



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة



شهادة مشاركة في الملتقى الوطني

تشرف هيئة الملتقى الوطني التكويني الافتراضي المعنون بـ: تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات واقع وأفاق - رصد المشاكل واقتراح الحلول في ظل معايير التدقيق الدولية، الذي تم تنظيمه من طرف مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة يوم: 17 جوان 2023، بمنح هذه الشهادة إلى:

السيدة(ة): خالد بعاشي

جامعة الإنتساب: المركز الجامعي إليزي - الجزائر

وذلك لمشاركته(ا) بالمدخله الموسومة بـ : مدى التزام محافظ الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق NAA570 ومدى مواكبته لمعيار التدقيق الدولي ISA570 - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات .

مدير المخبر:





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - الجزائر
جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة



وحدة البحث PRFU: متطلبات مشاركة المراجع الخارجي في الوقاية من الفساد
المالي ومكافحته في ضوء الاتجاهات الحديثة للحوكمة

برنامج الملتقى الوطني التكويني الافتراضي حول:

تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات
واقع وآفاق- رصد المشاكل - واقتراح الحلول في ظل معايير التدقيق الدولية

المنعقد يوم: 17 جوان 2023



الهيئة المشرفة:

أ.د. عمر فرحاتي	الرئيس الشرفي للملتقى
أ.د. هشام ليرة	المشرف العام للملتقى
د.مصطفى عوادي- جامعة الوادي	مدير المخبر
د.عماريدة محمد فيصل- جامعة الوادي	رئيس الملتقى
د.البناج أحمد فوزي- جامعة الوادي	نائب رئيس الملتقى
د. عمر عطاء الله- جامعة الوادي	رئيس اللجنة العلمية
د. زهواني رضا- جامعة الوادي	مقرر اللجنة التنظيمية
د. عمامرة محمد العيد- جامعة تلمسان	رئيس اللجنة التنظيمية
د. عبابة علي- جامعة الجزائر3	أمانة الملتقى
أ.عربي خليل- جامعة سطيف	



السبت 17 ماي 2023

مراسيم الإفتتاح:

من الساعة 9:00 إلى الساعة 09:30 صباحا

- ❖ آيات بينات من الذكر الحكيم.
- ❖ الاستماع للنشيد الوطني.
- ❖ كلمة السيد: أ.د. مصطفى عوادي ، مدير مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة.
- ❖ كلمة السيد: د. مايدة محمد فيصل، رئيس الملتقى.
- ❖ كلمة السيد: د. عمر عطاء الله، رئيس اللجنة العلمية.
- ❖ كلمة السيد: د. مرحوم محمد الحبيب: رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

محاوَر الملتقى:

- المحور الأول:** الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية؛
- المحور الثاني:** تحديد مدى التقارب ما بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية؛
- المحور الثالث:** واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر ومدى مواءمتها للمعايير التدقيق الدولية؛
- المحور الرابع:** متطلبات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في البيئة الجزائرية؛
- المحور الخامس:** جهود المنظمات الوطنية لمهنة التدقيق في تسهيل عملية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- المحور السادس:** إسهامات معايير التدقيق الجزائرية والدولية في تطوير مهنة التدقيق بالجزائر؛
- المحور السابع:** معوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية والجزائرية لدى محافظي الحسابات في الجزائر؛
- المحور الثامن:** تقييم الممارسات المهنية لمهنة المراجعة في الجزائر على ضوء معايير التدقيق الجزائرية والدولية؛
- المحور التاسع:** آفاق تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في ظل بيئة التدقيق الجزائرية وسبل تطويرها.



الجلسة العلمية الأولى: من 09:30 إلى 12:00

مقرر الجلسة: د. رجراج وهيبة – جامعة الجزائر 03

رئيس الجلسة: د. بن يخلف أمال – جامعة الجزائر 03

رقم	عنوان المداخلة	أسماء المتدخلين	الانتساب	المدة
01	دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تحديث مرجعية التدقيق في الجزائر	مرحوم محمد الحبيب	رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	10 د
02	أوجه التشابه والإختلاف بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق	مجيد حربادي العثماني مصطفى عبد اللطيف ميسومي	المركز الجامعي تيبازة المركز الجامعي تيبازة المركز الجامعي تيبازة	10 د
03	مدخل لعرض معايير التدقيق الدولية ونظيرتها الجزائرية	لعموري سلى تلي ناصر خليف رشيد	جامعة الاغواط جامعة الاغواط جامعة الاغواط	10 د
04	الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بأدلة الإثبات	الحاج أحمد فوزي مركان محمد البشير حديد إيمان	جامعة الوادي جامعة تسمسيت جامعة خميس مليانة	10 د
05	الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية	مصباحي صفية سعيد صباح	جامعة الوادي جامعة الوادي	10 د
06	تقرير المدقق الخارجي وفق معايير التدقيق الجزائرية	سنوسي سيد أحمد الفروق بوكبوط أمين	جامعة معسكر جامعة معسكر	10 د
07	معايير التدقيق المحاسبي بين الدولية والجزائرية مقارنة نظرية في المفهوم والخصائص	العبيسي علي مريم بالقط ابراهيم لقموتة	جامعة الوادي جامعة الوادي جامعة الوادي	10 د
08	الأخلاقيات المهنية لمحافظ الحسابات: قراءة لمدونة قواعد الأخلاق	عائشه ناصر ساعد بوراوي	جامعة أم البواقي المركز الجامعي بريكة	10 د
09	واقع معايير التدقيق في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية	غربي خليل زيادي عادل غربي عبد المالك	جامعة سطيف 1 جامعة سطيف 1 جامعة أم البواقي	10 د
10	مدى موافقة معايير التدقيق NAA الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق ISA	خالد مسيف ريان بن عباس عمامرة محمد العيد	جامعة أم البواقي جامعة سوق اهراس جامعة تلمسان	10 د
11	ضرورة تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 500 - العناصر المقنعة – لدعم رأي محافظي الحسابات	بن يخلف أمال	جامعة الجزائر 3	10 د
12	دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة المراجعة المحاسبية	بن الشيخ سمير بن طالب الساسي	جامعة ورقلة جامعة ورقلة	10 د
13	دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية والوطنية	رحمة سدره راضي محمد اسامري علي	جامعة الوادي جامعة بومرداس جامعة بومرداس	10 د
20 د	مناقشة عامة			

الجلسة العلمية الثانية: من 09:30 إلى 12:00				
مقرر الجلسة: د. منى يحيى شريف- المدرسة العليا للمحاسبة - قسنطينة			رئيس الجلسة: ليليا غضابنة – جامعة ام البواقي	
رقم	عنوان المداخلة	أسماء المتدخلين	الانتساب	مدة
01	مدى تطابق المعايير التدقيق الجزائرية مع المعايير التدقيق الدولية	عفاف خشعي سكينة رحمة	جامعة بسكرة - الجزائر جامعة بسكرة - الجزائر	10 د
02	دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA	بودونت أسماء زعفران منصورية	المركز الجامعي بركة- باتنة- الجزائر جامعة مستغانم - الجزائر	10 د
03	مدى التقارب ما بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية حالة المعيار الدولي للتدقيق رقم 560 الأحداث اللاحقة	محمود العوني بختاوي فاطيمة الزهراء طبيي نادية	جامعة سعيدة - الجزائر جامعة سعيدة - الجزائر جامعة سعيدة - الجزائر	10 د
04	دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	سوياد أمينة قوادري عبلة	جامعة سطيف 01 - الجزائر جامعة سطيف 01 - الجزائر	10 د
05	مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية	مليكة بن علي سعد قديري	جامعة الوادي جامعة الوادي	10 د
06	معيير التدقيق الدولي "540" التقديرات المحاسبية ومدى مطابقتها للمعيير الجزائري: دراسة مقارنة	حركاتي نجاة جحيش يسرى	جامعة باتنة 01- الجزائر جامعة بسكرة - الجزائر	10 د
07	الاهتمام الدولي والمحلي بمعايير التدقيق الدولية	جفلول عماد الدين بهلولي نور الهدى	جامعة برج بوعرريج - الجزائر جامعة برج بوعرريج - الجزائر	10 د
08	مدى تطابق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية: إصدارات 24 سبتمبر 2018	زياني عبد الحق بن سعيد حياة	جامعة تيارت- الجزائر جامعة تيارت- الجزائر	10 د
09	مدى التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية :دراسة تحليلية	حملات سلوى حاب الله شريف	جامعة سوق اهراس جامعة سوق اهراس	10 د
10	دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق مع نظيره الدولي :دراسة حالة المعيار 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	مهملي الوزناجي سايق نوال	جامعة سطيف 01- الجزائر جامعة سطيف 01- الجزائر	10 د
11	مساهمة أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	العمري أصيلة بروبة إلهام	جامعة بسكرة جامعة بسكرة	10 د
12	ألية تحسين التوافق المحاسبي الدولي في الجزائر	حاشي فايزة أم الخير بن العربي عباس	جامعة الجلفة جامعة الجلفة	10 د
13	The efficiency of the auditor's report on internal control for assessing the strength of the internal control and its participation for the preparation of an appropriate financial reports(Comparative study between on the auditor's report on the internal control of Intel Corporation and Biopharm Company)	Azouaou Ahmed Rami Rabeh Touirat	University of M'sila University of M'sila	10 د
20 د	مناقشة عامة			



