المركز الجامعي بلحاج بوشعيب – عين تموشنت–

معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة

دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

إعداد الطالبة: نور الهدى زين الكلمة

إشراف الأستاذ: بوغازي إسماعيل

أعضاء لجنة المناقشة

قديد ياقوت	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	رئيسا
عبد الرحيم نادية	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	مشرفا
بوغازي إسماعيل	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب – عين تموشنت –
معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة

دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

إعداد الطالبة: نور الهدى زين الكلمة

إشراف الأستاذ: بوغازي إسماعيل

أعضاء لجنة المناقشة

قديد ياقوت	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	رئيسا
عبد الرحيم نادية	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	مشرفا
بوغازي إسماعيل	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	ممتحنا

السنة الجامعية: **2020/2019**

قَالَ تَعَالَىٰ: ﴿ ۞ رَبِّ قَدْ ءَاتَيْتَنِي مِنَ ٱلْمُلْكِ
وَعَلَّمْتَنِي مِن تَأْوِيلِ ٱلْأَحَادِيثِ ۚ فَاطِرَ ٱلسَّمَٰوَٰتِ
وَٱلْأَرْضِ أَنتَ وَلِيِّۦ فِى ٱلدُّنْيَا وَٱلْءَاخِرَةِ ۖ تَوَفَّنِى
مُسْلِمًا وَأَلْحِقْنِى بِٱلصَّٰلِحِينَ ﴿١٠١﴾ ﴾

يوسف: ١٠١

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

﴿ يَرْفَعِ ٱللَّهُ ٱلَّذِينَ ءَامَنُوا۟ مِنكُمْ وَٱلَّذِينَ أُوتُوا۟
ٱلْعِلْمَ دَرَجَٰتٍ ۚ وَٱللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

سورة المجادلة: الآية (١١)

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل وبعد:

إن واجب الاعتراف بالجميل يملي علي وأنا انهي مذكرتي هذه، أن أتقدم بفائق شكري وتقديري إلى أستاذي الفاضل الدكتور "بوغازي إسماعيل" على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى تعبه وعنائه وكل توجيهاته ونصائحه القيمة التي أثمرت في جهودي، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة، فكان نعم المشرف.

كما لا يفوتني في هذا الصدد أن أتوجه بالشكر الجزيل لأساتذتي أعضاء اللجنة المناقشة على قبولهم المناقشة وإثراء هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى عمال مكتبة المركز الجامعي

وإلى كل من ساعدني في ملء استمارات الاستبيان لإتمام الدراسة الميدانية

وفي الاخير اسجل فائق امتناني وتقديري

إلى أساتذتنا الأفاضل بالمركز الجامعي بلحاج بوشعيب لولاية عين تموشنت

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي

عسى أن تسعفنا الأيام القادمة في رد ولو القليل من الجميل الذي قدموه لنا.

إهداء

إلى النبع الطيب كطيبة الأرض...

إلى من حملتني وهنا على وهن إلى المرأة التي إذا ذكرت خصالها لن

تسعني صفحات المذكرة...

إلى والدتي ...حفظها الله وأطال في عمرها

إلى من شقى وتعب من أجل أن يوصلني لما أنا عليه ... إلى من تمنيت أن يكون بجانبي في هذا

اليوم...

إلى روح والدي رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه

إلى أخي رحمه الله، وأخواتي

إلى كل من شاركني ثمرة هذا الجهد وكان عونا طوال

مشواري الدراسي

إلى كل أساتذتي الذين ساهموا في تربيتي وتعليمي وقدموا لي الاهتمام والمساعدة

إلى كل من نسيهم القلم وهم في الذاكرة

إلى كل طالب علم صبور في نيل المعرفة والتعلم، مجد ومجتهد في

البحث، راغب في شيء تستفيد منه أمتنا

إلى جميع الطلبة متخرجي الدفعة 2019- 2020

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

آيات قرانية II

شكر وتقدير III

إهداء IV

فهرس المحتويات VI

قائمة الجداول X

قائمة الأشكال XI

قائمة الملاحق XIII

قائمة المختصرات XIII

الملخص XIV

مقدمة ..... أ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي 1

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي 2

المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم التدقيق 2

المطلب الثاني: فروض و أنواع التدقيق 6

المبحث الثاني: أساسيات حول مهمات التدقيق الخارجي 13

المطلب الأول: أنواع أدلة الاثبات لدى المدقق الخارجي 13

المطلب الثاني: مراحل مهمة التدقيق الخارجي 15

المبحث الثالث: أوراق عمل المدقق الخارجي و التقارير عن مهمات التدقيق 17

المطلب الأول: أوراق عمل المدقق الخارجي 17
المطلب الثاني: تقارير مهمات التدقيق الخارجي.....21
خلاصة الفصل 27
الفصل الثاني: المؤشرات المالية واستمرارية المؤسسة في ظل معايير التدقيق 29
المبحث الأول: الاستمرارية في ظل المعايير التدقيق الدوليةISA.....30
المطلب الأول: نبذة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية IAAS 30
المطلب الثاني: معيار التدقيق الدولي ISA 570 38
المبحث الثاني: الاستمرارية في ظل المعايير التدقيق الجزائرية NAA.....41
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر 41
المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق NAA 570 "استمرارية الاستغلال" 45
المبحث الثالث: مساهمة المؤشرات المالية في دعم رأي المدقق الخارجي لغرض التأكيد على استمرارية الاستغلال 50
المطلب الأول: مؤشرات الحكم على استمرارية المؤسسة 50
المطلب الثاني: المعيقات التي تواجه المدقق في الحكم على استمرارية المؤسسة 56
خلاصة الفصل 60
الفصل الثالث: دراسة ميدانية 62
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية 64
المطلب الأول: إعداد الاستبيان وعينة الدراسة.....64
المطلب الثاني: تحليل البيانات الديمغرافية 67
المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان.....71

المطلب الأول: اختبار صدق الاتساق الداخلي 72
المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان و اعتدالية التوزيع 74
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات 77
المطلب الأول: نتائج تحليل بيانات أفراد العين بناء على برنامج SPSS.....77
المطلب الثاني: اختبار فرضيات المحور الأول و الثاني 81
خلاصة الفصل 87
خاتمة.....89
المراجع.....93
الملاحق LXV

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق	14
02	معايير التدقيق الدولية الصادرة إلى غاية 2016	45
03	درجات وأوزان المقياس المستخدم في المحور الأول	74
04	درجات مقياس ليكرت الخماسي	74
05	الدراسة من استمارات الاستبيان	76
06	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي	77
07	الارتباط بين فقرات المحور الأول ومتوسطه	81
08	الارتباط بين فقرات المحور الثاني ومتوسطه	82
09	معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الأول	83
10	معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الثاني	84
11	معامل ألفاكرومباخ لمحاور الاستبيان	85
12	اعتدالية التوزيع للمحاور	86
13	نتائج أفراد العينة للمحور الأول	86
14	نتائج أفراد العينة للمحور الثاني	88
15	اختبار test.T للمحور الأول	91
16	اختبارtest.T للمحور الثاني	93

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	فروض التدقيق	18
02	معايير التدقيق	44
03	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	76
04	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	78
05	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	79
06	توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة	80

قائمة الملاحق والمختصرات

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
الملحق رقم 01	الاستبيان	I
الملحق رقم 02	قائمة الأساتذة المحكمين	V
الملحق رقم 03	مخرجات برنامج SPSS	V

قائمة المختصرات

الرقم	المصطلح باللغة العربية	المختصر	المصطلح باللغة الاجنبية
01	معايير التدقيق الدولية	ISA	International Standards on auditing
02	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
03	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	International Federation of Accountants
04	المعيار الجزائري للتدقيق	NAA	Norme Algérienne d'Audit
05	معيار استمرارية الاستغلال	ISA570	Going Concern

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التدقيق الخارجي ودور المدقق الخارجي في كونه الأداة الوحيدة التي تفضي مزيدا من الثقة والمصداقية على مخرجات المؤسسات وما يقدمه من مساعدة للمستفيدين من خدمات مهنة التدقيق في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة هذا من جهة، وإلى أهمية معايير التدقيق الدولية من جهة أخرى والتي تعتبر بدورها نموذجا يقتدي به مدقق الحسابات عند أداء واجباته المهنية وممارسته العملية، أهمية وتم تسليط الضوء في هذه الدراسة على معيار الاستمرارية في ظل معايير التدقيق الدولية بذكر الأهمية التي جاء عليها معيار "استمرارية الاستغلال ISA 570 " وكذا ومعيار التدقيق الجزائري "استمرارية الاستغلال NAA 570" أيضا، من خلال إعطاء لمحة عن تطوير وتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، ومن ثم اظهار المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك بالاستمرارية والتنبؤ بقدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها في المستقبل، ومن أجل تدعيم الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية لعينة تشمل 37 مفردة (خبير محاسبي، ومحافظ الحسابات، محاسب معتمد، أستاذ جامعي، مدقق) قمنا باستعمال برنامج SPSS لتحليل النتائج.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الدولية ISA، معايير التدقيق الجزائرية NAA ، استمرارية الاستغلال.

Abstract:

This study aimed to identify the importance of external auditing and the role of the external auditor in being the only tool that leads to more confidence and credibility on the outputs of institutions. The assistance provides to the beneficiaries of the services of the auditing profession in making rational economic decisions on the one hand, and on the importance of international auditing standards on the other hand. Which in turn is considered a model for the auditor to emulate when performing his professional duties and practicing his business The importance of this study was highlighted on the continuity criterion in light of international auditing standards by mentioning the importance of the ISA 570 standard of "continuity of exploitation."As well as the Algerian auditing standard "NAA 570" as well By giving an overview of the development and organization of the accounting auditing profession in Algeria, And then showing the indicators that help the auditor in discovering cases of doubt about continuity and predicting the institution's ability to continue its activity in the future. In order to support the study, a field study was conducted for a sample of 37 individuals (accountant, accountant, certified accountant, university professor, auditor). We used the SPSS program to analyze the results.

Keywords: external audit, ISA, NAA, Continuity of exploitation.

مقدمة

توطئة

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة وعلم من العلوم الانسانية، ومهنة مستقلة بذاتها، وهذه العملية ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ أن بدأ الفرد مزاولة نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، إلى أن ظهرت المؤسسات الاقتصادية وما تشهده من تطورات مستمرة تشمل عادة توسع وتعدد في أنشطتها وكبر حجمها، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية والخارجية التي تعجزها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه.

فلكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل وطرق تساعدها على ذلك، فمن أهم هذه الوسائل التدقيق الذي ظهر بعد ظهور المحاسبة، ونظرا لتطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسات ورؤوس أموالها وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، وفصل الملكية عن التسيير، وابتعاد الملاك عن أي تدخل فيها من ناحية تشغيلها ومراقبتها.

قد صاحب هذا التطور زيادة في حاجة المهتمين بشؤون تلك المؤسسات إلى معلومات أكثر ملائمة وموثوقية، الأمر الذي أدى إلى زيادة الطلب عن مهنة التدقيق الخارجي، ولذلك أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد ووسيط، وهذا الطرف يعرف بالمدقق الخارجي كونه الأداة الوحيدة التي تفضي مزيدا من الثقة والمصداقية على مخرجات تلك المؤسسات وما يقدمه من مساعدة للمستفيدين من خدمات المهنة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وهذا ما ينعكس بالإيجاب على مستوى الثقة فيما تقدمه هذه الأخيرة.

تخضع مهنة التدقيق الخارجي إلى الالتزام بتطبيق معاير مقبولة عموما ومتعارف عليها دوليا على المستوى المحلي والدولي والتي تعمل على توحيد الممارسات والمبادئ عبر الدول، كما التزمت بتطبيقها الكثير من الدول مما يحتم على المراجع الخارجي الاعتماد عليها، عند أدائه لمهمته وإعداده لتقريره وذلك ما يعزز جودة عملية التدقيق الخارجي، ويعتبر معيار "فرض الاستمرارية ISA570 " من أهم معايير التدقيق التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة، والذي حدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل تكشف حالات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل.

وبطبيعة الحال الجزائر لم تختلف عن غيرها من الدول في تطبيق معايير التدقيق الدولية والعمل بها وتطوير وتنظيم مهنة التدقيق خاصة باعتبار تميز اقتصادها بالانفتاح على العالم الخارجي، فقد أصبح من

الضروري أن تتمكن من ممارسة هذه المهنة استجابة لمتطلبات الواقع الاقتصادي الراهن، خاصة بعد فتح فروع للشركات الأجنبية بالجزائر، وهذا بهدف تحسين ورفع أداء المؤسسات الاقتصادية ومهنة التدقيق في الجزائر وهذا من خلال العمل بمعيار "استمرارية الاستغلال NAA 570 " والذي جاء بتوفير مجموعة من الارشادات والقواعد للمدقق التي يسترشد بها عند فحصه لمدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية، ومدى مساهمة هذه المؤشرات في دعم رأي المدقق الخارجي لغرض التأكيد على استمرارية الاستغلال، باعتبارها أداة يستعملها المدقق عند إثارته بالشك عن عدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة أعمالها، وهذه الأخيرة تساعده على وضع حد لشكوك بتأكيدها أو نفيها.

أولا: إشكالية الدراسة

يتمثل السؤال الجوهري لهذه الدراسة فيما يلي:

ما هي انعكاسات استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية، عدة أسئلة فرعية وهي كالتالي:

1. هل توجد اختلافات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية بالنسبة لمعيار استمرارية الاستغلال؟
2. هل يكون رأي المدقق الخارجي عند حكمه على الاستمرارية مستندا على المؤشرات المالية للمؤسسة؟
3. هل ترى أن وجود واحد أو أكثر من المؤشرات المالية سوف يؤثر على ملائمة فرض استمرارية المؤسسة؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

وللإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة وضعنا الفرضيات التالية:

1. اعتمدت الجزائر على معايير التدقيق الدولية في إعدادها معايير التدقيق الجزائرية مما قلص الفوارق بشكل تمام وهذا ما يمكن ملاحظته عند دراسة معيار استمرارية الاستغلال
2. توجد العديد من الإجراءات المتعلقة بالمؤشرات المالية مطبقة بشكل تمام من طرف المدقق الخارجي عند حكمه على الاستمرارية.
3. يؤثر بشكل واضح اجتماع العديد من المؤشرات المالية السلبية على ملاءمة فرض استمرارية المؤسسة.

ثالثا: أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في :

- بيان أوراق عمل المدقق الخارجي والتقارير عن مهمات التدقيق
- اظهار المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية المؤسسة.
- اكتشاف الأهمية التي جاء عليها معيار " ISA 570 استمرارية الاستغلال".
- إعطاء لمحة عن مهنة التدقيق في الجزائر.
- محاولة التعرف على أهم ما جاء به معيار التدقيق الجزائري "NAA 570"

رابعا: أهمية الدراسة

تكمن اهمية الدراسة في كونها تعالج موضوع يعتبر من أهم المواضيع البارزة حاليا، وعن الدور الفعال الذي تؤديه مهنة التدقيق في والوقت الراهن هذا من جهة، ومن جهة أخرى عن أهمية معايير التدقيق الدولية بالخصوص معيار "استمرارية الاستغلال ISA 570" وما وفره للمدقق الخارجي من مساعدة أثناء أداء مهامه وتحديد مسؤوليته عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة، ومدى مساهمة المؤشرات التي جاء بها في اكتشاف حالات الشك باستمرارية المؤسسة والتنبؤ بمستقبلها، وكذا التعرف على تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومدى الالتزام بمعايير التدقيق لتنظيم وتحسين أداء وفعالية المؤسسات الاقتصادية وابراز أهمية مبدأ الاستمرارية في ظل المعايير التدقيق الجزائرية NAA.

خامسا: منهج الدراسة

تحقيقا لأهداف البحث السابقة ووصولا لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على الأسئلة وإثبات أو نفي الفرضيات المطروحة، اعتمدنا على المناهج العلمية التالية :

1. المنهج التاريخي لدراسة تتبع التطور التاريخي للتدقيق.
2. استخدمنا المنهج الوصفي في عرض الإطار الفكري للتدقيق اذ أخذ جانبا كبيرا في البحث وهذا من خلال عملية الاطلاع على مجموعة من المراجع، كتب، مقالات، البحوث العلمية والملتقيات، ثم عرض ملخصات حول الدراسات السابقة في هذا الموضوع، ونحاول تقيمها بهدف ابراز موقع البحث منها.

3. المنهج الاستقرائي من خلال إنشاء استبيان يتم توزيعيه على (محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، مدققين، خبراء ومساعدين محاسبين)، باعتمادنا على برنامج spss.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

1. الأسباب الذاتية

- يندرج الموضوع ضمن مجال تخصص الدراسة.
- محاولة إثراء الدراسة حول الموضوع.
- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بالمحاسبة والتدقيق، والرغبة منه في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.
- أهمية الموضوع في الميدان العلمي.

2. الأسباب الموضوعية

- بكون موضوع البحث من المواضيع المطروحةِ في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.
- البحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال معاير التدقيق الدولية وتقرير المدقق الخارجي.
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل المدقق الخارجي ومدى تأثيره على أداء المؤسسة.

سابعا: حدود الدراسة

- الحدود الزمانية: تم توزيع الاستبيان واسترجاعه خلال الفترة من 01 جوان إلى غاية 15 جويلية 2020.
- الحدود المكانية: كانت الدراسة في ولايات بالجزائر بمكاتب التدقيق، لاستقصاء أراء المدققين شملت المناطق (عين تموشنت، وهران، سيدي بلعباس، تلمسان).

ثامنا: صعوبات الدراسة

- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان.
- قلة المراجع التي تخص معاير التدقيق الجزائرية.

- تفشي بصفة مفاجئة وباء كورونا الذي عطلنا عن إتمام الدراسة الميدانية

تاسعا: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الخارجي، من بينها:

❖ **لقليطي الأخضر:** مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر- دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مفهوم التدقيق وأهميته وفروضه وأنواع أدلة الاثبات، وكذا تقارير المعمول بها وتضمنت تطور مهنة التدقيق في الجزائر، حيث توصل الطالب الى مجموعة من النتائج تمثلت في أن مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون بشكل عام من وجهة نظر جميع الفئتين المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني.وأن مهمة تطوير مهنة الدقيق في الجزائر تتطلب على التعرف على مشكل المهنة وأسبابها وطرق علاجها، كما تبين أن مدققين الحسابات في الجزائر يواجهون عدة مصاعب في النقص في التدريب.

❖ **محمد امين مازون:** التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011/2010.

كان الهدف من الدراسة عرض أهمية معايير التدقيق الدولية، ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، باعتبار الانفتاح والتحولات التي تشهدها. وأهم ما توصل إليه الطالب أن التدقيق الخارجي جاء بناء على الحاجة إليه، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي، وجاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية وأن مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق، كونها تقدم خدمات عالية الجودة بالإضافة إلى بيان أهمية التدقيق وفروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق.

❖ **شريقي عمر:** التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 ،2011/2012

هدفت هذه الدراسة إلى المساهمة في تنظيم التدقيق في الجزائر، كما أخذت الدراسة جانبا للتأصيل العلمي للتدقيق حيث توصل الطالب إلى مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة مثل الطب والمحاماة والهندسة ... ويجب أن تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفـــع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني، وأن نجاح مهنة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.

❖ **محمد زكي الحوارني:** مدى التزام مدقيقي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي 570 " تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2013.

هدفت هذه الدارسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم "570" وانعكاسات التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية، وتحديد المؤشرات التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في التحقق من قدرة الشركة على الاستمرارية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس لخدمة مستخدمي القوائم المالية، وقد توصلت الدارسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تطبيق من قبل الشركات الدولية معيار التدقيق الدولي رقم "570" تقييم استمرارية الشركات، عند قبولهم لأي مهمة تدقيق الحسابات، كما تبين قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات المالية لغرض الوقوف على دلالات الاستمرارية، وتوضح قيامه أيضا بتقييم المؤشرات التشغيلية والقانونية والتنظيمية وتأثيرها الايجابي على جودة المعلومات المحاسبية.

6. تقسيمات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبتهم خاتمة.

فقد جاء في مضمون الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي من خلال ثلاثة مباحث، تضمن الأول ماهية التدقيق وتطور مفهومه والفروض التي بني عليها.

وتم التطرق في المبحث الثاني عن أساسيات حول مهمات التدقيق الخارجي بما فيها من أدلة الاثبات لدى المدقق الخارجي ومراحل مهمة التدقيق، أما المبحث الثالث فقد تضمن أوراق عمل المدقق الخارجي وتقارير عن مهمات التدقيق.

أما بالنسبة للفصل الثاني فقد تضمن المؤشرات المالية واستمرارية المؤسسة في ظل معايير التدقيق، خصص المبحث الأول للاستمرارية في ظل المعايير التدقيق الدولية وإعطاء نبذة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية، وجاء المبحث الثاني ليتحدث عن الاستمرارية في ظل معايير التدقيق الجزائرية عامة وعن المعيار الجزائري للتدقيق " استمرارية الاستغلال "خاصة، وفي المبحث الثالث تم التطرق عن ما مدى مساهمة المؤشرات المالية في دعم رأي المدقق الخارجي لغرض التأكيد على استمرارية الاستغلال وعن المعيقات التي تواجه المدقق في الحكم على استمرارية المؤسسة.

