3	19	24	دمج فقرة المقدمة بعناصرها الأساسية ضمن فقرة إبداء الرأي.
4	موافق بشدة	0,81	4,30		2	4	19	22	إدراج فقرة تعالج احترام المدقق لدليل أخلاقيات المهنة خاصة فيما يتعلق بمبدأ الاستقلالية.
10	موافق	0,94	4,02		3	11	15	18	تقديم وصف لمسؤوليات الإدارة تحت عنوان بالخط العريض.
1	موافق بشدة	0,69	4,47		1	2	18	26	عرض مسؤوليات الإدارة فيما يخص إقفال الحسابات وإنتاج القوائم المالية.
5	موافق بشدة	0,85	4,28		3	3	19	22	عرض مسؤوليات الإدارة عن بناء وتقويم نظام للرقابة الداخلية.
7	موافق	0,90	4,13		3	7	18	19	عرض مسؤوليات الإدارة عن تقييم قدرات المؤسسة على مواصلة أنشطتها.
11	موافق	1,18	3,70		12	5	15	15	التصريح أن احتمالية عدم الكشف عن الأخطاء الناجمة عن الغش أكبر من احتمالية عدم الكشف عن الانحرافات الناجمة عن الأخطاء أو السهو.
12	موافق	1,18	3,47	2	10	9	16	10	إضافة "الامتناع عن إبداء رأي" لأنواع آراء المدقق.
3	موافق بشدة	0,94	4,34		4	3	13	27	تصريح المدقق بأنه تمكن من تحصيل أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتأسيس رأيه.
6	موافق بشدة	0,87	4,23		3	4	19	21	إدراج فقرة "أساس الرأي" ضمن كل أنواع تقارير تدقيق الحسابات الختامية، تشرح العناصر التي سمحت للمدقق بإبداء رأيه.
8	موافق	0,89	4,11		3	7	19	18	توقيع محافظي الحسابات المسؤولين عن المهمة بأسمائهم يظهر مسؤوليتهم عن محتوى تقرير تدقيق الحسابات الختامية.
16	محايد	0,91	2,89	2	16	14	15		حذف فقرة التذكير بطريقة تعيين محافظ الحسابات.
9	موافق	0,95	4,09		5	4	20	18	إضافة فقرة تعالج حالة وجود عدم يقين معتبر حول قدرة المؤسسة على متابعة أنشطتها.
15	محايد	1,19	2,94	4	18	6	15	4	تقرير الرأي محافظ الحسابات يعد كاف لفهم القوائم المالية للمؤسسة.
14	محايد	1,12	3,21	2	14	8	18	5	تقرير الرأي يعد كاف لاتخاذ الأعوان الاقتصاديون قراراتهم بشأن مستقبل علاقتهم بالمؤسسة.
13	محايد	0,98	3,23	2	9	15	18	3	يفرض المشرع الجزائري العديد من الالتزامات فيما يخص التقارير الخاصة.
موافق		0,32	3,86	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

يظهر جدول التوزيع التكراري لاستجابات عينة الدراسة في السوق الجزائرية لخدمات المراجعة القانونية، أن المتوسط الموزون لحوار تقرير الرأي يقدر بـ 3,86، وهو ما يعادل حسب الجدول رقم 03 (الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي) "الرأي الموافق" على أن تقرير رأي محافظ الحسابات وفقا للمعايير الدولية المعدلة يساعد الأعوان الاقتصاديين (المستثمرين بالدرجة الأولى) على فهم القوائم المالية بشكل أفضل، وبلغ الانحراف المعياري لمتوسط إجابات الأفراد 0,32 أي أنها منخفضة التشتت.

وبعد ترتيب فقرات المحور وفقا لمتوسطات استجابات الأفراد عن كل فقرة، كانت المرتبة الأولى من نصيب فقرة "عرض مسؤوليات الإدارة فيما يخص إقفال الحسابات وإنتاج القوائم المالية"، فهي تحدد من مسؤوليات المدقق المستقل، وتثير مسؤوليات الإدارة اتجاه المستثمرين فيما يخص عملية إقفال الحسابات وإنتاج القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، وقدر متوسط الاستجابات عن هذه الفقرة بـ 4,47 وانحراف معياري 0,69، فكانت الدرجة الكلية لهذه الفقرة "موافق بشدة"، بعدد استجابات موافق بشدة 26 و18 إجابة بموافق. وتليها في المرتبة الثانية فقرة "دمج فقرة المقدمة بعناصرها الأساسية ضمن فقرة إبداء الرأي" بمتوسط 4,40 وانحراف معياري 0,71 فكانت درجة الاستجابة العامة "موافق بشدة"، فهذا التعديل يهدف إلى جعل تقرير التدقيق مختصرا وأكثر دقة، فالفقرة الأكثر أهمية بالنسبة للمستثمرين هي فقرة الرأي المهني.