الجلسة العلمية الثالثة: من 09:30 إلى 12:00

رئيس الجلسة: د. ضحاك ناجية – جامعة الجزائر 3

مقرر الجلسة: شيعي حسين – جامعة ورقلة

رقم	عنوان المداخلة	أسماء المتدخلين	الانتساب	المدة
01	إمكانية تفعيل التدقيق الجبائي باستخدام الاستشارة الجبائية دراسة حالة مؤسسة نفضال	مبسوط هوارية وليد بن التري عبد الحليم سعدي	جامعة عين تموشنت جامعة بسكرة جامعة بسكرة	10 د
02	متطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة وفق معايير التدقيق الجزائرية والمعايير الدولية	محمد قبالي محمد علاء الدين جناي	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02	10 د
03	واقع التدقيق بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية	رشيدة مراوي عوادي عبد القادر	جامعة بسكرة المركز الجامعي تيبازة	10 د
04	واقع التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الجزائري 520 –دراسة ميدانية-	شيعي حسين عمر عطا الله كويسي مصطفى	جامعة ورقلة جامعة الوادي جامعة ورقلة	10 د
05	تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي	ليوز نوح مبروكي مروة	جامعة ورقلة جامعة بسكرة	10 د
06	قراءة لتقارير محافظ الحسابات ومدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على ضوء المجموعة 7- التقرير وتكوين الرأي	حسنواي بلال عوادي مصطفى	جامعة سوق أمريس جامعة الوادي جامعة بومرداس	10 د
07	الأحداث اللاحقة بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق	بلال شيعي سليم بلال عمر ديلي	جامعة بومرداس جامعة بومرداس جامعة سطيف	10 د
08	دراسة وتقييم مدى كفاية وملائمة متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 570 بشأن تقدير استمرارية الاستغلال من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة (دراسة ميدانية)	محمد الأمين بخاوة حمزة طيبي	جامعة الأغواط - الجزائر جامعة الأغواط - الجزائر	10 د
09	دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	زغوان سفيان ديده عباس	جامعة الوادي- الجزائر المركز الجامعي تيبازة	10 د
10	معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات ومدى توافقها مع المعايير الدولية قراءة للمعيار 520 لإجراءات التحليلية	مرتضى بوخلوة كمال الدين بن موسى	جامعة ورقلة- الجزائر جامعة ورقلة- الجزائر	10 د
11	معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التقارير المالية في الجزائر	زرموت خالد كساب امينة كساب رقية	جامعة الجزائر3 جامعة الجزائر3 جامعة الجزائر3	10 د
12	الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية دوافع إصدارها ومتطلبات تفعيلها في البيئة الجزائرية	ذهب محمد الأزهر الحاج عامر يونس مهيري	جامعة بسكرة جامعة بسكرة جامعة بسكرة	10 د
13	جهود المنظمات الوطنية لمهنة التدقيق في التكوين في مجال معايير التدقيق الجزائرية	بن عيشي عمار قدور نصر بوغزالة حمد حمزة	جامعة بسكرة جامعة بسكرة جامعة أدرار	10 د
14	دور معايير التدقيق الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر	عبابة علي ديدة كمال	جامعة الجزائر3 جامعة الوادي	10 د
15	مساهمة ريادة الأعمال الرقمية في تطوير المؤسسات السياحية: اكسبيديا نموذجا	عزيز ياسمين تامة جاسم	جامعة الوادي جامعة الوادي	10 د

الجلسة العلمية الرابعة: من 09:30 إلى 12:00				
مقرر الجلسة : د. بعضي آسيا- جامعة الوادي		رئيس الجلسة : د. علي حسين- جامعة الجزائر 3		
رقم	عنوان المداخلة	أسماء المتدخلين	الانتساب	المدة
01	إسهامات معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق بالجزائر	صويلح اميمة زهاوي عفاف	جامعة قسنطينة 2 جامعة قسنطينة 2	10 د
02	دور الهيئات الوطنية في تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) وتسهيل عملية تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق (NAA).	حمزة فيلاي هدى فنور مهدي شباركة	جامعة قسنطينة 02 جامعة قسنطينة 02 جامعة قسنطينة 02	10 د
03	مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تنظيم عمل المدقق الخارجي بالجزائر	خامرة حسين الهلة محمد حجاج رضوان	جامعة ورقلة جامعة ورقلة جامعة ورقلة	10 د
04	جهود المنظمات الوطنية لمهنة التدقيق في تسهيل عملية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	عطيه عمر	جامعة الوادي	10 د
05	إيجابيات تكييف مهنة التدقيق الخارجي مع المعايير الجزائرية للتدقيق NAA. وفعاليتها في التحسين من جودة القوائم المالية المدققة.	حراث نخلة واضح حورية بن حمو عصمت محمد	جامعة مستغانم جامعة مستغانم جامعة مستغانم	10 د
06	مساهمة اعتماد المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق في تعزيز مهنة التدقيق لدى محافظي الحسابات	هبيطة كوكب خلايفة ربحانة	جامعة الوادي جامعة الوادي	10 د
07	متطلبات تحسين بيئة تدقيق الحسابات في الجزائر لضمان تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	عبد السلام وليد بن فرج زوينة	جامعة الوادي	10 د
08	مساهمة المراجعة التحليلية وفق معيار التدقيق الدولي رقم -520- في تحسين عملية التدقيق دراسة حالة -المركب الصناعي القنطرة	صحراوي فارس خير الدين برو خيزار منصف	جامعة الوادي	10 د
09	التدقيق في الجزائر بين حاجة المؤسسة له و المعايير الجزائرية	براغ محمد بن ناصر عبد الحميد	جامعة بومرداس جامعة الجزائر 3	10 د
10	أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على البيئة المحاسبية الجزائرية	قندوز بلال	جامعة الجزائر 3	10 د
11	إعداد تقرير محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل متطلبات معيار التدقيق الجزائري 700 NAA – دراسة حالة لنموذج تقرير محافظ الحسابات لإحدى الشركات الإنتاجية-	معلي حنان حسين علي محمد فيصل مايدة	جامعة الوادي	10 د
12	معيار التدقيق الجزائري رقم 560 - الاحداث اللاحقة ومقارنته مع نظيره معيار التدقيق الدولي- دراسة حالة-	أحماني نصر الدين بوعكاز يوسف خنوف أكرم تقي الدين	جامعة غرداية جامعة ورقلة جامعة الوادي	10 د
13	دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية	عوني محمد الصغير مسعي محمد عبد المالك تليلي محمود	جامعة الوادي جامعة تلمسان جامعة غرداية	10 د
20 د	مناقشة عامة			