أما الفصل الثالث فخصص لدراسة الميدانية، حيث تم التطرق فيه إلى توزيع الاستبيان على مجمع الدراسة، وشملت الدراسة الميدانية أيضا ثلاثة مباحث المبحث الأول تم التطرق فيه لإجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة وعرض نتائج الاستبيان ثم تفسريها ومناقشة النتائج المتواصل اليها وفي الأخير توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات حول موضوع الدراسة.

الجزء النظري

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق **الخارجي**

تمهيد

يسعى المساهمون في ظل فصل الملكية عن التسيير إلى ضمان ربحية أسهمهم ومن ثمة ضمان استمرارية نشاط المؤسسة الذي يتأتى عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى يبنى التدقيق على تلائم طبيعة نشاط المؤسسة وتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

تسعى المؤسسة دائما أن تكون في أفضل صورة سواء كانت أمام الملاك أو الموردون أو الزبائن، وحتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بتحسين أدائها وبالكيفية التي تستطيع أن تتفوق بها أمام منافسيها، والمسؤول الوحيد عن القيام بمهام التدقيق هو المدقق الخارجي.

حيث قمنا في هذا الفصل بتسليط الضوء على التدقيق من ناحية نشأته وتطوره وأنواعه والفروض التي يقوم عليها، وكذا مراحل مهمة التدقيق وأدلة الإثبات لدى المدقق الخارجي وأوراق عمل وتقارير مهمات التدقيق،

وهذا وفقا للمنهجية التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: أساسيات حول مهمات التدقيق

المبحث الثالث: أوراق عمل المدقق الخارجي والتقارير عن مهمات التدقيق

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة وعلم من العلوم الإنسانية كما يعتبر مهنة مستقلة بذاتها لأنها تتطلب نوعا من التعليم المتخصص والتدريب المنظم وثقة الجمهور في خدماتها.

المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم التدقيق

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح في المجتمع، والتطور الذي طرأ على البيئة الاقتصادية والاجتماعية منذ العصور الوسطى وحتى الوقت الحاضر قد انعكس بصورة واضحة على نمو مفهوم المساءلة "accountability".

ففي العصور الوسطى حيث كان يسود نظام الاقطاع، لم يكن للنشاط التجاري والصناعي أي أهمية تذكر، ولذلك فإن وحدة النشاط الاقتصادي التي كانت سائدة في ذلك الوقت هي الصيغة التي يمتلكها النبلاء والأثرياء، وبطبيعة الحال في ظل هذا الوضع لم تظهر أي حاجة للتدقيق الخارجي، حيث كانت الرقابة في هذه الحالة تتم عن طريق استدعاء القائمين بالعمل في هذه الضياع من قبل أشخاص ذوي سلطة عليهم ليقدموا تقريرا شفهيا عما قاموا به، وقد يكون ذلك وراء استخدام كلمة " audit " في اللغة الانجليزية للتعبير عن عملية التدقيق، وذلك على أساس أن هذه الكلمة في الأصل كلمة لاتينية تعني أنه يسمع He " hears ".[1]

وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق ، وكنتيجة للثورة الصناعية والاختراعات وازدهار التجارة في أروبا إلى ظهور المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وزيادة لرأسمالها وذلك ما يعتبر من أهم العوامل التي ساعدت على تطوير مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات وزيادة الطلب على خدمات المحاسبين، فقد ظهرت الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.[2]

[1]– عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، اصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص11

[2]– سامي محمد الوقاد و آخرون، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن ،عمان، الطبعة الأول، 2010، ص17

وبالتالي أدى ظهور شركات المساهمة إلى تجميع عدد كبير من الأفراد، فانفصلت الملكية عن الإدارة فأدى ذلك إلى الاستعانة بالمدققين لتولي الرقابة بالنيابة عن المساهمين، وظهرت حركة التنظيم المهني للمحاسبة والتدقيق لترقية المستوى العلمي و المهني.[1]

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة تطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال فترة 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة البيانات المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش، والتغيير الآخر كان بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات، لكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات.[2]

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا سنة 1581م حيث تأسست كلية " Roxonati"، وكانت تتطلب ستة سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في سنة 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

ثم اتجهت الدول إلى تنظيم هذه المهنة فجاء قانون الشركات سنة 1862م، ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام به وانتشاره بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه.[3]

[1]– ابو الفتوح على فضاله، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر، عابدين، القاهرة، الطبعة الثانية، 1995، ص 10

[2]– هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن الطبعة الثانية، 2006، ص18–17

[3]– احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجان للنشر، بسكرة، الجزائر، الطبعة الاولى،2015، ص7–8

وفي الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية دكسي " Dicksee " الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي وبين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي اكتشاف الغش والأخطاء في المبادئ المحاسبية.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في هذه الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، وأن التفاصيل التي يقوم به المدقق الخارجي، والعينات التي يعتمدها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية، ولهذا على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولا، أما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع، وخاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية من أن الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل فيما كانت المعلومات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

أما في الوطن العربي فإن فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919 وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات حيث تم إنشاء فروع لمؤسسات تدقيق بريطانية، أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909 وبموجبه اكتسب المدقق تقديرا واحتراما، وفي 1946 تم إنشاء جمعية المحاسبين و المدققين المصرية.

وفي سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا إلى أن مهمة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905 وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه "Waterhouse" ومازال هذا الاسم معروفا عالميا.[1]

ويمكن تلخيص مراحل تطور مهنة التدقيق والأهداف الخاصة بها من خلال الجدول رقم 01، كما يلي:

[1]–هادي تميمي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 18–19

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 سنة قبل الميلاد إلى1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجاري والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على صدق وسالمة انتظام القوائم المالية التاريخية
1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المحاسبة و معايير التدقيق.
ابتداءا من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة صادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة

المصدر: بروبة إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص58

المطلب الثاني: فروض و أنواع التدقيق

إن نشاط التدقيق يختلف في جوانبه بحسب الهدف الذي يرمي إلى تحقيقه المدقق والإطار القانوني الذي يمارس فيه هذا النشاط، وعليه فيتم التمييز بين أنواع التدقيق من خلال الزاوية المنظور من خلالها إلى التدقيق وكذا زاوية القائم به، وتقوم عملية التدقيق على مجموعة من الفروض التجريبية يتم الرجوع إليها في عمليات الفحص.

1.فروض التدقيق

تمثل فروض أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له، وهي كالآتي:

أولا: فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الادارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، حتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميه وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.
- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.
- **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.[1]

[1]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد– تلمسان، الجزائر، 2015/2014، ص49.

❖ **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات.[1]

ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة.

ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي عليه أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى.

رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

خامسا: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

في حالة الطلب من المدقق إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.[2]

---

[1]- المرجع نفسه، ص49

[2]- محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2011/2010، ص16

سادسا: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.[1]

سابعا: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل لقوائم مالية للمركز المالي ونتائج الأعمال

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لإثبات آرائهم، ويشبه ذلك ما يقتبسه التدقيق من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.

نتحفظ بالنسبة لهذا الفرض فنقول أنه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وما يثير التطبيق العلمي لها من مشاكل وآراء تحتاج إلى حسم صريح، ويثير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ غير موجودة.

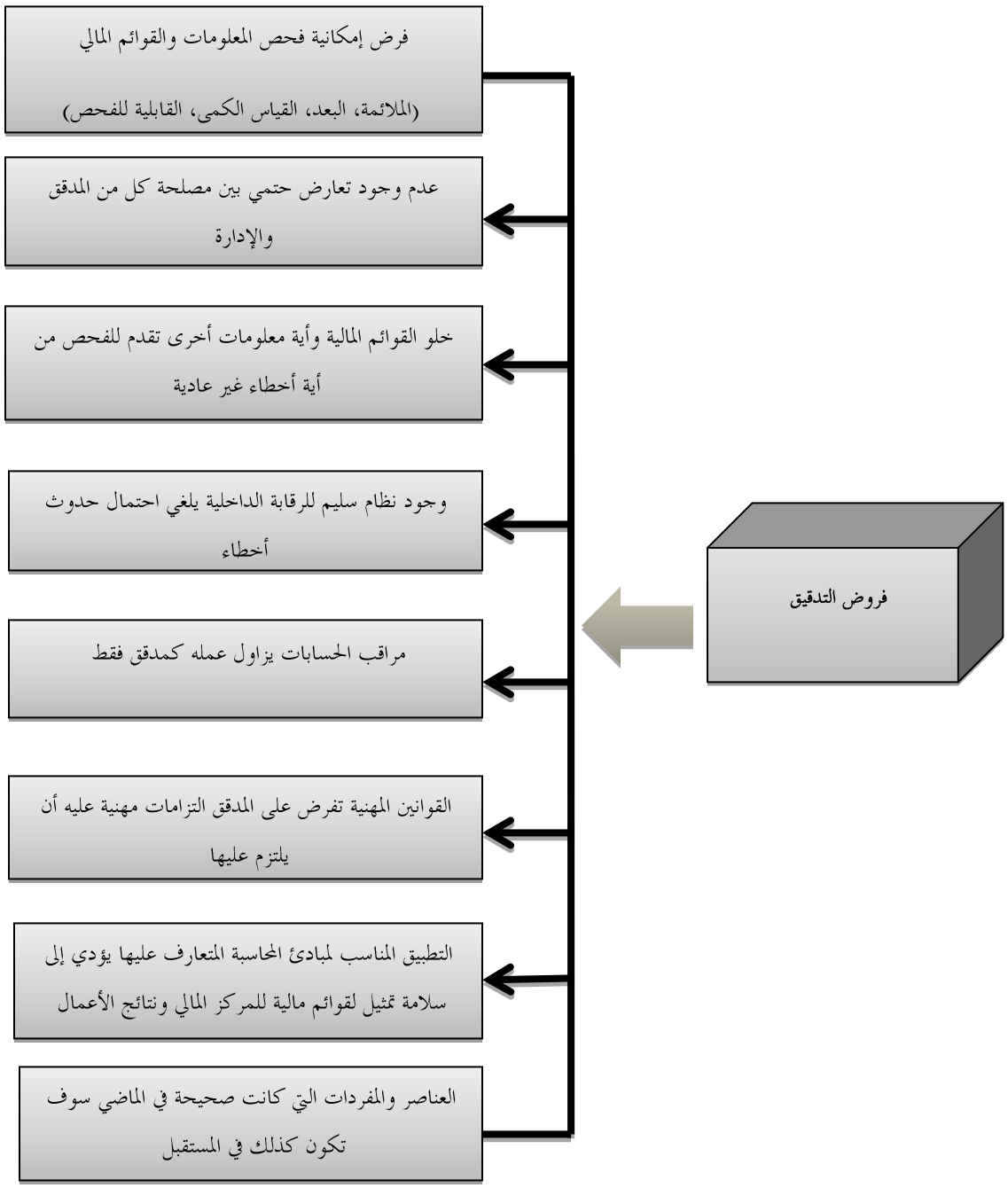
ثامنا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرارية النشاط. ويعني هذا الفرض أن المدقق إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها- عند شراء الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح. فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة، ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية التدقيق مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص16

[2]- محمد سمير الصبان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2004-2005، ص 34

الشكل (01): فروض التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق

1. أنواع التدقيق

تبرز أهم أنواع التدقيق فيما يلي:

أولا: من حيث القائم بعملية التدقيق

يقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين:

- **التدقيق الداخلي:** قد يتم التدقيق من قبل شخص من داخل المؤسسة نفسها، حيث يقوم بعملية فحص السجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال القيام بهذه العملية وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي، وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة بيد الإدارة، كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظفا في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة.
- **التدقيق الخارجي:** يتم هذا النوع من التدقيق من طرف المدقق الخارجي وهو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، ويقوم بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية قبل إبداء رأيه، وينقسم التدقيق الخارجي الى ثلاث أقسام وهي:

- التدقيق القانوني: التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- التدقيق التعاقدي: هي التي يقوم بها محترف بطلب من الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
- الخبرة القضائية: هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة. [1]

[1] _بودونت اسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر، اطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص15-16

ثانيا: التدقيق من حيث النطاق

- **التدقيق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات او البنود التي يعهد اليه بتدقيقها فقط كفحص التقدير او مخزون السلع، لا يعطي المدقق رأي فني حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق.[1]
- **التدقيق الكامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة وإنما يخضع التدقيق للمعايير المتعارف عليها ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.

ولذلك يناسب هذا النوع المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فان ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.[2]

ثالثا: من حيث الالتزام القانوني

- **التدقيق الإلزامي:** وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات – قانون الضرائب – قانون الاستثمار)، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.[3]

---

[1] ـ بالاطلاع على موقع المنتدى الالكتروني، www.almerja.com، بتاريخ 2019/12/11، على الساعة 20:35

[2] ـ بالاطلاع على الموقع منتديات العرب، www.arabsgate.com، بتاريخ 12-12-2019، على الساعة 19:30

[3] – ـ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: دراسة ميدانية بسطيف، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2011/2010،ص10-11

التدقيق الاختياري: هو ذلك التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجاس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال او انضمام شريك جديد.[1]

رابعا: من حيث التوقيت

- التدقيق المستمر: ويتم خلال السنة وآخر السنة، حيث أن أكثر المؤسسات التي تخضع لهذا النوع من التدقيق يكون لديها أعدادا كبيرة من العمليات ولديها أنظمة رقابة أكثر تعقدا وتتطلب أعمالا تفصيلية أكبر، لذلك يقوم المدقق بإجراءات التدقيق المختلفة باستمرار ضمن خطة وبرنامج تفصيلي، وهذا النوع من التدقيق هو تدقيق الزامي.[2]
- **التدقيق النهائي:** يتم بعد انتهاء السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي تتميز بقلة عدد العمليات، ومن بين اهم مزايا التدقيق النهائي تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها (تسوية وإقفال الحسابات)، أما أوجه النقد التي توجه إلى التدقيق النهائي فنجد:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية اللتدقيق.
- ان اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه.
- تأثر نوعية عمل المدقق في حالة نقص المدققين المساعدين وقصر مدة العمل وكبر حجم الفحص المطلوب.[3]

---

[1] _ المرجع نفسه، ص11

[2] – زياني عبد الحق، محاضرة في مراجعة و تدقيق الحسابات، موجهة لسنة الثالثة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2018/2017، ص26

[3] – بالاطلاع على الموقع الإلكتروني، www.timimoun.com ، بتاريخ 2020/02/08، على الساعة 14:39

المبحث الثاني: أساسيات حول مهمات التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية واعتماد نظام رقابة داخلي جيد في المؤسسة.

المطلب الأول: أنواع أدلة الاثبات لدى المدقق الخارجي

هناك العديد من أنواع أدلة الاثبات وقرائنها في التدقيق أهمها:

أولا: الوجود الفعلي Physical Evidence

ويعتبر هذا النوع دليل اثبات قوي على الوجود Existence أما الملكية والتقييم Ownership and Evaluation، فيجب الاستعانة بقرائن وأدلة اخرى عليها لأن وجود الاصل لدى المشروع لا يعني ملكية المشروع لولا لصحة تقويمه.

ثانيا: المستندات Authoritative Document

و المستند من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله و هي ثلاث أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخله كفواتير الشراء.
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجه كفواتير البيع وايصالات القبض ..إلخ
- مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات الآتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبلها حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، ويجب أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع. [1]

[1] – خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007، ص127،128

ثالثا: نتائج تتبع الأحداث اللاحقة Subsequent Events

من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد اثبات العمليات، وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لعملية التدقيق، هذه الأحداث قد تكون قرينة أو دليلا على صحة بعض العناصر أو العمليات[1].

رابعا: التقارير المعدة داخل المؤسسة من قبل الإدارة formal Certificates Given by Managment

تعد هذه التقارير من قبل ادارة المؤسسة ويطلبها المدقق الخارجي للتحقق من بعض الامور الغامضة وتفسيرها والتي يتمكن من استيضاحها من خلال الأرقام المسجلة بالدفاتر والسجلات، مثل أن يحصل المدقق على شهادة من ادارة المؤسسة بالأصول الثابتة الموجودة، شهادة جرد وتقييم المخزون في آخر المدة، ويجب على المدقق أخذ الحيطة والحذر عند الحصول على تلك الشهادات والتي من الممكن أن يكون للإدارة مصلحة فيها.

خامسا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية Satisfactory System of Internal control

يعتبر نظام الرقابة الداخلي سليم الخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب، لذلك يبدأ المدقق عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية والتحقق من قوته او ضعفه حيث انه يعتمد في ذلك على تحديد كمية وحجم الاختبارات التي سوف يقوم بها المدقق والعينات التي يقوم باختيارها، لذلك العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الاختبارات انه تقل حجم العينة وكمية الاختبارات اذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي وسليم وتزداد اذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف.[2]

سادسا: تدقيق العمليات الحسابية Arithmetical Verifications

نطاق تدقيق العمليات الحسابية يشمل تدقيق صحة العمليات الحسابية (جمع، طرح، قسمة، ضرب..) للمستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية، وتدقيق المجاميع، ونقل المجاميع من صفحة إلى أخرى.[3]

---

[1]- المرجع نفسه، ص 128

[2]- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2006، ص181

[3]- محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص164

وترحيل العمليات من دفاتر القيد الأولى إلى دفاتر الأستاذ المساعد، والأستاذ العام، والتأكد من صحة الأرصدة (مراكز الحسابات) ومطابقة الأرصدة مع محتويات ميزان تدقيق الحسابات، وتدقيق صحة العمليات الحسابية في قوائم الجرد، وتدقيق الكشوف التحليلية للموردين والعملاء، تدقيق المعادلات التي يتم على أساسها تكوين الاحتياطات والاستهلاكات، ومطابقة المبالغ الخاصة بها مع المسجل في الحسابات الختامية، والتأكد من مبالغ عناصر قائمة المركز المالي، والمدقق مسؤول عن بذل العناية الكافية للتأكد من صحة الحسابات، وقد يستدعي الأمر في بعض الأحيان قيامه بتدقيق بعض مراحل العمل الحسابي تدقيق الحسابات كاملا.[1]

المطلب الثاني: مراحل مهمة التدقيق الخارجي

إن عملية التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة، حيث تتكون هذه العملية من خطوات مدروسة من قبل مستمدة من الخبرة العملية للمدققين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، والتي تمكن المدقق في نهاية عملية التدقيق من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المؤسسة وعادة ما تشتمل عملية التدقيق على المراحل التالية:

- المرحلة الأولى: التخطيط والتوثيق لعملية التدقيق، وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة.
- المرحلة الثانية: تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.
- المرحلة الثالثة: تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.
- المرحلة الرابعة: استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق.

تعتبر مرحلة التخطيط من أساسيات عملية التدقيق ومتطلب أساسي من متطلبات معايير التدقيق الدولية، وكذلك تمكن المدقق من دراسة تكاليف وعوائد عملية التدقيق قبل قبول مهمة التدقيق.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص164

[2]- محمود يحيى زقوت، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق و أثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2016، ص35- 36

أما مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات فيتم في هذه المرحلة الحصول على أدلة تدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة، بينما مرحلة تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة فتتوقف على طبيعة نتائج المرحلتين الأولى والثانية حسب الأدلة التي تم الوصول اليها وتقدير المخاطر، حيث يقوم المدقق أيضا في تلك المرحلة بتنفيذ الإجراءات التحليلية للتحقق من منطقية العمليات المالية والأرصدة، أما مرحلة استكمال عملية التدقيق يقوم المدقق بالتأكد من أن يكون منظما في عمله في جميع مراحل التدقيق والسير وفق برنامج التدقيق المخطط، ويحتفظ المدقق بملف دائم يسجل فيه ما يحصل عليه من معلومات. [1]

وتتوقف مراحل عملية التدقيق على ثلاثة نقاط وهي:

- **التدقيق الاختباري:** يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.
- **تقويم نتائج أعمال التدقيق:** بعد أن يقوم المدقق الخارجي في أعمال التدقيق التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها لإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.
- **تقرير المدقق الخارجي:** يبين تقرير المدقق الخارجي نطاق عمله الذي قام به ويبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة موضوع التدقيق. [2]

[1]- المرجع نفسه، ص36

[2]- بالاطلاع على موقع منتدى بيت كوم، www.specialties.bayt.com، بتاريخ 2020/02/10، على الساعة 16:51

المبحث الثالث: أوراق عمل المدقق الخارجي و التقارير عن مهمات التدقيق

تعتبر الإجراءات العملية أسلوب فعال، يمكن للمدقق من تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في ظل معاييرها، إذ تملي على المدقق تكوين ملف للعمل ولإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء.

المطلب الأول: أوراق عمل المدقق الخارجي

تعتبر اوراق العمل دليلا ماديا فعليا في الوقت المستغرق في عملية التدقيق وحجة تبرز فصول أطوارها لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير، وتم تعريفها على انها (تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق الإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص).

