

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار - إيليزيمعهد العلوم الاقتصادية،
التجارية وعلوم التسيير



مدى التزام المراجع الخارجي بمعيار التدقيق NAA570 - دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف

إعداد الطالبين :

د. خالد بعاشي

رقية أكرم

بوقطة عبد الستار

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
ستي سيد أحمد	أستاذ محاضر - ب -	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
خالد بعاشي	أستاذ محاضر - ب -	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
عياشي الأخضر	أستاذ محاضر - ب -	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار - إيليزي
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



مدى التزام المراجع الخارجي بمعيار التدقيق NAA570 - دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف

د. خالد بعاشي

إعداد الطالبين (ة):

رقية أكرم

بوقطة عبد الستار

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
		المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
خالد بعاشي	أستاذ محاضر - ب -	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
		المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إلتزام المراجع الخارجي ن بمعيار التدقيق NAA570 المتعلق باستمرارية الإستغلال ، و من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان إعتقادا على الدراسات النظرية و الدراسات السابقة مكونة من جزئين تم توزيعها على عينة من محافظي الحسابات و خبراء محاسبين و إستخدمنا برنامج إحصائي للدراسات الإجتماعية (SPSS V 26) لتحليل البيانات .

وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج مفادها أن :

- المراجع الخارجي يلتزم بتطبيق معيار NAA570 لمراقبة تطبيق المؤسسة لفرضية استمرارية الإستغلال من خلال إعتماده على مجموعة من المؤشرات تتمثل في : المؤشرات المالية ، المؤشرات التشغيلية و المؤشرات القانونية .

الكلمات المفتاحية: مراجع خارجي، معيار التدقيق NAA570، مؤشرات مالية، مؤشرات تشغيلية، مؤشرات قانونية

Abstract: The study aimed to find out the extent of the external auditor's commitment to the NAA570 auditing standard related to the continuity of exploitation, and in order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed based on theoretical studies and previous studies consisting of two parts. It was distributed to a sample of accountants and accounting experts, and we used a statistical program for social studies (SPSS V 26) for data analysis.

A number of results have been reached that:

- The external auditor is committed to applying the NAA570 standard to monitor the institution's implementation of the hypothesis of continuity of exploitation through its reliance on a set of indicators represented in: financial indicators, operational indicators and legal indicators.

Keywords: External auditor, NAA570 auditing standard, financial indicators, operational indicators, legal indicators



الشكر والتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله و الحمد لله الذي خلق الإنسان علمه البيان،
و الصلاة والسلام على أشرف المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم، أما بعد نشكر الله عز وجل على توفيقه لنا
لإتمام هذا العمل.

ونتوجه بالشكر والعرفان إلى أستاذنا المشرف بعاشي خالد الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته، وعلى الجهود المخلصة
التي بذلها من أجل إتمام هذا البحث.

كما نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة الأفاضل وبفضلهم وصلنا إلى هذه المرحلة.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من وقف معنا من بعيد أو قريب بجهده ووقته ودعائه.

إهداء

بداية نشكر الله العظيم الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل والذي أسأله أن يجعله خالصا لوجهه الكريم أن يدخره في ميزان الحسنات يوم الدين. من منطلق الحب والوفاء نهدي الفرحة بإتمام عملنا هذا إلى الغالية مصدر الأمان، ومنبع الحب والحنان التي ألهمتنا عزيمتنا وكانت مصدر التفاؤل والأمل "إلى أمتنا الغالية" وإلى أبينا العزيز وأصدقائنا المخلصين الذين ساعدونا كثيرا في هذا العمل وأستاذنا ومرشدنا الذي علمنا معاني الحياة وإلى الأهل والأقارب .

فہرہ

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	ملخص
I	شكرو تقدير
II	اهداء
III-I	قائمة المحتويات
V-I	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة	
02	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية مهنة مراجع الحسابات الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري NAA570
03	المطلب الأول: ماهية مهنة مراجع الحسابات الخارجي
13	المطلب الثاني: عرض لماهية معيار التدقيق الجزائري NAA570
21	المطلب الثالث: مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في التقرير عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال في ظل تطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA570
28	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها.
28	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
33	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
35	المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة
38	خلاصة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
39	تمهيد
40	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
40	المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
41	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
42	المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات والمعلومات
47	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية
47	المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات وخصائص أفراد عينة الدراسة
53	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
59	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
64	خاتمة
68	المراجع
73	الملاحق