الجلسة العلمية الخامسة: من 09:30 إلى 12:00				
رئيس الجلسة : د. بلعابد فايزة- جامعة بشار		مقرر الجلسة: د. شويرفات عبد القادر- جامعة سعيدة		
رقم	عنوان المداخلة	أسماء المتدخلين	الانتساب	المدة
01	تحديات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات	راضية خلادي شبلال علي	جامعة المدينة جامعة الأغواط	10 د
02	تحديات محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	بن شهيدة فضيلة بن نعمة سليمة بلعوجة حسينة	جامعة غليزان جامعة وهران 2 جامعة غليزان	10 د
03	إشكالية توافق تنظيم الممارسة المهنية لمحافظة الحسابات في الجزائر مع متطلبات معايير التدقيق الدولية	عقاب سليمة طوبال ابتسام	جامعة قسنطينة 02 جامعة قسنطينة 02	10 د
04	بوادر دولية لضرورة صدور معايير للمحاسبة والمراجعة القضائية لعلاج ومكافحة الغش والتحايل المالي في بيئة الأعمال الدولية على ضوء تقارير الهيئات المهنية	أحمد بكاي	المركز الجامعي أفلو	10 د
05	دراسة مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري رقم 700 ومعيار التدقيق الإسلامي تقرير المراجع الخارجي	معي إسماعيل مكي الزبيدي	جامعة الوادي جامعة أم البواقي	10 د
06	مدى التزام محافظ الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق NAA570 ومدى مواكبته لمعيار التدقيق الدولي ISA570 (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات)	خالد بعاشي	المركز الجامعي إليزي	10 د
07	العلاقة بين المؤشرات المالية ورأي محافظ الحسابات في التقرير العام وتقييم استمرارية المؤسسة في التقرير الخاص في ظل معايير التدقيق- دراسة ميدانية على عينة من محافظي	نجاة اليفي حاج قويدر قورين	جامعة الشلف جامعة الشلف	10 د
08	مقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية دراسة حالة المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق" الوارد في الإصدار الأخير من المعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة في 2018/09/24	بن رايح بلال حسياني عبد الحميد		10 د
09	مركزات محافظ الحسابات بين معايير الدولية للتدقيق ومعايير NAA – المقارنات والارتباطات	محمد عجيلة سعيداني محمد السعيد		10 د
10	تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على كفاءة وفعالية مهام محافظ الحسابات	عيدة أنور جلابة علي طهراوي التجاني	جامعة الطارف جامعة الطارف جامعة الجزائر 03	10 د
11	متطلبات وأفاق تطبيق معايير المراجعة الجزائرية – دراسة تطبيقية –	بن يوسف مريم	جامعة البليدة 02	10 د
12	مكانة التدقيق الخارجي في تفعيل ميكانيزمات حوكمة المؤسسات	الهلة محمد لقام عبد الكريم بوجلال	جامعة ورقلة جامعة معسكر	10 د
13	مساهمات معايير التدقيق الجزائرية و الدولية في إعتداد المراجع لأدلة الإثبات الاللكترونية	زين يونس ضيف الله محمد الهادي زهواني رضا	جامعة الوادي جامعة الوادي جامعة الوادي	10 د
14	دراسة مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري رقم 700 ومعيار التدقيق الإسلامي - التقرير الخاص بالمدقق الخارجي-	معي اسماعيل زبيدي المكي	جامعة الوادي جامعة أم البواقي	10 د
20 د مناقشة عامة				

مراسيم الإختتام

- ❖ تنشيط: شيحي حسين- جامعة ورقلة؛
- ❖ قراءة التوصيات، د. بلعابد فايزة- جامعة بشار؛
- ❖ كلمة ختامية: د. بن يخلف آمال - جامعة الجزائر 3.



لاستفساراتكم يرجى التواصل عبر البريد الإلكتروني للملتقى:

naa39000@gmail.com

الملتقى الوطني التكويني حول:

تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات زاقع و آفاق - رصد المشاكل - و اقتراح الحلول في ظل
معايير التدقيق الدولية

المحور الثالث:

و اقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر ومدى مواكبتها لمعايير التدقيق الدولية

مداخلة بعنوان:

مدى التزام محافظ الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق NAA570 ومدى مواكبته لمعيار التدقيق الدولي ISA570
(دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات)

The extent to which account External auditor with the requirements of the Audit Standard
NAA570 and the extent to which it complies with the International Audit Standard ISA570 (a field
study of a sample of External auditor)

من إعداد:

د. خالد بعاشي ، أستاذ محاضر قسم (ب) المركز الجامعي - إليزي -

Khalid.baachi@cuillizi.dz / baachi.khalid@gmail.com

[0.675.37.83.25](tel:0675378325)

ملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز مدى التزام محافظي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري NAA570
للتحقق من تطبيق المؤسسات محل التدقيق لفرضية استمرارية الاستغلال مع مراعاة مدى مواكبة المعيار NAA570 لما

جاء به المعيار الدولي للتدقيق ISA570 ، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات الناشطين في بعض ولايات الغرب الجزائري.

وتوصلت الدراسة إلى أن غالبية محافظي الحسابات في الغرب الجزائري يلتزمون بدرجة عالية بدراسة وتحليل مختلف المؤشرات والإرشادات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 في إطار مصادقتهم على حسابات المؤسسات محل التدقيق للتأكد من التزام هذه المؤسسات بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد قوائمها المالية خاصة المؤشرات ذات الطبيعة المالية، حيث أن غالبية المبحوثين من محافظي الحسابات يُركزون على هذه المؤشرات كونها مهمة جدا في عملهم. وأيضا توصلت الدراسة إلى أن كافة المؤشرات والمتطلبات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي نفسها الموجودة في معيار التدقيق الدولي ISA570 أي أن معيار التدقيق الجزائري NAA570 هو مستخرج من معيار التدقيق الدولي ISA570.

كلمات مفتاحية: محافظ الحسابات، معيار التدقيق NAA570، معيار التدقيق ISA570، استمرارية الاستغلال

Abstract :

The study aims to illustrate the extent of compliance of the External auditors with the requirements of the Algerian auditing standard NAA570 to verify the application of the audited institutions to the hypothesis of continuous exploitation, taking into account the extent to which the NAA570 standard complies with the international auditing standard ISA570. To achieve the purpose of the study, a questionnaire was developed and distributed to a sample of active account governors in some states of western Algeria.

The study found that the majority of External auditors in the west of Algeria to a high degree to study and analyze the various indicators and guidelines provided by the Algerian auditing standard NAA570 in the framework of their certification of the accounts of the audited institutions to ensure the commitment of these institutions to apply the premise of continuous exploitation in the preparation of their financial statements, especially indicators of a financial nature, as the majority of the respondents from the External auditors focus on these indicators being very important in their work. The study also found that all the indicators and requirements set by the Algerian auditing standard NAA570 are the same as those found in the international auditing standard ISA570, that is, the Algerian auditing standard NAA570 is an extract from the international auditing standard ISA570.

Key words: External auditor, NAA570, ISA570, Continuous exploitation

مقدمة:

في ظل التغيرات الحاصلة في ميدان التدقيق على المستوى الدولي من خلال طرح العديد من معايير التدقيق التي تساعد المراجع الخارجي على أداء مهامه على أحسن وجه، أدى ذلك بالجزائر للاهتمام أيضا بمهنة التدقيق الخارجي الممثلة أساسا في شخص محافظ الحسابات، حيث سعت إلى تحسين هذه المهنة وضبطها من خلال طرح القانون 10-01

المنظم لمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وهذا بالإضافة إلى إعداد وإصدار العديد من معايير التدقيق المحلية منها المعيار NAA570 المتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال، حيث جاء هذا الأخير بالعديد من المؤشرات المالية، التشغيلية والقانونية التي من شأنها أن تثير الشك لدى محافظ الحسابات حول قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار في الاستغلال من عدمه. والسؤال الذي يطرح نفسه هو:

ما مدى التزام محافظ الحسابات بمعيار التدقيق الجزائري NAA570 في إطار مصادقته على حسابات المؤسسات محل التدقيق؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يلتزم محافظ الحسابات بدراسة وتحليل مختلف المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق NAA570؟
- هل المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 تتطابق مع المؤشرات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA570؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الغايات التالية:

- معرفة أهمية تطبيق معيار التدقيق NAA570 من طرف محافظي الحسابات.
- قياس مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائري بتطبيق مختلف المؤشرات التي جاء بها المعيار NAA570.
- التعرف على مدى تطابق المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 مع ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA570

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في أهمية فرضية استمرارية الاستغلال في حد ذاتها، كما تنبع أهميتها من أهمية معايير التدقيق الجزائرية ومدى مواكبتها لمعايير التدقيق الدولية.

منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بغرض التعرف على ماهية مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته للتحقق من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في المؤسسات محل التدقيق. أما في الجانب التطبيقي للدراسة فتم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع المعلومات من المبحوثين وهذا لقياس مدى التزام محافظ الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق NAA570 الخاص بفرضية استمرارية الاستغلال ومعرفة مدى تطابق هذا المعيار مع ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA570

وللإجابة على إشكالية الدراسة تم تناول هذه الدراسة من خلال العناصر التالية:

أولاً: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات

ثانياً: دور محافظ الحسابات ومسؤوليته في مراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في ظل تطبيق معيار التدقيق NAA570

ثالثاً: قياس مدى التزام محافظ الحسابات بمختلف المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق NAA570 ومدى مواكبتها لما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA570 (دراسة ميدانية)

أولاً: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات

نجد أن مهنة تدقيق الحسابات عُرفت في الجزائر تحت عدة مُسميات منسوبة لمهن حرة (خبير محاسبي، محافظ حسابات)، تركز كلا المهنتين على قواعد تدقيقية، غير أن مهنة محافظ الحسابات هي الأقرب مفهوماً وتقنياً على الصعيد العالمي. (لونيسة، 2017، صفحة 117) سنتناول في هذا الجزء من الدراسة عموميات حول محافظ الحسابات وذلك بإبراز مفهومه، مهامه وأهميته بالنسبة للمؤسسة وللأطراف المستفيدة من تقاريره إضافة إلى خصائص المهام الموكلة إليه.

1. مفهوم محافظ الحسابات، أهميته ومهامه

سنتطرق إلى إبراز مفهوم محافظ الحسابات وإجراءات تعيينه مع إبراز مختلف المهام المنوطة به، وأهميته بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية، وإبراز محتوى مختلف التقارير التي يقوم بإعدادها.

1.1 مفهوم محافظ الحسابات وإجراءات تعيينه: تُعرف المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/07/11،

المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب، محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"

وعرف القانون التجاري من خلال المادة 715 مكرر 4 محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات: "من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها."

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل مسجل على جدول المصنف الوطني لمحافظي الحسابات، ذو كفاءة علمية ومهنية، يقوم بتدقيق حسابات المؤسسات والمجمعات من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة وصدق قوائمها المالية.

والشخص الذي يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات سواء كان شخصاً معنوياً أو حقيقياً لا بد من توفره على شروط ومؤهلات تمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه، ومن هذه الشروط نذكر: (زهواني، 2016، صفحة 11)

- حيازته على الجنسية الجزائرية.

-التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

-ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة عمدية مخلة بشرف المهنة.

-أن يكون حاصلًا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

-أن يكون معتمداً من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

-ضرورة تأديته لليمين الدستورية المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 01-10 المنظم للمهنة.

وفيما يتعلق بإجراءات تعيين محافظ الحسابات، تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على ضرورة قيام مؤسسة المساهمة بتعيين محافظ للحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين، ووفق المادة 26 من القانون 01-10 يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقته كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط. وتُحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، حيث لا يُمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات. (القانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010،، 2010) وفي حال فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010،، 2010) يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات الحسابات لأي سبب كان، فيتم تعيينه من طرف رئيس المحكمة التابعة لها المؤسسة إقليميا بناء على عريضة مقدمة من طرف المسؤول الأول لهذه المؤسسة. (المرسوم التنفيذي رقم 11-32، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، 2011)

2.1 أهمية محافظ الحسابات: تنبع أهمية محافظ الحسابات من أهمية المهنة بحد ذاتها، إذ تُعد مهنة محافظة الحسابات مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات لأنها تُعزز الثقة وتزيد من مصداقية قوائمها المالية، نتيجة للعمل الذي يقوم به محافظ الحسابات من تحقق واختبارات وفحص لحساباتها، ويمكن توضيح أهمية محافظ الحسابات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية كما يلي: (بوقدوم، 2019، الصفحة 8-19)

- بالنسبة للمستثمرين: تُفيد تقارير محافظ الحسابات المستثمرين، وذلك من خلال مراقبة تصرفات مسؤولي إدارة المؤسسة وإيصال مختلف المعلومات المهمة عن المؤسسة وعن وضعيتها المالية للاطمئنان على أموالهم باعتبار محافظ الحسابات الوكيل الرسمي لهم.

- بالنسبة لإدارة المؤسسة: تستفيد إدارة المؤسسة من تقارير وبيانات محافظ الحسابات، مما يزيد الثقة فيها وبالتالي تزيد درجة الاعتماد عليها، كما أن محافظ الحسابات يُعد المحقق والضامن على أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بكفاءة وصدق، مما يُساهم في إعادة انتخاب مسؤولي الإدارة وتجديد الثقة في أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وزيادة مكافآتهم.

- بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية: تستخدم البنوك والمؤسسات المالية القوائم المالية للمؤسسات التي تطلب قروض بهدف الاطلاع على وضعيتها المالية، لهذا فهي بحاجة إلى مصادقة محافظ الحسابات على هذه القوائم لكي تثق فيها.

- بالنسبة لأجهزة الحكومة ومصصلحة الضرائب: تعتمد على القوائم المالية المنشورة للمؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة نشاط هذه المؤسسات للتحقق من مدى التزامها بالقوانين واللوائح وتحقيق أهداف

الرقابة والإشراف، وأيضا تستخدمها بغرض تحديد الوعاء الضريبي من أجل تحصيل الضرائب، لهذا فهذه الجهات هي بحاجة إلى قوائم مالية موثوقة ومعتمدة مصادق عليها من طرف شخص مُحايد عن المؤسسة لهو محافظ الحسابات. (شريم و بركات، 2011، الصفحة 14)

3.1 مهام محافظ الحسابات: يتقيد محافظ الحسابات بجملة من المهام دون أن يتدخل في أعمال التسيير أو مهام التنظيم والإشراف على أعمال المؤسسة (القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، 1991)، ومن هذه المهام نذكر: (القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010،، المواد 23 و 24)

- الفحص: يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المسجلة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص. كما يشهد أيضا بأن الحسابات السنوية للمؤسسة مستوفية كل الشروط المنصوص عنها قانونا من جهة ومنتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة الماضية، وكذلك بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات من جهة أخرى. (طيطوس، 2013، الصفحة 41) ويقوم أيضا محافظ الحسابات في إطار مهامه بفحص شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة. (طالب، 2018، الصفحة 273)

- التحقيق (أو التحقق): يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، والتأكد من صحة جرد موجودات المؤسسة والتزاماتها (Ayachi, 2017/2018. Page54) ويقوم أيضا بالتحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة ومراقبة انتظام حساباتها وصحتها. ويعمل أيضا محافظ الحسابات على التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، وإجراء التحقيقات والرقابات التي يراها مناسبة. (وزارة التجارة، القانون التجاري الجزائري، 2007) ويتأكد من أن القائمين بالإدارة قد احترمو كل اللوائح القانونية والتنظيمية المعمول بها لا سيما تلك المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية. (Brunouw, 2003 ; page 36)

- إبداء الرأي: يُبدي رأيه حول شروط إبرام الاتفاقيات المحددة في القانون. (بوتن، 2003، الصفحة 31)

- التقييم: تقييم شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة محل التدقيق والمؤسسات التابعة لها، أو مع المؤسسات التي يكون لمسؤولي المؤسسة محل التدقيق اتصال مباشر أو غير مباشر بها. (Ayachi, 2017/2018 ; page54)

- التقرير: بعد إجراء الفحوصات المطلوبة والتحقيقات في صحة الحسابات التي قدمها مسيرو المؤسسة، يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقارير حول الوضعية المالية للمؤسسة والقيام بالمصادقة عليها، وتقديمها إلى الجمعية العامة،

- التبليغ: إبلاغ مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة بما يلي: (وزارة التجارة، القانون التجاري الجزائري، 2007، المادة 715 مكرر 10)