وفي إطار عملية التدقيق وتكوين ملفها من قبل المدقق، ينبغي على هذا الأخير طرح الأسئلة الآتي بيانها بغية توضيح الرؤى لديه والمساهمة في تكوين أوراق للعمل يستند عليه لأغراض محددة ولإعداد التقرير تكون الأسئلة على النحو الاتي

- ماهي انشطة المؤسسة؟
- من هم الأشخاص المسؤولون عن مختلف أنشطة العمليات والوظائف في المؤسسة؟
- ما هو الهيكل والنظام القانوني المطبق على أنشطة المؤسسة؟
- ماهي التطورات التاريخية للمؤسسة؟
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى العمليات؟.[1]

[1]- طواهر محمد التهامي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص125، 126، 127

1. أغراض أوراق العمل

انطلاقا مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل للتدقيق في النقاط التالية:

- **دليل للعمل المنتهي:** توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية التدقيق وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير التدقيق.
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** توضح لنا أوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية التدقيق.
- **تنفيد إجراءات التدقيق:** تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.
- **إعادة النظر في الاختبار:** تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء لاختبارات الضرورية لعملية التدقيق.
- **إعداد التقرير:** تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المدقق كتابة التقرير استنادا عليها.
- **دليل للتدقيق في السنوات القادمة:** يقوم المدقق عادة عند البدء في التدقيق سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية التدقيق السابقة والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.[1]

2. أنواع أوراق العمل

تنقسم أوراق العمل إلى نوعين أساسيين وهما:

أولا: الملف الدائم

يخدم الملف الدائم عدة أغراض، فهذا الملف يتضمن بيانات تاريخية معينة عن امؤسسة التي يستفيد منها المدقق المستمر في تدقيق مؤسسة العميل من سنة إلى أخرى، والتي تعطي المدقق الجديد فكرة مبدئية عن مؤسسة العميل.[2]

---

[1]- المرجع نفسه، ص127، 128

[2]- سلطان محمد العلي السلطان وآخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى،1989، ص 279- 280

كما أنه عندما يحل مدقق محل مدقق في أداءه المهمة فإن هذا الملف الدائم يساعد المدقق اللاحق في تخطيط المهمة، وأخيرا فإن معظم سجلات هذا الملف لا تتغير – أو قد تتطلب تغيرا أو تحديثا طفيفا من سنة الى أخرى، ومن ثم فان وضع هذه الأوراق في مكان واحد يسهل الرجوع إليه مما يخفض من ضرورة نسخ معلومات مكررة (لكنها ضرورية) سنة بعد أخرى.

وينشئ المدقق هذا الملف الدائم للعميل عند أول مهمة تدقيق له، وفي كل سنة يتم اضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره، وبصفة عامة فإن محتويات هذا الملف تشمل ما يلي:

- عقد تأسيس المؤسسة اذا ما كان متاحا، اللوائح الداخلية.
- الخرائط التنظيمية والبيانات الأخرى المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية، كنماذج الاستقصاء، ووصف النظم الأخرى التي تهم المدقق، والملاحظات المتعلقة بنقاط الضعف والقوة بهذه النظم والإجراءات الادارة التي اتخذت لتلاشي نقاط الضعف.
- الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض والسندات وترتيبات اصدار الأسهم.
- ملخصات محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، والتي تخدم كدليل اثبات دائم على أن عمليات العميل الهامة قد تم الموافقة عليها من قبل مجلس الادارة.

ثانيا: الملف الجاري

يشمل الملف الجاري وصف الاجراءات المؤداة لتدقيق نظم المحاسبة الفرعية وأرصدة الحسابات للسنة الحالية، بالإضافة الى تعديلات وتسويات التدقيق لهذه الحسابات، وبالطبع فان وضع مثل هذه الأوراق للتدقيق بالملف الجاري يساعد على الاحتفاظ بأدلة الإثبات مكتوبة ومضمنه في مستندات يمكن الرجوع اليها عند الضرورة، وطبقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني للتدقيق فانه يجب جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة بواسطة المدقق، والتي تدعم كل رصيد من ارصدة القوائم المالية الهامة.[1]

[1]- المرجع نفسه، ص 280، 281

وازاء ذلك فان كل رصيد من هذه الأرصدة الهامة بالقوائم المالية يجب أن يدعم بمجموعة من أوراق التدقيق الخاصة به، ولتسهيل مهمة الفحص والتحليل فان كل مجموعة من أوراق التدقيق يجب أن تعامل كوحدة وأن تبين ما يلي:

- أرصدة حسابات الأستاذ.
- قيود اعادة التبويب والتسوية الموصي بها.
- أهداف التدقيق المتعلقة بموضوع المراجعة.
- النظم والأرصدة الواجب تدقيقها والعنايات المختارة.
- الاستنتاجات التي تم التوصل اليها.[1]

3. أهداف أوراق العمل

تتمثل أهداف أوراق العمل الرئيسية فيما يلي:

- تعزيز وتأييد رأي وتقرير المدقق.
- المساعدة في تنفيد عملية التدقيق بيسر وسهولة.
- المساعدة في تخطيط برنامج التدقيق في تنفيذه ولفترات لاحقة.
- المساعدة في متابعة أعمال التدقيق والإشراف على تنفيذها.
- أوراق العمل هي في حد ذاتها دليل إثبات على ما أنجز من أعمال التدقيق وبالتالي تدعيم رأي المدقق.
- تسجيل ما تم من أعمال وما ظهر من مشاكل واجهت فريق التدقيق والأسلوب المتبع في حلها.
- تنفيد أعمال المدقق من خلال الالتزام بأصول ومعايير وإجراءات التدقيق الخاصة بالمهنة الداخلية والخارجية على السواء.
- مصدر للمعلومات سواء في إعداد التقارير أو الإجابة على أي استفسارات من قبل المؤسسة التي يتم تدقيقها.[2]

[1]- المرجع نفسه ص 281-282

[2]- أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، محمد السيد سرايا، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى،2007،ص 285-286

4. صفات أوراق العمل

حتى تحقق أوراق العمل أهدافها ومزاياها يجب أن تتميز بعدة مواصفات من أهمها ما يلي:

- يجب تحديد هدفها بوضوح.
- توضح الفترة المحاسبية موضوع التدقيق بوضوح.
- يجب أن توضح نتائج أعداد كل ورقة منها واسم الشخص من قام بإعدادها.
- يجب أن تكون كاملة لتمكن المدقق من تأكيد أن ما قام به من أعمال تؤكد النتائج التي توصل إليها.
- يجب أن تعد جميع أوراق التدقيق على استمارة نمطية دائمة خاصة بمكتب التدقيق.[1]

المطلب الثاني: تقارير مهمات التدقيق الخارجي

إن المفهوم الشامل لتقرير التدقيق لا ينبغي أن يقتصر على تقييم أداء المؤسسة في الماضي، بل ينبغي أن يؤكد من خلال الفحص الاختباري أن كافة التنبؤات المستقبلية قد أعدت وفقا للقواعد الموضوعية والافتراضات المنطقية التي تعد على أساسها التقديرات والتنبؤات الخاصة بأداء المؤسسة، ولما كان التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق، ولذلك يعد التقرير الوسيط أو وسيلة الاتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، وبناءا عليه يؤدي التقرير وظيفة إخبارية وإعلامية هامة.

يجب أن تتوافر في تقرير التدقيق شروط معينة من حيث الشكل والمحتوى حتى يتحقق الغرض منه، ولذلك فإن تقرير المدقق الخارجي من حيث الشكل يجب أن يكون مكتوبا، ومؤرخا، وموضحا به الفترة المالية محل التدقيق، وموقعا عليه من المدقق مع بيان صفته، أما من حيث المحتوى فإنه يحتوي على جزأين رئيسيين، يتضمن الجزء الأول: التقرير حول البيانات المالية و يشمل الحقائق الثابتة التي يقررها المدقق والتي تمثل الإطار الذي يتم في نطاقه عملية التدقيق (الفقرة التمهيدية- فقرة مسؤولية الإدارة- فقرة مسؤولية المدقق – فقرة رأي المدقق).[2]

[1]- المرجع نفسه، ص286

[2]- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الاولى،2009، ص 450، 451

بينما يتضمن الجزء الثاني: التقرير حول المتطلبات القانونية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن ذلك يتم في ضوء المحددات التالية:

- التشريعات.
- المعايير المهنية.
- مسؤولية المدقق.
- أدلة التدقيق على أساس الاختبارات.

ولذلك هناك حاجة إلى تطوير تقرير التدقيق ليس فقط من ناحية الشكل، وإنما الأهم من ناحية المحتوى والمضمون لكي يشمل ضمن ما يشمل نواحي غير مالية لها أكبر أثر عند تقييم الأداء في المؤسسات، كما أن تطوير تقرير التدقيق عن البيانات يجب أن يتضمن ما يلي:

- الرأي عن مدى تنفيد أهداف المؤسسة.
- الرأي في القوائم المالية التقديرية.
- التوصيات المتعلقة بما يمكن أن تفعله المؤسسة مستقبلا لتجنب الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية.
- ما يحصل عليه المديرين من مكافآت ومرتبات تزيد عن حد معين.

كما أشار بعض الباحثين إلى أنه من المفيد لتطوير مكونات التقرير الاهتمام بالوصف الدقيق لطبيعة الإجراءات المطبقة، ودرجة المسؤولية التي يتحملها كل من المدقق وإدارة المؤسسة، ومستوى التأليف بين مستخدمي المعلومات وتقارير التدقيق.

وفي إطار تطوير تقرير التدقيق فقد أوضحت دراسة إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية إن الخصائص الرئيسية التي ينبغي على المدقق مراعاتها عند إعداده لتقرير التدقيق حتى يحقق الهدف المنشود منه.[1]

[1]- المرجع نفسه، ص 452، 453، 454

تتمثل في (عدم التحيز، الصراحة والوضوح، تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه، الوقت المناسب، توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية الجوهرية).

كما أوضح أحد الباحثين في الدراسة عن الإرشادات معايير إعداد التقارير المالية أن الخصائص الرئيسية لجودة التقارير ينبغي أن تتضمن (الملائمة، المصداقية، التجانس، الابتكارية).

ومما لا شك فيه أن إعداد التقرير وفقا لهذه المعايير فهذا معناه تحقيق مفهوم العدالة أي خلو البيانات المالية من أي خطأ جوهري، وأن مفهوم العدالة يتضمن مجموعة من العناصر أو الخصائص الأساسية لجودة التقرير ومعايير الإعداد، فالمعايير مقياسا للعدالة.[1]

وتتعد التقارير التي يعدها مراقب الحسابات، بتعدد المهام التي توكل إليه، وهي تنقسم أساسا إلى نوعين هما:

- **تقارير مختصرة:** وهي النوع الشائع الاستخدام، ويطلق عليه البعض تقرير الميزانية ويتضمن هذا التقرير الرأي الفني المحايد للمدقق الحسابات فيما يتعلق بدفاتر الشركة وحساباتها والقوائم الختامية التي تعدها الإدارة عن نتائج أعمال الشركة خلال الفترة المالية محل التدقيق، وعن المركز المالي للمؤسسة في نهاية هذه الفترة.
- **تقارير مطولة:** وهي تتضمن التقارير التي تعد للأغراض خاصة مثل التقرير الخاص بشرح وبيان الاخطاء التي اكتشفها المراقب خلال تدقيقه، والتوصيات بإجراء أي تعديلات في النظام المحاسبي لغرض رفع كفاءته أو تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة، وقد يطلب من المدقق الخارجي أيضا إعداد تقرير بنتائج فحصه في نطاق معين بالذات (مثل تدقيق عمليات المخزون لاكتشاف أي اختلاسات بها).

اذن تنبع أهمية تقرير المدقق الخارجي باعتباره خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله، حيث إن عملية التدقيق تتيح التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي لذا يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه المدقق لمن يهمهم الأمر.[2]

[1]- المرجع نفسه ص 454

[2]- محمد سمير صبان، مرجع سبق ذكره، 2002-2003، ص 121، 127

1. عناصر التدقيق

تحتوي الفقرات من (18-60) التي جاءت بمعيار التدقيق الدولي رقم 700 أن عناصر تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق الدولية هي كالآتي:

– **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون التقرير إلى جهة معينة، وعادة يوجه إلى المساهمين أو أصحاب المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية

–**الجهة الموجه إليها التقرير:** يجب أن يوجه التقرير إلى جهة معينة، وعادة يوجه إلى المساهمين أو أصحاب المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية.

– **الفقرة التمهيدية:** توضح هذه الفقرة اسم المؤسسة التي تم تدقيق بياناتها، مع ذكر أنه تم تدقيق البيانات المالية.

– **مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:** تبين هذه الفقرة أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إعداد التقارير المالية المطبق.

– **رأي المدقق:** في هذه الفقرة يجب أن يبين التقرير بشكل واضح رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات والتقارير المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن الوضع المالي للمؤسسة.

– **توقيع المدقق:** يجب أن يكون تقرير المدقق موقعا اما باسم شركة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسب الاختصاص المعين.

– **تاريخ التقرير:** يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير عن البيانات المالية في تاريخ ليس قبل التاريخ الذي حصل فيه على الأدلة الكافية التي بنى عليها رأيه، كما يجب عليه أن لا يتم ذكر تاريخ تقرير المدقق إلا بعد أن تقوم إدارة المؤسسة باعتماد القوائم المالية التي أعدتها.[1]

[1]– رزق أبو زين الشحنه، تدقيق الحسابات– مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص239، 240

مسؤولية المدقق: توضح هذه الفقرة مدى مسؤولية المدقق في إبداء الرأي حول البيانات والتقارير المالية استنادا إلى أعمال التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وما يتطلب ذلك من امتثال المدقق للمتطلبات الأخلاقية، والتخطيط وبذل العناية.[1]

2. أنواع الآراء التي يعبر عنها المدقق في تقريره

هناك العديد من الآراء التي يعبر عليها المدقق في تقريره نذكر منها:

❖ **إبداء الرأي حول أية مخالفات للقوانين**

تلزم هذه القاعدة المدقق بأن يبلغ المؤسسة محل التدقيق عن أية مخالفات نظامية تمت سواء على النظام الداخلي للمؤسسة أو على القوانين العامة، وعليه أن يقيم تلك المخالفات ويوضح نسبة تأثيرها على مهام عملية التدقيق وعلى المؤسسة نفسها، وان كانت هاته النسبة تقتضي التحفظ أم لا، لأنه من حقه أن يتغاضى عن بعض الإجراءات التي لا تؤثر جوهريا على تطبيق أي لوائح ولا تمثل خروجا عليها.

❖ **إبداء الرأي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخل**

من المهام الأساسية الواجبة على المدقق الخارجي القيام بها تقييم نظام الرقابة الداخلي واستخراج نقاط الضعف فيه، فعلى المدقق أن يحدد على حد حكمته وخبرته مدى تأثير نقاط الضعف الجوهرية نظام الرقابة الداخلي على رأيه بشأن القوائم المالية في حالات معينة يطلب من المدقق تقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلي مستقل عن تقريره النهائي، وبذلك عليه أن يوضح تاريخ التقرير وتاريخ بداية وتاريخ نهاية مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلي، ويبين فيه نقاط الضعف المكتشفة، يوجه خطاب التقييم للجهة التي طلبت منه ذلك إن كان كذلك.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص 241، 242

[2]- آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار، الجزائر،2017، ص93- 94

❖ **المتطلبات اللغوية في التقرير**

تعتبر هذه القاعدة من أهم القواعد بالنسبة لتقرير المدقق، فهي تقتضي ضرورة مراعاة المتطلبات اللغوية اللازمة لكتابة التقرير لأبداء رأي من خلال تحقيق ما يلي:

- يجب أن تكون الكتابة واضحة وجيدة بلغة مفهومة وغير معقدة
- يجب الكتابة بإيجاز غير مضر لموضوع التقرير.
- يجب الالتزام بالموضوعية في عرض كافة محتويات التقرير.
- يجب دعم أية نتيجة يحتويها التقرير بأدلة إثبات حقيقية.
- يجب استعمال المصطلحات الفنية السليمة والمعروفة، سهلة الفهم ولا تحتاج إلى تفسير.[1]

❖ **إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب**

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، ففي معظم الحالات التي لا يمكن للمدقق إعطاء موافقته التامة على القوائم المالية لا يجب رفضها نهائيا ولكن يكفي ذكر تحفظات عن الأمور التي لا يقتنع به، أما في حالة وجود قيد على نطاق التدقيق يؤدي الى التأثير بشكل جوهري على البيانات المالية ككل، بالإضافة الى عدم تمكن المدقق من الحصول على الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه، ففي هذه الحالة عليه الامتناع عن إبداء رأيه وذكر أسباب امتناعه عن ذلك الرأي.[2]

[1]- المرجع نفسه ص94

[2]- رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 238

خلاصة الفصل

على ضوء ما تم دراسته في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتيجة لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي شملت الشركات والانفصال التام بين الملاك والادارة، الأمر الذي أدى إلى وجوب الاستعانة بطرف مستقل ومحايد بهدف اكتشاف الغش والتلاعبات ومنع الأخطاء، من خلال احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها.

هذه الفكرة تمر بعدة مراحل اساسية تتضمن السير الحسن لمهمة التدقيق والمدقق، وتهدف إلى تحقيق أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقارير المعمول بها من طرف المدقق الخارجي والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

الفصل الثاني: المؤشرات المالية واستمرارية المؤسسة في ظل معايير التدقيق

تمهيد

تعتبر معايير التدقيق الدولية نتائج لتظافر مجهودات المنظمات المهنية المختلفة وممثليها في دول العالم، في ظل نظام العولمة وانفتاح أسواق رأس المال، الأمر الذي يترتب عليه ظهور اتجاه عام نحو وضع معايير محاسبة وتدقيق موحدة تطبق في كافة الدول، ولقد نتج عن هذا أن تم إصدار معايير التدقيق الدولية وذلك بواسطة لجنة الممارسة المهنية للتدقيق والمنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتطلب عرض بعض معايير المراجعة وإجراءات التدقيق.

ولقد زاد مؤخرا الاهتمام بمسؤولية المدقق عن اكتشاف التحريفات الجوهرية وأنواع المخاطر وتعدد هذه الأخيرة من القضايا التي أثارت جدلا كبيرا في الوقت الحاضر، كما تعد واحدة من أهم التحديات التي تواجه هذه المهنة، لذا ينبغي على المدقق أن يحصل على فهم مخاطر واكتشافها وعليه احترام هذه المعايير والعمل بها للتوصل الى نتائج موثوق بها والتي تضمن جودة عمله.

لذا سنحاول في هذا الفصل التركيز على أهم المؤشرات التي تحكم على استمرارية المؤسسة في ظل المعايير التدقيق الدولية والجزائرية، والمؤشرات التي تدعم رأي المدقق الخارجي لغرض التأكيد على استمرارية الاستغلال وهذا وفقا للمنهجية التالية:

- ✓ **المبحث الأول: الاستمرارية في ظل معايير التدقيق الدولية ISA**
- ✓ **المبحث الثاني: الاستمرارية في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA**
- ✓ **المبحث الثالث: مساهمة المؤشرات المالية في دعم رأي المدقق الخارجي لغرض التأكيد على استمرارية الاستغلال**

المبحث الأول: الاستمرارية في ظل المعايير التدقيق الدولية ISA

تسعى معايير التدقيق الدولية وراء توحيد والرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، وتهدف إلى تحديد المبادئ والمسؤوليات التي يجب على المدقق الالتزام بها، حيث أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية مجموعة من المعايير، والتي تلزم المدقق بالخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي لضمان جودة عمله وإبداء رأي محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية.

المطلب الأول: نبذة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية IAAS

تعتبر معايير التدقيق الدولية ISA محاولة لوضع معايير يستند إليها مدقق الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية IAASB إلى وضع معايير تلقى قبولا دوليا.

1. الهيئة التي تصدر معايير التدقيق الدولية

في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، حيث انشأ الاتحاد مجموعة من المجالس واللجان المنبثقة عنه لوضع المعايير والمبادئ التوجيهية الدولية، من بين هذه اللجان لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) والتي كلفت بموضوع ونطاق تدقيق القوائم المالية، رسائل الالتزام، توجيهات تدقيق العامة وفي سنة 1991، تم ترميز المبادئ التوجيهية للجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) كمعايير تدقيق دولية (ISA)، وفي سنة 2001 تم إعادة تشكيل هذه اللجنة لتصبح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) في مشروع (CLARITY) وهو برنامج لتحسين وضوح معايير التدقيق الدولية، وإلى غاية يومنا هذا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) هو المكلف بإصدار، تعديل وتوضيح معايير التدقيق الدولية.[1]

[1]– خلايفة إيمان، جاوحدو رضا، اثر استخدام المؤسسات لتكنولوجيا المعلومات في ممارستها المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الشعاع للدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، المجلد الثالث، العدد الأول، 2019، ص463، 464

مفهوم معايير التدقيق الدولية

لقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين مدى الحاجة إلى إطار عام عالمي متجانس لتلبية الطلب العالمي المتزايد على المهنة، ولقد اهتم الاتحاد بتطوير هذا الإطار العام ليشمل مكونات تتعلق بدليل السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التعليم الدولية بالإضافة إلى معايير المحاسبة في القطاع العام.

وبما أن المهمة الأساسية للاتحاد الدولي للمحاسبين هي تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من أجل المساعدة في تقديم الخدمات لمستخدمي المعلومات المحاسبية، قام الاتحاد بتشكيل مجلس معايير التدقيق وخدمات التأكيد الدولي من أجل المساهمة في تطوير معايير التدقيق الدولية.

لقد قام هذا المجلس بصياغة وإصدار مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعده في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، كما تساعد هذه المعايير في توفير نوع من الانسجام والتوافق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، وقد تم تبني هذه المعايير من قبل معظم الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبي.

