

Level of the financial community's awareness of the information content of the audit report in Algeria (a field study)

(1) Dr. Sofiane RAIS^{1*},

(2) Dr. Selma BENNOUR²

¹Larbi ben M'hidi University- OUM El Bouaghi-(Algeria), COFIFAS Laboratory sofiane.rais@univ-oeb.dz

²University- El Oued-(Algeria), Social Development and Community Service Laboratory selma-bennour@univ-eloued.dz

* sofiane.rais@univ-oeb.dz

Received: 12/02/2025

Accepted: 20/03/2025

Published: 11/04/2025

ABSTRACT

This study aimed to identify the level of the financial community's perception of the information content of the audit report by analysing the perception into dimensions and in order to establish a serious scientific and practical approach to the problem of the study.

To achieve this, the questionnaire tool included a sample of decision makers from government and private economic institutions and specialized academics in the field of accounting and finance distributed in the state of Tébessa (Algeria) where 50 forms were distributed and 37 valid for analysis were collected.

In the light of this data was collected and analysed and hypotheses tested using the program of the statistical package of social sciences (SPSSv26) Through the use of many multiple statistical methods to achieve the study's objectives, the analysis showed that there are no statistically significant differences in the level of perception of the information content of the audit report, indicating an acceptable level of understanding of this content in what it was designed for.

Keywords: Audit report, Information Content, Perception, Financial Information.

مستوى إدراك المجتمع المالي للمحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات في الجزائر (دراسة ميدانية)

د. بالنور سلمى²

د. رايس سفيان^{*1}

1-جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي -الجزائر- ، مخبر المحاسبة، المالية، الجباية والتأمين (cofifas) sofiane.rais@univ-oeb.dz

2-جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي -الجزائر- مخبر التنمية الاجتماعية وخدمة المجتمع selma-bennour@univ-eloued.dz

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى إدراك المجتمع المالي للمحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات، وذلك من خلال تحليل الادراك إلى أبعاد ومن أجل إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية الدراسة تم الإستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي وأسلوب دراسة الحالة.

لتحقيق ذلك تم الإستعانة بأداة الإستبيان شملت عينة من صناعات القرار بمؤسسات اقتصادية حكومية وخاصة واكاديميين مختصين في المجال المحاسبي والمالي موزعة في ولاية تبسة (الجزائر) حيث تم توزيع 50 إستمارة، وتم تحصيل 37 صالحة للتحليل، وفي ضوء ذلك تم جمع البيانات وتحليلها وإختبار الفرضيات بإستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS_{v26}) وذلك من خلال إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المتعدد لتحقيق أهداف الدراسة، وقد أظهر التحليل أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لمستوى ادراك المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات مما يشير الى وجود مستوى مقبولة لإدراك هذا المحتوى فيما وضع من اجله.

الكلمات المفتاحية: تقرير تدقيق الحسابات، المحتوى المعلوماتي، الادراك، المعلومات المالية.

*المؤلف المرسل: د. رايس سفيان sofiane.rais@univ-oeb.dz

مقدمة

تعتبر القوائم المالية بمفهومها الحديث بمثابة أداة لعملية إتصال، حيث يقوم معدوا، ومصدروا القوائم المالية بتوفيرها للأطراف ذات العلاقة الذين يعتمدون على محتواها المعلوماتي في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة، ووفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يعتبر الإلتزام بالخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية مطلباً أساسياً لتحقيق جودة هذه القوائم (Tasios & Bekiaris, 2012, p. 58) ، ومن جهة أخرى أدى التعقد في عمليات والأحداث الإقتصادية للمؤسسة الواحدة والمعايير المحاسبية وإنفصال الملكية عن الإدارة الى خلق الطلب على خدمة تدقيق الحسابات لإضافة قيمة لأصحاب المصالح في الشركات (DeFond & Zhang, 2014, p. 276) ، لذلك يلعب مدقق الحسابات دوراً حيوياً في إضفاء الجودة على المعلومات المحاسبية والمالية المنبثقة عن القوائم المالية (R.Cohen, Krishnamoorthy, & Wri, 2004, p. 107).

أما بالحديث عن عملية تدقيق الحسابات في الإطار المكاني للدراسة، فقد عرفت مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر تطورا تدريجيا منذ الإستقلال، حيث كانت الانطلاقة بإحتكار الدولة لخدمات تدقيق الحسابات من خلال وزارة المالية، لكن مع الأحداث الإقتصادية التي شهدتها البلاد وإعادة الهيكلة للمؤسسات الإقتصادية، اتجهت مهنة تدقيق الحسابات تدريجيا نحو الإستقلالية لتتماشى والتغيير الحاصل في البيئة الإقتصادية، وقد استمرت عملية تطوير المهنة إلى غاية صدور القانون 01-10 الذي يعد التشريع المؤطر للمهنة بالتوازي مع الخلفية المحاسبية لتلك الفترة بتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي، وقد إستمر الاصلاح إلى غاية يومنا هذا بما يكفل تنظيم المهنة وتحقيق أكبر قدرة من الفاعلية والكفاءة في الأداء المهني و ما يعبر عنه من مخرجات.

كما يعد تقرير مدقق الحسابات والأبعاد المعلوماتية التي يحتويها، تقديم لمختلف الجوانب المتعلقة بعملية التدقيق سواء من الجانب الاجرائي قصد الوصول إلى أساس لإبداء الرأي، أو من الجانب المهني والشكل والمعلوماتي للتقرير، حيث يعد التقرير وسيلة متفق عليها مهنيا و أكاديميا أنه وسيلة مضيضة للقيمة بالنسبة لأصحاب المصالح في المؤسسة خاصة المساهمين، وهذا لما يتوفر عليه من تأكيد إيجابي حول القوائم المالية ومدى عدالتها، سواء من ناحية العرض أو المضمون.

■ الاشكالية الرئيسية

تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالمحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات، كونه مصدر معلوماتي يمتاز بالخصائص النوعية للمعلومة الجيدة، والتي يمكن استخدامها من قبل فئة واسعة من الأطراف ذات العلاقة، سواء الداخليين او الخارجيين، لكن تبقى مسألة ادراك قيمة المحتوى المعلوماتي هي المسألة الأهم، كونها هي من تحكم حجم الاستفادة من هذا المحتوى، وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية لعينة الدراسة؟

وتنبثق عن هذا التساؤل الرئيسي جملة من التساؤلات الفرعية:

- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإلتناء (حكومي، خاص)؟

- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية؟

- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي؟

■ الفرضية الرئيسية

سعيًا للإجابة على إشكالية الدراسة، تم وضع الفرضية الرئيسية التالية:

هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية لعينة الدراسة.

انطلاقًا من الفرضية الرئيسية نجد جملة الفرضيات الفرعية:

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء (حكومي، خاص).

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

■ أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهميتها من خلال الأهمية المتزايدة لموضوع الدراسة، والذي تم فيه التركيز على متغيرين غاية في الأهمية، كون المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات أصبحت مجال الاهتمام به يتجاوز المؤسسة أو الكيان محل التدقيق، إنما يتعدى هذا الاهتمام إلى كل المجتمع المالي، وعليه تكمن الأهمية العلمية للدراسة من خلال محاولة وضع إطار للجانب السلوكي فيما تعلق بالمحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات وكيفية التعامل معه قصد تحقيق أقصى إفادة.

أما بالعودة إلى الأهمية الأكاديمية فهي ما تحملها الدراسة بالنسبة للطلبة والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والتدقيق، فإنها تمكن في توفير خلفية وقاعدة نظرية تساهم في إعطاء إطار تطبيقي للممارسات المهنية تساهم في استخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على النحو الذي يحقق أقصى إفادة من خلال أحسن إدراك بالنسبة للمتلقي.

■ أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التحقق تجريبيًا من مستوى إدراك الأطراف ذات العلاقة للمحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات، وذلك من خلال:

- صياغة شق نظري عام حول المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات في الجزائر من منظور ما جاءت به اهم القوانين والتنظيمات المهنية؛
- توفير شق تطبيقي من خلال الإطلاع على الأدبيات التطبيقية ذات الصلة المباشرة بموضوع العلاقة بين الادراك والمحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات .
- التعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى ادراك المجتمع المالي للمحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات لدى افراد عينة الدراسة تعزى لمتغيرات (قطاع الانتماء، الخبرة المهنية، والمهمل العلمي).
- وضع قاعدة معلوماتية تفيد المجتمع المالي، والأكاديمي في البحوث والدراسات المستقبلية، خاصة في ظل وجود شح كبير بالنسبة للبحوث الأكاديمية حول جزئيات الموضوع.
 - الدراسات السابقة

1. دراسة (Brown, 1993, pp. 11-18) **Brown, T., Hatherly, D., & Innes, J.** مقال علمي بعنوان " تقرير تدقيق الحسابات: تحقيق تجريبي "

حيث استهدفت الدراسة التعرف على الفروقات التي تنجم عن مداك مستخدم تقرير تدقيق الحسابات على اختلاف نوعية التقرير، وأيضاً الفروق الموجودة في الادراك استناداً لنوعية الاستخدام المرجوا من التقرير، وقد توصلت الدراسة الى انه في حالة مقارنة أنواع التقارير وجدت ان التقارير المطولة هي التي تعطي إيضاح أكثر و بالتالي ادراك اقوى لدى المستخدم للمحتوى المعلوماتي للتقرير.