في حين احتلت فقرة "تقرير رأي محافظ الحسابات يعد كاف لفهم القوائم المالية للمؤسسة" المرتبة ما قبل الأخيرة، برأي عام محايد نتيجة لمتوسط موزون 2,94 وانحراف معياري 1,19، ومن الملاحظ أن الاستجابات أخذت كفتين، بين "غير موافق" بـ 18 إجابة و"موافق" بـ 15 إجابة على أن تقرير الرأي المهني للمدقق المستقل وحده كاف لفهم المستثمرين للقوائم المالية، إذ يلجأ الأعوان الاقتصاديون وبصفة خاصة المستثمرون إلى التقارير الخاصة التي تلخص نتائج مراجعة بعض العمليات المهمة، للحصول على فهم أفضل للقوائم المالية وأنشطة المؤسسة. أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب فقرة "حذف فقرة التذكير بطريقة تعيين محافظ الحسابات" بمتوسط 2,89 باتجاه رأي عام "محايد" وانحراف معياري 0,91.

وسنلخص نتائج إجابات المدققين المستقلين للسوق الجزائرية في التمثيل البياني التالي:

الشكل 1: متوسط إجابات عينة السوق الجزائرية على فقرات المحور الأول



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فلانسا)، (ص ص:1-16)

جدول 05: التوزيع التكراري لمحور تقرير الرأي في فرنسا وتونس

المرتبة	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العامل
6	موافق	0,88	3,98	1	2	10	27	16	دمج فقرة المقدمة بعناصرها الأساسية ضمن فقرة إبداء الرأي.
2	موافق	1,05	4,20	2	2	8	15	29	اشتراك أكثر من محافظ حسابات يعزز مصداقية التقرير.
11	محايد	1,10	2,77	4	25	11	12	4	اشتراك أكثر من محافظ حسابات يصعب عملية تحرير التقرير.
12	محايد	1,04	2,61	4	29	12	7	4	مستعملي القوائم المالية للمؤسسات غير المسعرة في البورصة ليسوا بحاجة لفقرة "الأمور الرئيسية للمراجعة".
4	موافق	0,85	4,11	1	3	2	33	17	فقرة الملاحظات تساعد الأعوان الاقتصاديين على فهم القوائم المالية بشكل أفضل.
1	موافق بشدة	0,79	4,23		2	6	25	23	إلحاق فقرة الرأي بفقرة أساس الرأي تعزز صحة رأي المدقق.
3	موافق	0,95	4,13		6	4	23	23	توقيع محافظي الحسابات المسؤولين عن المهمة بأسمائهم يظهر مسؤوليتهم عن محتوى تقرير تدقيق الحسابات الختامية.
5	موافق	1,09	4,04	1	7	5	19	24	تقرير التدقيق دليل على تأدية المدقق للمهمة الموكلة إليه وفقا للمعايير المعمول بها.
7	محايد	1,27	3,32	4	14	10	16	12	تقرير الرأي يعد كاف لاتخاذ الأعوان الاقتصاديون قراراتهم بشأن مستقبل علاقتهم بالمؤسسة.
8	محايد	1,18	3,13	3	19	9	18	7	فقرة "مسؤوليات الإدارة" تحد من مجال مسؤوليات المدقق.
9	محايد	1,00	3,09	3	14	16	21	2	التصريح بأن احتمالية عدم الكشف عن الأخطاء الناجمة عن الغش أكبر من احتمالية عدم الكشف عن الانحرافات الناجمة عن الأخطاء أو السهو يحد من مسؤوليات المدقق.
10	محايد	1,13	2,96	2	24	10	14	6	تقرير الرأي يعد كاف لفهم القوائم المالية للمؤسسة.
موافق		0,38	3,55	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