إن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ملتزم بتطوير مجموعة من المعايير الدولية المقبولة بشكل عام على نطاق العالم، ولدعم هذا الهدف يعمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بشكل تعاوني مع واضعي الأنظمة الوطنية ويقوم بدور قيادي في المشاريع المشتركة معهم، وذلك لزيادة التوافق بين المعايير الوطنية والدولية وتحقيق القبول لمعايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

وبالتالي يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية على أنها مجموعة من المعايير التي تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهنته وتطوير جودة أدائه المهني، كما تهدف هذه المعايير إلى تحسين درجة التجانس في تطبيق قواعد وإجراءات تدقيق الحسابات على المستوى العالمي، من خلال توفير حوافز تساعد على القبول العالمي الطوعي لتلك المعايير[1].

[1] – – زيادي سامي، سعيدي يحي، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ISA لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر– دراسة ميدانية لآراء عينة من مدققي الحسابات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد 33 (02)، ص 115-116

تأسيسا على ما سبق يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية على أنها تلك المعايير التي تهدف إلى تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم، بحيث تمثل لغة مشتركة بين المهنيين في مختلف دول العالم، وتعبر على درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق.

إن اشتراك عدد كبير من دول العالم في وضع معايير تدقيق الحسابات، يصبغ عليها طابع العمومية والشمول إلى حد كبير، ومن ثم يساعد ذلك في جعل التدقيق الخارجي مهنة دولية، بالإضافة إلى اتصاف تلك المعايير بالطابع الاختياري يعتبر حافز لتوسيع دالة قبولها على المستوى العالمي.[1]

3. أهمية معايير التدقيق الدولية

يعد نشوء الشركات متعددة الجنسيات، وتطور أسواق رأس المال الدولية وظهور مكاتب التدقيق الدولية من بين أهم الأسباب التي طلبت وجود إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، مما جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة، لكن وبدون شك كان من الصعب وضع معايير موحدة تلاءم جميع الدول وتناسب جميع الظروف نظرا للتباعد الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسة الأنشطة والأعمال.

فتم تطوير معايير التدقيق الدولية (ISA) عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلا أن هذه المعايير لم تطبق في جميع الدول، رغم المجهودات التي قام بها المجلس لتطوير هذه معايير، حيث توجد بعض الدول ما زالت تطبق معايير التدقيق الخاصة بها أو أنها تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمجموعة من القوانين والتشريعات، وقد يعود ذلك لعدم وعي الدول بأهمية هذه المعايير والدور الذي يمكن أن تؤديه في تطوير عجلة التنمية، ويمكن إبراز أهمية استخدامها أو اعتمادها في النقاط التالية:

- تعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية، ولديه دور في تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات.[2]

---

[1]- المرجع نفسه، ص116

[2]- بهلولي نور الهدى، أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي- دراسة حالة الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 24، 2018، ص248

- تعد أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- تعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات.[1]

4. وظائف معايير التدقيق

يعتمد مدقق الحسابات في أداء مهمته على تقديره الشخصي، إذ عليه أن يصدر حكمه على مدى صحة وسلامة المعلومات التي توجد بالقوائم المالية بناء على تقديره الذاتي، وإن كان ذلك يمنحه الكثير من المرونة والحرية فإنه يعرضه للمسؤولية الكاملة، وقد يؤدي التوسع في تقديره الشخصي إلى عدد كبير من الصعوبات، أهمها:

- صعوبة مقارنة الأداء، لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة، تبعا لاختلاف التقدير الشخصي.
- صعوبة الحكم على مدى كفاية الأداء قضائيا ومهنيا.
- احتمال تحميل مدقق الحسابات بمسؤوليات إضافية.
- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر.

لكن وجود معايير التدقيق من شأنه أن يهذب من التقدير الشخصي للمدقق دون إلغائه، إذ تمثل تلك المعايير التوجيهات التي يتم على ضوئها تنفيذ عملية تدقيق من جهة والحكم على أداء مدقق الحسابات من جهة أخرى، لذا فمعايير التدقيق تؤدي مجموعة من الوظائف الأساسية التي تحقق بدورها مجموعة من المزايا والفوائد للمدقق بشكل خاص وللجهات المتعددة بشكل عام، ويمكن تلخيص هذه الوظائف فيما يلي:

- تعتبر نموذجا يقتدي به مدقق الحسابات عند أداء واجباته المهنية وممارسته العملية.[2]

---

[1]- المرجع نفسه، ص248

[2]- بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر- دراسة استقصائية لعينة من المحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص9- 10

- تعد أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها.
- تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بالتدقيق.
- تساعد في جعل مهنة التدقيق المحاسبي ذات كيان مستقل والتي بدونه تصبح مزاولة المهنة وظيفة آلية.
- تحدد المواصفات الفنية لإعداد تقرير التدقيق وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير.
- توفر للمدقق أساسا موضوعيا للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية.
- تعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى التزام مدقق الحسابات بمبادئ التدقيق والأهداف العامة.[1]

[1]- المرجع نفسه، ص9- 10

5. معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها

نستخلصها في الشكل التالي:

الشكل (02): معايير التدقيق

المصدر: أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجامعة المسيلة، الجزائر، المجلد07، العدد 11، 2014، ص24، بتصرف

6. معايير التدقيق الدولية ISA

تتكون المعايير الدولية للتدقيق الصادرة من طرف اللجنة الدولية لممارسات التدقيق IAPC للتدقيق من 36 معيار، من المعيار 200 إلى غاية المعيار 810، نستخلصها في الجدول الاتي:

الجدول رقم 02: معايير التدقيق الدولية الصادرة إلى غاية 2016

تصنيفات	رقم معيار	اسم معيار
المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات	200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق
	210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
	220	مراقبة الجودة لتدقيق القوائم المالي
	230	وثائق التدقيق
	240	مسؤوليات المدقق حول الغش عند تدقيق القوائم المالي
	250	الأخذ بعين الاعتبار النصوص التشريعية والتنظيمية عند تدقيق القوائم المالي
	260	الاتصال مع القائمين على حوكمة المؤسسة
	265	الاتصال مع القائمين على حوكمة المؤسسة حول ضعف الرقابة الداخلي
المعايير المتعلقة بتقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالي
	315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
	320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق
	330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة
	402	اعتبارات في التدقيق متعلقة بمؤسسة تطلب شركة خدمات
	450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق
المعايير المتعلقة بأدلة التدقيق	500	العناصر المقنعة (أدلة التدقيق)
	501	أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة
	505	التأكيدات (المصادقات) الخارجية
	510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية

	520	الإجراءات التحليلية
	530	العينات الإحصائية في التدقيق (اختبارات التدقيق)
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
	550	الأطراف ذات العلاقة
	560	الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات
	570	استمرارية الاستغلال
	580	التصريحات الكتابية
المعايير المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين	600	اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات
	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
المعايير المتعلقة بنتائج التدقيق والتقرير	700	تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالي
	705	تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل
	706	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل
	710	المعلومات المقارنة – مقارنة الأرقام والقوائم المالية المتقابلة
	720	مسؤوليات مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في القوائم المالية المدقق
المعايير المتعلقة باعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة	800	اعتبارات خاصة في تدقيق القوائم المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة
	805	اعتبارات خصوصية بتدقيق حسابات القوائم المالية المفردة وعناصر محددة، أو حسابات من بنود القوائم المالي
	810	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص القوائم المالية

المصدر: بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، المجلد 14 / العدد 18، 2018، ص 124-125

المطلب الثاني: معيار التدقيق الدولي ISA 570

تمثل الفروض والمبادئ قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة، فالفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم، وبناء عليها يتم التوصل الى المبادئ العلمية، أما المبادئ العلمية فهي بدورها أحكام عامة تعتمد للاختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي، أي أنها تمثل المرجع الذي نحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاولي المهنة.

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض القليلة التي بنيت عليها نظرية المحاسبة، وربما يعتبر الأهم لعلم المحاسبة والتدقيق، وأن أي تطور لمهنتي المحاسبة والتدقيق لا يتعارض مع وجود فرض الاستمرارية كأساس لهما، وانما يعزز وجود فرض الاستمرارية بالتطور الحاصل لمهنتي المحاسبة والتدقيق.

يمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمور الشركة، باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثل حالة استثنائية من ناحية ثانية، فإن فرض الاستمرارية يتفق من الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور الشركات المساهمة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتصف به هذه الشركات من شخصية اعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في حجم أعمالها.

1. نبذة عن معيار التدقيق الدولي ISA570

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بفرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة بملاءمة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات قانونية وتنظيمية ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المدقق القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء.[1]

[1]– محمد زكي الحواربي، مدى التزام مدقيقي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي 570 " تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2013، ص43-44

وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها، وتشير الفقرة رقم (2) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (570)، على أنه يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وكذلك إن استمرارية المؤسسة تعني توقع قدرة المؤسسة على الاستمرارية في المستقبل القريب بعد الفترة المنتهية، وعموما فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عاما ماليا واحدا يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة المؤسسة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزامات التي عليها من النشاط العادي واذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن المؤسسة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغيرات في مبالغ وتواريخ استحقاق الالتزامات وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل.

تعد المؤسسة مستمرة وأنها سوف تبقى في الوجود حتى تستنفذ الموارد والموجودات التي امتلكتها، وأن نشاطها يعد مستمر، ويقوم هذا الفرض على أن استمرارية المشروع هي الوضع الطبيعي، وأن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط يمثل حالة استثنائية، كما يستند إلى أن موجودات الشركة وبخاصة المعمرة منها يتم تجديد إعمارها باستمرار، لذا فإنه يصبح من المعقول افتراض أن الشركة ستبقى في الوجود إلى أمد غير منظور، وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية، وهو يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للمؤسسة وشخصية المالك أو الملاك، كما يؤدي هذا الفرض دورا مهم في إعداد القوائم المالية الختامية إذ أنه بناء على استمرارية المؤسسة فإن ميزانيتها تعد في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم يظهر قرينة أو شك في عدم صحة أو ملائمة هذا الفرض أو بعدم القدرة على الاستمرار، فحينذاك تخضع المؤسسة لإجراءات تصفيتها وعدم استمراريتها، وفي حال ظهور أية مؤشرات تثير مثل هذا الشك، فإنه يتوجب على المدقق إجراء الاختبارات الكفيلة بالتحقق من طبيعة المشكلة التي إذا ما توصل إلى قناعة بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، فعليه حينئذ اتخاذ الرأي المناسب في تقريره الذي يعبر عن أريه في البيانات المالية.[1]

[1]-المرجع نفسه، ص 45

2. تقييم معيار التدقيق الدولي ISA 570

يلاحظ على معيار التدقيق الدولي رقم 570 مايلي:

- أنه لم يتضمن توضيح للعلاقة بين فرض الاستمرارية وبعض المفاهيم الاخرى المرتبطة به، مثل السعر المالي، والفشل، وتأثيرها على أنواع التقارير التي يجب إصدارها.
- أنه لم يتطلب من المدقق بصورة واضحة تقييم قدرة المؤسسة على استمرار في النشاط، حيث تضمن انه يجب على المدقق أن يكون حذرا لاحتمال الشك في فرض الاستمرارية الذي تعد على أساسه القوائم المالية للمؤسسة، إلا أنه عندما يثار هذا الاحتمال فانه يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لتأكيد أو نفي هذا الشك.
- أن الامر قد يتطلب من المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية عندما يثار الشك في فرض الاستمرار، وذلك للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لمساعدته في تكوين رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة، و لم يتضمن المعيار تحديد شامل لإجراءات التدقيق الإضافية التي يجب القيام بها، حيث أنه قد اشار إلى ما قد تتضمنه تلك الاجراءات كما انه لم يحدد الاهمية النسبية لها، كما أوضح المعيار انه يجب على المدقق أن يدرس ويناقش مع الإدارة خططها المستقبلية، مع التركيز على الخطط التي لها تأثير على حل مشاكل المؤسسة في المستقبل القريب، بالإضافة إلى حصوله على تأكيد معقول reasonable Assurance عن فعالية تلك الخطط وإمكانية تنفيذها، وتحسن الموقف نتيجة لتطبيقها، و لم يتضمن المعيار تحديد للمقاييس التي يمكن أن يستخدمها المدقق عند تحديد معقولية هذا التأكيد.
- إن المدقق يبدي رأي نظيف في تقريره عن القوائم المالية للمؤسسة، إذا اقتنع انه قد حصل على تأكيد معقول بخصوص ملائمة فرض الاستمرار، كأساس لإعداد القوائم المالية، و لم يتضمن المعيار تحديد للمقاييس التي يمكن أن يستخدمها المدقق عند تحديد معقولية هذا التأكيد.
- أنه لم يتضمن إطار متكامل للإجراءات التي يمكن أن تستخدم للتعرف على درجة أهمية تلك النتيجة.[1]

[1]- مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 174-175

المبحث الثاني: الاستمرارية في ظل المعايير التدقيق الجزائرية NAA

اتجهت الجزائر في الآونة الاخيرة إلى تطوير مهنة التدقيق الخارجي، حيث قامت بالعديد من التغييرات والاجراءات، كما أنها أصدرت مجموعة من المعايير المسماة بمعايير التدقيق الجزائرية بهدف تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر خلال تطورها بالعديد من المراحل، نستخلصها في مايلي:

1. تطور مهنة التدقيق في الجزائر

ان مهنة التدقيق هي مهنة حديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد، تمثلت هذه المراحل في:

المرحلة ما قبل 1988: بدء تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بعد 1969 ،تميزت هذه الفترة بعدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة المهنة لنقص في استقلالية المدقق، حيث كلف آنذاك وزير المالية والتخطيط بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية وفي المؤسسات التي تملك الدولة فيها رأسمال أما في سنة 1973، تم تحديد مهام وواجبات المراقب حيث اعتبر حين ذاك محافظ الحسابات كمراقب دائم في تسيير المؤسسة العمومي.

المرحلة من 1988 إلى 2010: كان تطور التدقيق في الجزائر يسير ببطء في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص، إلى غاية سنة 1988 حيث تم منح المؤسسة العمومية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها، أما في سنة 1991 فقد أعطي إطارا واضحا عن مهنة التدقيق جمع كل التنظيمات في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[1]

[1]– يعقوب مروة، تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس – المدية ، عبد الحميد بن باديس– مستغانم، الجزائر ، يوم 30 نوفمبر 2017، ص01

وفي سنة 1996 تم شرح كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية، وتم تحديد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق بممارسة المهنة في سنة 1998، وفي سنة 1999 تمت الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، وتم تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في سنة 2010.

مرحلة ما بعد 2010: في هذه المرحلة تم صدور القانون 10-01 يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتم حل المصف الوطني للمهنة كهيئة مستقلة مع إسناد صلاحيات تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، أما في 04 فيفري 2016 تم إصدار أول مجموعة لمعايير تدقيق جزائرية، تضمنت ستة عشر معيار.[1]

2. الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر

تتمثل في ثلاثة هيئات وهي:

1.2 المجلس الأعلى للمحاسبة

نشأ المجس الأعلى للمحاسبة سنة 1971 بموجب المرسوم رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وتتمثل المهمة الرئيسية لهذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية، بالإضافة إلى الاهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون مثل:

- الرد على استفساراتهم المتعلقة بمشاريع النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة.
- تنظيم ندوات ومحاضرات ولقاءات علمية تعالج مواضيع محاسبية والتي كانت قليلة جدا.
- الإدلاء بآرائه حول جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة المقترحة من طرف الإدارات والهيئات العمومية.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص02

[2]- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 360

- القيام بدراسات عامة تستهدف التسيير والتنظيم المحاسبي، و تنظيم وتطبيق قواعد الانضباط للمهنة.

وفي ظل هذه المهام التي يقوم بها المجلس الأعلى للمحاسبة، فإن مهنة التدقيق وبالخصوص محافظة الحسابات لم يعطى لها اهتمام من قبل المجلس، فلم تكن مستقلة في أداء مهامها إلا بالنسبة للمؤسسات الخاصة التي كانت مهمة تدقيق حسابات موكلة للخبراء المحاسبين المرخصين من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، والتي كان عددها محدودا جدا خلال الفترة (1971-1991).[1]

2.2 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

تعتبر المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث صاحبت هذه المنظمة التطورات التي مست المحاسبة كمهنة وكنظام.

بحيث نشأت هذه المنظمة بموجب المادة رقم 5 من قانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونصت هذه المادة على أنه « تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون».

كما تتميز هذه المنظمة بالعديد من المهام والتي لخصتها المادة رقم 9 من القانون 08- 91 فيما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضائها و استقلاليتهم.
- تحديد النظام الداخلي للمنظمة الذي يتعلق بشروط المهنة وخصوصياتها.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص 360

[2]- براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 29-30نوفمبر 2011، ص5-6

- مساعدة السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.
- تمثيل مصالح المهنة اتجاه السلطات والغير من المنظمات الأجنبية.
- إعداد وتدقيق ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها المرشحون للتسجيل في هذه المهن.
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.[1]

1.3 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92 -20 المؤرخ في 13 /1992/01، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97 -458 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصات وفوائد عمله، حيث أن لهذه الهيئة اختصاصات كباقي الهيئات والمتمثلة في:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية لتدقيق والرقابة.[2]

[1]- بالمرجع نفسه، ص5-6

[2]- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر- دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص92

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.[1]

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق NAA 570 "استمرارية الاستغلال"

قام هذا المعيار بتوفير مجموعة من الارشادات والقواعد للمدقق التي يسترشد بها عند فحصه لمدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية، كما حدد اطارا عما لتحديد مسؤوليته عند التحقق من صحة فرضية الاستمرارية لتلك المؤسسة.

1. مجال التطبيق

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص92

[2]- بالاطلاع على الموقع المجلس الوطني للمحاسبة،www.cnc.dz ، بتاريخ 2020/03/15،على الساعة 23:30، المعيار الجزائري للتدقيق 570: استمرارية الاستغلال، ص 3.

2.1. فرضية استمرارية الاستغلال

- حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بمؤسسة ما أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع. يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون لإدارة فيها نية تصفية المؤسسة أو وقف نشاطها، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن المؤسسة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها أثناء السير العادي لأنشطتها.

- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

2.1. مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها

- يفرض وبشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، حيث وباعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.
- يقتضي تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها ممارسة حكم في مرحلة ما على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.

تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:

– ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما، كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه طويلة.[1]

[1]– المرجع نفسه، ص 4

- حجم و تعقيدات المؤسسة، طبيعة وحالة نشاطاتها وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها.
- يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره، قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها.

2. مسؤولية المدقق

- يجب على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية.
- استنتاج وجود معتبر أو لا، حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

- مع ذلك، و كما هو وارد في الم.ج.ت 200، الآثار المحتملة للقيود الكامنة لقدرة المدقق في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية والتي من شأنها أن تسبب بالمؤسسة إلى توقف عن استغلالها.

لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.[1]

3. الاجراءات المطلوبة

1.3. إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت 315 ،يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.[2]

[1]- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 570 GOING CONCERN) ((REVISED)، Effective for audits of financial statements for periods ending on or after (December 15, 2016)، p6

[2]- المرجع نفسه، ص 4، 6

هنا عليه أن يحدد إذا سبق لإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وإذا كان الأمر كذلك يجب أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها وفي هذه الحالة، أن يناقش خطط العمل للتصدي لها، أو في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

2.3. تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود "عدم يقين" معتبر

- إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود "عدم يقين" معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

أ. تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها.

ب. تشير بوضوح إلى وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلالها، وكنتيجة يمكن للمؤسسة أن يكون غير قادر على تحصيل أصولها وتسديد ديونها من خلال السياق العادي لأنشطتها.

- إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل تسليط الضوء على وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.[1]

[1]- المرجع نفسه، ص 6، 7

4.3. تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

- إذا تم إعداد الكشوف المالية للمؤسسة على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، وبالاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائمة، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، بأن الكشوف المالية تقدم أو لا معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

5.3. رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه

اذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

6.3. التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

- ما لم يكن كل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة المؤسسة، على المدقق أن يبلغهم لأحداث والظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

أ. عما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل"عدم يقين" معتبر من عدمه.

ب. ملائمة أو عدم ملائمة، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال إعداد وعرض الكشوف المالية.

ج. دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية المتعلقة بالأحداث والظروف المكتشفة.

7.3. التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

عندما يكون الأجل مهما بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، على المدقق أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير.[1]

[1]– المرجع نفسه، ص7

إذا قدر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود "عدم يقين" معتبر.[1]

المبحث الثالث: مساهمة المؤشرات المالية في دعم رأي المدقق الخارجي لغرض التأكيد على استمرارية الاستغلال

إن معظم المعايير المحاسبية بما فيها معايير التقرير المالي الدولية تتطلب قيام الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، حيث يرى مستخدمي القوائم أنه أصبح من الضروري وجود مسؤولية للمدقق تتمثل في مراعاة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية ودراسة ما إذا كان هناك مظاهر لعدم التأكد بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرارية في المستقبل المنظور.

المطلب الأول: مؤشرات الحكم على استمرارية المؤسسة

تعتبر هذه المؤشرات كأداة يستعملها المدقق عند إثارته بالشك عن عدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة أعمالها، وهذه الأخيرة تساعده على وضع حد لهذا الشك بتأكيده أو نفيه.