2. دراسة (Barbe Odile, 2014) **Barbe & Raimbault** مداخلة في ملتقى علمي بعنوان: "هل تؤدي تبرير التقييمات إلى تحسين القيمة المعلوماتية لتقرير التدقيق".

هدفت الدراسة إلى إثبات أن التوسع في تبرير رأي المدقق لها اثر على قوة إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق، كذلك إثبات ان تقرير التدقيق هو أداة الاتصال الوحيدة من مدققي الحسابات إلى مستخدمي المعلومات المالية، كما بنيت الدراسة على ان المحتوى المعلوماتي للتقرير دورا كبيرا في المساهمة في إعطاء ادراك جيد حول موثوقية وشفافية المعلومات المالية.

توصلت الدراسة إلى تأكيد أن المحتوى المعلوماتي الذي يقدمه مدقق الحسابات يشكل استجابة لفجوة المعلومات، كما تكمن القيمة المعلوماتية المضافة في التقرير في إبراز النقاط الجوهرية في المعلومات المالية للكيان، وبالتالي تسهيل قراءتها وتفسيرها وإعطاء ادراك جيد للمستخدم.

1. دراسة (Smith, 2021) **Smith** مقال علمي بعنوان: "أخبرني المزيد: تحليل المحتوى لتقارير المدقق الموسع في المملكة المتحدة"

سعت هذه الدراسة في تحديد تأثير اعتماد معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " في كل من المملكة المتحدة وأيرلندا، وذلك لتحقيق متطلبات إثراء الإفصاح المعلوماتي الناتج عن التدقيق الخارجي الموسع، وذلك من خلال اعتماد التقرير المطول والمفصل حول كل المعلومات والمؤشرات المتعلقة بالهيكل المالي والوظيفي للمؤسسات محل التدقيق، كذلك التحقق من استجابة المدقق الأولية لمعيار المحاسبة الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " في الخروج من نمطية المحتوى المعلوماتي للذات التقرير قبل التعديل. تمت الدراسة باستخدام عينة من تقارير التدقيق من العامين الأول والثاني من اعتماد معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية "، لتحديد ما إذا كان المعيار يحسن من المحتوى المعلوماتي للتقرير، وبالتالي تحسين قوة إدراك المستخدمين للمحتوى المعلوماتي.

توصلت الدراسة أن تقارير التدقيق بإعتماد معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " يقدم محتوى معلوماتي واضح وسهل الإدراك، وأفضل في تقديم معلومات مختلفة منها ما هو متعلق بمخاطر التحريف الجوهرى والاستمرارية إلى جانب عدة جزئيات أخرى تدور حول القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، كما يساهم في الكشف عن المزيد من مواطن المخاطر الأخرى والآثار المادية المترتبة عنها، وتظهر هذه النتائج أنه يمكن توصيل معلومات التدقيق الموسعة بكيفية تحقق الإدراك الشامل للمستخدم للمحتوى المعلوماتي للتقرير.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

بتحليل الدراسات السابقة يمكن القول ان الدراسة الحالية تمثل امتدادا للدراسات السابقة بالرغم من شحها في هذه الجزئية المتناولة في الدراسة الحالية، و على العموم فقد اختلفت في جوانب عدة نذكر منها:

الدراسات السابقة تناولت الإدراك لدى المستخدم المرتبط بإتخاذ القرار او استخدام المحتوى المعلوماتي في اتخاذ القرار، لكن الدراسة الحالية تناولت الإدراك بصفة مجردة ، أي استخدام المحتوى المعلوماتي لعدة أغراض (التسيير، الإدارة، الرقابة، التغذية العكسية.....)

أولاً: جوانب إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات

يعد الهدف الرئيس من تقرير مدقق الحسابات هو إيصال معلومات الى الجهات المعنية والمهتمة بالتقرير، وتعتبر قيمة المعلومات المتوفرة في التقرير من أكثر الجوانب إفادة للمستخدمين الداخليين والخارجيين الباحثين عن المعلومات حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة، كما أن هذه المعلومات تستخدم في عملية إتخاذ القرارات لتوفرها على خصائص الجودة والموضوعية، وهذا ما يجعل العملية تتم وفقاً لأسس متينة ينتج عنها قرار صائب وفعال، وقد يحدث في بعض الحالات أن تتخذ قرارات غير سليمة تكون المعلومات المستخدمة فيها مستمدة من تقرير مدقق الحسابات، فهذا لا يعني بالضرورة وجود خلل ما في المحتوى المعلوماتي للتقرير، وإنما تظهر في مسألة الإدراك والفهم والتأويل الصحيح للمحتوى المعلوماتي المتوفر في تقرير مدقق الحسابات.

1. ماهية الإدراك للمحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات

يشكل المستفيدين من المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات عاملاً مهماً من عوامل إقرار فاعلية التقرير من خلال درجة الرضا والفائدة التي تتحقق لهم من جراء استخدام محتواه المعلوماتي، وفي سبيل تحقيق ذلك، يتطلب الأمر من مدقق الحسابات في إطار القيام بمهمته الأصلية -تدقيق القوائم المالية- النظر والاهتمام بإحتياجات مختلف الأطراف من المعلومات حول واقع المؤسسة والتعرف على الجوانب التي من الممكن أن تؤثر في سلوكهم عند أخذ هذه المعلومات بعين الإعتبار، حيث يفترض بالمعلومات التي يتضمنها التقرير أن تقلل من درجة عدم التأكد وتزيد من معرفة المستخدمين للتقرير عند اتخاذهم القرارات المختلفة.

1.1. مفهوم الإدراك

هناك اتفاق على أنه لا يوجد تعريف موحد، وذلك كون الإدراك الانساني يتكون من مجموعة من العمليات المعقدة والمتراصة. فيعرف الإدراك من الجانب السلوكي على أنه: "عملية عقلية تتضمن التأثير على الاعضاء الحسية بمؤثرات معينة، ويقوم الفرد بإعطاء تفسير وتحديد لهذه المؤثرات في شكل رموز او معاني، مما يسهل عليه تفاعله مع بيئته". (عبد الرحمن محمد، 2018، صفحة 20)

كما يعرف الإدراك بأنه العملية المعرفية التي تتعلق بإستقبال وإنتقاء وتسجيل وتصنيف المعلومات الموجودة في البيئة المحيطة وتحليلها وتفسيرها بغرض التوصل الى معان ومفاهيم لها. (محمد، 1999، صفحة 111)

ايضا يعرف الإدراك في شقه المحاسبي بأنه عملية فهم المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وكل المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي، والمعلومات الناتجة عن تقرير الجهات المهنية الخارجية عن المؤسسة والمتعلقة بالقوائم المالية، وبعد الإدراك عامل مؤثر على القرارات المستهدف اتخاذها. (زياد هاشم، 2011، صفحة 54)

مما سبق نخلص الى ان الإدراك في مجال المحاسبة هو الفهم الجيد والتأويل الصحيح للمعلومات المحاسبية التي يتم تحصيلها سوء من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، أو التي تم التأكيد عليها في تقرير مدقق الحسابات، كما أن من متطلبات تحقيق الإدراك الجيد لمختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المحاسبية هو ضرورة الاهتمام بالمعلومات منذ بداية تصنيفها وتبويبها، إلى معالجتها، ثم تشكيلها في شكل مخرجات، وصولاً الى تأكيدها والتصديق عليها من قبل مدقق الحسابات، وكذلك ضرورة اخذ التباين الفكري عند الأشخاص الذين يتلقون المعلومات المحاسبية ويستخدمونها، مع ضرورة التعرف على العوامل التي يمكن أن تؤثر في سلوكهم – عند اتخاذ القرارات المختلفة – لدراستها وتحليلها بما يجعل من المعلومات المحاسبية إطار جوهري في المؤسسة التي تستخدم بها.

ولقد أظهرت جمعية المحاسبين الامريكين (AAA) في أحد تقاريرها أهمية مفهوم الإدراك في مجال المحاسبة وأوردت عدة تساؤلات تتعلق بإدراك الأشخاص الذين يتلقون البيانات والمعلومات المحاسبية مؤكدة أن على المحاسبين ومحترفي وخبراء المهنة الاهتمام بإيجاد إجابات منطقية لها لأخذها بالاعتبار عند ممارسة العمل المحاسبي.