- السهر وتحت مسؤوليته على مراعاة التزام أعضاء مجلس الإدارة بمبدأ حيازتهم لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأس مال المؤسسة، مع ضرورة تبليغ أي خرق لهذا المبدأ في تقريره الموجه للجمعية العامة. (وزارة التجارة، القانون التجاري الجزائري، 2007، المادة 660)
 - دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك. (طالب ، 2018، الصفحة 275)
 - العمل على محاربة تحويل الأموال غير القانونية، حيث تنص التعليمات 61 المؤرخة في 2009/01/21 على إلزام الخاضعين للضرائب الأجانب من إضافة تقرير محافظ الحسابات كتبرير لتحويل الأموال إلى الخارج، ومنه فالسماح بهذا التحويل يتوقف على رأي محافظ الحسابات في المصادقة عليه أي التصريح بتحويل هذه الأموال إلى الخارج. (Mouzai, 2012 ; page 39)
 - العمل على مكافحة تبييض الأموال، حيث يخضع محافظ الحسابات لأحكام القانون 01-05 المؤرخ في 06 فيفري 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، حيث تنص المادة 19 على أن كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة ويظهر أن مصدرها ناتج عن جريمة أو تزوير يجب التصريح عنها من طرف محافظ الحسابات بمجرد الشك إلى المصالح المختصة. (Haddouch, 2014 ; page 19)
2. خصائص مهمة محافظ الحسابات:

- تتميز مهمة محافظ الحسابات بجملة من الخصائص نذكرها كما يلي: (أحمد قايد ، 2015، الصفحة 83)
- 1.2 الاستقلالية والموضوعية: حتى يتسنى لمحافظ الحسابات إصدار حكم أو رأي صادق عن الوضعية المالية للمؤسسة، يجب عليه ألا يملك عند التدقيق أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم، وباختصار يكفي أن نشير إلى منع محافظ الحسابات حسب المادة 64 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 من المهمات التالية:
- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
 - كل عمل مأجور يقتضي القيام صلة الخضوع القانوني.
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون.
 - الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.
 - كل عهدة برلمانية.
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- 2.2 الكفاءة المهنية: يجب أن تتوفر لدى محافظ الحسابات شهادات تثبت تأهيله في مجال المحاسبة والتدقيق، ومختلف المجالات التي لها علاقة بميدان المحاسبة والتدقيق، والتي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، ولا تقتصر الكفاءة المهنية على الشهادات التي يتحصل عليها محافظ الحسابات قبل مزاولته المهنة،

بل يجب عليه الاستمرار في التكوين لتحديث معلوماته ومواكبة التطورات التي تحدث في هذا المجال. (رضا خلاصي ، 2013، الصفحة 89)

وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة محافظ الحسابات لابد أن يتوفر على: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، الصفحة 5)

- الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

- التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعاً على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

3.2 سر المهنة: إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو الزبون، فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للتدقيق، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة، لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها طبقاً لأحكام المادة 71 من القانون 10-01 حيث يلتزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسهر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية المؤسسة التي يقومون بتدقيق حساباتها (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011، الصفحة 24)، إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة كما تنص عليه المادة 72 من نفس القانون، حيث لا يتقيد محافظ الحسابات بالسهر المهني في الحالات المنصوص عليها قانوناً وخاصة:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

- بناءً على إرادة موكلية.

- عندما يتم استدعائه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 3 من القانون 10-01.

كما يجب على المدققين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المترصين لديهم. "(أحمد قايد ، 2015، الصفحة 84-85)

ثانياً: دور محافظ الحسابات ومسؤوليته في مراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في ظل تطبيق معيار التدقيق NAA570

أصبح دور محافظ الحسابات بعد ظهور حوكمة المؤسسات أكثر أهمية من ذي قبل، وخاصة بعد صدور معيار التدقيق الدولي رقم 570 الذي عرض بعض الإرشادات لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، إلا أنه لا يزال إصدار حكم غير مناسب من قبل محافظي الحسابات في العديد من الدول متكرراً، حيث أن 25% إلى 90% من المؤسسات التي أفلست قد حصلت على تقرير غير متحفظ (نظيف) قبل إفلاسها بعام. (Akbas & Ayhan)

(page489-505; 2009 في حين نجد أن 28 % من المؤسسات النيوزلندية التي أعلنت إفلاسها حصلت على تقارير تحتوي على فقرات تحذيرية تؤكد على أن هناك شك في استمرارية الاستغلال. (Sylvia, 2002 ; page 487-501))
ومن هنا نجد أن محافظ الحسابات يجب عليه أن يبذل جهدا كبيرا في التحقق من مدى التزام المؤسسات محل التدقيق بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد قوائمها المالية، للتقرير عنها وتحذيرها قبل فوات الأوان. وهذا ما سنتطرق إليه من خلال إبراز مسؤوليات محافظ الحسابات، واجباته والإجراءات والمؤشرات التي يمكن أن تساعد له للحكم عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال.

1. مسؤوليات وواجبات محافظ الحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال

نعلم أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد قوائمها المالية، غير أن محافظ الحسابات تقع على عاتقه بعض المسؤوليات والواجبات في التقرير عن مدى التزام المؤسسة بإعداد قوائمها المالية وفق فرضية استمرارية الاستغلال، هذا ما سنتناوله من خلال إبراز مسؤوليات وواجبات محافظ الحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال.

1.1 مسؤوليات محافظ الحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال: يعد محافظ الحسابات

مسؤولا عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة عن تقدير صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، الصفحة 18)

كما يعد تقرير محافظ الحسابات الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية أو الامتناع عن إبداء الرأي عند اللزوم، وفي كلتا الحالتين يجب على محافظ الحسابات أن يذكر إذا كان ما قام به وفقا لمعايير التدقيق التي تتطلب منه الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية في رأيه قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنها نفس المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة، وفي كل مرة يرتبط فيها اسم محافظ الحسابات بالقوائم المالية فإنه يتحمل مسؤولية إخطار مستخدمي هذه القوائم بطبيعة هذا الارتباط. ومن الأمور التي تجعل محافظ الحسابات يصدر بشأنها تقريرا هو عدم التطبيق السليم لأحد المبادئ المحاسبية. (عبد الرحمن، 2018، الصفحة 63)

وأیضا جاء معيار التدقيق الجزائري رقم 570 ليؤكد مسؤولية محافظ الحسابات بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، وذلك عن طريق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية. وكذلك يجب عليه استنتاج وجود عدم يقين معتبر أو لا، حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها. كما يتعين على محافظ الحسابات أخذ بعين الاعتبار العوامل التي يمكن أن تؤثر على استمرارية المؤسسة في الاستغلال، وقد تكون هذه العوامل ذات طبيعة مالية (Berlin & Cie, 2013 ; page 654) مثل ظهور النسب المالية السالبة لرؤوس الأموال، أو قد تكون هذه العوامل ذات طبيعة تشغيلية أو قانونية.

2.1 الواجبات المطلوبة من محافظ الحسابات للتقرير عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال : تنص الفقرة رقم 9 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 على أنه عند أداء إجراءات تقييم المخاطر، يجب على محافظ الحسابات أن:

- يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.
 - يحدد إذا سبق للإدارة أن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.
 - يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إذا كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاستغلال.
 - يناقش خطط العمل للتصدي لهذه الأحداث أو الظروف.
- وفي حالة إذا لم تقم الإدارة بالتقييم بعد، فيجب على محافظ الحسابات أن:
- يناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتمد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.
 - يتحرى لدى الإدارة عن وجود أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاستغلال.

وهناك إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاستغلال، يجب على محافظ الحسابات أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تحديد وجود عدم اليقين، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات إضافية تتضمن ما يلي: (الذئبيات، 2009، الصفحة 87)

- مطالبة الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، في حال لم يتم القيام به بعد.
- تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، وما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف.
- تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها.
- مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية، وعند الاقتضاء من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية وقابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.

2. المؤشرات والإجراءات التي يمكن أن يستخدمها محافظ الحسابات للحكم على استمرارية المؤسسة في الاستغلال:

للحكم على استمرارية المؤسسة محل التدقيق في الاستغلال من عدمه، هناك جملة من المؤشرات والإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها من طرف محافظ الحسابات.