1. مفهوم فرض الاستمرارية بين الفكر في المحاسبة والفكر في التدقيق

تعني الاستمرارية في الفكر المحاسبي أن الشركة سوف تستمر في عملياتها في المستقبل المنظور، ولن تخرج من الصناعة أو تصفي أصولها، وحتى يحدث ذلك يجب عليها أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كاف ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها وبدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر، وهو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، أي أنه لا يتوقع تصفية المؤسسة في المستقبل القريب.[2]

---

[1]- المرجع نفسه، ص 7

[2]- منذر مومني، زياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، مجلة المنارة، مجلد 14، العدد01، 2008، ص142

أما الاستمرارية في التدقيق فتعني أن يبدي مدقق الحسابات رأيه عما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها من عدمه ولقد كان المدققون لوقت قريب يعدون هذا الفرض غير مناسب، وأن تأثيره غير مادي في عمليات التدقيق بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الفرض، أما الآن في ظل المشاكل الاقتصادية السائدة، فأصبح حكم مدقق الحسابات على قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من الأمور الرئيسة، وأن حكم مدقق الحسابات لقدرة المؤسسة على الاستمرار يتوقف أولا على مقدرته على الحكم على درجة الأهمية النسبية لظروف عدم التأكد.

2. مؤشرات الشك باستمرارية الشركة

حدد الاتحاد الدولي للتدقيق (IFAC) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة، وقام بتصنيفها إلى مؤشرات تشغيلية، ومالية، ومؤشرات أخرى، وفيما يلي أمثلة حول هذه المؤشرات التي لا تشمل المؤشرات كافة، كما إن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما بأن فرض الاستمرارية موضع تساؤل.

أولا: المؤشرات المالية (Financial Indicators) وتتمثل بما يلي:

1. زيادة المطلوبات المتداولة:

على الموجودات المتداولة عندما تكون المطلوبات المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات وخاصة المتداولة، وأن توفر السيولة يعد شيئا ضروريا كي تستمر الشركة في عملياتها وتسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها، وأن عدم توفر السيولة الكافية يؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.[1]

[1]- المرجع نفسه، ص 8

2. قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود دون وجود إمكانية متوقعة للسداد، أو التجديد؛ أي مشاكل في الاقتراض:

قد يؤدي عجز السيولة، ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى دفع المؤسسة للمزيد من الاقتراض سواء لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي يؤدي إلى تحميل المؤسسة بأعباء خدمة الدين التي قد تفوق أرباحها، ويعد ذلك مؤشرا على عدم قدرتها على الاستمرار.

3. ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي

هناك العديد من النسب المالية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بوضع الشركات، فبعض هذه النسب تستخدم للتحليل المالي بشكل عام، وبعضها يستخدم لتحليل ظروف معينة في الصناعة كما تعد النسب المالية إحدى الطرق للحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل من خلال تحديد نقاط الضعف، والقوة في القوائم المالية.

ومن خلال مراجعة الباحثين الدراسات استخدمت النسب المالية للتنبؤ بفشل المؤسسة، مثل دراسات:

نجد أن هذه الدراسات اعتمدت على المؤشرات المالية فقط، كما أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على نسب معينة للتنبؤ بقدره المؤسسة على الاستمرار أو الفشل، فمنهم من استخدم نسب التدفقات النقدية ومنهم من استخدم النسب المتعلقة بأساس الاستحقاق.

4. خسائر تشغيلية متكررة

تعد الخسائر التشغيلية مؤشرا مهما من بين مؤشرات الشك حول استمرارية العملاء، بغض النظر فيما إذا كان المدقق سوف يضمن تقريره فقرة توضيحية تتعلق بالاستمرارية، أو قرارا يستثني مثل هذا التوضيح، وصنفت الخسائر التشغيلية بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية من قبل المدققين لإثارة الشكوك حول استمرارية العملاء، وأن الاتجاه التنازلي للمبيعات والانخفاض المستمر في الأرباح وبالتالي، تحقيق خسائر تشغيلية متكررة تؤثر على استمرارية العملاء.[1]

[1]- المرجع نفسه، ص8، 9

5. تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها

عند وجود أرباح قابلة للتوزيع في القوائم المالية، وعدم قيام الإدارة بتوزيعها لفترات مالية متعددة بالرغم من استحقاق هذه التوزيعات، يشير ذلك إلى وجود مشاكل تتعلق بالسيولة لدى الشركة أو قيام الإدارة بتوزيع أسهم بدلا من توزيع النقد دون وجود مبرر، هنا يجب على المدقق أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار، لأنه يعد مؤشرا على ضعف في قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.

6. عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها

إن عدم قدرة المؤسسة على دفع الالتزامات المستحقة للدائنين ينتج في الدرجة الأولى عن نقص في السيولة (النقد) لديها، أي نقص التدفقات النقدية الداخلة للشركة أكثر من أن يكون نقصا في الربح نتيجة ضعف الإدارة.

7. صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض

إن عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يعرضها لمشاكل مع المقرضين، وخاصة إذا لم يتم الموافقة على جدولة الديون، وعند عدم استطاعة المؤسسة الوفاء باتفاقيات القروض، والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح استمرارية المؤسسة موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى توقفها كليا أو جزئيا.

8. إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقدا

إن إصرار الموردين، ودائني البضاعة على التعامل نقدا بدل الآجل، وفي نفس الوقت مواجهة المؤسسة لمشاكل في تمويل مستلزماتها نقدا، يشير هذا إلى ضعف السيولة لدى المؤسسة وضعف ثقة الموردين ودائني البضاعة فيها ، وهو مؤشر لضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار في تمويل عملياتها الجارية[1].

[1]- المرجع نفسه، ص 9، 10

9. عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو استثمار آخر ضروري

قد يؤدي عجز السيولة وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي إلى دفع المؤسسة إلى التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة، ومن ثم تحميل المؤسسة بأعباء خدمة الديون (الفوائد) التي قد تفوق أرباحها، ويعد ذلك مؤشرا على عدم قدرتها على الاستمرار وبالتالي لا تستطيع المؤسسة الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد أو قائم أو استثمارات ضرورية لأسباب المنافسة أو غيرها.

ثانيا: مؤشرات تشغيلية وتتمثل بما يلي:

1. فقد مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم

عندما تواجه المؤسسة مشكلة استقالة بعض المدراء المهمين لديها، وعدم قدرتها على إيجاد من يسد مكانهم فإن ذلك يؤثر وبشكل كبير على استمرارية المؤسسة في المستقبل المنظور وخاصة في حالة جذب هؤلاء المدراء في مؤسسات أخرى في ظل المنافسة.

2. فقدان سوق رئيس، أو امتياز أو مورد رئيس

قد تواجه المؤسسة مشاكل في تسويق إنتاجها محليا أو خارجيا بفعل المنافسة وارتفاع الأسعار، أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة لنقص الكوادر الفنية المدربة التي تؤثر على تسويق المنتج، أو عدم وجود إدارة تعمل على دراسة العوامل المؤثرة على أذواق المستهلكين، وبالتالي عدم قدرتها على إيجاد الحلول المناسبة والفعالة للمشاكل التسويقية التي تواجهها جميع هذه الأسباب قد تؤدي إلى فقدان أسواق رئيسة أو امتياز أو مورد رئيسي لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات، وبالتالي يكون له أثر سلبي على استمرارية المؤسسة في المستقبل[1].

[1]- المرجع نفسه، ص 10، 11

3. صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة

هناك العديد من الصعوبات قد تتعرض لها المؤسسة تتعلق بالقوى العاملة، سواء كانت مباشرة مع العاملين وتتعلق بالرواتب والامتيازات وغيرها، أم من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها، حيث إن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعل المؤسسة غير مستقرة في مواردها البشرية التي تقوم بتدريبهم، فلا بد لمدقق الحسابات أن يلاحظ ذلك من خلال سجلات العاملين في دائرة شؤون الموظفين، لما لها من اثر سلبي على استمرارية المؤسسة.

ثالثا: مؤشرات أخرى (Other Indicators) وتتمثل بما يلي:

1. عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال، أو المتطلبات القانونية الأخرى

تتكون الأموال المستثمرة في الشركة من رأس المال المدفوع والقروض التي تحصل عليها الشركة من البنوك، وحمله السندات، وهناك نسب متعارف عليها للحفاظ على التوازن بين مصادر التمويل الداخلي، والخارجي.

فإذا اختل التوازن بسبب زيادة حجم القروض، وانخفاض رأسمال المدفوع تتحمل المؤسسة أعباء مالية لخدمة الدين، تتمثل بالفائدة وأقساط القروض، وحتى تستمر المؤسسة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة، وذلك من أجل توفير أكبر قدر ممكن من النجاح والاستمرار.

2. قضايا قانونية قائمة ضد المؤسسة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها

عند وجود دعاو قضائية مرفوعة ضد المؤسسة، ونجاح هذه الدعاوي قد يؤدي إلى التزامات أو تعويضات لا تستطيع المؤسسة الوفاء بها، أو الحجز على أصولها، أو التعرض للتصفية لتسديد الالتزامات، فهذا مؤشر على ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق[1].

[1]- المرجع نفسه، ص 10، 11

3. تغيير في السياسات، والقوانين الحكومية

تعمل المؤسسة في بيئة يحكمها القوانين وتشريعات الحكومية وبالتالي فان هذه القوانين تتغير من وقت لأخر، فأحيانا تكون قوانين مؤقته قد لا يتم الموافقة على إدامتها وخاصة القوانين ذات العلامة بالمؤسسة، مثل: القوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما أو القوانين الجمركية مما تؤثر على التكلفة والأسعار، والقوانين الخاصة بالقوي العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج، فعند ملاحظة ذلك من قبل المدقق يدل على ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق إن أهمية هذه المؤشرات بالإمكان التخفيف منها بوساطة عوامل أخرى، وعلى سبيل المثال: فإنه يمكن التقليل من أهمية مؤشرات عدم قدرة المؤسسة على تسديد ديونها بوساطة خطة الإدارة في الحفاظ على تدفقات نقدية بوسائل بديلة، مثل: بيع موجودات، أو إعادة جدولة القروض، أو الحصول على رأسمال إضافي. وأيضا، فإن فقدان مورد رئيسي يمكن التقليل من أهميته بالحصول على بديل مناسب لمصادر التجهيز.[1]

المطلب الثاني: المعيقات التي تواجه المدقق في الحكم على استمرارية المؤسسة

شهدت مهنة تدقيق الحسابات توسع كبيرا خلال السنوات العشر الماضية، كما يتجلى ذلك من خلال عدد المكاتب المرخصة أو عدد العاملين في هذه المكاتب، وبالطبع فإن السبب الرئيسي لهذا التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين، والتي تعمل بموجب أنظمة واتفاقيات تقتضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة، إلا أن هذا النمو السريع لهذه المهنة صاحبه بعض المعيقات في بنية منشآت التدقيق، مما أدى لانعكاسات جوهرية على أداء كثير منها، ولعل أبرز المعيقات هي ما يلي:

1. لم يطبق في عملية ترخيص واعادة ترخيص مكاتب التدقيق مواصفات وشروط مهنية فعالة تتعلق بمستوى أداء هذه المكاتب.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص11

[2]- أحمد فريد سالم أبو لحية، مدى كفاءة مهارة مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الاثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة – دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية- بغزة، فلسطين، 2015، ص 44

2. تخضع كثير من المكاتب للسيطرة العائلية بشكل مفرط، مما يؤدي في معظم الأحيان إلى قصوارت هامة من حيث مستوى الخبرة الحقيقية المتوفرة لدى مسؤولين هذه المكاتب.

3. لقد أدى دخول المؤسسات الدولية للسوق الفلسطيني إلى انعكاسات بعيدة الأثر على هذه المهنة، كان بعضها ايجابيا والآخر سلبي، ومن الانعكاسات السلبية التأثير على مدى المهنة، الالتزام بالمعايير الدولية والضوابط الأخلاقية.

4. اللجوء المفرط لمكاتب التدقيق للمنافسة السعرية من أجل الحصول على العمل، بل والاستعداد لتقديم نتائج عملية التدقيق بالشكل الذي ينسجم مع رغبات المالكين والمسؤولين في الإدارة، وكما تلجأ غالبية مكاتب التدقيق إلى تقديم خدمات تسوية الحسابات الضريبية، والتي أصبحت في واقع الحال تشكل المحور الأساسي لعملية التدقيق، وهذا يتعارض مع المهنة الأساسية لهذه المكاتب.

5. قيام مجالس الإدارة في المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية بممارسة مسؤولية بأن هذه المسؤولية من اختصاص تعيين المدققين وتحديد أتعابهم وشروط عملهم، علما الهيئات العامة لدى قيامها بعقد اجتماعاتها العادية السنوية.

6. أدى التراجع الكبير في المستوى المهني لمهنة التدقيق في فلسطين إلى تآكل ثقة المستثمرين المقيمين في الخارج وكذلك الداخل بدقة وصحة البيانات المالية.

7. عزوف غالبية المؤسسات الدولية عن التعامل مع مكاتب التدقيق المحلية، وتوجهها لمكاتب التدقيق الدولية التي فتحت فروعا أكبر لها في فلسطين، والتي تبدي التزاما أكبر بالمعايير ومتطلبات الجودة، واهتماما بالمستوى الفني لدى المدققين العاملين لديها.[1]

1. 2. إجراءات ومسؤولية المدقق عند تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار

يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بمجموعة من الإجراءات حتى يبعد نفسه عن أي مسؤولية تتعلق بتقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار، وتتمثل هذه الإجراءات في:[2]

[1]- المرجع نفسه ص 44- 45

[2]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، 2015، ص92 -93

أ. تقييم تقديرات الإدارة المتعلقة بقدرة المؤسسة على الاستمرار، والتي لا تزيد عن سنة بعد تاريخ القوائم المالية محل التدقيق، وذلك من خلال التخطيط والفحص وجمع الأدلة اللازمة لعملية التدقيق وتحرى الحذر المهني.

ب. في حالة ظهور مؤشرات تشكك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في أداء أعمالها العادية، يجب على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية التالية :

- تدقيق خطط الإدارة بشأن الإجراءات المستقبلية.

- جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتأكيد أو نفي أي شك مادي يؤثر على استمرارية المؤسسة

- طلب تمثيلات كتابية من الإدارة تتعلق بالخطط الخاصة بالإجراءات المستقبلية وهذا يتطلب التزام المدقق ببذل العناية المهنية والحذر المهني والاهتمام بتقييم الرقابة الداخلية.

ت. بناءا على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها يحدد المدقق حسب تقديره إذا كان هناك تأكد مادي فيما يتعلق بالأحداث التي تثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.[1]

فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين في عام 1988 نشرة معايير التدقيق رقم 59، وتتطلب هذه الأخيرة من المدقق في كل عملية تدقيق، تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل التدقيق، ومع ذلك فقد تضمنت النشرة أن المدقق لا يعتبر مسؤولا عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، كما أن عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في تقرير التدقيق، ألا يجب تفسيره على أنه يوفر تأكيد بخصوص قدرة المؤسسة على استمرار في النشاط. [2]

[1]- المرجع نفسه، ص93

[2]- لخذاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية – دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة دكتورا في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019، ص54-55

1. مسؤولية الإدارة على فرض الاستمرار

يتطلب من إدارة المؤسسة عند إعداد التقارير المالية ضرورة القيام بإجراء تقويم لقدرتها على الاستمرار ويجب إعداد التقارير المالية على أساس الاستمرارية، وعندما تكون على علم عند قيامها بالتقويم بوجود شكوك مادية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكا كبيرا فيما يتعلق بقدرة المؤسسة على الاستمرار، وينبغي أن يتجزأ تقرير الإدارة إلى عدة أجزاء تتفق مع مقومات استمرار المؤسسة الاقتصادية وإمكانية نموها، وقد يشمل ذلك عدة أجزاء أهمها: الربحية السيولة، المخاطر المتوقعة وتحليل مناخ الاستثمار، كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، والتنبؤ بما يتوقع أن يحدث في المستقبل.

قد يشمل تقييم خطط الإدارة للإجراءات المستقبلية استفسارات الإدارة فيما يتعلق بها خطط العمل المستقبلي بما في ذلك، على سبيل المثال خططها لتصفية الأصول أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون أو تخفيض النفقات أو تأخيرها أو زيادة رأس المال.[1]

.

[1]- المرجع نفسه ص55

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول أن نتيجة لتطور عملية التدقيق الخارجي منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا ومع اتساع حجم المؤسسات في الكثير من الدول، جعلها تفكر في وضع مبادئ وقواعد لممارسة مهنة التدقيق تكون متعارف عليها دوليا، وعليه ظهرت معايير التدقيق الدولية، ومدى عمل المدقق بهذه القواعد لاكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية وفي القوائم المالية والتنبؤ بقدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل، وضمان جودة عمله والوثوق في تقريره الأخير.

كذلك تناولنا معايير التدقيق الجزائرية ومدى استمرارية المؤسسات الجزائرية في ظل هذه المعايير، ومدى تطبيق معايير ISA للحكم على مدى استمرارية المؤسسات و لتنظيم مهنة التدقيق ورفع المستوى الأداء المهني في الجزائر.

ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها في هذا الفصل هي:

- ✓ أن مصداقية مدقق الحسابات تتحقق بمجرد أداء مهامه بما يتوافق مع معايير التدقيق
- ✓ اهتمت المعايير الدولية للتدقيق باستمرارية المؤسسة من خلال إصدار المعيار الدولي ISA570، الذي أوضح مسؤولية كل من المدقق الخارجي والإدارة في ضرورة تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- ✓ تتعرض مهنة تدقيق الحسابات إلى مخاطر وهي من المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات في مواجهة الصعوبات التي تعرقل أداء مهمتها بكل كفاءة ومهنية.

الجزء التطبيقي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

تمهيد

بعد إتمامنا للجزء النظري الذي تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للتدقيق وأهميته، يأتي الجزء التطبيقي ليسقط ميدانيا على ما جاء في الفصول النظرية، وهذا من أجل معرفة آراء مدققي ومحافظي الحسابات عن مدى استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة.

لتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تحتوي على مجموعة من الأسئلة، من أجل قياس وجهات نظر درجة تطابق الجانب النظري مع مجتمع الدراسة، ومن ثم التأكد من صحة الفرضيات أو نفيها، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وفقا للآتي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث إلى المنهجية المتبعة في الدراسة وتوضيح كيفية تصميم الاستبيان، وكذا عرض قائمة الأساتذة المحكمين، ثم سنعرض مجتمع الدراسة مع تحديد العينة المستهدفة وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات وتحليل المعلومات الديمغرافية لأفراد العينة بواسطة برنامج spss.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وعينة الدراسة

إن الهيكلة السليمة للاستبيان والتصميم الجيد له يعتبر دافعا بحد ذاته للوصول إلى الأهداف المسطرة ألا وهي محاولة الاجابة عن الإشكالية المطروحة لهذه الدراسة.

أولا: أجزاء الاستبيان

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات من خلال الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبيان مع الحرص والتأكيد على بساطة ومرونة ووضوح اللغة عند إعداده، حتى يكون مفهوما لأفراد العينة، وكذا التسلسل المنطقي عند إعداد الفقرات، فقد تم إعداد الاستبيان لشكله النهائي ليحتوي على مقدمة تمهيدية كتوضيحا لموضوع والهدف من الدراسة لأفراد عينة الدراسة وطلب للإجابة عليه مع التأكيد أن المعلومات المقدمة لنا ستعامل بسرية ولأغراض البحث العلمي.

حيث تم إدراج في الجزء الأول معلومات شخصية تخص الموظفين الذين وزع عليهم تمثلت في العمر، المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة.

أما بالنسبة للجزء الثاني فقد خصص لموضوع دراستنا وهو الأخر يقسم إلى محورين كل محور يشتمل على مجموعة من الفقرات، تضمن المحور الأول 09 فقرات، واحتوى المحور الثاني على 13 فقرات، وكان الهدف هو الإجابة على الأسئلة الفرعية والتأكد من صحة الفرضيات المطروحة من خلال محاولة اثباتها أو نفيها حيث كان المحورين كما يلي:

- **المحور الأول:** مساهمة المدقق الخارجي في الحكم على استمرارية المؤسسة استنادا على المؤشرات المالية.
- **المحور الثاني:** المؤشرات المالية التي تؤثر على ملائمة فرض الاستمرارية.

وللإجابة على هذه الفقرات تم الاعتماد في المحور الأول على مقياس يشمل الإجابات التالية: غير مطبق تماما، مطبق نسبيا، مطبق كليا، ولقد تم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات المذكورة كما هو موضح في الجدول أسفله.

الجدول رقم 03: درجات وأوزان المقياس المستخدم في المحور الأول

التصنيف	غير مطبق كليا	مطبق نسبيا	مطبق كليا
الدرجة	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبة

أما بالنسبة للمحور الثاني تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي ، حيث كانت الاجابات كما يلي: غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة، ولقد تم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات المذكورة كما هو موضح في الجدول أسفله.

الجدول رقم 04: درجات مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة

1- الأساتذة المحكمين

إن ضبط الاستبيان قبل توزيعه على العينة المستهدفة يعتبر عملية ضرورية كونها تؤدي إلى أداة قياس علمية يعتمد عليها في جمع المعلومات، لذلك قمنا بعرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين والمتمرسين في هذا الاختصاص للاسترشاد بآرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنها استبيان الدراسة، من أجل تعديل أو إضافة أي نقص وهذا بهدف الوصول إلى الصورة النهائية للاستبيان وعرضه بشكل صحيح، حيث تم تقديم الاستبيان للتحكيم من قبل أستاذة محاضرين لتؤكد من سلامته من الناحية المنهجية وتماشيه مع موضوع الدراسة، كما تم اقتراح بعض التعديلات.