2.1. مراحل عملية الإدراك

يعد الإدراك هو استقبال المثيرات (المعلومات) وتفسيرها وترجمتها إلى سلوك محدد (اتخاذ القرار)، كما ان الإدراك ليس معالجة موحدة، ولا يحدث بطريقة عفوية، بل بمراحل تسمح للإدراك الصحيح للمعلومات، كما ان الإدراك يتكون من مجموعة من المراحل المتتابعة، والتي يمكن توضيحها على النحو التالي: (أحمد، 2014، صفحة 57)

■ **بالمثيرات المحيطة:** حيث يتعرض الفرد بمثيرات عديدة من حوله فإنه يستخدم حواسه او مهاراته. ويلعب الجهاز العصبي المركزي للإنسان دوراً رئيسياً في عملية تحويل المعلومات وإدراكها. اما فيما تعلق بتقرير مدقق الحسابات فعند اصدار تقرير يحمل رأياً نظيفاً بشكل مستمر قد لا يجذب انتباه الكثير من مستخدمي القوائم المالية، في حين إصدار المدقق لتقرير يحمل رأياً متحفظاً، او تقرير سلبية فإنها تثير انتباه مستخدمي القوائم المالية لوجود خطب ما، وتمثل المثيرات في المحتوى المعلوماتي الذي ينقله المدقق عبر تقريره والذي قد يؤثر على سلوك المستخدم وتجعله يتصرف ويتخذ قراره بطريقة معينة.

■ **الإنبهاة:** تتوافر المثيرات بشكل لا نهائي من حولنا فالشخص الزائغ البصر قد تكون عيناه مفتوحة (لكنه لا يرى شيء). فإذا أراد الفرد أن يتلقى مما حوله من مثيرات فهو يوجه حواسه وينبهها لكي تستقبل هذه المثيرات.

■ **الاختيار:** ويقصد به ان النظام الادراكي للفرد يقوم بالانتقاء والاختيار فيما بين المثيرات التي يتعرض لها، فيسمح للبعض بالوصول اليه، ويمنع الآخر، وهذت ما دعا الى وصف الإدراك بأنه عملية اختيارية، كما تتأثر عملية الاختيار بالدوافع، الحاجات، الرغبات، الاتجاهات.....الخ.

■ **التنظيم:** ويقصد بذلك أن يقوم الفرد بوضع المثيرات في وحدات مستقلة بارزة سواء كان ذلك على سبيل التشابه، أو التقارب، أو التكامل لكي نقدم معنى محدد. وكمثال في الجوانب المتعلقة بتقرير مدقق الحسابات تتم في هذه المرحلة انتقاء وتسجيل تقارير التدقيق المتحفظة والسلبية كمثيرات هامة ومؤثرة.

■ التفسير: بعد قيام الفرد باختيار المثيرات وتنظيمها يقوم بتأويل هذه المدركات إلى معان. وقد أكد (Malcolm, Normah, & Ithnahaini, 2005, p. 80) على أن هذه المرحلة تتأثر مباشرة بالعديد من العوامل قد ترجع للفرد ذاته كالقدرات العقلية والمعرفية والخبرات والاتجاهات أو الظروف المحيطة به، أو قد ترجع إلى الحدث موضع الإدراك، ومن خلال المثال السابق عندما ينتبه المستخدم لوجود تحفظ ما في تقرير مدقق الحسابات فإنه يحاول التعرف على أسباب ذلك من خلال معرفته وخبرته الإدراكية السابقة عن المؤسسة محل التدقيق.

■ السلوك: إن اكتشاف الفرد لمعنى المثيرات من حوله وإعطاءها مدلولات وتفسيرات تساعده على التصرف وتوجيه سلوكه في اتجاه معين، كما يمثل السلوك المرحلة النهائية للعملية الإدراكية، والتي تمثل رد فعل الفرد ويتم ترجمتها في صورة سلوك وذلك في ضوء التفسير الذي توصل إلى في المرحلة السابقة.

وبالرجوع مفهوم إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات، فإن العملية تتم وفقا لما يلي: (هاني رجب رزق، 2012، الصفحات 54-55)

إن مراحل الإدراك تتم بشكل جيد لمستخدمي القوائم المالية وتقارير المراجعة إذا ما كانوا يدركون أهمية المحتوى المعلوماتي، وبغض النظر عن نتيجة ذلك الإدراك ويمكن الربط بين أهمية المحتوى المعلوماتي والقدرة على إدراك هذا المحتوى، وذلك على النحو التالي:

- تقارير ليست لها أهمية ولا تؤثر على قرارات المستخدمين، وهي تمثل ادراك ضعيف جدا للمحتوى المعلوماتي.
- تقارير ذات أهمية وتأثير عادي (مهمة) على قرارات المستخدمين، وهي تمثل إدراك متوسط لمحتوى المعلوماتي.
- تقارير ذات أهمية كبرى وتأثير كبير (هامية جدا) على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وهي تمثل حالة ادراك تام لمحتوى التقرير.

- تظهر نتيجة الإدراك من خلال انعكاسه على سلوك المستخدم، سواء في صورة صريحة، أو ضمنية.
- المراحل السابق الإشارة لها، قد لا تتم إذا كان الفرد لا يهتم بتقرير مدقق الحسابات ولا يستخدمه ولا يعتبره مهما ولا مؤثرا في قراراته، إذ قد يكون له قنوات أخرى يعتمد عليها كبديل عن التقرير، أو يكون سبب وراء ذلك معتقدات الفرد الشخصية التي كونها في ضوء خبرته وثقافته حول أهمية ومنفعة التقرير. وفي مثل تلك الحالة فلا يوجد لمراحل الإدراك لمحتوى تقرير مدقق الحسابات أي أهمية عن اتخاذ القرار، لاعتقاد هذا الصنف من المستخدمين بوجود مصادر معلوماتية أهم من التقرير.
- يمكن أن يدرك المستخدم للتقرير نفس الشيء أو الحدث ولكن بطرق مختلفة تماما، ومن ثم فإن سلوك متخذي القرار سواء كان ظاهرا أو مستترا تجاه المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات يتحدد في النهاية على ضوء إدراكه لهذا المحتوى.

تجدر الإشارة في هذا الإطار إلى أن نوعية التقرير تؤثر مباشرة على إدراك المحتوى من قبل المستخدم، فنجد أن التقارير النمطية قبل تعديل عام 2015 لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) كانت مقتصرة فقط على إبداء الرأي دون التطرق إلى التفاصيل، والأمور التي اعترضت المدقق في إطار مهمته والتي تكون ذات بعد جوهري على القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، وهذا ما من شأنه تضييع العديد من المعلومات التي كانت قادرة على أن توضح للمؤسسة محل التدقيق مواطن ضعف تستدعي إتخاذ قرارات تصحيحية بشأنه، لكن مع بداية تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل، وإدراج معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701) تحرر المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات من النمطية المعتادة، وأعطاه بعد جديد من أجل تعزيز القيمة الإدراكية للمستخدم والتواصلية وأيضا بالنسبة للمدقق، ومن ثم وضع المستخدم في الصورة فيما تعلق بالحيثيات ذات البعد الجوهري من أجل توضيح نقاط قد يصعب على الإدارة أو المدقق الداخلي اكتشافها. أما بالرجوع إلى النوعية فنجد أن التقارير المطولة لها أثر أكثر من التقارير المعيارية (النموذجية) لما تحتويه من تفصيل لكل جزئيات عملية الفحص والتحقيق وهذا ما يقدم للمستخدمين إدراك أشمل وأعمق، وأيضا من الأمور التي تثير انتباه المستخدمين هو

طبيعة الرأي في التقرير حيث تعد التقارير المتحفظ بها أو السلبية أكثر إثارة للإنتباه من النظيفة (غير المعدلة) هذا نظير ما تقدمه من كم معلوماتي يكون فالعادة هو الفيصل حول إتخاذ قرار ما من عدمه.

3.1. العوامل المؤثرة في إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات

يعد إدراك مستخدمي تقارير التدقيق الخارجي، إدراكا انسانيا اي يتميز بالنسبية ويتأثر بعدة عوامل، نذكر منها: (هاني رجب رزق، 2012، صفحة 55)

1.3.1. خصائص المعلومات: نظرا لاختلاف المعلومات التي تثير انتباه الافراد، فإن تقرير مدقق الحسابات قد يثير انتباه أحد الافراد ولا يثير انتباه اخر لنفس المعلومة، حيث ما هو مهم بالنسبة لبعض الافراد قد يكون غير مهم بالنسبة للبعض الاخر، بمعنى ان هناك عملية انتقاء إدراكي يقوم بها الفرد، ويتأثر هذا الانتقاء بخصائص المعلومة في حد ذاتها، ومن الخصائص المعلومة المثيرة للانتباه والتي نستطيع اسقاطها على محتوى تقرير مدقق الحسابات نجد: (هاني رجب رزق، 2012، الصفحات 55-56)

- الحداثة: يتأثر انتباه واهتمام الفرد بالمعلومات المؤثرة على قراراته بمدى حداثة وتطور هذه المعلومة، فكلما عملت المنظمات الدولية والمحلية على تطوير مهن التدقيق بجعل المحتوى المعلوماتي للتقرير يتمتع بقدر من المعلومات بالشكل والدرجة التي تناسب وتطلعات المستخدمين للتقرير كلما اصبح المستخدم أكثر ادراكا وانتباها واهتماما بالمحتوى المعلوماتي للتقرير.
- تركيز المعلومة: المعلومة الأكثر قوة أكثر إثارة للانتباه، فإذا كان الشخص يعتقد بأهمية تقرير التدقيق الخارجي، فإن وجود تحفظات بالتقرير يعد مثيرا أكثر للمستخدم عن التقرير ذو الرأي النظيف، وتقرير ذي تحفظ بشأن استمرارية المؤسسة أكثر قوة وتأثيرا للانتباه عن تقرير متحفظ بشأن عدم تكوين مخصص ديون مشكوك فيها.
- التكرار: التكرار المستمر للمعلومة يعطي فرصة أكبر في جذب الانتباه فتكرار تحفظ المدقق واستخدامه لعبارات التحفظ تثير انتباه المتلقي القارئ للتقرير.