1.2 المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات للحكم على مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال: يستخدم محافظ الحسابات الإجراءات التحليلية كمؤشر ليستدل به على الصعوبات المالية التي يمكن أن تعترض المؤسسة محل التدقيق،

إذ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستخدم بعض أنواع الإجراءات التحليلية لتحديد احتمال وجود الفشل المالي. ومن بين هذه الإجراءات ملاحظته لوجود ارتفاع كبير في نسبة الديون طويلة الأجل إلى صافي رأس المال مع وجود انخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الموجودات، إذ يظهر لمحافظ الحسابات مؤشر يعبر عن وجود خطر كبير لحدوث الفشل المالي، والذي يتطلب منه القيام بالتأكد من إمكانية استمرارية المؤسسة في الاستغلال وإجراء تعديل في تقرير التدقيق عند الانتهاء من عملية التدقيق. (جبار التميمي، 2011، الصفحة 23)

كما يجب على محافظ الحسابات الأخذ بعين الاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية استمرارية المؤسسة في الاستغلال، ومن بينها المؤشرات التشغيلية، المالية وبعض المؤشرات القانونية التي من شأنها أن تثير الشك لديه حول فدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

2.2 الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحكم على تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال: جاء معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال بجملة من الإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قصد الحصول على أدلة إثبات لإزالة الشكوك المتوقعة حول فرضية استمرارية الاستغلال وهي: (القاضي و حمدان، 2005، الصفحة 238)

- تحليل التدفقات النقدية ومختلف التنبؤات والقيام بمناقشة الإدارة حولها.
- تدقيق الأحداث اللاحقة للدورة المحاسبية.
- القيام بتدقيق وتحليل القوائم المالية المرحلية إن وُجدت.
- تدقيق شروط اتفاقيات إصدار السندات والقروض.
- قراءة وتحليل محاضر الجمعية العمومية للمساهمين ومجلس الإدارة والمجموعات الاستشارية الهامة للتعرف على صعوبات التمويل.
- الاستفسار من المحامي أو المستشارين القانونيين في حالة وجود قضايا مرفوعة ضد المؤسسة أو ضد أحد مسيرها.
- التأكد من وجود التزامات قانونية لتوفير الدعم المالي المرتبط بالمؤسسة وأطراف التمويل، وتحديد قدرة الأطراف على توفير أموال إضافية.
- وهناك جملة من الإجراءات الأخرى التي يقوم بها محافظ الحسابات بخصوص تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال نذكر منها: (شريقي، 2016، الصفحة 230-231)
- النظر في موقف المؤسسة فيما يتعلق بعدم تلبية احتياجات الزبائن.
- ينبغي على محافظ الحسابات أن ينظر في الخطط المسطرة من طرف مسؤولي المؤسسة ومناقشتها مع الإدارة، خاصة منها الموضوعة في سبيل تحسين الظروف المالية للمؤسسة.

- عندما يكون هناك شك بشأن ملائمة فرض استمرارية الاستغلال، يجب على محافظ الحسابات أن يجمع دليلاً كافياً ومناسباً لإخلاء مسؤوليته تجاه الشك باستمرارية المؤسسة في الاستغلال. (شريقي، 2016، الصفحة 231)

ثالثاً: قياس مدى التزام محافظ الحسابات بمختلف المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق NAA570 ومدى مواكبتها لما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA570 (دراسة ميدانية)

بعدما تطرقنا في الجانب النظري لدور محافظ الحسابات والمسؤوليات التي تقع على عاتقه لمراعاة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في المؤسسات الاقتصادية محل التدقيق، سنحاول في هذا الجانب التطبيقي للدراسة، تحديد مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري NAA570، من خلال قياس مدى التزامه بتطبيق المؤشرات المالية، التشغيلية والقانونية التي جاء بها هذا المعيار للحكم على مدى التزام المؤسسة محل التدقيق بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال، بالإضافة إلى قياس مدى مواكبة معيار التدقيق الجزائري NAA570 لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ISA570 من خلال إجراء مقارنة بينهما.

1. منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وذلك من خلال التعريف بمتغيرات الدراسة، ودراسة العلاقة بينهما. أما في الجانب الميداني للدراسة فتم استخدام أداة الاستبيان لجمع المعلومات الخاصة بموضوع الدراسة.

2. مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة يُعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة هذه الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من محافظي الحسابات، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة تم أخذ عينة مقصودة وهي كافة محافظي الحسابات الناشطين في بعض ولايات الغرب الجزائري (تيارت، مستغانم، غليزان، وهران، تلمسان، سيدي بلعباس)، حيث تم توزيع عينة عشوائية مكونة من 50 استمارة استبيان، وتم استرداد 39 استمارة صالحة للتحليل. والجدول الموالي يوضح الاستثمارات الموزعة والمسترجعة:

الجدول رقم 01: يوضح عينة الدراسة وعدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة

النسبة	العدد	/
100 %	50	الاستثمارات الموزعة
92 %	46	الاستثمارات المسترجعة
14 %	07	الاستثمارات المسترجعة الغير صالحة للتحليل
78 %	39	الاستثمارات المسترجعة الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه تم توزيع 50 استمارة استبيان على محافظي الحسابات الناشطين في بعض ولايات الغرب الجزائري، وتم استرجاع 39 استمارة صالحة للتحليل بنسبة 78 %، وهي نسبة جيدة للتحليل. وتم استخدام مقياس Likert الثلاثي لمعرفة اتجاهات إجابات المستجوبين بخصوص التزام محافظ الحسابات بالمؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق NAA570، والجدول الموالي يوضح درجات المقياس والفئة التي يقع فيها المتوسط الحسابي لكل درجة.

الجدول رقم 02: مقياس Likert الثلاثي

الاتجاه	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3
فئة المتوسط الحسابي	[1 - 1.66]	[1.67 - 2.32]	[2.33 - 3]
درجة الالتزام	منخفضة	متوسطة	مرتفعة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على Sekaran, U, Research Methods For Business, A Skill-Building

Approach. John Wiley and Sons Inc, New York, 2013

تم حساب حدود الفئات عن طريق حساب المدى حيث: المدى = أعلى درجة - أصغر درجة (أي المدى = 3 - 1 = 2)، طول الفئة = المدى / عدد التكرارات (أي طول الفئة = 2/3 = 0,66) ومنه نضيف الطول 0.66 بالتدرج إلى الفئات ابتداء من الفئة الأولى لنحصل على فئات المتوسط الحسابي الموافقة لكل درجة كما هو موضح في الجدول السابق.

3. أداة الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم وتطوير استبيان من ثلاث أقسام، حيث يُعبر القسم الأول عن المعلومات الشخصية للمبحوثين (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة المهنية). والقسم الثاني خاص بالمحور الأول للدراسة المتعلقة بمدى التزام محافظ الحسابات بدراسة وتحليل المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق NAA570. وللتحقق من الفرضية الثانية تم استخدام أداة المقارنة بين ما جاء به معيار التدقيق الجزائري NAA570 والمتطلبات التي جاء بها المعيار الدولي للتدقيق ISA570

4. صدق أداة الدراسة:

للتحقق من صدق الاستبيان وثباته، تم حساب معامل ألفا كرونباخ والجدول الموالي يوضح النتائج:

الجدول رقم 03: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الاستبيان

الرقم	محاو الاستبيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق
01	مدى التزام محافظ الحسابات بدراسة وتحليل المؤشرات المالية، التشغيلية والقانونية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570	10	0.762	0.873
02	مدى مواكبة المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 مع المؤشرات المحددة في معيار التدقيق الدولي ISA570	03	0.864	0.927
	جميع المحاور	13	0.781	0.883

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان كانت مقبولة، وكذلك معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان بلغ (0.781) وهذا يدل على أن قيمة الثبات مقبولة، وكذلك قيمة معامل الصدق والذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان بلغ قيمة (0.883) وهي قيمة جيدة تدل على أن أداة الدراسة ذات صدق كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

5. تحليل نتائج الدراسة:

1.5 خصائص أفراد عينة الدراسة: نوضحها من خلال الجدول الموالي

الجدول رقم 04: خصائص أفراد عينة الدراسة

المجموع		النسبة المئوية	التكرار	البيان	المتغير
%100	39	% 00	00	ثانوي	المؤهل العلمي
		%100	39	جامعي	
%100	39	%12.82	05	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
		% 15.38	06	من 5 إلى 10 سنوات	
		%71.79	28	أكثر من 10 سنوات	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة والممثلين أساسا في محافظتي الحسابات لديهم مستوى جامعي بنسبة 100%. كما نجد أن غالبيتهم ممن لديهم خبرة مهنية أكثر من 10 سنوات بنسبة فاقت ال 71% وهذا مؤشر لأبأس به حتما يساهم في إعطاء مصداقية كبيرة لدراسة.