ثانيا: عينة الدراسة

يعتبر تحديد عينة الدراسة المرجع الذي يستند إليه الباحث من أجل الحصول على البيانات الميدانية، لذا سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تحديد الحدود الزمانية والمكانية لهذه الدراسة.

1- حدود الدراسة

- الحدود الزمانية: تم توزيع الاستبيان واسترجاعه خلال الفترة الممتدة من 01 جوان إلى غاية 15 جويلية 2020.
- الحدود المكانية: يمثل الإطار المكاني تحديد المنطقة الجغرافية التي شملتها الدراسة الميدانية، حيث شملت عينة الدراسة مجموعة من (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين، مساعدين محاسبين ومدققين وممارسي المهنة في الجزائر..)، وتم جمع البيانات في الولايات التي سهل على الطالبة الوصول إليها سواء عن طريق التنقل أو بمساعدة الأقراب والزملاء، أو عن طريق البريد الإلكتروني، وتمثلت المناطق (عين تموشنت، ، سيدي بلعباس، وهران، تلمسان،).

2- صعوبات الدراسة:

- وجود الكثير من مكاتب التدقيق مغلقة بسبب الظروف التي تمر بها البلاد.
- عدم تجاوب بعض المكاتب مع الدراسة.
- تحجج بعض المهنين بالانشغالات والأعمال.
- استرجاع بعض الاستمارات ناقصة الاجابة.

3- عينة الدراسة

شملت عينة الدراسة كل أفراد الذين يمارسون مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر حيث قمنا بتوزيع 60 استمارة استبيان، بلغ عدد الاستبيانات التي لم يتم رد عنها عبر البريد الالكتروني 08، وبلغ عدد الاستبيانات التي لم يتم الاجابة عليها كليا 05 والتي تم الاجابة عليها جزئيا بلغت 07 أما بالنسبة للاستبيانات المفقودة بلغ عددها 03 لنتحصل على 37 استمارة مسترجعة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05): الدراسة من استمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	60	100
الاستمارات المسترجعة والصالحة للدراسة	37	61.66
الاستمارات الغير المسترجعة	23	38.33

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

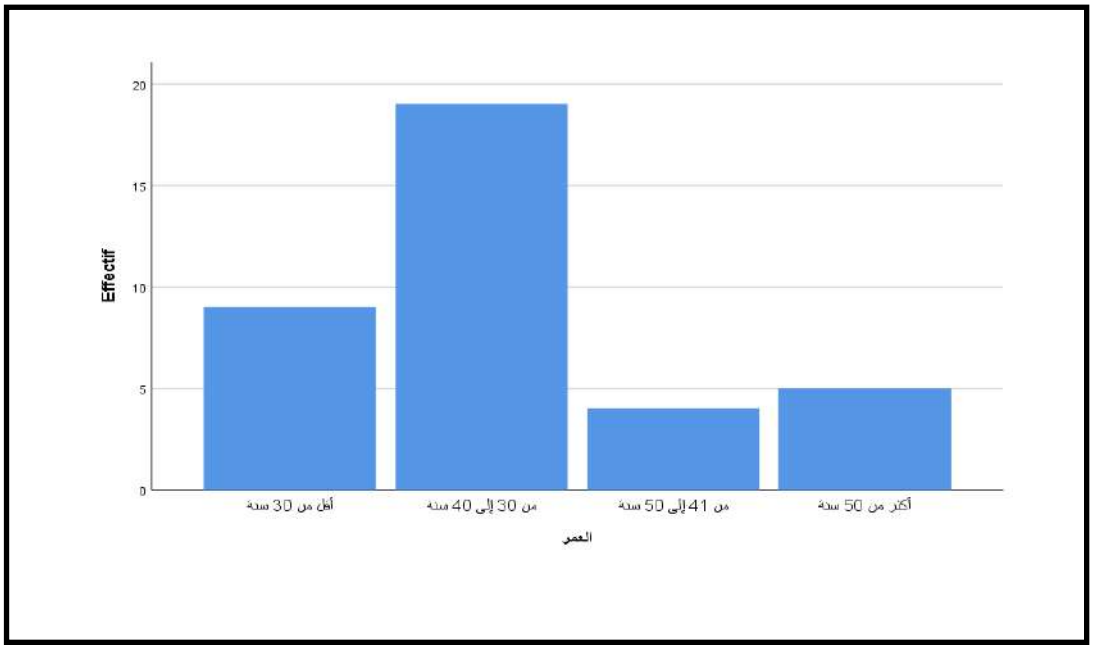
المطلب الثاني: تحليل البيانات الديمغرافية

تمت الاشارة من قبل بأن العينة مكونة محافظي حسابات، مدققي حسابات، محاسبين معتمدين وأساتذة جامعين، بأعمار وخبرات مختلفة ولكل منهم شهادة مختلفة، وبتحليل الجزء الخاص بالبيانات العامة لعينة الدراسة تم الحصول على وصف لخصائصها عينة كما يلي:

1- العمر

كان توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر كمايلي:

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الفئة التي بلغت أعمارهم (أقل من 30) هم 9 أشخاص بنسبة 24.3%، أما الفئة التي تتراوح أعمارهم بين (30-40) 19 شخص ما يقابله نسبة 51.4% وهي النسبة الأكبر هذا ما يساعد على تدعيم فئة الشباب في هذا الاختصاص، في الحين الفئة المحصورة بين (41-50) 4 أشخاص ما يقابله نسبه 10.8%، والفئة (أكثر من 50) 5 أشخاص بنسبة % 13.5 ما يوضح وجود أصحاب الخبرات مما يساهم في تدعيم فئة الشباب والخرجين الجدد في هذا المجال.

2- المؤهل العلمي

كان توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي كما يلي:

الجدول رقم 06: توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي

المستوى	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	9	%24.3
ماستر	3	%8.1
ماجستير	6	%16.2
دراسات عليا متخصصة	3	%8.1
دكتوراه	14	%37.8
شهادة تقني سامي/محاسبة	2	%5.4
المجموع	37	100

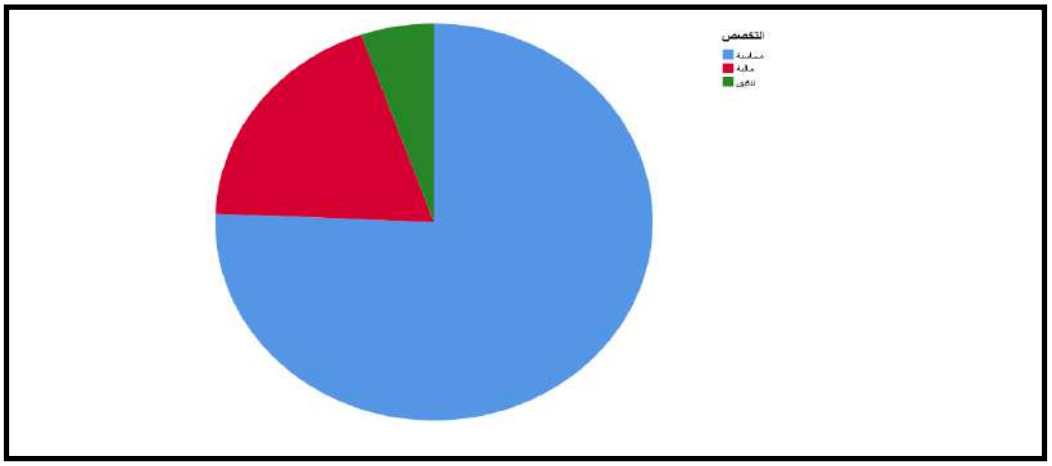
المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الفئة التي تمثل أصحاب حاملي شهادة دكتوراه حازت على أكبر نسبة والمقدرة ب % 37.8 ، أما فئة حاملي شهادة ليسانس فقد بلغت نسبتهم % 24.3، تليها فئة حاملي شهادة ماجستير بنسبة 16.2% ، وقدرت فئة دراسات العليا المتخصصة وحاملي شهادة ماستر على نسب متساوية % 8.1، وكانت نسبة ضئيلة لحاملي شهادة تقني سامي قدرت ب % 5.4، وبالتالي نلاحظ أن نسب الأعلى أخذتها فئة حاملي شهادة دراسات عليا وحاملي شاهدة ليسانس وهذا نظرا لتماشي مع نظام الحديث LMD.

3- التخصص العلمي

يوضح الشكل توزيع وحدات عينة الدراسة حسب التخصص كما يلي:

الشكل (04): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



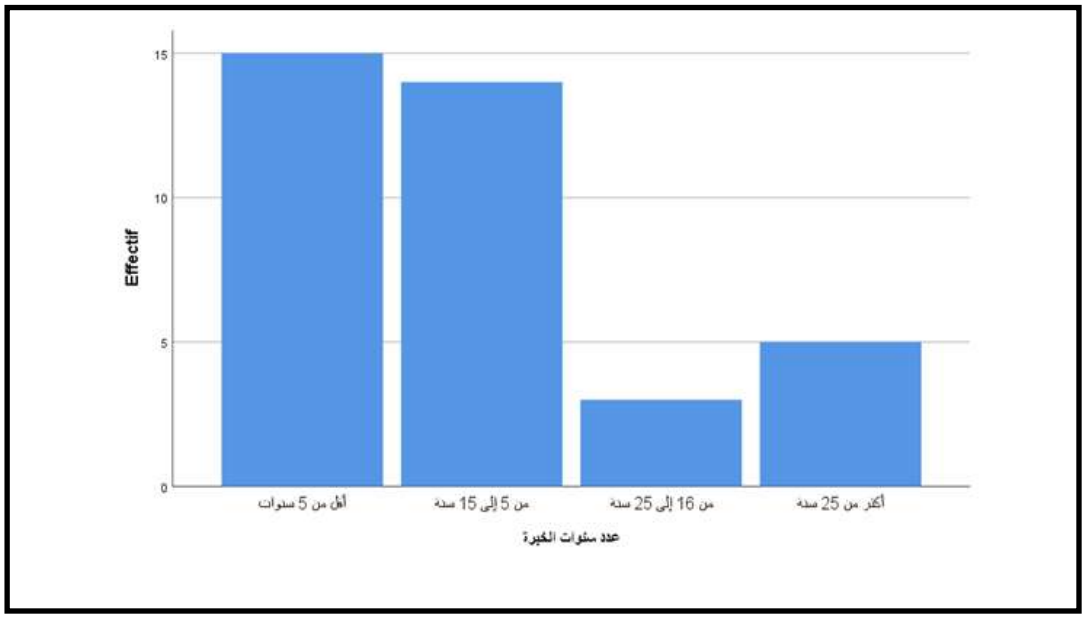
المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

من خلال الشكل المبينان سابق نلاحظ أن وحدات عينة الدراسة لهم تخصصات مختلفة تدقيق، محاسبة، مالية، حيث بلغت نسبة تخصص "محاسبة" 75.5% ثم يليه تخصص "مالية" بنسبة 18.9% أما تخصص "تدقيق " بنسبة 5.4 %.

4- عدد سنوات الخبرة

يوضح الشكل توزيع وحدات عينة الدراسة حسب التخصص كما يلي:

الشكل رقم (05) توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة



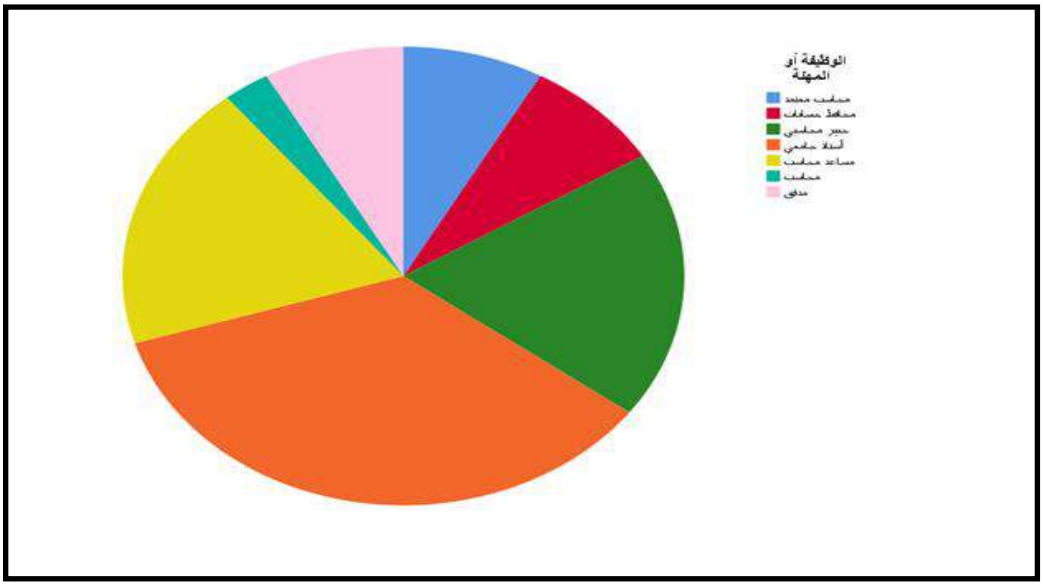
المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

انطلاقا من الشكل السابق نلاحظ أن وحدات عينة الدراسة لهم سنوات خبرة متفاوتة من أقل من 5 سنوات إلى أكثر من 25سنة، وتعتبر الفئة التي تحصلت على أكبر نسبة هي التي كانت سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات بنسبة 40.5 % ما يقابل 15 شخص ، تليها فئة التي تتراوح خبرتهم ما بين (5 إلى 15 سنة) بنسبة 37.8% ما يقابل 14 شخص، ثم تليها على التوالي، من 16 إلى 25 سنة بنسبة 8.1 % ما يقابل 3 أشخاص، أكثر من 25 سنة بنسبة 13.5% ما يقابل 5 عمال هذا ما يدل على وجود أشخاص ذوي خبرة ومهارات مكتسبة مما يساعد في توريث الخبرة للأشخاص جدد في مجال الاختصاص، وما يمكن ملاحظته أيضا هو تنوع سنوات الخبرة في عينة الدراسة وذلك التفاوت يمكن أن يقدم آراء مختلفة ووجهات نظر متفاوتة في الموضوع محل الدراسة.

5- المهنة

يوضح الشكل توزيع وحدات عينة الدراسة حسب الوظيفة كما يلي:

الشكل رقم (06) توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



يبين الشكل السابق أن أغلبية وحدات عينة الدراسة هم أساتذة جامعيين بنسبة 35.1 %، تليها فئة ممارسي مهنة خبير محاسبي ومساعد محاسب بنسب متساوية قدرت ب 18.9 %، في حين أن ممارسي مهنة محافظ حسابات، محاسب معتمد ومدقق يشكلون نسب متساوية بلغت 8.1 %، وكانت نسبة ممارسي مهنة محاسبة 2.7 %، ومنه نلاحظ أن فئة الأساتذة الجامعيين، وفئة الخبير ومساعد محاسبي يمثلون نسب كبيرة من إجمالي عينة الدراسة.

المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان

بهدف التمكن من الوثوق بنتائج ودقة هذه الدراسة، يجب التأكد من سلامة صدق وثبات الاستبيان واعتدالية توزيع البيانات المتحصل عليها.

المطلب الأول: اختبار صدق الاتساق الداخلي

يقصد باختبار صدق الاتساق الداخلي قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي ينتمي إليه، ولحساب معامل الارتباط بن فقرات المحور ومتوسط هذا المحور استخدمنا معامل سبيرمان.

1- اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

لثبات والتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول قمنا باستعمال معامل ارتباط سبيرمان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): الارتباط بين فقرات المحور الأول ومتوسطه

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة	0,513	0,001
02	مراجعة الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة التي تؤثر على استمرارية المؤسسة	0,587	0,000
03	تحليل ومناقشة آخر كشوف مالية مرحلية متوفرة	0,575	0,000
04	مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي اخلال في تطبيقها	0,500	0,002
05	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل	0,653	0,000
06	تقدير القدرة المالية للأطراف ذات العلاقة بتوفير الدعم المالي	0,516	0,001
07	مراعاة موقف المؤسسة فيما يتعلق بطلبات الحقوق غير المتحصل عليها	0,613	0,000
08	مقارنة المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها	0,358	0,030
09	الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الخطط المستقبلية للإدارة عملية ويمكن تطبيقها	0,614	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح أن هناك علاقة طردية بين فقرات هذا المحور ومتوسط هذا المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط من الفقرة الأولى الى الفقرة التاسعة ما بين 0,358 إلى0,653 والتي تعتبر معنوية عند مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

2- اختبار صدق الاتساق لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني باستعمال معامل ارتباط سبيرمان كما يلي:

الجدول رقم (08): الارتباط بين فقرات المحور الثاني ومتوسطه

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل	0,585	0,000
02	ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي	0,581	0,000
03	خسائر تشغيلية ضخمة	0,514	0,001
04	تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها	0,253	0,130
05	عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها	0,357	0,030
06	عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها	0,213	0.206
07	الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض	0,187	0,286
08	تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم	0,600	0,000
09	عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى	0,597	0,000
10	تدني الربحية وانخفاضها لفترات مالية متتالية	0,396	0,015
11	توزيع أرباح على المساهمين من خلال القروض نتيجة نقص السيولة	0,691	0,000
12	عدم تكوين المخصصات والاحتياطات الكافية لعمليات الإحلال والتجديد للأصول الثابتة	0,461	0,004
13	الاستمرار في تأجيل سداد أقساط القروض وإعادة الجدولة	0,592	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجاتSPSS

يوضح الجدول السابق أن قيم معامل الارتباط سبيرمان تراوحت بين 0.357 و0.691، هذا ما يتبث وجود علاقة طردية بين فقرات المحور ومتوسط المحور، باستثناء الفقرات (04، 06، 07) نظرا لعدم وجود ارتباط بين كل منهما وبين متوسط المحور، والتي لا يمكنها التأثير على باقي الفقرات الأخرى والتي تعتبر صادقة بكونها تعبر عن موضوع المحور ككل.

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان واعتدالية التوزيع

لتحقق من ثبات الاستبيان تم استعمال معامل "ألفاكرونباخ" والذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد، فإذا لم يكن هناك ثبات وصدق في عبارات الاستبيان فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات وصدق تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد تماما، لذا فكلما اقترب قيمة المعامل من الواحد كان الثبات وصدق مرتفعين وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات والصدق منخفضين. والجداول الموالية تبين نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبيان ككل والمحاور المكونة لها.

أولا: اختيار ثبات الاستبيان

1- اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول

للتفصيل أكثر في ثبات وصدق المحور الأول من الاستبيان تم إعداد الجدول الموالي باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

الجدول رقم (09): معامل ألفا كرومباخ لفقرات المحور الأول

الرقم	البيان	معامل ألفاكرومباخ
01	تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة	0,733
02	مراجعة الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة التي تؤثر على استمرارية المؤسسة	0,720
03	تحليل ومناقشة آخر كشوف مالية مرحلية متوفرة	0,729
04	مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي اخلال في تطبيقها	0,736
05	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل	0,720
06	تقدير القدرة المالية للأطراف ذات العلاقة بتوفير الدعم المالي	0,752

07	مراعاة موقف المؤسسة فيما يتعلق بطلبات الحقوق غير المتحصل عليها	0,719
08	مقارنة المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها	0,761
09	الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الخطط المستقبلية للإدارة عملية ويمكن تطبيقها	0,725

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه أن قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ مرتفعة والتي تراوحت من الفقرة الأولى إلى الفقرة التاسعة ما بين0,719 إلى 0,761 وهي قيم جد مقبولة إذ تعتبر قريبة من 1، وهذا ما يثبت أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق.

2- اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ للمحور الثاني:

الجدول رقم (10): معامل ألفاكرومباخ لفقرات المحور الثاني

الرقم	البيان	معامل ألفاكرومباخ
01	الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل	0.803
02	ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي	0,798
03	خسائر تشغيلية ضخمة	0,801
05	عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها	0,829
08	عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى	0,798
09	دفع الفوائد على القروض عن طريق الاقتراض قصير الأجل	0,811
10	تدني الربحية وانخفاضها لفترات مالية متتالية	0,824
11	توزيع أرباح على المساهمين من خلال القروض نتيجة نقص السيولة	0,799
12	عدم تكوين المخصصات والاحتياطات الكافية لعمليات الإحلال والتجديد للأصول الثابتة	0,812
13	الاستمرار في تأجيل سداد أقساط القروض وإعادة الجدولة	0,798

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الجدول أعلاه يوضح قيمة ألفاكرومباخ عند حذف الفقرات من المحور الثاني، والذي تراوحت قيمته من الفقرة 01 إلى الفقرة 13 بين 0,798 و 0,829 ، هذا ما يؤكد على ثبات وصدق المحور.

3- اختبار الثبات البنائي لمحاور الاستبيان

يوضح الجدول التالي اختبار الثبات البنائي للمحاور باستعمال معامل ألفا كرومباخ كما يلي:

الجدول رقم (11):معامل ألفاكرومباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفاكرومباخ
المحور الأول	09	0,756
المحور الثاني	10	0,823

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج spss.

يشار من الجدول السابق أن قيمة معامل ألفاكرومباخ للمحورين تراوحت بين 0,756 و 0,823 هذا ما يؤكد ثبات الاستبيان.

ثانيا: اختبار اعتدالية التوزيع

لاختبار اعتدالية التوزيع استخدمنا معامل كوملوقروف- سميرنوف kolmogrov- smirnov الذي يساعد لمعرفة طبيعة توزيع البيانات المتاحة، حيث يجب أن تكون مستوى الدالة أكبر من 0.05، وعليه نصيغ الفرضيات التالية:

- الفرضية العدمية: H0 البيانات تتبع تتوزيعا طبيعيا.
- الفرضية البديلة H1 :البيانات تتبع توزيعا غير طبيعيا.