2.3.1. العوامل الشخصية المتصلة بالفرد والمؤثرة على عملية الادراك: تتأثر عملية الادراك للمحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات بالعوامل الذاتية، وتتمثل هذه العوامل في: (Robbins & Judge, 2007, pp. 10-15)

- حاجات الأفراد: عند رغبة الفرد في اشباع حاجته الخاصة بالاستثمار في سوق الاوراق المالية او حتى قرارات المؤسسة المانحة للانتماء كأمثلة لمستخدمي القوائم المالية، فعليها البحث عن المعلومات التي تشبع تلك الرغبة، وتوفر لهم الموثوقية، ومن ثم يلجأ كلا النوعين من المستخدمين نحو المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في اشباع تلك الرغبات.
- الحالة النفسية للفرد: يرتبط تفسير وتأويل المعلومات بحسب الحالة النفسية للفرد، حيث يمكن للمعلومات الواحدة ان تفسر بشكلين مختلفين من طرف مستخدم واحد، وهذا يعود للحالة المزاجية والنفسية له.
- التراكبات المعرفية: تتأثر عملية إدراك مستخدم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي بالخبرة والدراسة التامة بالتقرير سواء من الناحية الشكلية او المنهجية وايضا المضمون، حيث كثرت استخدام القرير تعطي للمستخدم نوع من الخبرة في قراءته وتحليله وبالتالي استنباط المعلومات اللازمة والتي تتماشى ونوعية القرار المبني على اساه هذه المعلومات.
- الخلفيات الثقافية والسلوكية في المجتمع: تتأثر درجة الاعتماد على المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات على الخلفيات الثقافية السائدة في المجتمع، حيث نجد ان بعض الاطراف لديهم اعتقاد بعدم موضوعية وصدق المحتوى المعلوماتي للتقرير نظرا لتقاضي

مدقق الحسابات مقابل من المؤسسة محل التدقيق، وبالتالي لا يعتمدون عليه في اتخاذ قراراتهم المختلفة، على عكس بعض المجتمعات الأخرى التي يعتبر فيها تقرير التدقيق الخارجي امر ضروري لاتخاذ اي قرار خاصة ما تعلق بالشق المالي للمؤسسة.

2. محددات القدرة على إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات

لكي يكون التقرير ذو معنى ودلالة ووسيلة إتصال إضافية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وتوصيل رأي مدقق الحسابات الى مستخدم تلك المعلومات، وإضفاء المصداقية عليها، ومن ثم إمكانية الاعتماد عليها، لا بد ان يكون إدراك مستخدمي تقارير التدقيق الخارجي للمحتوى المعلوماتي الذي تتضمنه يكون وفق المفهوم الذي هدف المدقق لا يصاله بدون اي تأويلات اخرى خارجة عن محلها وهذا ما من شأنه ان يؤثر في سلوك متخذي القرار المعتمدين على هذه التقارير، غير انه توجد جملة من العناصر التي تحول دون تحقيق الإدراك الفعال للمحتوى المعلوماتي للتقرير، قد تكون من بين هذه المحددات امور خارج ارادة مدقق الحسابات والمستخدم للتقرير، انما هي محددات فرضتها متطلبات مهنية ومنهجية في التقرير، الى جانب وجود محددات خاصة تفرضها مؤهلات المتلقي للتقرير، او بيئته، كذلك يمكن ان تكون المحددات خاضعة لصنف الرأي الذي يبديه المدقق.

1.2. إدراك منفعة المحتوى المعلوماتي للتقرير

أثبتت احدى الدراسات (محمد ت.، 1994، صفحة 111) ان المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات تأثيرات إشارية على مستخدمي المعلومات المستمدة من القوائم المالية، حيث ان ذلك يرجع الى ان تقرير مدقق الحسابات يوفر نوعا من الثقة والطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية الصادر بشأنها هذا التقرير. وعليه يعد ادراك المنفعة المتوقعة من المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات امر مهم بالنسبة للأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة محل التدقيق، حيث بإدراك العملية تصبح كل المعلومات المتوفرة في التقرير ذات اهمية بالنسبة للمستخدم وبالتالي تشكل مادة اولية خام لفهم وضعية غير طبيعية او اي خلل ما، وهذا ما من شأنه المساهمة في اتخاذ قرارات تصحيحية بشأن هذا الخلل او الوضعية غير السليمة، كما ان عدم الادراك بقيمة المحتوى المعلوماتي وإدراك منفعته والمعلومات الواردة به يؤدي ذلك الى اهمال التقرير، وهذا ما ينتج عنه عدم الاعتماد عليه واعتباره وثيقة الزمها القوانين والتشريعات والاعتماد على القوائم المالية فقط في اتخاذ القرارات وهذا ما من شأنه المساهمة في اتخاذ قرارات خاطئة خاصة اذا كانت هذه القوائم تحتوي تحريفات جوهرية او اخطاء.

2.2. تناسب أسلوب الصياغة مع مستوى إدراك المستخدم

تناولت دراسة (Guiral-Contreras & Gonzalo-Angulo, 2007, pp. 285-304) مسألة أسلوب التقرير وصياغته، وطرحت الدراسة التساؤل التالي: " ان المدققين يتحدثون الى بعضهم البعض بواسطة التقرير، ولكن ليس من الضروري ان يتحدثوا ايضا الى غيرهم من مستخدمي التقارير والقوائم المالية بأسلوب يراعى فيه جميع المستويات المعرفية؟ ثم طرح التساؤل اخر "هل يوضح أسلوب الصياغة لقارئ التقرير غير المتخصص ما تتضمنه عملية التدقيق وما يعنيه المحتوى المعلوماتي وما المغزى منه؟".

من التساؤل السابق تتضح لنا اشكالية مدى تناسب أسلوب صياغ التقرير مع مستوى المتلقي للتقرير الذي قد يكون مستواه العلمي والعملية غير متناسب مع مستوى المدقق سواء من الناحية العلمية او العملية، وهذا ما يخلق فجوة بين الطرفين، وأيضاً يحول دون الاستخدام الامثل للمحتوى المعلوماتي للتقرير، ووجود امكانية اضاءة معلومات غاية في الاهمية سبب عدم وجود الخبرة المهنية الكافية لتأويلها الصحيح واستخدامها. من اجل ذلك دعت مختلف الهيئات الدولية الى جانب التشريعات المحلية الى ضرورة وضع تقرير يكون بصياغة متناسب وجميع المستويات سواء من الناحية المعرفية او العملية (الخبرة).

3.2. الوضوح وسهولة الفهم

ان قابلية المحتوى المعلوماتي للفهم تعد من اهم شروط جودة المعلومات المتوفرة في التقرير، وهذا حتى تتحقق الاستفادة من المحتوى الى اقصى قدر ممكن، وتعتمد على مؤشرين هما: (ركسن، 2005، صفحة 210)

▪ درجة الوضوح والبساطة: التمسك بالجواهر مع مراعاة الاسلوب البسيط الذي يسهل الفهم للجميع.

▪ مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات: ان مستوى الفهم للمحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات يعتبر الرابط بين المعلومات التي يجب ان تكون مفيدة للمستخدمين، ونجاعة القرارات الناتجة بناءً عن هذه المعلومات.

4.2. المعلومات البديلة

المعلومات البديلة في تقرير مدقق الحسابات قد تكون القوائم والكشوف التحليلية التي ترفق بقائمة المركز المالي و قائمة نتيجة الاعمال، او البيانات المختلفة التي يمكن الحصول عليها من ادارة المؤسسة مثل إدارة التكاليف، إدارة الانتاج، إدارة الموازنات، إدارة التدقيق الداخلي، وقد يعتمد المستخدمون على المعلومات الاقتصادية العامة التي قد تنشر عبر شبكة الانترنت (عبد اللطيف، 2006، صفحة 08)، وعليه فوجود المعلومات البديلة بالمحتوى المعلوماتي او وجودها منفصلة عن التقرير لها اضافة تساهم في تعميق الفهم والإدراك من قبل المستخدمين وتساهم ايضا في تصويب قراراتهم نحو ما يحتاجه المستخدم للتقرير والقوائم المالية.

5.2. إحتواء التقرير على تحفظات

حسب Frith توصل الى ان تحديد موظفي البنوك للحد الاعلى للقرض الممنوح للعميل قد يتأثر بشكل مباشر بوجود تحفظات متعلقة بكل من قدرة المؤسسة على الاستمرارية وتقييم الاصول، الى جانب اي تحفظات اخرى تكون متعلقة بعدم التقييم بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية. (Firth, 1997, pp. 513-514) وعليه يمكن القول ان التقارير ذات الرأي المتحفظ او العكسي اثر كبير على قدرة المستخدمين لتقرير مدقق الحسابات في إدراك محتواه خاصة اذا تبعت هذه التحفظات تعليقات غير واضحة او تفوق مستوى ادراك المستخدمين من ناحية الاسلوب والصياغة والمضمون، مما يفتح امام المتلقي مجال واسع للنسبية والاحتمالات حول حقيقة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق وما يتبعه من تأويلات يمكن ان تكون خاطئة جملة وتفصيلا.