يستعمل المدققون القانونيون في سوق خدمات المراجعة القانونية للحسابات الختامية التونسية والفرنسية المعايير الدولية للتدقيق، لهذا عمدنا إلى تحليل معطياتهم مع بعض، فكانت النتيجة ككل موافقون على أن التعديلات التي مست المعايير الدولية للتدقيق، والخاصة بإعداد تقرير رأي المدقق القانوني، تساعد مستعملي القوائم المالية في الحصول على فهم أوضح للقوائم المالية. حيث قدر المتوسط الموزون للمحور بـ 3,55 والانحراف المعياري لمتوسط استجابات الأفراد 0,38 أي تشتت منخفض في متوسط الإجابات على فقرات هذا المحور.

وبترتيب متوسط الاستجابات على فقرات المحور، نجد أن فقرة "إلحاق فقرة الرأي بفقرة أساس الرأي تعزز صحة رأي المدقق" احتلت المرتبة الأولى، إذ نالت اهتمام مجمل المستجيبين، بمتوسط استجابات 4,23 وانحراف معياري 0,79، وموافقة لدرجة استجابة كلية "موافق بشدة" على أن إلحاق فقرة الرأي بفقرة تأسيس الرأي بالنسبة لكل أنواع التقارير، بعد أن كانت حصرا على التقارير برأي معدل، تساعد على فهم المستثمرين للقوائم المالية، فهي تشرح الأسس التي بنى عليها المدقق رأيه الفني والمحايد عن مصداقية وعدالة وانتظامية القوائم المالية.

تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فلانسا)، (ص ص:1-16)

لتليها فقرة "اشتراك أكثر من محافظ حسابات يعزز مصداقية التقرير" بدرجة استجابة كلية "موافق" نتيجة لمتوسط موزون 4,20 وانحراف معياري 1,05، حيث **تشتمل** الاستجابات بين "موافق بشدة" بـ 29 استجابة، و "موافق" بـ 15 استجابة، فباستراك أكثر من محافظ للحسابات يمكن الاستفادة من تعدد خبراتهم في تأسيس رأي موضوعي عن صدق وعدالة وانتظامية القوائم المالية، ويعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب فقرة "مستعملي القوائم المالية للمؤسسات غير المسعرة في البورصة ليسوا بحاجة لفقرة الأمور الرئيسية للمراجعة"، إذ تختلف احتياجات المستثمرين للمعلومات الضرورية لاتخاذ قراراتهم باختلاف درجة تعقد عمليات رأسمال المؤسسة، هذا ما يفسر انقسام استجابة عينة الدراسة بين **الدرجات الخمسة**، وحققت متوسط إجابات 2,61، وبالتالي حصلت درجة استجابة عامة "محايد". وفي المرتبة ما قبل الأخيرة نجد فقرة "اشتراك أكثر من محافظ حسابات يصعب عملية تحرير التقرير" بدرجة استجابة كلية "محايد"، فعلى الرغم من اشتراك أكثر من محافظ حسابات إلا أنهم يشتركون في تحرير تقرير مشترك، وبما أنهم يملكون الحق في عرض نقاط الاختلاف بينهم هناك من يجدها أنها لا تعرقل عملية تحرير التقرير. ونلخص نتائج هذا المحور في الرسم البياني التالي:

الشكل 2: متوسط إجابات عينة السوق التونسية والفرنسية على فقرات المحور الأول



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

✓ التقارير الخاصة:

الجدول 06: التوزيع التكراري لمحور تقارير الخاصة في الجزائر

تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فلانسا)، (ص ص:1-16)