والجدول التالي يوضح نتائج اختبار اعتدالية التوزيع محاور الاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (12): اعتدالية التوزيع للمحاور

المحاور	العنوان	عدد الفقرات	قيمة z	مستوى الدلالة
المحور الأول	مساهمة المدقق الخارجي في الحكم على استمرارية المؤسسة استنادا على المؤشرات المالية	09	0,124	0,160
المحور الثاني	المؤشرات المالية التي تؤثر على ملائمة فرض الاستمرارية	10	0,129	0,123

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى الدلالة للمحورين أكبر من 0.05، و التي تشير إلا اتباع بيانات عينة الدراسة التوزيع الطبيعي.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

تم التطرق في هذا المبحث إلى عرض وتحليل بيانات أفراد العينة وفقا لمحاور الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال إجابة أفراد العينة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها.

المطلب الأول: نتائج تحليل بيانات أفراد العين بناء على برنامج SPSS

تضمن هذا المطلب عرض نتائج تحليل البيانات الخاصة بأفراد العينة حيث قمنا بتفريغ وتحميل البيانات الخاصة بهذا المحور اعتمادا على مخرجات spss.

1- نتائج أفراد العينة للمحور الأول

تم تحليل البيانات الخاصة بأفراد العينة بالاعتماد على الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الاستبيان، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): نتائج أفراد العينة للمحور الأول

الفقرات	التكرارات النسبة المؤوية	الاجابات			المجموع
		غير مطبق تماما	مطبق نسبيا	مطبق كليا	
الفقرة 01	التكرار	7	24	6	37
	النسبة	18,9	64,9	16,2	100

الفقرة 02	التكرار	4	22	11	37
	النسبة	10,8	59,5	29,7	100
الفقرة 03	التكرار	4	14	19	37
	النسبة	10,8	37,8	51,4	100
الفقرة 04	التكرار	5	18	14	37
	النسبة	13,5	48,6	37,8	100
الفقرة 05	التكرار	8	14	15	37
	النسبة	21,6	37,8	40,5	100
الفقرة 06	التكرار	8	15	14	37
	النسبة	21,6	40,5	37,8	100
الفقرة 07	التكرار	4	17	16	37
	النسبة	10,8	45,9	43,2	100
الفقرة 08	التكرار	5	15	17	37
	النسبة	13,5	40,50	45,9	100
الفقرة 09	التكرار	11	18	8	37
	النسبة	29,7	48,6	21,6	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة الأولى بلغت نسبة على الاجابة الغير المطبق تماما % 18.9، وكانت الاجابة على المطبق نسبيا % 64.9 ، بينما أخذت الإجابة على المطبق كليا نسبة % 16.2، أما الفقرة الثانية وزعت نسب كما يلي: % 10.8 غير مطبق تماما، 59.5 % مطبق نسبيا، 29.7% مطبق كليا، تليها الفقرة الثالثة والتي بلغت نسبة الغير مطبقة تماما % 10.8، بينما نسبة المطبقة نسبيا بلغت 37.8% ، في حين بلغت نسبة المطبقة كليا 51.4% ، أما الفقرة الرابعة بلغت فيها نسبة الغير المطبقة تماما 13.5% ، وكانت نسبة المطبقة كليا % 48.6، أما النسبة المتبقية كانت مطبقة كليا والتي قدرت 37.8، أما الفقرة الخامسة قدرت نسبة الغير المطبقة تماما % 21.6، وبلغت الاجابة على المطبقة نسبيا % 37.8، في حين بلغت نسبة الاجابة على المطبق كليا 40.5% ، أما الفقرة السادسة، كانت نسبة الغير

المطبقة تماما % 21.6، وأخذت نسبة المطبقة نسبيا % 40.5 في حين كانت نسبة المطبقة كليا 37.8% أما القرة السابعة كانت نسبة الغير المطبقة تماما 10.8% ، حيث بلغت الاجابة على المطبق نسبيا نسبة 45.9% ، في حين بلغت نسبة المطبقة كليا 43.2% ، أما الفقرة الثامنة بلغت نسبة الغير المطبقة تماما % 13.5، وبلغت نسبة المطبقة نسبيا % 40.50، وكانت نسبة المطبقة كليا % % 45.9% ، أما الفقرة التاسعة كانت نسبة الغير المطبقة تماما % 29.7، وبلغن نسبة المطبقة نسبيا 48.6% ، في حين أخذت الاجابة على المطبق كليا نسبة % 21.6.

2- نتائج العينة للمحور الثاني

قمنا بتحليل أفراد العينة وذلك معرفة إجابات كل مستجيب، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14):نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

الفقرات	التكرارات النسبة المؤوية	الاجابات					المجموع
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الفقرة 01	التكرار	6	7	–	20	4	37
	النسبة	16,20	18,90	–	54,10	10,80	100
الفقرة 02	التكرار	2	9	2	21	3	37
	النسبة	5,40	24,30	5,40	56,80	8,10	100
الفقرة 03	التكرار	3	2	7	20	5	37
	النسبة	8,10	5,40	18,90	54,10	13,50	100
الفقرة 05	التكرار	3	3	5	18	8	37
	النسبة	8,10	8,10	13,50	48,60	21,60	100
الفقرة 08	التكرار	1	4	5	22	5	37
	النسبة	2,70	10,80	13,50	59,50	13,50	100
الفقرة 09	التكرار	2	5	5	16	9	37
	النسبة	5,40	13,50	13,50	43,20	24,30	100

الفقرة 10	التكرار	3	5	7	16	6	37
	النسبة	8,10	13,50	18 ,90	43,20	16,20	100
الفقرة 11	التكرار	6	5	7	13	6	37
	النسبة	16,20	13,50	18,90	35,10	16,20	100
الفقرة 12	التكرار	2	7	3	20	5	37
	النسبة	5,40	18,90	8,10	54,10	13,50	100
الفقرة 13	التكرار	1	4	1	21	10	37
	النسبة	2,70	10,80	2,70	56,80	27	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الفقرة الأولى بلغت فيها نسبة الغير الموافقين بشدة % 16.20، بينما بلغت نسبة الغير الموافقين % 18.90، في حين كانت نسبة الموافقين 54.10% ، ونسبة الموافقين بشدة % 10.80، وذلك بناءا على عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية بلغت فيها نسبة الغير الموافقين بشدة 5.40% ّ، وكانت نسبة الغير الموافقين % 24.30، في حين كانت نسبة المحايدين5.40% ، بينما كانت نسبة الموافقين 56.80% ، ونسبة الموافقين بشدة % 8.10، أما بالنسبة للفقرة الثالثة بلغت فيها نسبة الغير الموافقين بشدة 8.10% ، ونسبة الغير الموافقين % 5.40، بينما كانت نسبة المحايدين % 18.90، في حين كانت نسبة الموافقين % 54.10، ونسبة الموافقين بشدة 13.50% ، أما بالنسبة للفقرة الخامسة بلغت فيها نسبة الغير الموافقين بشدة والغير الموافقين % 8.10، في حين كانت نسبة المحايدين % 13.50 وكانت نسبة الموافقين % 48.60 ونسبة الموافقين بشدة % 21.60، أما الفقرة الثامنة كانت النسب كما يلي: نسبة % 2.70 للغير الموافقين بشدة، 10.80% للغير الموافقين، نسبة % 13.50 للمحايدين، نسبة 59.50% للموافقين، ونسبة 13.50% للموافقين بشدة، أما الفقرة التاسعة بلغت فيها نسبة الغير الموافقين بشدة % 5.40، ونسبة الغير الموافقين % 13.50، وكانت نسب المحايدين و الموافقين والموافقين بشدة على التوالي % 13.50، 43.2% ، % 24.30، أما الفقرة العاشرة بلغت نسبة الغير الموافقين بشدة % 8.10، ونسبة الغير الموافقين % 13.50، في حين كانت

نسبة المحايدين 18.90% ، بينما كانت نسبة الموافقين % 43.20، ونسبة الموافقين بشدة 16.20%، أما الفقرة الحادي عشر بلغت فيها نسبة الغير الموافقين بشدة 16.20% ، ونسبة الغير الموافقين13.50، في حين كانت نسبة المحايدين % 18.90، بينما كانت نسبة الموافقين 35.10% ، ونسبة الموافقين بشدة % 16.20، أما الفقرة الثانية عشر بلغت فيها نسبة الغير الموافقين بشدة والغير الموافقين على التوالي % 5.40، 18.90%، ونسبة المحايدين % 8.10، بينما كانت نسبة الموافقين 54.10% ، ونسبة الموافقين بشدة % 13.50، أما الفقرة الثالثة عشر بلغت نسبة الغير الموافقين بشدة والمحايدين نسب متساوية % 2.70، في حين كانت نسبة الغير الموافقين 10.80% ، وبلغت نسبة الموافقين % 56.80، ونسبة الموافقين بشدة 27.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات المحور الأول و الثاني

حتى نقوم باختبار فرضيات المحور الأول والثاني يجب تحديد الفئات، وهذا تبعا للخطوات التالية:

- **تعين فئات المحور الأول:** عدد الفئات هو ثلاثة حيث أن الفئة رقم (03) مطبق كليا وتمثل الفئة رقم (02) مطبق نسبيا وتمثل الفئة رقم (01) غير مطبق تماما.

- **حساب المدى: المدى يساوي الحد الأعلى مطروح منه الحد الأدنى**

المدى = 3-1

المدى= 2

حساب طول الفئة: طول الفئة= المدى/عدد الفئات

طول الفئة=3/2

طول الفئة= 0.66

تعيين الفئات: اعتمادا على مما سبق يمكن تعين الفئات كما يلي:

الفئة الأولى [1- 1.66] وتمثل الإجابات غير مطبق تماما.

الفئة الثانية [1.67-2.33] وتمثل الإجابات مطبق نسبيا.

الفئة الثالثة[2.34-3] وتمثل فئة مطبق كليا.

- **تعيين الفئات المحور االثاني** : عدد الفئات هو خمس فئات حيث إجابة موافق تماما تمثل الفئة رقم (05) موافق وتمثل الفئة رقم (04) ومحايد تمثل الفئة رقم (03) وغير موافق تمثل الفئة (02) وغير موافق تماما تمثل الفئة (01).

- حساب المدى: المدى يساوي الحد الأعلى مطروح منه الحد الأدنى

المدى =5-1

المدى=4

حساب طول الفئة: طول الفئة= المدى/عدد الفئات

طول الفئة=5/4

طول الفئة= 0,8

– تعيين الفئات: اعتمادا على مما سبق يمكن تعين الفئات كما يلي:

الفئة الأولى [1-1.8] وتمثل الإجابات غير الموافق تماما.

الفئة الثانية[1.8- 2.6] وتمثل الإجابات غير الموافق.

الفئة الثالثة[2.6- 3.4] وتمثل فئة محايد.

الفئة الرابعة[3.4-4.2] وتمثل فئة موافق.

الفئة الخامسة[4.2-5 وتمثل فئة موافق بشدة

بعد عملية تحديد الفئات، تأتي مرحلة اختبار الفرضيات من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان وذلك باستخدام اختبار t للعينة الواحدة (one sample t test) وهذا لتحليل فقرات الاستبانة.

1. اختبار فرضيات المحور الأول

تكون الفقرة إيجابية بمعنى أها مطبقة كليا إذا كانت قيمة t محسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسي أكبر من66.66٪، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن على محتواها غير مطبق تماما إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة tالجدولية، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أصغر من 66.66 ٪، وتعتبر الفقرة مطبقة نسبيا إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05. والجدول التالي يوضح اختبار test.T للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (15): اختبار "test.T" للمحور الأول

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة SIG	درجة الموافقة
الفقرة 01	1,973	0,600	%65,76	0,274-	0,786	مطبق نسبيا
القرة 02	2,189	0,616	%72,96	1,867	0,070	مطبق نسبيا
الفقرة 03	2,405	0,685	%80,16	3,597	0,001	مطبق كليا
الفقرة 04	2,243	0,683	%74,76	2,165	0,037	مطبق كليا
الفقرة 05	2,189	0,775	%72,96	1,483	0,147	مطبق نسبيا
الفقرة 06	2,162	0,764	%72,06	1,291	0,205	مطبق نسبيا
الفقرة 07	2,324	0,668	%77,46	2,949	0,006	مطبق كليا
الفقرة 08	2,324	0,709	%77,46	2,782	0,009	مطبق كليا
الفقرة 09	1,918	0,721	%63,93	0,683 -	0,499	مطبق نسبيا
المعدل الكلي للمحور الأول	2,192	0,403	%73,06	2,896	0,006	مطبق كليا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن في الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.6576 وهو أكبر من 0.66 وقدر مستوى الدالة 0.786 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على ان محتوى الفقرة مطبق نسبيا، والفقرة (02) بلغ الوزن النسبي 0.7269 وهو أكبر من 0.66، وقدر مستوى الدالة 0.070 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على أن محتوى الفقرة مطبق نسبيا، ، أما الفقرة (03) بلغ فيها الوزن النسبي 0.8016 وهو أكبر من 0.66، وبلغ مستوى الدلالة 0.001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة ، أي أن محتوى الفقرة مطبق كليا، تليها الفقرة (04) والتي بلغ فيها الوزن النسبي 0.7476 وهو أكبر من 0.66 ،أما مستوى الدالة بلغ 0.037 وهو أصغر من 0.05 وهذا يدل على إيجابية الفقرة أي أن محتوى الفقرة مطبق كليا، أما الفقرة (05) بلغ فيها الوزن النسبي 0.7296 وهو أكبر من 0.66، كما بلغ مستوى الدلالة 0.147 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي الاجابة مطبقة كليا وفي الفقرة (06) بلغ الوزن النسبي 0.7206 وهو أكبر من 0.66، في حين بلغ مستوى الدلالة 0.205

وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي المحتوى مطبق كليا ، أما الفقرة (07) بلغ فيها الوزن النسبي 0.7746 وهو أكبر من 0.66، وبلغ مستوى الدلالة 0.006 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن المحتوى مطبق كليا، أما الفقرة (08) بلغ فيها الوزن النسبي 0.7746 وهو أكبر من 0.66 وكان مستوى الدلالة فيها 0.009 مما يدل على أن محتوى الفقرة مطبق كليا، الفقرة (10) بلغ فيها الوزن النسبي 0.6393 وهو أكبر من 0.6 وبلغ مستوى الدلالة 0.499 وهو متساوي مع 0.05، أي أن محتواها مطبق نسبيا وفي الفقرة (10) بلغ فيها الوزن النسبي 0.7306 وهو أكبر من0.66 وبلغ مستوى الدلالة 0.006 مما يدل عللى أن محتوى الفقرة أنه مطبق كليا.

وفي الأخير نحكم على المحور من خلال المعدل الكلي للمحور أن الوزن النسبي بلغ 0.708 ومستوى الدلالة 0.000، وبالتالي الفرضية مقبولة.

3- اختبار الفرضيات للمحور الثاني

تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t محسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسي أكبر من60٪، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها وهذا إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة tالجدولية، أو مستوى المعنوية أكبر من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 ٪، وتعتبر الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

الجدول رقم 16: اختبار " test.T" للمحور الثاني

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة T	مستوى الدلالة SIG	درجة الموافقة
الفقرة 01	3,243	1,341	%64,86	1,103	0,277	محايد
الفقرة 02	3,378	1,114	%67,56	2,065	0,046	محايد
القرة 03	3,594	1,066	%71,88	3,392	0,002	موافق
الفقرة 05	3,675	1,156	%73,5	3,555	0,001	موافق
الفقرة 08	3,702	0,938	%74,04	4,553	0,000	موافق
الفقرة 09	3,675	1,156	%73,5	3,555	0,001	موافق

الفقرة 10	3,459	1,168	%69,18	2,391	0,022	موافق
الفقرة 11	3,216	1,336	%64,32	0,984	0,332	محايد
الفقرة 12	3,513	1,121	%70,26	2,786	0,008	موافق
الفقرة 13	3,945	0,998	%78,90	5,763	0,000	موافق
المعدل الكلي للمحور الثاني	3,540	0,712	%70,80	4,616	0,000	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن في الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.6486 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدالة 0.277 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على اتجاه الفقرة محايدة، أي أن أفراد العينة محايدون لمحتوى الفقرة، والفقرة (02) بلغ الوزن النسبي 0.6756 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدالة 0.046 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة موافقون على محتواها، أما الفقرة (03) بلغ فيها الوزن النسبي 0.7188 وهو أكبر من 0.6، وبلغ مستوى الدلالة 0.002 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة ، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، تليها الفقرة (05) والتي بلغ فيها الوزن النسبي 0.735 وهو أكبر من 0.6 ،أما مستوى الدالة بلغ 0.001 وهو أصغر من 0.05 وهذا يدل على إيجابية الفقرة أي أن الأفراد يوافقون على محتواها، أما الفقرة (08) بلغ فيها الوزن النسبي 0.7404 وهو أكبر من 0.6، كما بلغ مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتواها وفي الفقرة (09) بلغ الوزن النسبي 0.735 وهو أكبر من 0.6، في حين بلغ مستوى الدلالة 0.001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوها، أما الفقرة (10) بلغ فيها الوزن النسبي 0.6918 وهو أكبر من 0.6، وبلغ مستوى الدلالة 0.022 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، أما الفقرة (11) بلغ فيها الوزن النسبي 0.6432 وهو أكبر من 0.6 وكان مستوى الدلالة فيها 0.332 أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة (12) بلغ فيها الوزن النسبي 0.7026 وهو أكبر من 0.6 وبلغ مستوى الدلالة 0.008 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة وبالتالي موافقة أفراد العينة على محتواها، وفي الفقرة (13)

بلغ فيها الوزن النسبي 0.7890 وهو أكبر من 0.6 وبلغ مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.5 أي أن أفراد العينة يوافقون عل محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.708 ومستوى الدلالة 0.00 وبالتالي الفرضية مقبولة.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها وبتحليل نتائج الاستبيان استخلصنا أن استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة يؤدي دورا كبيرا في اكتشاف حالات الشك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ونستنتج أن:

- ✓ استناد المدقق الخارجي على المؤشرات المالية يساعد على الحكم استمرارية المؤسسة.
- ✓ وجود مؤشرات مالية تؤثر على ملائمة فرض استمرارية المؤسسة.

خاتمة

شغلت مهنة التدقيق في وقتنا الراهن جدلا كبيرا، نظرا للتوسع الكبير الذي شهدته وإلى حاجة المؤسسات الاقتصادية ولجوؤها إلى مكاتب التدقيق التي تعتبر كأداة فعالة في تقديم الخدمات بالشكل الذي ينسجم مع رغبات المؤسسات، وكذا إجراءات ومسؤولية المدقق في تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في حالة ظهور مؤشرات تشكك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في أداء أعمالها والعمل على مستقبلها، وهذا من خلال معالجة الإشكالية التالية: " ما هي انعكاسات استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة ؟".

وللإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين للجزء النظري وفصل للجزء التطبيقي، جاء الفصل الأول بعنوان الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي، الفصل الثاني بعنوان المؤشرات المالية واستمرارية المؤسسة في ظل معايير التدقيق، الفصل الثالث بعنوان دراسة ميدانية .

1. اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى التي تنص على اعتماد الجزائر على معايير التدقيق الدولية في إعدادها معايير التدقيق الجزائرية مما قلص الفوارق بشكل تمام وهذا ما يمكن ملاحظته عند دراسة معيار استمرارية الاستغلال.

اعتمادا على ما سبق من الدراسة النظرية نستخلص أن اعتماد الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية والوعي بأهمية هذه المعايير والدور الذي يمكن أن تؤديه في التنمية في تحسين ممارسات التدقيق بشكل عام، جاء نتيجة استناد الجزائر على معايير التدقيق الدولية في الوصول إلى تلك الغايات.

الفرضية الثانية: التي تنص على أنه يوجد العديد من الإجراءات المتعلقة بالمؤشرات المالية مطبقة بشكل تمام من طرف المدقق الخارجي عند حكمه على الاستمرارية. توصلت الدراسة الميدانية إلى أن المدقق يسترشد مجموعة من الارشادات والقواعد عند فحصه لمدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية طبقا لما جاءت به فرضية استمرارية الاستغلال، وهذه الاجراءات هي عبارة عن مؤشرات تعتبر كأداة يستعملها المدقق عند إثارته بالشك عن عدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة أعمالها.

الفرضية الثالثة: التي تنص على أنه يؤثر بشكل واضح اجتماع العديد من المؤشرات المالية السلبية على ملاءمة فرض استمرارية المؤسسة.

فمن خلال تحليل بيانات الاستبيان استخلصنا أن استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة يكون مستندا على المؤشرات المالية للمؤسسة لذا على المؤسسات الاقتصادية بالجزائر العمل مع المدقق الخارجي لتفادي الوقوع بمؤشرات سلبية واكتشاف حالات الشك فيها وهذا ما يضمن للمؤسسة مواصلة نشاطا والرفع من أداءها.