6.2. ظروف إتخاذ القرارات

يتعرض متخذ القرار لثلاث حالات، وهي حالة التأكد التام، حالة المخاطرة، حالة عدم التأكد، وعادة لا يتعامل متخذ القرار مع الظروف الحالية، بل يتعامل مع الاجل الطويل (الظروف المستقبلية)، وغالبا ما تتخذ القرارات بناء على تقديرات او تنبؤات عن احتمالات المستقبل، كما ن متخذ القرار في حالة عدم التأكد يحتاج الى العمل مع نظام مفتوح للمعلومات ليساعده على توفير المعرفة اللازمة للتعامل مع هذه الظروف اخل المؤسسة او خارجها، في حين ان النظام المغلق قد يكون اكثر ملائمة واقتصاد في تكلفة تجميع البيانات وتشغيلها في الظروف التي تتصف بالاستقرار. (هاني رجب رزق م.، 2012، الصفحات 54-55)

وتأسيسا بما سبق فقد يوفر تقرير مدقق الحسابات كم معلوماتي ذو جودة عالية لكنه قد لا يخدم المؤسسة بالنحو المطلوب، وهذا لصعوبة تكيفه من قبل متخذ القرار مع الظروف المحيطة بالمؤسسة، كما قد يكون عدم المقدرة على ادراك تأثيرات الظروف المستجدة بعد وضع التقرير عامل قوي جدا في تأثر المعلومات التي يحتويها لكون متخذ القرار دائما الارتباط بالمستقبل الذي يشوبه النسبية في بيئة الاعمال المعاصرة، وبالرغم من ذلك فالتقرير يساهم بشكل ملحوظ في تخفيض ظروف عدم التأكد الى قدر معقول، من خلال اعطاء مؤشرات أولية حول وضعيات جوهرية بالنسبة للأطراف الداخلية او الخارجية.

7.2. موثوقية التقرير

تنبع موثوقية التقرير من السلوك المهني للمدقق، حيث تبدأ الموثوقية التقرير استقلالية مدقق الحسابات التامة وتمسكه مبادئ السلوك المهني وبذله للعناية المهنية اللازمة بحسب ما جاءت به معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تحظى بالقبول العام، وتنعكس الثقة في التقرير في قدرة المستخدم للتقرير في إدراكه وإحتواء مضمونه ثم إستخدامه في عملية اتخاذ القرارات المختلفة بما يتماشى وطبيعة التقرير، وتعد الثقة في المحتوى المعلوماتي عامل فيصّل بالنسبة للمستخدم فلا نتوقع ان يكون هناك ارتياح وتجاوب مع موطن للشك او الشبهة من اي طرف كان، ولذلك اعطت المنظمات المهنية والجهات الحكومية المؤطرة لمهنة التدقيق اهمية بالغة لاستقلالية مدقق الحسابات وحياده، وجودة عمله ومخرجات عمله ضمانا لحقوق مختلف الأطراف، وتأكيدا لموثوقية تقريره وحياده.

ثانيا: مشتملات المحتوى المعلوماتي لتقارير مدقق الحسابات في الجزائر

حدد القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لاسيما في المادة 25 منه، أصناف التقارير التي يصدرها محافظ الحسابات، الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، و بصفتهم الجهة المخول لها ممارسة مهام مدقق الحسابات في الجزائر على إختلاف الاشكال الموكلة لكل واحد منهم، كما حدد القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 الصادر عن وزارة المالية، محتوى معايير تقارير تدقيق الحسابات، وهذا قبل صدور المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، وقد فصل القرار الوزاري في المحتوى المعلوماتي لجميع انواع التقارير التي خول القانون الجزائري لمدقي الحسابات إصدارها، فمحافظ يقوم بإعداد التقرير للتعبير عن رأيه في القوائم المالية أو الغرض الذي تم التدقيق من اجله ويتطلب إبداء الرأي، كما ان تقرير التدقيق الخارجي قرينة على ان المدقق قام بمهامه المسندة لها وأنه تحصل على ضمان كاف بان حسابات السنوية لا تتضمن اختلالات جوهرية من شأنها المساس بعدالتها، وإعطاء مفهوم دقيق لتقرير مدقق الحسابات في الجزائر لا بد من تناوله من زاويتين:

- ✓ الأولى: بإعتباره منتج نهائي لمهام مدقق الحسابات، بحيث يعتبر المحطة النهائية له والمحصلة النهائية لمهمته، فبعد عدة مراحل تتخللها مجموعة من الاختبارات والإجراءات للوصول إلى قناعة شخصية لإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية، اما الزاوية.
- ✓ الثانية: فتتمثل في اعتباره كأداة إتصال، إذ يمثل وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة إلى مستخدمي القوائم المالية بإعتبارهم مستقبلين هذه الرسالة وأصحاب الطلب على خدماته، بحيث تتضمن الرسالة بصفة أساسية رأي فني حول مدى إمكانية اعتمادهم على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية من عدمه.

حسب المادة 25 من القانون 01-10، مدقق الحسابات في الجزائر ملزم بإصدار التقارير التالية: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 07)

جدول رقم (01): أصناف تقارير مدقق الحسابات في الجزائر

الرقم	نوع التقرير	تفصيل التقرير
01	تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.	يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على عدالة القوائم المالية لشركة واحدة فقط، أو رفض المصادقة.
02	تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عن الاقتضاء.	في حالة مجمع شركات، يلزم مدقق الحسابات الخاص بالشركة الام بتقديم رأيه حول القوائم المالية المدمجة أو المدعمة، التي تعكس على المجمع وكأنه شركة واحدة في تقرير منفصل وإضافي عن تقريره الخاص بالشركة الام فقط.
03	تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.	يبيد مدقق الحسابات رأيه حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات أو أجور بالشركة.
04	تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة بالمنوحة للمستخدمين	يبيد مدقق الحسابات رأيه حول الامتيازات المنوحة للمستخدمين من اجور وغيرها لاسيما تلك التي لها طبيعة خاصة.
05	تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.	يبيد مدقق الحسابات رأيه حول تغير النتيجة من دورة إلى أخرى في حدود خمسة دورات سابقة، كما يشير إلى تغير نتيجة السهم أو الحصص الاجتماعية.
06	تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية	يقدم المدقق الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام الرقابة الداخلية تقريرا يهدف لفت انتباه

المسؤولين إلى نقاط ضعف النظام، وهو يشمل المشاكل الموحدة والاطار المحيطة به مع اقتراح حلول لذلك.		
في حالة تأكد مدقق الحسابات لأدلة تشير بقوة إلى تأثر استمرارية نشاط الشركة، ما قد يؤدي لإفلاسها أو تعرضها للعسر المالي، فيجب عليه اعلام المساهمين والأطراف المهمة.	تقرير خاص في حالة الملاحظة مهدد محتمل على استمرار الاستغلال	07

المصدر: قانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة: 25، ص: 07.

كما عالج المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) مسألة إلزام مدقق الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد حول الكشوف المالية وأيضا شكل ومضمون تقريره، وهدف مدقق الحسابات حسب هذا المعيار هو تكوين رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس الفحص والتحقيق، والاستنتاجات المستخلصة من العناصر المقنعة التي أسست لتكوين الرأي لديه الذي يبديه في شكل تقرير، حيث يسعى مدقق الحسابات إلى التأكد من ان إعداد الكشوف المالية قد تمت وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على اختلالات جوهرية. (بلقاضي و بن موسى، 2018، صفحة 135)

أيضا يشير المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) إلى العناصر التي يتقيد بها مدقق الحسابات عند إعداد تقريره الكتابي حول القوائم المالية السنوية، حيث نجد أنه يتضمن جملة من المعلومات: (بابنات و دادي عدون، 2017، صفحة 133)

- معلومات أولية حول التقرير.
- معلومات حول مسؤولية المسييرين الاجتماعيين في إعداد القوائم المالية.
- معلومات حول مسؤولية المدقق في تأسيس رأيه حول القوائم المالية.
- معلومات حول مهمة التدقيق.
- معلومات اضافية معروضة بالتزامن مع القوائم المالية.