الترتيب	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العامل
5	موافق بشدة	0,62	4,30			4	25	18	نتائج التدقيقات الخاصة.
15	محايد	1,23	3,28	3	12	10	13	9	الانحرافات التي لا تؤثر على القوائم المالية ولا على رأي المدقق.
8	موافق بشدة	0,71	4,26		1	4	24	18	تقييم سلامة إجراءات المصادقة على الاتفاقيات المنظمة.
12	موافق	0,91	3,96		4	8	21	14	الأسباب التي منعت الإدارة من احترام إجراءات المصادقة على الاتفاقيات المنظمة.
14	موافق	1,09	3,83	2	4	8	19	14	قائمة بأعلى خمس أجور ممنوحة لموظفي المؤسسة.
13	موافق	1,11	3,83	1	7	6	18	15	قائمة اسمية بالمكافآت المادية والمالية الممنوحة لموظفي المؤسسة.
11	موافق	0,97	4,02	2	1	6	23	15	جدول يظهر تطور النتيجة المحققة خلال آخر خمس سنوات.
4	موافق بشدة	0,64	4,34			4	23	20	تقييم مصداقية تقرير الإدارة الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية.
1	موافق بشدة	0,66	4,49		1	1	19	26	تقييم صحة الفرضيات الخاصة بمبدأ استمرارية الاستغلال.
9	موافق	0,88	4,15		3	6	19	19	امتلاك مجلس المديرين ومجلس الرقابة لأسهم تعادل على الأقل 20% من رأسمال الشركة.
2	موافق بشدة	0,62	4,43			3	21	23	انتظامية العمليات على رأسمال الشركة.
7	موافق بشدة	0,68	4,28			6	22	19	احترام إجراءات إصدار الشركة للقيم المنقولة.
3	موافق بشدة	0,67	4,36			5	20	22	احترام إجراءات توزيع التسيقات على الأرباح.
6	موافق بشدة	0,83	4,28	1		5	20	21	احترام إجراءات تحويل شركات المساهمة لأي شكل من الأشكال الأخرى.
10	موافق	0,96	4,11	1	2	7	18	19	قائمة بوضعية المساهمات والاستحواذ على أكثر من نصف رأسمال شركة أخرى خلال السنة المالية.
موافق		0,46	4,13	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

تظهر نتائج تحليل استجابات السوق الجزائرية موافقة المهنيين على أن نتائج التقارير الخاصة تساعد الأعوان الاقتصاديين على فهم القوائم المالية وتقرير الرأي، حيث قدر المتوسط الموزون للمحور ككل 4,13 وتشتت منخفض في الإجابات يظهر من خلال انحراف معياري 0,46. أما الفقرتان اللتان احتلتا المرتبة الأولى والثانية فهما "تقييم صحة الفرضيات الخاصة بمبدأ استمرارية الاستغلال" و"التحقق من انتظامية العمليات على رأسمال الشركة" على التوالي بتقدير "موافق بشدة"، حيث تركزت إجابات العينة **بأنهم** موافقون أو موافقون بشدة على أن هذه التقارير تساعد المستثمرين في فهم القوائم المالية، فهما تشكلان أهم النقاط التي تشغل اهتمام المستثمرين، والتي من شأنها **تحديد** مستقبل المؤسسة.

وأما فيما يخص الفقرة التي احتلت المرتبة الأخيرة فكانت "الانحرافات التي لا تؤثر على القوائم المالية ولا على رأي المدقق" بموقف حيادي، وهي ما توافق أنها ذات تأثير متوسط في مساعدة الأعوان الاقتصاديين على فهم القوائم المالية وتقرير رأي المدقق المستقل، حيث تصنف على أنها انحرافات يجب أن تتم معالجتها رغم أنها لا تؤثر على القوائم المالية بصفة جوهرية، بمتوسط استجابات 3,28 وانحراف معياري 1,23، ونفسه بتشتت الإجابات بين المراتب الأربعة "موافق بشدة"، "موافق"، "محايد"، "غير موافق". وفي المرتبة ما قبل الأخيرة كانت فقرة "قائمة بأعلى خمس أجور ممنوحة لموظفي المؤسسة" بمتوسط استجابات 3,83 وانحراف معياري 1,09، فحددت الاستجابة العامة على أنهم يوافقون أن هذه الفقرة تساعد الأعوان الاقتصاديين على فهم الوضعية المالية للمؤسسة. ونلخص نتائج الإجابات عن فقرات المحور الثاني من خلال الرسم البياني الآتي:

الشكل 3: متوسط إجابات عينة السوق الجزائرية على فقرات المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