فهرس الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	مميزات الدراسة الحالية بالمقارنة بالدراسات السابقة	36
1.2	يبين الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	41
2.2	درجات الاجابة على مقياس ليكارت الثلاثي	43
3.2	طول الفئات حسب مقياس ليكارت الثلاثي	43
4.2	يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	45
5.2	الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان	46
6.2	نتائج اختبار الثبات الاستبيان	47
7.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	48
8.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	49
9.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	50
10.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	51
11.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	52
12.2	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات المالية	54
13.2	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات التشغيلية	56
14.2	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات القانونية	58
15.2	نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الأولى	60
16.2	نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الثانية	61
17.2	نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الثالثة	61

فهرس الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	مهام مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر	10
2.1	إجراءات تقييم المخاطر حسب معيار التدقيق الجزائري 570	18
1.2	نموذج الدراسة	40
2.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	49
3.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	50
4.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	51
5.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	52
6.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	53

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
73	قائمة المحكمين	01
74	استمارة الاستبيان	02
77	مخرجات الاستبيان	03

مقدمة

تمهيد:

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية حجر الزاوية الذي يخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، فهو يضمن أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تتمتع بالمصداقية والعدالة ونظرا لأهمية هذه المهنة فقد سنت معايير ومواثيق دولية تحدد كل ما يخصها.

وفي سعي الدولة الجزائرية لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي فقد قامت بمجموعة من الاصلاحات التي مست المهنة من خلال اصدار جملة من القوانين والمراسيم والقرارات أهمها إصدار القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وقد قامت حديثا بإصدار اثني عشرة معيار جزائري للتدقيق كإطار مرجعي للمهنة حيث كان مزاولو المهنة في الجزائر يعتمدون على معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير تدقيق جزائرية.

وعلى الرغم من الامتيازات التي أتى بها القانون رقم 01-10 فيما يخص الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، غير أن الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أدركت حاجة البيئة الوطنية للتدقيق لمعايير تدقيق وطنية، من أجل الارتقاء بالمهنة من جهة ومسايرة معايير المراجعة الدولية من جهة أخرى، فقامت بإصدار ستة عشر (16) معيار جزائريا للتدقيق لحد الآن ومعايير جزائرية للتدقيق أخرى سيتم إصدارها لاحقا، حيث انه من الطبيعي في ظل هذه التطورات يزداد الاهتمام العلمي الأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها ووضع الأسس المهنية والعلمية لأدائها بفعالية من أجل تحسين الواقع المهني بصفة عامة والتفكير في الأفاق المستقبلية لهذه المهنة بصفة خاصة.

وفي هذا المجال نجد معيار المراجعة الجزائري NAA570 المتعلق باستمرارية الاستغلال، حيث أصبح دور المراجع الخارجي أكثر أهمية من ذي قبل وخاصة بعد صدور هذا المعيار الذي عرض بعض الإرشادات لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، ومن هنا نجد أن مراجع الحسابات الخارجي يجب عليه أن يبذل جهدا كبيرا في التحقق من مدى التزام المؤسسات محل المراجعة بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد قوائمها، للتقرير عنها وتحذيرها قبل فوات الأوان، وهذا ما سوف نتطرق إليه في موضوعنا هذا من خلال إبراز مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة الجزائري NAA570.

اشكالية الدراسة

وبناءً على ما سبق، يمكن طرح الإشكالية التالية:

➤ ما مدى التزام المراجع الخارجي بمعيار التدقيق الجزائري NAA570 ؟

وتنبثق من الإشكالية المطروحة، عدة تساؤلات فرعية، كما يلي:

- ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بالموشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة؟



- ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات التشغيلية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة؟

- ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

- للإجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية لها، تم صياغة الفرضيات الآتية:
- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.
- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات التشغيلية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.
- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.

أهمية الدراسة

تتجلى أهمية الدراسة في أهمية معيار التدقيق الجزائري NAA570 المتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال، حيث جاء هذا المعيار بمجموعة من المؤشرات الواجب على المراجع الخارجي الالتزام بها لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

أهداف الدراسة

إضافة إلى الإجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة واختبار صحة فرضياتها، تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة مدى تطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA570 من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين.
- توضيح دور مراجع الحسابات الخارجي في الكشف عن أي شكوك حول فرض استمرارية الاستغلال في المؤسسة.
- التعرف على مختلف المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 الخاص بفرضية استمرارية الاستغلال.

مبررات اختيار الموضوع

- هناك العديد من المبررات التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع منها:
- الميولات الشخصية لمواضيع المراجعة ومهنة مراجع الحسابات الخارجي.
- حداثة الموضوع بالنظر إلى الدراسات التي تناولته والكيفية التي عولج بها وهذا في حدود ما اطلعنا عليه.



- موضوع البحث في صلب التخصص ويخدمه .

منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة

نظرا لطبيعة الأهداف التي تسعى هذه الدراسة الوصول إليها، وبناء على الإشكالية المطروحة، ارتأينا الاعتماد على المنهجين التاليين:

- **المنهج الوصفي:** تم استخدام هذا المنهج في الجانب النظري للدراسة، وذلك لوصف متغيرات الدراسة الممثلة أساسا في مهنة مراجع الحسابات الخارجي ومعياري التدقيق الجزائري NAA570
- **المنهج التحليلي:** استخدمنا هذا المنهج في الجانب الميداني للدراسة، وذلك من خلال جمع وتحليل المعلومات المتحصل عليها من عينة الدراسة. ومن الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة نجد:
- الاعتماد على الاستبيان لدراسة الحالة من خلال استطلاع آراء المبحوثين.
- استخدام أساليب وأدوات إحصائية لتحليل ومعالجة البيانات والمعلومات المتحصل عليها من عينة الدراسة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على البحث في مدى التزام المراجع الخارجي بمعياري التدقيق الجزائري NAA570 في إطار مصادقته على حسابات المؤسسات محل التدقيق.
- **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين الناشطين على مستوى الجزائر.
- **الحدود الزمنية:** تقتصر الدراسة على الفترة الزمنية من شهر أفريل إلى ماي 2023

صعوبات الدراسة :

- تأخر استجابة مراجعي الحسابات عينة الدراسة نظرا لارتباطاتهم المهنية.

هيكل الدراسة

من أجل الإلمام بجميع عناصر الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى فصلين هما:

❖ الفصل الأول: والذي تناول الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة، حيث تناولنا في

المبحث الأول وصف متغيرات الدراسة المتمثلة في التطرق إلى ماهية مهنة مراجع الحسابات الخارجي

ومعيار التدقيق الجزائري NAA570 المتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال، وكذلك تطرقنا إلى

العلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك من خلال إبراز مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي في

ظل تطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA570. واستعرضنا في المبحث الثاني الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة الحالية مع إبراز القيمة المضافة لهذه الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة.

❖ **الفصل الثاني:** تطرقنا في هذا الفصل إلى الجانب الميداني لهذه الدراسة من خلال عرض، دراسة وتحليل استبيان موجه لعينة من مراجعي الحسابات الخارجيين، وتم تحليل نتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss v26، وتضمنت هذا الفصل مبحثين هما: المبحث الأول قمنا فيه بتقديم الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة والمبحث الثاني كان حول نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

تمهيد:

إن وجود إطار مرجعي لممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي بالجزائر يوفر أساسا يعتمد عليه المدقق في عملية التدقيق، والجزائر تفضل أن يكون هذا الإطار عبارة عن مجموعة من التشريعات، حيث أن هذه الأخيرة تشهد تغيير بين الفترة والأخرى والذي ينعكس بدوره على تغيير تنظيم ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي، والمشرع الجزائري يخصص العديد من القوانين والمراسيم لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، فمنها ما يحدد الشروط والمؤهلات التي تسمح لشخص مزاول المهنة، ومنها ما يوضع له المنهجية التي يتبعها، ومنها ما يلزمه بتقديم تقرير حول مصداقية الحسابات محل التدقيق.

وعلى غرار بقية دول العالم وفي إطار التقليل من الاختلافات في الممارسات المهنية للتدقيق تسعى الجزائر إلى الارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق وجعلها أكثر ملائمة وتوافقا مع الواقع الدولي، وهذا ما أدى إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المنبثقة من معايير التدقيق الدولية، حيث أصدرت الجزائر 16 معيارا ابتداء 2016 في شكل أربعة إصدارات كل إصدار يحتوي أربعة معايير إلى الحد الآن، والتي بدأ العمل بها تدريجيا لتفادي الوقوع في الأخطاء والمشاكل التي واجهت المهنيين عند صدور النظام المحاسبي المالي، والتي يحاول المهنيين الالتزام بها واحترامها أثناء تأدية مهامهم على عكس معايير التدقيق الدولية التي هي عبارة عن توجيهات وإرشادات عامة طوعية تعمل على توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.

ومن بين هذه المعايير نجد المعيار NAA570 المتعلق باستمرارية الاستغلال، والذي من خلاله يحرص مراجع الحسابات الخارجي على التأكد من تطبيق المؤسسات الاقتصادية لفرضية استمرارية الاستغلال من خلال التحليل ومتابعة نتائج المؤشرات التي جاء بها هذا المعيار. حيث أن استمرارية المؤسسة في الاستغلال مهم جدا بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (المستثمرون، مصلحة الضرائب، المقرضون، الموردون.....)، ومن هنا تظهر المسؤولية الكبيرة التي تقع على عاتق مراجع الحسابات الخارجي من أجل تلبية رغباتهم وطمأننتهم على استمرار مصالحهم في المؤسسة، وحمايتهم من خلال إنذارهم وتحذيرهم من أي خطر أو شكوك قد تهدد استمرارية المؤسسة في الاستغلال.