وحسب قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي تضمن 15 معياراً حول تقارير مدققي الحسابات، وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية لوضع التقرير وأيضا تحديد مجالات تدخل مدقق الحسابات وواجباته اثناء أداء مهمة التدقيق، ونحاول من خلال الجدول التالي عرض محتوى كل معيار:

الجدول (02): معايير تقارير مدقق الحسابات في الجزائر

الفصل	المعيار	تفصيل المعيار
01	معايير تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	يقوم مدقق الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، حيث يبين في جزئه الاول أداء مهمته ويتم ارسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب ان ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي مدقق الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية، وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة مع تقديم التبريرات اللازمة التي دفعته إلى رفض إبداء الرأي والمصادقة، اما عن الجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون بـ " المراجعات والمعلومات الخاصة" يتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيرا المعلومات الواجب الإشارة إليها وفقا لمتطلبات قانونية. يؤدي مدقق الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في اجل قدره خمسة واربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.
02	معايير تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة	يتم إعداد هذا التقرير وفقا لاحكام المادة 732 مكرر 04 من القانون التجاري، وكذا وفقا للمبادئ الأساسية المنصوص عليها في المعيار المتعلق بالمصادقة على الحسابات السنوية، ولا يخالف عن هذا الاخير في جزئه الاول الا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب ان يكون التقريرات منقصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.
03	معايير التقرير حول الاتفاقيات المنظمة	يقدم مدقق الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها لاعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، طبقا لاحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار مدقق الحسابات بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه، وإذا لم يتم إخطار المدقق الخارجي بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية
04	معايير التقرير حول المبلغ	يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشرة أشخاص الاعلى أجر، والذي يتم تسليمه للمدقق الخارجي

	من طرف الجهاز المسير للمؤسسة.	الاجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات	
05	معييار التقرير حول الامتيازات الخاصة بالمنوحة للمستخدمين	يفحص مدقق الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة بالمنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في اطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الاجمالي إستنادا إلى المعلومات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيازات الخاصة (النقدية، العينية) المنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير منصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.	
06	معييار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الغصة الاجتماعية	طبقا لاحكام المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري، يقوم مدقق الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الاخيرة، ويعرض في الجدول: النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الارباح، عدد الاسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.	
07	معييار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	يطلع مدقق الحسابات في اطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وعندما تقوم المؤسسة بإعداد التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية والتي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم مدقق الحسابات بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.	
08	معييار التقرير حول استمرارية الاستغلال	يحلل مدقق الحسابات في اطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال، يمكن ان تكون: -مؤشرات ذات طبيعة مالية؛ -مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم) -مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها). وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف مدقق الحسابات والتي يمكن ان تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع أدلة الإثبات الكافية الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل، يتخذ إجراء الانذار المنصوص عليه في احكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف مدقق الحسابات وبناء على حكمه الخاص شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.	
09	معييار التقرير حول حياة اسهم الضمان	يفحص مدقق الحسابات احترام الأحكام القانونية واحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب ان يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الاقل 20%) وذلك وفقا لاحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في اقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل طبقا لاحكام المادة 660 من القانون التجاري.	
10	معييار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال	وفقا لهذا المعيار فإنه يتعين على مدقق الحسابات ان يتأكد من ان المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشتمل على: -مبلغ واسباب رفع رأس المال المقترح؛ -اسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛ -كيفية تحديد سعر الإصدار.	
11	معييار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال	وفقا لهذا المعيار، على مدقق الحسابات ان يدرس اسباب تخفيض رأس المال و شروطه، ويتأكد على الخصوص من: -ان عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال اقل من الحد القانوني؛ -احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛ -احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لا سيما المواد 712 و713 من القانون التجاري.	
12	معييار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى	يتحقق مدقق الحسابات من ان المعلومات الضرورية والمتعلقة بإصدار قيم منقولة أخرى، وكذا اسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تم ادراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين. كما يقوم مدقق الحسابات بإعداد تقرير اولي يتضمن ملاحظاته حول كيفية تحديد سعر الإصدار، ويعبر عن الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بإصدار لاحقاً.	
13	معييار التقرير المتعلق بتوزيع النسبقات على ارباح الاسهم	يتحقق مدقق الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ النسبقات على ارباح الاسهم، كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع تسبقات على الارباح.	
14	معييار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الاسهم	يتعلق هذا المعيار بعملية تحويل الشركات ذات الاسهم (SPA)، إلى شركة من شكل اخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية يجب ان يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع التقرير.	
15	معييار التدقيق المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة	يتعلق هذا المعيار بواجبات مدقق الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ويتعلق التقرير الخاص وفقاً لهذا المعيار بوضعية	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وزارة المالية، 2013.
- (بن يحيى و خبيطي، 2019، الصفحات 12-14)

من الجدول (02) نلاحظ أن المشرع الجزائري قد اعتمد العديد من أصناف التقارير المتعلقة بالتدقيق الخارجي المستقل، وهذا لإتاحة المجال أمام المؤسسات الإقتصادية الطلب على خدمات التدقيق والتصديق والتأكيد، وخدمات الاستشارات التي ترغب فيها، وهذا لتوفير قاعدة معلومات وبيانات للمؤسسة أو لأطراف خارجية ترغب في معلومات بعينها عن المؤسسة الإقتصادية لكن من طرف خارجي مستقل ومحيد، ومن أهم أوجه هذه الجهات، مصالح الضرائب والبنوك التجارية.

ثالثا: الجانب التطبيقي للدراسة

تم إختيار مجموعة من مسؤولي مؤسسات عمومية، ومسيري مؤسسات خاصة، وجهات حكومية (مصالح ضرائب، بنوك) بالإضافة إلى عدد من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة، حيث يقوم بعمليات التدقيق المعتادة وإخراج التقارير التي توجه للإدارة والأطراف المعنيين ذوي العلاقة بالمؤسسة، وعليه فإن وظيفة محافظ الحسابات تكتسي طابعا من الأهمية، لذا جاء التشريع الجزائري ليوضح الإطار العام لهذه المهنة وماهيتها، من خلال جملة من القوانين والتحديثات التي تتوافق مع التغيرات التابعة للقطاع المالي والاقتصادي.

1. إجراءات الدراسة الميدانية

1.1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مسؤولي مؤسسات عمومية ومسيري مؤسسات خاصة، وجهات حكومية (مصالح ضرائب، مصالح شبه جبائية، بنوك) بالإضافة إلى عدد من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة بولاية تبسة، وقد تم إختيار عينة عشوائية و تم توزيع 50 إستبانة على هذه الشريحة المستهدفة، حيث امتدت الدراسة من جوان 2024 إلى غاية سبتمبر 2024، وكانت نتائج توزيع الإستبان كالتالي:

الجدول 03: عينة محافظي الحسابات بولاية تبسة

عدد الإستبان الموزعة	عدد الإستبان المسترجعة	عدد الإستبان الصالحة
50	39	37

المصدر: من إعداد الباحث بناء على استمارات الاستبانة

2.1. أساليب التحليل الإحصائي

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية، ولتحليل البيانات قمنا بإستخدام الأساليب الإحصائية المدمجة ضمن برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية SPSS_v26، والتي نذكر منها:

- معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): يستخدم لإختبار ثبات وصدق الإستبيان، وذلك من خلال قياس ثبات وصدق العبارات، وعدم تناقضها، وقدرتها على اعطاء إجابات متوافقة.
- إختبار (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S)): للتأكد من أن البيانات المستخلصة من الدراسة الميدانية تتبع التوزيع الطبيعي.

- إختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA): وذلك للتوصل ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين تبعاً للبيانات الشخصية للعيينة (الموهل العلمي، والخبرة المهنية).
- إختبار (T-TEST_Independent_Samples): وذلك للتوصل ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين تبعاً لعامل قطاع الانتماء (حكومي، خاص).

3.1. أداة الدراسة

تم تصميم الاستمارة قصد الوصول إلى المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الدراسة، وقد تم تقسيم الاستمارة على جزئين:

-الجزء الأول: متعلق بالبيانات الشخصية للمستهدفين بالاستجواب؛

-الجزء الثاني: يحتوي على عبارات متعلقة بمتغيرات الدراسة من مقومات الإدراك لدى المجتمع المالي، ومحتوى معلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات.

ولتحويل الإجابات إلى بيانات كمية تم الاستعانة بمقياس (likert) الخماسي لكونه أكثر تعبيراً وتنوعاً وبإعتباره واسع المجال، ويمكن توضيح درجات المقياس وفق الجدول الموالي:

الجدول 04: مقياس الإستبيان

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تراكمات معرفية سابقة

بالرجوع لثبات الأداة فقد تم اعتماد معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ للتعرف على مدى اتصاف عبارات الاستبيان بالتناسق، والجدول الموالي يوضح النتائج:

الجدول 05: نتائج اختبار معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

معامل الثبات	البعد
0.834	منفعة المحتوى المعلوماتي للتقرير
0.702	تناسب أسلوب الصياغة مع مستوى إدراك المستخدم
0.810	الوضوح وسهولة الفهم
0.794	المعلومات البديلة
0.927	وجود تحفظات بالتقرير
0.916	ظروف استخدام المحتوى المعلوماتي
0.891	موثوقية المحتوى المعلوماتي

المصدر: من إعداد الباحث وفقاً لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v26

من الجدول رقم 05 يتضح أن معامل الثبات لابعاد الاستبيان، قيم مقبولة.