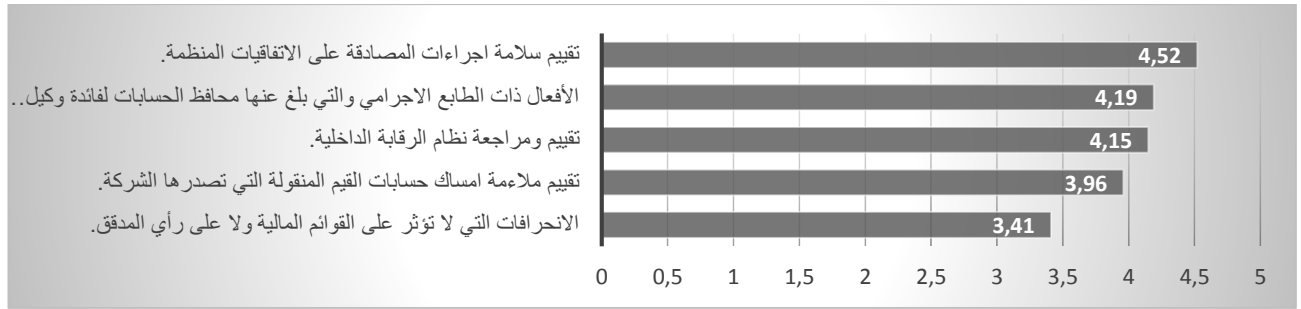
جدول 07: التوزيع التكراري لمحور تقارير الخاصة في تونس

العامل	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
تقييم ومراجعة نظام الرقابة الداخلية.	12	10	2	3		4,15	0,99	موافق	3
تقييم سلامة إجراءات المصادقة على الاتفاقيات المنظمة.	17	8	1	1		4,52	0,75	موافق بشدة	1
الانحرافات التي لا تؤثر على القوائم المالية ولا على رأي المدقق.	4	9	8	6		3,41	1,01	موافق	5
تقييم ملاءمة إمساك حسابات القيم المنقولة التي تصدرها الشركة.	4	19	3	1		3,96	0,65	موافق	4
الأفعال ذات الطابع الإجرامي والتي بلغ عنها محافظ الحسابات لفائدة وكيل الجمهورية.	10	13	3	1		4,19	0,79	موافق	2
المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور						4,04	0,51	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

تظهر نتائج تحليل الإجابات على الاستمارات الموزعة على المدققين الخارجيين في السوق التونسية، فيما يخص محور التقارير الخاصة حسب الجدول رقم 07 والشكل رقم 04، أنهم موافقون على أن المعلومات المتضمنة في هذه التقارير ضرورية للأعوان الاقتصاديين لفهم القوائم المالية وتقرير رأي محافظ الحسابات، بمتوسط موزون 4,04 وتشتمل منخفض متوسط الاستجابات نتيجة لانحراف معياري 0,51، حيث كان تقييمهم لأغلب الفقرات بالموافقة على أنها تساعد في فهم القوائم المالية وتقرير رأي المدقق المستقل، إلا فقرة "تقييم سلامة إجراءات المصادقة على الاتفاقيات المنظمة" التي احتلت المرتبة الأولى في تقديرات أفراد العينة بمتوسط إجابات 4,52 وانحراف معياري 0,75، حيث ارتكزت الإجابات على "موافق بشدة" بـ 17 مشاركة و 8 بـ "موافق"، فكان التقدير الإجمالي عليها "موافق بشدة"، لما لها من أهمية في تحديد سلامة قرارات الإدارة خاصة في الاتفاقيات التي تجمع المؤسسة مع الأطراف ذات العلاقة فيها.

الشكل 4: متوسط إجابات عينة السوق التونسية على فقرات المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

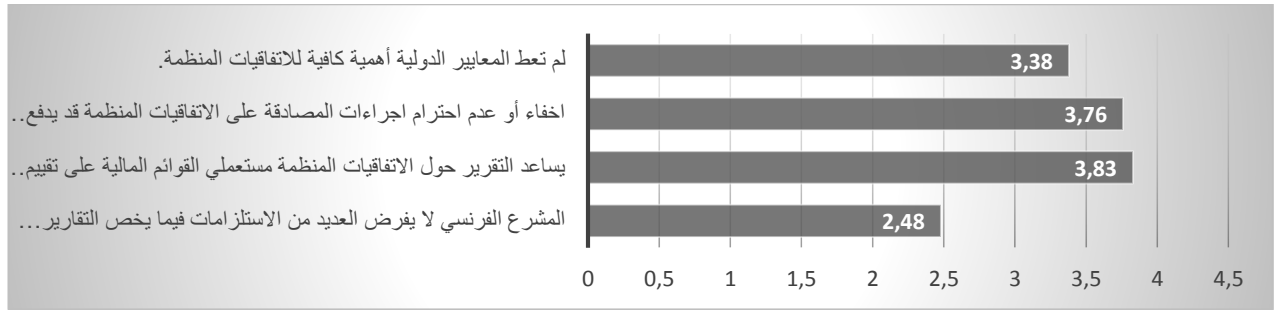
جدول 08: التوزيع التكراري لمحور التقارير الخاصة في فرنسا