2- النتائج

- يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية.
- تسعى معايير التدقيق الدولية وراء توحيد والرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، وتهدف إلى تحديد المبادئ والمسؤوليات التي يجب على المدقق الالتزام بها.
- الاهتمام بمسؤولية المدقق الخارجي عند اكتشاف التحريفات الجوهرية وأنواع المخاطر وتعدد هذه الأخيرة من القضايا التي أثارت جدلا كبيرا في الوقت الحاضر، كما تعد واحدة من أهم التحديات التي تواجه مهنة التدقيق.
- بيان وتحديد أهم المؤشرات التي تحكم على استمرارية المؤسسة في ظل المعايير التدقيق الدولية والجزائرية، التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية والمؤشرات التي تدعم رأي المدقق الخارجي لغرض التأكيد على استمرارية الاستغلال.
- أهمية التي جاء بها معيار الجزائري للتدقيق NAA 570 "استمرارية الاستغلال في توفير مجموعة من الارشادات والقواعد للمدقق التي يسترشد بها عند فحصه لمدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية.
- الاعتماد على مؤشرات المالية التي تشير إلى ضعف استمرارية المؤسسة ومدى مساهمتها في الحكم على مواصلة نشاطها.

3- التوصيات

- وجود المؤشرات المالية تؤثر على ملائمة فرض استمرارية المؤسسة.
- على المؤسسات الاقتصادية الابتعاد عن فروض ملائمة السلبية التي تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة.

- يجب على بعض المدققين الخارجين الاستناد عند حكمهم على استمرارية المؤسسة على المؤشرات المالية نظرا للاختلاف أراءهم في تطبيقها.
- على المدققين الاهتمام بتطبيق المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسات.

4- آفاق الدراسة

- يمكن تقديم بعض العناوين التي تتقاطع مع الدراسة التي بين أيدينا كما يلي:
- استخدام المدقق معيار استمرارية الاستغلال للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة
- واقع تطبيق معيار استمرارية الاستغلال في الجزائر – دراسة ميدانية لعينة من المدققين بمكاتب التدقيق-.

المراجع

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

❖ **الكتب**

أ- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجى درويش، رجب السيد راشد، اصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000.

ب- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن ،عمان، الطبعة الأول، 2010

ت- ابو الفتوح على فضاله، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر، عابدين، القاهرة، الطبعة الثانية، 1995.

ث- هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن الطبعة الثانية، 2006.

ج- احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجان للنشر، بسكرة، الجزائر، الطبعة الاولى،2015.

ح- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2004-2005.

خ- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.

د- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2006.

ذ- محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص164

ر- طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

ز- سلطان محمد العلي السلطان ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى،1989.

س-أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل، محمد السيد سرايا، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى،2007.

ش-أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الاولى،2009.

ص- رزق أبو زين الشحنه، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

ض- مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

❖ **المذكرات والأطروحات**

أ- بروبة إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

ب- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد- تلمسان، الجزائر، 2015/2014.

ت- محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2011/2010.

ث- بودونت اسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر، اطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2016/2015.

ج- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: دراسة ميدانية بسطيف، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2011/2010.

ح- محمود يحيى زقوت، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق و أثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2016.

خ- آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، فيلا العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار، الجزائر2017.

د- بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر- دراسة استقصائية لعينة من المحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017.

ذ- محمد زكي الحواربي، مدى التزام مدقيقي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي 570 " تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2013.

ر- - شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.

ز- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر- دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009.

❖ **المجلات، محاضرات، ملتقيات**

أ- زياني عبد الحق، محاضرة في مراجعة و تدقيق الحسابات، موجهة لسنة الثالثة مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2018/2017.

ب- خلايفة إيمان، جاوحدو رضا، اثر استخدام المؤسسات لتكنولوجيا المعلومات في ممارستها المحاسبية على مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الشعاع للدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، المجلد الثالث، العدد الأول، 2019.

ت- زيادي سامي، سعيدي يحي، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ISA لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر- دراسة ميدانية لآراء عينة من مدققي الحسابات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد 33 (02)، ص 115-116

ث- بهلولي نور الهدى، أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي- دراسة حالة الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 24، 2018

ج- أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجامعة المسيلة، الجزائر، المجلد07، العدد 11، 2014،بتصرف248

ح- بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، المجلد 14 / العدد 18، 2018.

خ- يعقوب مروة، تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس – المدية ، عبد الحميد بن باديس- مستغانم، الجزائر ، يوم 30 نوفمبر 2017.

د- براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 29-30نوفمبر 2011.

❖ **الروابط الالكترونية**

أ- موقع المنتدى الالكتروني، www.almerja.com

ب- موقع منتديات العرب، www.arabsgate.com.

ت- موقع الإلكتروني، www.timimoun.com

ث- موقع منتدى بيت كوم، www.specialties.bayt.com.

ج- موقع المجلس الوطني للمحاسبة www.cnc.dz

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

1- (GOING CONCERN INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 570 (REVISED) ،(Effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2016) ،p6

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب- عين تموشنت-

معهد العوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص محاسبة وجباية معمقة

استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تقوم الطالبة بإجراء دراسة تحت عنوان :

استخدام المدقق الخارجي[1] – المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة[2]– دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق.

الهدف من الدراسة هو معرفة آراء مدققي ومحافظي الحسابات عن مدى استخدام المدقق الخارجي المؤشرات المالية للحكم على استمرارية المؤسسة.

نأمل منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بوضع علامة X في الاجابة التي ترونها مناسبة، وهذا لتوصل إلى نتائج وأهداف الدراسة، استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر، ونؤكد لكم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

ولكم كل الشكر والتقدير

الطالبة: زين الكلمة نور الهدى

[1]- التدقيق الخارجي: هو عملية فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائـــم المالية والسجلات والعمليات والفعالية المالية لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني خلال تقريره.

[2]– فرضية استمرارية الاستغلال: حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بمؤسسة ما أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع. يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية المؤسسة أو وقف نشاطها، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر. عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن المؤسسة سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها أثناء السير العادي لأنشطتها.

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1. العمر: – أقل من 30 ☐ – من 30 إلى 40 ☐ – من 41 إلى50 ☐

– أكثر من 50 ☐

2. المؤهل العلمي: – ليسانس ☐ – ماستر ☐ – ماجستير ☐

– دكتوراه ☐ – شهادة دراسات العليا ☐ – مؤهل آخر، أذكروه.....

3. التخصص: – محاسبة ☐ – مالية ☐ – تدقيق ☐

تخصص آخر، أذكروه.....

4. عدد سنوات الخبرة: – أقل من 5 سنوات ☐ – من 5 إلى 15 سنة ☐

– من 16 إلى 25سنة ☐ – أكثر من 25 سنة ☐

5. المهنة أو الوظيفة : – محافظ حسابات ☐ – محاسب معتمد ☐

– خبير محاسبي ☐ – مدقق ☐ – أستاذ جامعي ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: **مساهمة المدقق الخارجي في الحكم على استمرارية المؤسسة استنادا على المؤشرات المالية**

هل يكون رأي المدقق الخارجي عند حكمه على الاستمرارية مستندا على المؤشرات المالية للمؤسسة؟

خلال تطبيق الإجراءات التالية:

الرقم	الفقرات	غير مطبق تماما	مطبق نسبيا	مطبق كليا
01	تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة			
02	مراجعة الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة التي تؤثر على استمرارية المؤسسة			
03	تحليل ومناقشة آخر كشوف مالية مرحلية متوفرة			
04	مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي اخلال في تطبيقها			
05	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل			
06	تقدير القدرة المالية للأطراف ذات العلاقة بتوفير الدعم المالي			
07	مراعاة موقف المؤسسة فيما يتعلق بطلبات الحقوق غير المتحصل عليها			
08	مقارنة المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها			
09	الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الخطط المستقبلية للإدارة عملية ويمكن تطبيقها			

المحور الثاني: المؤشرات المالية التي تؤثر على ملائمة فرص الاستمرارية

هل ترى أن وجود واحد أو أكثر من المؤشرات المالية التالية سوف يؤثر على ملائمة فرص استمرارية المؤسسة؟

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل					
02	ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي					
03	خسائر تشغيلية ضخمة					
04	تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها					
05	عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها					
06	الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض					
07	تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم					
08	عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى					
09	دفع الفوائد على القروض عن طريق الاقتراض قصير الأجل					
10	تدني الربحية وانخفاضها لفترات مالية متتالية					
11	توزيع أرباح على المساهمين من خلال القروض نتيجة نقص السيولة					
12	عدم تكوين المخصصات والاحتياطات الكافية لعمليات الإحلال والتجديد للأصول الثابتة					
13	الاستمرار في تأجيل سداد أقساط القروض وإعادة الجدولة					

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ	الرتبة	المركز الجامعي
جعفري	أ.محاضر	عين تموشنت
بن صابر أسماء	أ.محاضر	عين تموشنت
لشلاش	أ.محاضر	عين تموشنت

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج spss

1- البيانات الديمغرافية

1-1 العمر

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	9	24,3	24,3	24,3
	من 30 إلى 40 سنة	19	51,4	51,4	75,7
	من 41 إلى 50 سنة	4	10,8	10,8	86,5
	أكثر من 50 سنة	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

1-2 المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	9	24,3	24,3	24,3
	ماستر	3	8,1	8,1	32,4

	ماجستير	6	16,2	16,2	48,6
	دراسات عليا متخصصة	3	8,1	8,1	56,8
	دكتوراه	14	37,8	37,8	94,6
	شهادة تقني سامي/ محاسبة	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

1-3 التخصص

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	28	75,7	75,7	75,7
	مالية	7	18,9	18,9	94,6
	تدقيق	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

1-4 عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	15	40,5	40,5	40,5
	من 5 إلى 15 سنة	14	37,8	37,8	78,4
	من 16 إلى 25 سنة	3	8,1	8,1	86,5
	أكثر من 25 سنة	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

1-5 الوظيفة أو المهنة

الوظيفة أو المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب معتمد	3	8,1	8,1	8,1
	محافظ حسابات	3	8,1	8,1	16,2
	خبير محاسبي	7	18,9	18,9	35,1
	أستاذ جامعي	13	35,1	35,1	70,3

مساعد محاسب	7	18,9	18,9	89,2
محاسب	1	2,7	2,7	91,9
مدقق	3	8,1	8,1	100,0
Total	37	100,0	100,0	

2- اختبارات حول الاستبيان

2-1 اختبار صدق الاتساق الداخلي

المحور الأول

Corrélations

			م1ف9	م1
Rho de Spearman	م1ف1	Coefficient de corrélation	,240	,513**
		Sig. (bilatéral)	,152	,001
		N	37	37
	م1ف2	Coefficient de corrélation	,280	,587**
		Sig. (bilatéral)	,093	,000
		N	37	37
	م1ف3	Coefficient de corrélation	,203	,575**
		Sig. (bilatéral)	,229	,000
		N	37	37
	م1ف4	Coefficient de corrélation	,149	,500**
		Sig. (bilatéral)	,378	,002
		N	37	37
	م1ف5	Coefficient de corrélation	,224	,653**
		Sig. (bilatéral)	,182	,000
		N	37	37
	م1ف6	Coefficient de corrélation	,229	,516**
		Sig. (bilatéral)	,173	,001
		N	37	37
	م1ف7	Coefficient de corrélation	,433**	,613**
		Sig. (bilatéral)	,007	,000
		N	37	37
	م1ف8	Coefficient de corrélation	,478**	,358*
		Sig. (bilatéral)	,003	,030
		N	37	37

	م1ف9	Coefficient de corrélation	1,000	,614**
		Sig. (bilatéral)	.	,000
		N	37	37
	م1	Coefficient de corrélation	,614**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	.
		N	37	37

المحور الثاني

Corrélations

			م2ف8	م2ف9	م2ف10	م2ف11	م2ف12	م2ف13	م2
Rho de Spearman	م2ف1	Coefficient de corrélation	,313	,195	,038	,311	,189	,281	,585**
		Sig. (bilatéral)	,059	,247	,822	,061	,263	,093	,000
		N	37	37	37	37	37	37	37
	م2ف2	Coefficient de corrélation	,390*	,204	,291	,294	,126	,237	,581**
		Sig. (bilatéral)	,017	,225	,080	,077	,457	,159	,000
		N	37	37	37	37	37	37	37
	م2ف3	Coefficient de corrélation	,419**	,034	,317	,265	,315	,286	,514**
		Sig. (bilatéral)	,010	,840	,056	,112	,058	,086	,001
		N	37	37	37	37	37	37	37
	م2ف4	Coefficient de corrélation	,071	,161	,153	,103	,082	,121	,253
		Sig. (bilatéral)	,676	,341	,366	,543	,629	,475	,130
		N	37	37	37	37	37	37	37
	م2ف5	Coefficient de corrélation	-,162	,392*	-,092	,185	,026	,335*	,357*
		Sig. (bilatéral)	,338	,016	,590	,272	,879	,042	,030
		N	37	37	37	37	37	37	37
	م2ف6	Coefficient de corrélation	,356*	,280	,027	,171	,007	,331*	,213
		Sig. (bilatéral)	,030	,094	,875	,311	,968	,045	,206
		N	37	37	37	37	37	37	37
	م2ف7	Coefficient de corrélation	,292	,006	-,085	,024	,181	-,082	,187
		Sig. (bilatéral)	,079	,974	,616	,888	,283	,631	,268

	N	37	37	37	37	37	37	37
م2ف8	Coefficient de corrélation	1,000	,217	,256	,457**	,449**	,385*	,600**
	Sig. (bilatéral)	.	,196	,126	,004	,005	,019	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37
م2ف9	Coefficient de corrélation	,217	1,000	,214	,552**	,187	,578**	,597**
	Sig. (bilatéral)	,196	.	,204	,000	,268	,000	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37
م2ف10	Coefficient de corrélation	,256	,214	1,000	,291	,198	,209	,396*
	Sig. (bilatéral)	,126	,204	.	,081	,240	,214	,015
	N	37	37	37	37	37	37	37
م2ف11	Coefficient de corrélation	,457**	,552**	,291	1,000	,296	,325*	,691**
	Sig. (bilatéral)	,004	,000	,081	.	,075	,050	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37
م2ف12	Coefficient de corrélation	,449**	,187	,198	,296	1,000	,543**	,461**
	Sig. (bilatéral)	,005	,268	,240	,075	.	,001	,004
	N	37	37	37	37	37	37	37
م2ف13	Coefficient de corrélation	,385*	,578**	,209	,325*	,543**	1,000	,592**
	Sig. (bilatéral)	,019	,000	,214	,050	,001	.	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37
م2	Coefficient de corrélation	,600**	,597**	,396*	,691**	,461**	,592**	1,000
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,015	,000	,004	,000	.
	N	37	37	37	37	37	37	37

2-2 اختبار ثبات الاستبيان

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,756	9

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
م1ف1	17,7568	11,078	,442	,733
م1ف2	17,5405	10,700	,527	,720
م1ف3	17,3243	10,670	,461	,729
م1ف4	17,4865	10,868	,415	,736
م1ف5	17,5405	10,089	,510	,720
م1ف6	17,5676	10,974	,325	,752
م1ف7	17,4054	10,470	,528	,719
م1ف8	17,4054	11,470	,256	,761
م1ف9	17,8108	10,435	,482	,725

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,823	10

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
م2ف1	32,1622	39,640	,551	,803
م2ف2	32,0270	40,916	,603	,798
م2ف3	31,8108	41,658	,578	,801
م2ف5	31,7297	44,814	,297	,829
م2ف8	31,7027	42,159	,632	,798
م2ف9	31,7297	42,314	,472	,811
م2ف10	31,9459	44,053	,343	,824
م2ف11	32,1892	39,158	,586	,799
م2ف12	31,8919	42,655	,467	,812

2-3 اختبار اعتدالية التوزيع

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		م1	م2
N		37	37
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2,1922	3,5405
	Ecart type	,40373	,71237
Différences les plus extrêmes	Absolue	,124	,129
	Positif	,104	,089
	Négatif	-,124	-,129
Statistiques de test		,124	,129
Sig. asymptotique (bilatérale)		,160[c]	,123[c]

3- اختبار الفرضيات

3-1 نتائج أفراد العينة

م1ف1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	7	18,9	18,9	18,9
	مطبق نسبيا	24	64,9	64,9	83,8
	مطبق كليا	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	4	10,8	10,8	10,8
	مطبق نسبيا	22	59,5	59,5	70,3
	مطبق كليا	11	29,7	29,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	4	10,8	10,8	10,8
	مطبق نسبيا	14	37,8	37,8	48,6
	مطبق كليا	19	51,4	51,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	5	13,5	13,5	13,5
	مطبق نسبيا	18	48,6	48,6	62,2
	مطبق كليا	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	8	21,6	21,6	21,6
	مطبق نسبيا	14	37,8	37,8	59,5
	مطبق كليا	15	40,5	40,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	8	21,6	21,6	21,6
	مطبق نسبيا	15	40,5	40,5	62,2
	مطبق كليا	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	4	10,8	10,8	10,8
	مطبق نسبيا	17	45,9	45,9	56,8
	مطبق كليا	16	43,2	43,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير مطبق تماما	5	13,5	13,5	13,5
	مطبق نسبيا	15	40,5	40,5	54,1
	مطبق كليا	17	45,9	45,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م1ف9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غير مطبق تماما	11	29,7	29,7	29,7
	مطبق نسبيا	18	48,6	48,6	78,4
	مطبق كليا	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

المحور الثاني

م2ف1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	16,2	16,2	16,2
	غير موافق	7	18,9	18,9	35,1
	موافق	20	54,1	54,1	89,2
	موافق بشدة	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	9	24,3	24,3	29,7
	محايد	2	5,4	5,4	35,1
	موافق	21	56,8	56,8	91,9
	موافق بشدة	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	8,1	8,1	8,1
	غير موافق	2	5,4	5,4	13,5
	محايد	7	18,9	18,9	32,4
	موافق	20	54,1	54,1	86,5
	موافق بشدة	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	8,1	8,1	8,1
	غير موافق	3	8,1	8,1	16,2
	محايد	5	13,5	13,5	29,7
	موافق	18	48,6	48,6	78,4
	موافق بشدة	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	4	10,8	10,8	13,5
	محايد	5	13,5	13,5	27,0
	موافق	22	59,5	59,5	86,5
	موافق بشدة	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	5	13,5	13,5	18,9
	محايد	5	13,5	13,5	32,4
	موافق	16	43,2	43,2	75,7
	موافق بشدة	9	24,3	24,3	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غير موافق بشدة	3	8,1	8,1	8,1
	غير موافق	5	13,5	13,5	21,6
	محايد	7	18,9	18,9	40,5
	موافق	16	43,2	43,2	83,8
	موافق بشدة	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	16,2	16,2	16,2
	غير موافق	5	13,5	13,5	29,7
	محايد	7	18,9	18,9	48,6
	موافق	13	35,1	35,1	83,8
	موافق بشدة	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	7	18,9	18,9	24,3
	محايد	3	8,1	8,1	32,4
	موافق	20	54,1	54,1	86,5
	موافق بشدة	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

م2ف13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	4	10,8	10,8	13,5
	محايد	1	2,7	2,7	16,2
	موافق	21	56,8	56,8	73,0
	موافق بشدة	10	27,0	27,0	100,0

Total	37	100,0	100,0	

3-2 اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
م1ف1	37	1,9730	,60030	,09869
م1ف2	37	2,1892	,61634	,10133
م1ف3	37	2,4054	,68554	,11270
م1ف4	37	2,2432	,68335	,11234
م1ف5	37	2,1892	,77595	,12757
م1ف6	37	2,1622	,76425	,12564
م1ف7	37	2,3243	,66892	,10997
م1ف8	37	2,3243	,70923	,11660
م1ف9	37	1,9189	,72182	,11867
م1	37	2,1922	,40373	,06637

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
م1ف1	-,274	36	,786	-,02703	-,2272	,1731
م1ف2	1,867	36	,070	,18919	-,0163	,3947
م1ف3	3,597	36	,001	,40541	,1768	,6340
م1ف4	2,165	36	,037	,24324	,0154	,4711
م1ف5	1,483	36	,147	,18919	-,0695	,4479
م1ف6	1,291	36	,205	,16216	-,0927	,4170
م1ف7	2,949	36	,006	,32432	,1013	,5474
م1ف8	2,782	36	,009	,32432	,0879	,5608
م1ف9	-,683	36	,499	-,08108	-,3217	,1596
م1	2,896	36	,006	,19219	,0576	,3268

المحور الثاني

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
م2ف1	37	3,2432	1,34175	,22058
م2ف2	37	3,3784	1,11433	,18320
م2ف3	37	3,5946	1,06613	,17527
م2ف5	37	3,6757	1,15600	,19005
م2ف8	37	3,7027	,93882	,15434
م2ف9	37	3,6757	1,15600	,19005
م2ف10	37	3,4595	1,16892	,19217
م2ف11	37	3,2162	1,33615	,21966
م2ف12	37	3,5135	1,12105	,18430
م2ف13	37	3,9459	,99850	,16415
م2	37	3,5405	,71237	,11711

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
م2ف1	1,103	36	,277	,24324	-,2041	,6906
م2ف2	2,065	36	,046	,37838	,0068	,7499
م2ف3	3,392	36	,002	,59459	,2391	,9501
م2ف5	3,555	36	,001	,67568	,2902	1,0611
م2ف8	4,553	36	,000	,70270	,3897	1,0157
م2ف9	3,555	36	,001	,67568	,2902	1,0611
م2ف10	2,391	36	,022	,45946	,0697	,8492
م2ف11	,984	36	,332	,21622	-,2293	,6617
م2ف12	2,786	36	,008	,51351	,1397	,8873
م2ف13	5,763	36	,000	,94595	,6130	1,2789
م2	4,616	36	,000	,54054	,3030	,7781