2.5 بيان مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الجزائي NAA570

تقيس عبارات المحور الأول درجة التزام محافظتي الحسابات بدراسة وتحليل المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائي NAA570 للتحقق من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال. وتم تحليل النتائج من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك من أجل تحديد اتجاه آراء أفراد العينة، ومعرفة درجة الالتزام، والنتائج نوضحها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 05 : نتائج تحليل عبارات المحور الأول

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مو افق	محايد	غير مو افق	في إطار مصداقته على حسابات المؤسسات محل التدقيق وللتأكد من تطبيقها لفرضية استمرارية فرضية الاستغلال، يقوم محافظ الحسابات بما يلي: 1. يتحقق من مدى التزام المؤسسة بتسديد
			التكرار			
			النسبة المئوية %			
مو افق	0.00	2.89	37	00	02	

			94.88	00	5.12	استحقاقات الدائنين في وقتها المحدد.
موافق	0.304	2.94	38	01	00	2.يراقب ويحلل المؤشرات السلبية للنسب المالية إن وُجدت.
			97.43	2.56	00	
موافق	0.34	2.79	35	01	03	3.يقوم بالتدقيق التفصيلي الشامل للحسابات ذات المخاطر المرتفعة.
			89.74	2.56	7.69	
موافق	0.10	3.00	39	00	00	4.يتحقق من قدرة المؤسسة على تأمين السيولة اللازمة لتغطية الأصول المتداولة.
			100	00	00	
موافق	0.00	3.00	39	00	00	5.يتحقق من عدم وجود مشاكل في استحقاق القروض ومن قدرة المؤسسة على تسديدها في وقتها المحدد.
			100	00	00	
موافق	0.34	2.89	37	01	01	6.يستفسر عن وجود عملاء يعانون من صعوبة في المركز المالي ولا يقدرّون على التسديد.
			94.87	2.56	2.56	
موافق	0.41	2.86	36	03	00	7.يستفسر في حالة ملاحظته لفقدان مدراء تنفيذيين وقياديين دون استبدالهم.
			92.30	7.69	00	
موافق	0.21	2.71	32	04	03	8.يستفسر في حالة ملاحظته لانخفاض قيمة المعدات ذات العلاقة بالإنتاج.
			82.05	10.25	7.69	
موافق	0.00	2.94	38	00	01	9.يأخذ بعين الاعتبار القضايا القانونية القائمة ضد المؤسسة والتي تنشأ عنها التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها.
			97.43	00	2.50	
موافق	0.00	3.00	39	00	00	10.يتحقق من مدى التزام المؤسسة بمختلف المتطلبات القانونية الأخرى.
			100	00	00	
موافق	0.24	2.90				المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول السابق يوضح لنا نسب التوزيع التكراري وقيم الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لمتغيرات المؤشرات القانونية، المالية والتشغيلية التي جاء بها المعيار NAA570 ومدى التزام محافظ الحسابات بدراسة وتحليل هذه المؤشرات للحكم على تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال من عدمه، ونتائج التحليل موضحة كما يلي:

- هناك اتفاق تام بين جميع محافظي الحسابات عينة الدراسة وبنسبة (100 %) على أن محافظ الحسابات في إطار المهام الموكلة إليه يتحقق من قدرة المؤسسة على تأمين السيولة اللازمة لتغطية الأصول المتداولة و يتحقق من عدم وجود مشاكل في استحقاق القروض، ومن قدرة المؤسسة على تسديدها في وقتها المحدد. كما يتحقق أيضا من مدى التزام المؤسسة بمختلف المتطلبات القانونية الأخرى. كون هذه المؤشرات مهمة جدا للحكم على مدى التزام المؤسسة بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.

- هناك اتفاق شبه تام بين أغلب محافظي الحسابات بنسبة (97.43 %) على أن محافظ الحسابات في إطار مصادفته على حسابات المؤسسات محل التدقيق يلتزم بمراقبة وتحليل المؤشرات السلبية للنسب المالية إن وجدت. ويأخذ بعين الاعتبار القضايا القانونية القائمة ضد المؤسسة والتي تنشأ عنها التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها. حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.94) وهو أكبر من (2.33) وبالتالي أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على العبارة الثانية والعبارة رقم 9 وبانحراف معياري قدره (0.304) و (0,00) على التوالي، في حين نسبة غير الموافقين لم تتعدى (2,56%).
- يرى أغلب أفراد عينة الدراسة وبنسبة (94,87 %) بمتوسط حسابي قدره (02.89) من أصل (03.00) أن محافظ الحسابات في إطار مهامه يتحقق من مدى التزام المؤسسة بتسييد استحقاقات الدائنين في وقتها المحدد. كما يستفسر عن وجود عملاء يعانون من صعوبة في المركز المالي ولا يقدر على التسديد.
- كما نجد أن معظم محافظي الحسابات وبنسبة (92.30 %) يرون أن محافظ الحسابات يستفسر في حالة ملاحظته لفقدان مدراء تنفيذيين وقياديين دون استبدالهم، ويقوم أيضا بإجراء تدقيق تفصيلي شامل للحسابات ذات المخاطر المرتفعة. كون هذان المؤشران مهمان جدا للحكم على مدى التزام المؤسسة بالاستمرار في النشاط. حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (02.86) وهي تقع ضمن الفئة الثالثة الموافقة لدرجة التزام عالية، في حين لم تتعدى نسبة المحايد (7.69 %).
- ويرى المبحوثون بنسبة (82.05 %) أن محافظ الحسابات في إطار مصادفته على حسابات المؤسسات محل التدقيق يستفسر في حالة ملاحظته لانخفاض قيمة المعدات ذات العلاقة بالإنتاج. حيث أن انخفاضها إلى مستويات دنيا يثير الشك لديه في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

3.5 بيان مدى مواكبة معيار التدقيق الجزائري NAA570 لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ISA570:

تقيس عبارات المحور الثاني وجهة نظر محافظي الحسابات حول درجة تطابق المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 مع المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الدولي ISA 570. وتم تحليل النتائج من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك من أجل تحديد اتجاه آراء أفراد العينة، ومعرفة درجة التطابق، والنتائج نوضحها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 06 : نتائج تحليل عبارات المحور الثاني

العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
				التكرار		
				النسبة المئوية %		
1. المؤشرات المالية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي نفسها التي نص عليها معيار التدقيق الدولي	01	00	38	2.94	0.00	موافق
	2.56	00	97.43			

ISA570						
موافق	0.02	2.89	35	01	01	2. المؤشرات التشغيلية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي نفسها المؤشرات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA 570
			94.87	2.56	2.56	
موافق	0.06	2.79	35	01	03	3. المؤشرات القانونية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي نفسها التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA 570
			89.74	2.56	7.69	
موافق	0.04	2.87				المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول السابق يوضح لنا نسب التوزيع التكراري وقيم الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لمتغيرات المؤشرات القانونية، المالية والتشغيلية التي جاء بها المعيار NAA570 ومدى مواكبتها (تطابقها) مع ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA 570، ونتائج التحليل موضحة كما يلي:

- هناك اتفاق شبه كلي بين جميع محافظي الحسابات عينة الدراسة وبنسبة (97.43 %) على أن المؤشرات المالية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي نفسها التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA570 أي هناك تطابق شبه تام بينهما (معيار التدقيق الجزائري NAA 570 اعتمد على معيار التدقيق الدولي ISA570 في تحديد المؤشرات المالي التي تثير الشك حول استمرارية المؤسسة الاستغلال في النشاط.
- يرى غالبية محافظي الحسابات عينة الدراسة أن المؤشرات التشغيلية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي نفسها المؤشرات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA 570، حيث نسبة الحياد لم تتجاوز 2,56 % في حين بلغ الانحراف المعياري 0,02.
- 89.74 % من محافظي الحسابات عينة الدراسة يؤكدون أن المؤشرات القانونية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي مستوحاة من معيار التدقيق الدولي ISA 570.