العامل	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
المشرع الفرنسي لا يفرض العديد من الاستلزامات فيما يخص التقارير الخاصة.	5	8	12	4	2,48	0,95	غير موافق	4	
يساعد التقرير حول الاتفاقيات المنظمة مستعملي القوائم المالية على تقييم أمانة المسيرين.	7	12	8	2	3,83	0,89	موافق	1	
إخفاء أو عدم احترام إجراءات المصادقة على الاتفاقيات المنظمة قد يدفع إلى التشكيك في مصداقية القوائم المالية.	6	15	3	5	3,76	0,99	موافق	2	
لم تعط المعايير الدولية أهمية كافية للاتفاقيات المنظمة.	2	12	11	3	3,38	0,90	محايد	3	
المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور						3,36	0,44	محايد	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

أظهر تحليل معطيات الاستفسار الموزع على المدققين الفرنسيين، موقفهم المحايد على أن التقارير الخاصة تساعد الأعوان الاقتصاديين على فهم تقرير الرأي والقوائم المالية، حيث قدر المتوسط الموزون لهذا المحور بـ 3,36 وانحراف معياري 0,44، أما فقراته فقد أجمعت الأغلبية بالموافقة على أن تقرير الاتفاقيات المنظمة يساعد الأعوان الاقتصاديين على تقييم أمانة المسيرين، وأن إخفاءها يدفعهم للتشكيك في مصداقية القوائم المالية، بمتوسط متقارب 3,83 و 3,76 على التوالي، في حين جاءت فقرة "لم تعط المعايير الدولية أهمية كافية للاتفاقيات المنظمة" في المرتبة الثالثة بمتوسط 3,38 بتقييم محايد وتشنت الإجابات بين "موافق" و "محايد" بانحراف معياري 0,90، أما أخيرا نجد فقرة "المشرع الفرنسي لا يفرض العديد من الاستلزامات فيما يخص التقارير الخاصة" حيث يظهر متوسط الإجابات 2,48 موقف الأغلبية بأنهم غير موافقين عليها. ونلخص هذه النتائج في التمثيل البياني التالي:

الشكل 5: متوسط إجابات عينة السوق الفرنسية على فقرات المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الـ SPSS

خاتمة:

تعد تقارير المدقق القانوني وثيقة مهمة لكل الأعوان الاقتصاديين خاصة المستثمرين لفهم أنشطة المؤسسة المهتمين بها، ودليل للمدقق على تأديته للمهمة الموكلة إليه حسب المعايير والقواعد التنظيمية المعمول بها، وللرفع من منفعة التقرير المدقق القانوني خضع م.د.ت 700 للعديد من التعديلات، حتى يستجيب تقرير التدقيق لاحتياجات الأعوان الاقتصاديين. ونلخص نتائج هذه الدراسة كما يلي:

➤ نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع أهمية التعديلات على م.د.ت 700 في فهم القوائم المالية، توصلنا من اختبار الفروض التي بنينا عليها هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ بخصوص الفرضية الأولى والخاصة بالمقارنة بين هيكل تقرير المدقق المستقل وفقا لم.ج.ت 700 مع إعداده وفقا لم.د.ت 700 المعدل ضمن إصدار 2016-2017، فإننا نقبل هذه الفرضية إذ أظهرت الدراسة النظرية وجود اختلاف بينهما في عدة نقاط؛
- ✓ أما الفرضية الثانية التي تنص على أن تعديلات م.د.ت 700 تحذف للرفع من المنفعة التي يقدمها التقرير لمستعملي القوائم المالية، فإن نتائج الاستفسار تظهر موافقة المدققين المستقلين (الجزائريين، والفرنسيين، والتونسيين) على أن هذه التعديلات تساعد على فهم الأعوان الاقتصاديين للقوائم المالية؛
- ✓ بالنسبة للفرضية الثالثة والمتعلقة بمساهمة التقارير الخاصة للمدقق المستقل في إدخال قيمة مضافة على المعلومات التي تنشرها المؤسسة، فقد أظهر الاستفسار أنه وعلى الرغم من الاختلاف في القوانين التنظيمية لإعداد التقارير الخاصة بين الجزائر وتونس، إلا أن المدققين المستقلين أجمعوا بالموافقة على أن هذه التقارير تساعد على فهم القوائم المالية وتقرير رأي المدقق المستقل، في حين أظهر المدقق الفرنسي موقفه المحايد الذي يعبر على أنها ذات تأثير متوسط في فهم القوائم المالية وتقرير رأي المدقق المستقل.
- ✓ وفيما يخص الفرضية الرابعة القائمة على وجود بعض الفروق في الرأي بين المدققين الجزائريين، والفرنسيين، والتونسيين، فمن النتائج نجد توافق في الآراء بالنسبة لتأثير التعديلات في فهم القوائم المالية، أما بالنسبة للتقارير الخاصة فتتوافق آراء المدققين المستقلين في الجزائر وتونس وتختلف مع رأي المدققين الفرنسيين.

➤ التوصيات والاقتراحات:

- وبعد معالجة هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية بالإضافة إلى التواصل مع العديد من المدققين المستقلين، وبغية الرفع من القيمة المضافة لتقارير المدقق القانوني، توصلنا إلى الاقتراحات والتوصيات التالية:
- ✓ الاختصار والدقة في المعلومات المتضمنة للتقرير؛
- ✓ التحديث الدوري للمعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ تعميم فقرة الأمور الرئيسية على تقرير كل المؤسسات بدل فرضها على المؤسسات المسعرة فقط؛
- ✓ فرض إشهار تقرير رأي المدقق المستقل خاصة بالنسبة للشركات المسعرة.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- 1- أمين السيد أحمد لطفي (2000)، كيف تراجع حسابات منشأة، بدون ناشر، القاهرة-مصر، ص35.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي (2008)، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون SARBANES-OXLY، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، ص 211.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (2014)، العدد 24، ص.ص 15-22.
- 4- رزق أبو زيد الشحنة (2015)، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، ص 233.
- 5- زهرة عاطف سواد (2009)، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص 198.
- 6- زهير عيسى (2015)، تدقيق الحسابات: الإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان-الأردن، ص.ص 82-83.
- 7- السيد أحمد السقا ونصر محمد جعيسة (2007)، المراجعة وخدمات التأكيد: مدخل متكامل، جامعة طنطا، طنطا-مصر، ص 247.
- 8- عبيد سعيد شريم ولطيف محمد بركات (2011)، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر، صنعاء-اليمن، ص 10.
- 9- القانون التجاري (2007)، الجزائر، ص 188.
- 10- مجلة الشركات التجارية، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، ص.ص 62-64.
- 11- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (2017)، دليل المعايير الدولية لرقابة الجودة، التدقيق، المراجعة، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين)، السعودية، ص.ص 1018-1029.

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Code de commerce (2019), France, P 548.
- 2- Décret N° 2001-2728 (2001), Tunisie, P 6.
- 3- Loi 94-117 (2009), Tunisie, P 5.
- 4- O.E.C.T. (2017), **Note d'orientation sur les nouvelles normes d'opinion**, <http://www.oect.org.tn>, (visite le :22/05/2019, 23 : 27), P 7.
- 5- Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat, Université de Toulouse 1-France, P 24.

المواقع الالكترونية:

- 1- <https://www.almaany.com/ar/dict>, (visite le : 11/06/2019 à 22 : 55).
- 2- www.doc.cncc.fr, (visite le:20/06/2019, 23 : 04).
- 3- https://www.youtube.com/watch?v=DgeQ_MXkNQ&t=342s, (visite le:20/07/19 ; 21 : 36).
- 4- www.cn-cncc.dz, (visite le:02/04/2019, 21 : 27).