2. عرض نتائج الدراسة وتحليلها

1.2. خصائص الفئة المستهدفة

يمثل الجدول الموالي خصائص عينة الدراسة:

الجدول 06: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان	خصائص العينة
05.41%	02	دكتوراه	المؤهل العلمي
29.73%	11	ماستر	
43.24%	16	ليسانس	
18.92%	07	أخرى	
100%	37	المجموع	
43.24%	16	اقل من 05 سنوات	الخبرة المهنية
27.03%	10	من 05 إلى 15 سنة	
29.73%	11	أكثر من 15 سنة	
100%	37	المجموع	
70.27%	26	حكومي	قطاع الإنتماء
29.73%	11	خاص	
100%	37	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جل المستهدفين بالاستبيان لهم شهادة الليسانس وذلك بنسبة 73.00%، أما من ناحية الخبرة المهنية فالقائمة الأكبر هم الذين لهم خبرة مهنية أقل من سنوات وهذا راجع لسياسة الدولة الجزائرية في توظيف الطاقات الشبانة وفقا لاجهزة متعددة، أما في جزئية قطاع الإنتماء فجل المستجوبين هم من القطاع الحكومي وذلك بنسبة 70.00%.

2.2. اختبار الفرضيات

وقبل التطرق لاختبار فرضيات الدراسة، وجب تحديد أنواع الفروض الإحصائية المعمول بها، والتي تنقسم إلى نوعين، هما: (صبري، 2000، صفحة 22)

- الفرض الصفري H_0 : وهو فرض ينفي أو يلغي وجود الظاهرة بشكل أو بآخر، فكل فرض يأتي بصيغة نفي أو إنكار ظاهرة معينة، ويسمى الفرض الصفري؛
- الفرض البديل H_1 : هو الذي يتحدث عن وجود الظاهرة بشكل أو بآخر، أو عندما يصاغ بصورة إثبات.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار من ضرورة إجراء اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام كل من اختبار Kolmogrov_Smirnov واختبار Shapiro_Wilk، حيث الهدف من هذين الاختبارين تبيان أي توزيع تنتهي إليه البيانات التي تم تجميعها، من أجل تحديد الإختبارات الإحصائية التي سيتم إستخدامها في إختبار الفرضيات، أي تطبيق الإختبارات المعلمية أو اللامعلمية، وهذا ما سنبينه من خلال الجدول التالي:

الجدول 07: إختبار التوزيع الطبيعي Kolmogrov_Smirnov و Shapiro_Wilk

Shapiro_Wilk			Kolmogrov_Smirnov ^a			الإستبيان ككل
المعنوية sig	درجة الحرية	الإحصاء	المعنوية sig	درجة الحرية	الإحصاء	
0.525	37	0.974	.200*	37	0.111	

*مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

المصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (07) نلاحظ أن القيمة sig لمتغيرات الدراسة وفقا لإختبار Kolmogrov_Smirnov قيمتها أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) أي (sig = 0.200) وهو ما يعكس أن متغيرات الدراسة وكل عبارات الإستبيان تتبع التوزيع الطبيعي، نفس الامر بالنسبة لقيمة sig في إختبار Shapiro_Wilk قيمتها أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) أي بقيمة (0.525) للإستبيان ككل، وعليه يمكن إجراء الإختبارات المعلمية التي من خلالها يمكن إختبار فرضيات الدراسة.

انطلاقا من فرضيات الدراسة، وأيضا من خلال التفرغ لاستجابات أفراد العينة محل الدراسة، سوف نقوم فيما يلي بإختبار صحة الفرضيات من عدمها.

1.2.2. إختبار الفرضيات الثلاثة للدراسة تبعا لمتغيرات (قطاع الانتماء، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي)

1.1.2.2. إختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه: "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الانتماء"، وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية، وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الانتماء"
- الفرضية العدمية H_1 : "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الانتماء"

الجدول (09): نتائج إختبار (T) للعينات المستقلة للفرضية الاولى

مستوى دلالة	القيمة F		العدد	مصدر الاختلاف	البعد
	الجدولية	المحسوبة			
0.657 غير دال	2.922	1.179	26	قطاع حكومي	منفعة المحتوى المعلوماتي
			11	قطاع خاص	
0.819 غير دال	2.922	2.529	26	قطاع حكومي	تناسب أسلوب الصياغة مع مستوى

الادراك	قطاع خاص	11			دال
الوضوح وسهولة الفهم	قطاع حكومي	26	0.548	2.922	0.653 غير دال
	قطاع خاص	11			
المعلومات البديلة	قطاع حكومي	26	0.210	2.922	0.014 دال
	قطاع خاص	11			
احتواء التقرير على تحفظات	قطاع حكومي	26	0.137	2.922	0.810 غير دال
	قطاع خاص	11			
ظروف استخدام المحتوى المعلوماتي	قطاع حكومي	26	0.630	2.922	0.077 غير دال
	قطاع خاص	11			
موثوقية التقرير	قطاع حكومي	26	1.920	2.922	0.720 غير دال
	قطاع خاص	11			

المصدر: المصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

تشير النتائج المسجلة في الجدول رقم 09 عند تطبيق اختبار (T) للعينات المستقلة ان قيمة T المحسوبة لكل أقسام الاستبيان تساوي هي قيمة اقل من قيمة T الجدولية (مستوى المعنوية 5% ودرجة حرية 36) و التي تساوي (2.922)، كذلك ارتفاع مستوى الدلالة في كل الابعاد الا في بعد المعلومات البديلة فهو دال كون مستوى الدلالة فيه أقل مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية العديمة H_0 التي تقضي " أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء".

2.1.2.2. اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي"، وبغية اختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية، وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العديمة H_0 : " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي"
- الفرضية العديمة H_1 : " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي"

ومن أجل اختبار هذه الفرضية تم الإعتماد على (ONE WAY ANOVA) كما هو موضح في الدول ادناه

الجدول 10 : تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الثانية

مستوى دلالة	القيمة F		متوسط المربعات	درجة الحرية	مصدر الاختلاف	المتغير
	الجدولية	المحسوبة				
0.837 غير دال	2.922	2.003	0.240	03	بين المجموعات	منفعة المحتوى المعلوماتي
			0.130	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.078 غير دال	2.922	1.930	0.350	03	بين المجموعات	تناسب أسلوب الصياغة مع مستوى الادراك
			0.166	34	داخل المجموعات	

				37	المجموع	
0.460 غير دال	2.922	2.452	0.355	03	بين المجموعات	الوضوح وسهولة الفهم
			7.345	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.072 غير دال	2.922	1.781	0.280	03	بين المجموعات	المعلومات البديلة
			7.832	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.782 غير دال	2.922	0.960	0.316	03	بين المجموعات	إحتواء التقرير على تحفظات
			7.033	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.503 غير دال	2.922	1.046	0.748	03	بين المجموعات	ظروف استخدام المحتوى المعلوماتي
			1.130	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.667 غير دال	2.922	0.772	0.338	03	بين المجموعات	موثوقية التقرير
			1,905	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v26

تشير معطيات الجدول (10) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي، وذلك يعود لكون قيمة (F) المحسوبة لجميع الابعاد أقل من قيمة (F) الجدولية (2,922)، كذلك ارتفاع مستوى الدلالة لكل الأبعاد عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) المعتمد، وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية العدمية H_0 التي تقضي أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي"

3.1.2.2. إختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة أنه: "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية"، وبغية إختبار الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية، وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية"
- الفرضية العدمية H_1 : "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية"

ومن أجل إختبار هذه الفرضية تم الإعتماد على (ONE WAY ANOVA) كما هو موضح في الدول ادناه:

الجدول 11: تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الثالثة

مستوى دلالة	القيمة F		متوسط المربعات	درجة الحرية	مصدر الاختلاف	المتغير
	الجدولية	المحسوبة				
0.837 غير دال	2.922	2.806	0.563	03	بين المجموعات	منفعة المحتوى المعلوماتي
			0.209	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.078 غير دال	2.922	2.877	0.410	03	بين المجموعات	تناسب أسلوب الصياغة مع مستوى الإدراك
			0.700	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.460 غير دال	2.922	1.089	0.619	03	بين المجموعات	الوضوح وسهولة الفهم
			1.066	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.072 غير دال	2.922	2.075	0.730	03	بين المجموعات	المعلومات البديلة
			1.953	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.782 غير دال	2.922	2.597	0.201	03	بين المجموعات	إحتواء التقرير على تحفظات
			0.809	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.503 غير دال	2.922	1,083	0.667	03	بين المجموعات	ظروف استخدام المحتوى المعلوماتي
			1.285	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	
0.667 غير دال	2.922	1.973	0.729	03	بين المجموعات	موثوقية التقرير
			2.991	34	داخل المجموعات	
				37	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v26

تشير معطيات الجدول (11) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي، وذلك يعود لكون قيمة (F) المحسوبة لجميع الأبعاد أقل من قيمة (F) الجدولية (2,922)، كذلك ارتفاع مستوى الدلالة لكل الأبعاد عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) المعتمد وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية العديمة H_0 التي تقضي أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية"

3.2. تحليل ومناقشة النتائج

1.3.2. نتائج الفرضية الأولى

أظهرت النتائج المتحصل عليها من تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى والتي تنص على أنه "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء (قطاع حكومي، قطاع خاص)" أنها لم تتحقق،

وقد يعود الامر في ذلك إلى الطابع الالزامي الذي يفرضه القانون الجزائري على المؤسسات سواء العامة او الخاصة في اعتماد محافظ الحسابات من اجل التصديق على الحسابات السنوية، وهو ما يتبعه تقرير مفصل حول حيثيات تدقيق الحسابات والتي يتفاوت في درجة العمق ما بين المؤسسات العمومية والخاصة، كون المؤسسات العمومية في الجزائر مؤسسات ذات نشاط متوسع جدا مقارنة بالمؤسسات الخاصة، وهو الامر الذي يجعل من المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق مفهوم ومُدرك من قبل صناع القرار في هذه المؤسسات لما فيه من معلومات تساعد في معرفة نقاط القوة، والضعف خاصة في الناحية المالية.