4.5 اختبار فرضيات الدراسة: لاختبار الفرضيات سنستخدم اختبار T للعينة الواحدة.

أ. اختبار الفرضية الأولى: يمكن صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

H0 : محافظ الحسابات لا يلتزم بدراسة وتحليل مؤشرات معيار التدقيق الجزائري NAA570 التي تثير الشك حول استمرارية الاستغلال،

H1 : محافظ الحسابات يلتزم بدراسة وتحليل مؤشرات معيار التدقيق الجزائري NAA570 التي تثير الشك حول استمرارية الاستغلال،

نتائج اختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 07 : نتائج اختبار T للعينة الواحدة للمحور الأول

المحور	البيان	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية SIG
المحور الأول		02.90	132.657	38	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي (02.90) وهي تقع ضمن الفئة الثالثة [2.33 – 3.00] ، ومنه فدرجة التزام محافظ الحسابات بدراسة وتحليل المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 مرتفعة، كما أن مستوى الدلالة المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن محافظ الحسابات يلتزم بدراسة وتحليل مؤشرات معيار التدقيق الجزائري NAA570 التي تثير الشك حول استمرارية الاستغلال.

ب. اختبار الفرضية الثانية: يمكن صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

H0 : المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 لا تتطابق مع المؤشرات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA570

H1 : المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 تتطابق مع المؤشرات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA570

نتائج اختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 08 : نتائج اختبار T للعينة الواحدة للمحور الثاني

المحور	البيان	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية SIG
المحور الثاني		02.89	143.535	38	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثاني تساوي (02.89) وهي تقع ضمن الفئة الثالثة [2.33 – 3.00] ، ومنه فدرجة تطابق المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 مع معيار التدقيق الدولي ISA 570 كبيرة جدا، كما أن مستوى الدلالة المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 تتطابق مع المؤشرات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي ISA570

الخاتمة :

جاءت هذه الدراسة لتوضح مدى التزام محافظ الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري NAA570 في إطار مصادقته على حسابات المؤسسات محل التدقيق وذلك للتأكد من مدى تطبيقها لفرضية استمرارية الاستغلال، مع إبراز

مدى تطابق ما جاء به معيار التدقيق NAA570 مع ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA 570، حيث تناولنا في الجانب النظري لهذه الدراسة بشيء من التفصيل ماهية مهنة محافظ الحسابات ودوره ومسؤوليته في مراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ومختلف المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 والتي من شأنها أن تثير الشك لدى محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال. أما الجانب الميداني للدراسة فحاولنا من خلاله رصد آراء أفراد عينة البحث الممثلة أساسا في محافظي الحسابات، وذلك لقياس مدى التزامهم بمختلف المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق NAA570 للتحقق من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال، وكذلك معرفة آرائهم حول مدى تطابق هذه المؤشرات مع ما جاء به معيار التدقيق الدولي ISA 570. وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- هناك إدراك لدى محافظ الحسابات لمسؤوليته اتجاه تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال
- محافظ الحسابات يولي أهمية بالغة لمختلف المؤشرات المالية، التشغيلية والقانونية التي تثير الشك حول استمرارية الاستغلال ويلتزم بدرجة عالية بدراستها وتحليلها.
- المؤشرات المالية التي تثير الشك حول استمرارية الاستغلال هي ذات أهمية بالغة في نظر محافظي الحسابات
- المؤشرات المالية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 تتطابق تماما مع ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA570
- المؤشرات التشغيلية التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 هي نفسها التي جاء بها معيار التدقيق الدولي ISA570
- المؤشرات القانونية التي تثير الشك حول استمرارية الاستغلال وجاء بها معيار التدقيق NAA570 هي مستوحاة من معيار التدقيق الدولي ISA570.

وفي ضوء النتائج المتوصل إليها نوصي بما يلي:

- السهر على تكوين محافظي الحسابات ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية حول مستجدات معايير التدقيق الدولية والجزائرية.
- العمل على إعداد وطرح كافة معايير التدقيق الجزائرية المتبقية مع ضرورة مواكبتها لمعايير التدقيق الدولية.
- إنشاء توأمة بين معدي المعايير الدولية للتدقيق ومعدي المعايير الجزائرية للتدقيق

الإحالات والمراجع:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24. (2014). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42. (2010). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7. (2011). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*.
4. مرام رضا خلاصي. (2013). *المراجعة الداخلية للمؤسسة*. دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

5. القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010، (2010). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، (42) المواد 26 و 27.
6. القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. (27 04، 1991). *الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية*، المادة 47.
7. القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد رقم 24. (30 04، 2014). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*.
8. المرسوم التنفيذي رقم يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، 2011، المادة 15. (27 01، 2011). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، (07) المادة 15.
9. المرسوم التنفيذي رقم 11-32، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات. (27 01، 2011). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، المادة 15.
10. بن عيسى عبد الرحمن. (2018). استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة على الاستمرارية في النشاط – دراسة حالة شركة بيوفارم. - *مجلة أبعاد اقتصادية*، 08 (02).
11. بوتن، م. (2003). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
12. بوقدم، م. (2019). إشكالية التكامل بين مهمة محافظ الحسابات ورقابة البنك المركزي وأثره على مصداقية القوائم المالية للبنوك التجارية – دراسة حالة عينة من البنوك التجارية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق. جامعة البليدة 02، الجزائر.
13. حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2005). *المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى*. عمان، الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع.
14. رضا زهواني. (2016). ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، 03 (09).
15. طالب، م. ك. (2018). جوان 30. (دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة. *مجلة حقوق الانسان والحريات العامة، جامعة مستغانم*) السادس.
16. طيطوس، ف. (2013). جوان 30. (محافظ الحسابات في الجزائر. *مجلة دفاتر السياسة والقانون*. (09)
17. عبد الفتاح التميمي، و وليد سلامة. (2008). *الشبكات المحلية والإنترنت*. القاهرة: الإدارة العامة للطباعة والنشر، مصر.
18. عبد المنعم عطا العلول. (2004). دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة- فلسطين. *مذكرة ماجستير*. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
19. عبيد سعد شريم، و لطف حمود بركات. (2011). *أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة*. صنعاء، اليمن: الأمين للنشر والتوزيع.
20. علي عبد القادر الذنيبات. (2009). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق*، الطبعة الثانية. الجامعة الأردنية، عمان.
21. عمر شريقي. (30 جوان، 2016). التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري 1. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر* (19).
22. محمد أمين لونيسة. (2017). تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة. جامعة المسيلة، الجزائر.
23. محمد المبروك أبو زيد. (2005). *المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية*. مصر: إيتراك للطباعة والنشر.
24. ناظم شعلان جبار التميمي. (2011). مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية. *مجلة الفادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية – المحور المحاسبي*، 13 (02).
25. نور الدين، أحمد قايد. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية*، عمان، الأردن. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
26. وزارة التجارة، القانون التجاري الجزائري، 2007. (2007). *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، المادة 715 مكرر 4.

27. Akbas, S., & Ayhan, k. (2009). An Analysis of the effect of financial ratios on financial situation of Turkish enterprises resulting from their annual operations. *International research journal of finance and economic*, 19.
28. Ayachi, F. (2017/2018). Commissariat aux comptes et gouvernance d'entreprise –une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie- Thèse de doctorat en Sciences Commerciales. *Université d'Oran2. ALGERIE.*
29. Berlin, E., & Cie. (2013). *Manuel Comptabilité et Audit*. BERTI Edition, Algérie.
30. Brunouw, L. (2003, octobre). L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes. *Faculté des séances juridiques, politiques et sociales, Lille II, Ecole doctorale N°74.*
31. Haddouch, K. (2014, 10 25). Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes, Alger. *Revue l'Auditeur N02.*
32. Mouzai, W. (2102). *La mission du commissaire aux comptes, Rapport de formation à l'ISGP*. ALGER: juin.
33. Sylvia, K. (2002). Auditor's, bankers and insolvency practitioners Auditors' "going-concern" opinion logit model. *Managerial Auditing Journal*, 17(08).