2.3.2. نتائج الفرضية الثانية

أظهرت النتائج المتحصل عليها من تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية والتي تنص على أنه "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية (أقل من 05 سنوات، ما بين 05 و 15 سنة، أكثر من 15 سنة)" أنها لم تتحقق، أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لعامل الخبرة المهنية، ويمكن ان يعود سبب ذلك الى الدراية التامة للموظفين بحيثيات المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات، كون أي موظف جديد او قديم يتم تكوينه محاسبيا وماليا من اجل التعامل مع القوائم المالية وبالتالي تقرير تدقيق الحسابات الذي هو عبارة عن قوائم مالية مفسرة ومفصلة كل ما دعت الحاجة الى ذلك بالإضافة الى ابداء رأي، كما ان المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات اصبح يستخدم في عمليات التغذية العكسية وهو ما يجعل منها وثيقة مرشدة لاي موظف (جديد او قديم) تساعده في تعزيز نقاط القوة، وتصحيح نقاط الضعف في عمله المحاسبي والمالي.

3.3.2. نتائج الفرضية الثالثة

أظهرت النتائج المتحصل عليها من تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة والتي تنص على أنه "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمستوى العلمي (دكتوراه، ماجستير، ليسانس، شهادات أخرى)" أنها لم تتحقق، أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لعامل الخبرة المهنية، وذلك يعود لكون كل الإطارات والموظفون في مجال المحاسبة تشتراط القوانين الجزائرية عند توظيفهم قدر معين من المستوى التعليمي يتوافق وذلك المنصب، حيث كلما كان المنصب بالأهمية والبعده الجوهرية زادت معه متطلبات الشهادة، وبطبيعة الحال فالتكوين المحاسبي في الجزائر سواء في الجامعات او مركز التكوين المهني تتناول في مقرراتها الدراسية مقاييس متعلقة بمهنة المحاسبة في الجزائر والتي يعتبر تدقيق الحسابات أهمها وفيه يتم التطرق الى المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات كونه جزئية مهمة تم تناولها من خلال معايير التدقيق الدولية في المعيار رقم 700، وأيضا في المعايير الجزائرية للتدقيق في المعيار (NAA 700).

الخاتمة

سعت هذه الدراسة الى توضيح مستوى ادراك المجتمع المالي للمحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات، حيث بعد تحديث معيار التدقيق الدولي رقم 700 المتعلق بإبداء الرأي والتقرير عنه اقر في المعيار ضمينا ضرورة التوسع المعلوماتي في التقرير والابتعاد عن النمطية والقصور المعلوماتي المعتادة في تقارير مدقي الحسابات، وهو ذات الامر بالنسبة للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 والذي تم تبنيه بعد تحديث المعيار الدولي في عام 2015، لكن مع التوسع المعلوماتي ظهرت مسألة الادراك والتأويل هذا المحتوى في موضعه الذي حرر من اجله، وأيضا سلامة استخدام هذه المعلومات المدرجة في التقرير، ومن اجل ذلك تمت دراسة عينة من اهم مستخدمي تقرير تدقيق الحسابات لمعرفة مستوى الادراك لهذا المحتوى، وعلى ضوء أهداف الدراسة، ونتائجها تم التوصل الى الاستنتاجات التالية:

- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء (حكومي، خاص).
 - لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.
 - لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.
- وكما جرت العادة في ختام كل دراسة يمكن ان نضع جملة من التوصيات والاقتراحات التي من شأنها ان تفيد المهتمين بالشأن المحاسبي:
- التركيز على الجاني السلوكي لدى المدققين والمحاسبين لما له من بالغ الأثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وأيضا على مخرجات عملية التدقيق بكل أنواعها؛
 - محاولة جعل المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق الحسابات بسيط قدر الإمكان (دون المساس بجوهره) حتى يكون الإدراك بين جميع المستخدمين بنفس القدر وبنفس الاتجاه؛
 - محاولة مستخدمي القوائم المالية وتقرير تدقيق الحسابات بإثراء تراكماتهم المعرفية بكل التحديثات الحاصلة سواء في معايير المحاسبة الدولية، او معايير التدقيق سواء الدولية او المحلية؛
 - إثراء المناهج الأكاديمية بمقاييس تتناول الجانب السلوكي في المحاسبة والتدقيق لما له من بالغ الأثر على مخرجات العمليتين، وأيضا بالنسبة للمتلقى لهذه المخرجات.

قائمة المراجع

- ✓ Barbe Odile, R. S. (2014). La justification des appréciations améliore-t-elle la valeur informative du rapport d'audit? 35^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, (pp. Lille, France).
- ✓ Brown, T. H. (1993). The Review Report: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research*, 24(93).
- ✓ DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58.
- ✓ Firth, M. (1997). The Provision of Non-audit Services and the Pricing of Audit Fees. *Journal of Business Finance and Accounting*, 11(03).
- ✓ Guiral-Contreras, A., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2007). Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions. *Accounting and Finance*, 47(02).
- ✓ Malcolm, S., Normah, B. O., & Ithnahaini, B. (2005). Auditor's Perception of Fraud Risk Indicators Malaysian Evidence. *Managerial Auditing Journal*, 20(01).
- ✓ R.Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wri, A. (2004). The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting Literature*, 23.
- ✓ Robbins, S., & Judge, T. (2007). *Organisational Behavior*. USA: Prentice Hall.
- ✓ Smith, K. W. (2021). Tell Me More: A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in the United Kingdom, Working paper. *Kecia Williams Smith, Tell Me More: A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in the United Kingdom, Working paper, College of Business and Economics, North Carolina A&T*

State University Greensboro, NC, USA, 2021, pp 01-54., (pp. 01-54). North Carolina A&T State University Greensboro, NC, USA.

- ✓ Tasios, S., & Bekiaris, M. (2012). Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality : The Case of Greece. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 02(01).
- ✓ أحمد الرفاعي غنيم، نصر محمود صبري. (2000). *تعلم بنفسك التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS*. مصر: دار قباء للنشر والتوزيع، القاهرة.
- ✓ أحمد م. (2014). *السلوك التنظيمي: مدخل بناء المهارات*. مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- ✓ الجريدة الرسمية. (2010, 06 29). المادة 25: ، ، العدد 42: ، المؤرخة في 11 جويلية 2010. *القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*. (42)
- ✓ بن يحيى علي، ع.، وخبيطي، خ. (2019). تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2018-2010. *مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية*. 05،
- ✓ توفيق محمد محمد. (1994). التأثيرات الاشارية لمخرجات المراجعة على مستخدمي القوائم المالية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 01*.
- ✓ زياد هاشم، ا. (2011). *نظام المعلومات المحاسبية*. العراق: دار طارق للنشر والتوزيع.
- ✓ طاهر لمين بلقاضي، و كمال بن موسى. (2018). رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700: دراسة حالة الجزائر. *مجلة المدير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر* (07).
- ✓ عبد الرحمان بابنات، و ناصر دادي عدون. (2017). المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر - دراسة استكشافية. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*.
- ✓ عبد الرحمن محمد، س. ر. (2018). تأثير المحاسبة السلوكية على زيادة فاعلية المعلومات لترشيد إتخاذ القرارات. *مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر*. (01) 07،
- ✓ عبد اللطيف م. ع. (2006). *كيفية استثمار المعلومات المحاسبية في سوق الاسهم، الملتقى الدولي حول: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الاوراق المالية*. المملكة العربية السعودية.
- ✓ محمد ف. م. (1999). *السلوك الانساني في الإدارة*. القاهرة، مصر: دن.
- ✓ هاني رجب رزق، م. ا. (2012). تحليل قدرة مستخدمي القوائم المالية في البيئه المصرية على إدراك المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة والإعتماد عليها في إتخاذ القرارات بمنكرة ماجستير تخصص محاسبة. جامعة القاهرة.
- ✓ هاني رجب رزق، م. ا. (2012). تحليل قدرة مستخدمي القوائم المالية في البيئه المصرية على إدراك المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة والإعتماد عليها في إتخاذ القرارات بمنكرة ماجستير تخصص محاسبة. جامعة القاهرة.
- ✓ هند ركسن. (2005). *النظرية المحاسبية*. Izv: المكتبة الجامعية الحديثة.