وفي هذا الفصل تناولنا المباحث التالية :

➤ المبحث الأول: ماهية مهنة مراجع الحسابات الخارجي ومعياري التدقيق الجزائري NAA570

➤ المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها.

المبحث الأول: ماهية مهنة مراجع الحسابات الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري NAA570

مهنة مراجع الحسابات الخارجي هي مهمة جدا للعديد من الأطراف التي لها صلة بالمؤسسة، حيث قيام مراجع الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسات محل التدقيق يُضفي عليها الشفافية والمصداقية. ونظرا لأهمية استمرارية المؤسسة في الاستغلال جاء المشرع الجزائري بمعيار التدقيق الجزائري NAA570 الذي يبرز لنا مجموعة من المؤشرات الهامة للحكم على مدى التزام المؤسسة بفرضية استمرارية الاستغلال. هذا ما تم تناوله في هذا المبحث حيث تطرقنا إلى ماهية مهنة مراجع الحسابات الخارجي وماهية معيار التدقيق الجزائري NAA570 مع إبراز مسؤوليات المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال.

المطلب الأول: ماهية مهنة مراجع الحسابات الخارجي

نظرا لأهمية مهنة مراجع الحسابات الخارجي حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيد، وهذا ما جاء في القانون 91-08 الصادر في 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة، وألغى هذا القانون بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، وسنحاول من خلال هذا المبحث عرض أساسيات حول مراجع الحسابات الخارجي .

أولا. مفهوم مراجع الحسابات الخارجي

تعتبر مهنة مراجع الحسابات الخارجي من أنواع مراجعات الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات الاقتصادية التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أنّ محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي¹. وهناك عدة تعاريف لمراجع الحسابات الخارجي نذكر منها:

1. يعرف مراجع الحسابات الخارجي بأنه الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهام معينة من عملية التدقيق².

¹ عمر شريقي ، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012، ص 93.

² ايهاب نظلي وهاني العزب، تدقيق الحسابات-الاطار النظري، الطبعة الأولى، داروائل للنشر، عمان-الأردن، 2012، ص 32.

2. ويعرف أيضا مراجع الحسابات الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

3. كما يعرف أيضا على أنه "... شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب والتدريب المهني المحدد والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها"².

4. و أيضا يمكن تعريفه على أنه كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"³.

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن مراجع الحسابات الخارجي هو كل شخص يمارس مهنة مراجع الحسابات الخارجي بصفة مستقلة ويقوم بفحص ومراقبة حسابات الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات، من ثم يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

ثانياً: الإطار العام لمهنة مراجع الحسابات الخارجي

سوف نحاول التطرق من خلال هذا المطلب إلى الشروط التي يجب أن تتوفر للممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي وكذلك تعيين وعزل مراجع الحسابات الخارجي .

1. شروط ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي

حتى يكون مراجع الحسابات الخارجي على قدر من الكفاءة، ألزمت التشريعات التجارية على كل من يريد ممارسة هذه المهنة بصفته شخص طبيعي بشروط، كما خصت الشركات التي تتمتع مهنة مراجع الحسابات الخارجي بشروط أخرى.

¹ -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 10-01، المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010، ص: 07.

² -رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص: 41.

³ Djbarraabdelmadjid, Pratique de l'audit comptable et financier en L'Algerie dans le cadre des nouvelles orientations économiques, école supérieure de commerce, Alger, 2001, P:88.

1.1 شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة:

لقد حددت المادة 6 من القانون رقم 08/91 المنظم للمهنة الشروط الواجب توفرها في أي شخص في نيته ممارسة المهنة والتي نوردتها فيما يلي¹:

- الجنسية الجزائرية.
- التمتع بكل الحقوق المدنية.
- ألا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمديه من شأنها أن تخل بالشرف، لاسيما الجنايات و الجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به المتعلق بمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات المحددة في المادة أولى أعلاه.
- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانوننا.
- التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- تأدية اليمين.

كما خص المشرع الجزائري الاجانب بشروط من أجل الالتحاق بهذه المهنة، فأوردتها في المادة 8 من القانون 08/91 وأهم هذه الشروط²:

- أن يكون الأجنبي يتوفر على جميع الشروط المنصوص عليها آنفا؛
- أن تكون هناك اتفاقيات بين الدول تسمح بممارسة هذه المهنة؛
- وأهم شرط أن تسمح دولة الأجنبي لرعايا الدولة الجزائرية بممارسة المهنة وهذا في اطار ما يعرف بمبدأ المعاملة بالمثل.

2.1 شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة:

أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي للشركات وهذا بعد أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة، ومن بين هذه الشروط³:

¹ - طايري فارس، إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جود عملية تدقيق الحسابات في الجزائر-دراسة ميدانية لعينة من ممي ولاية عنابة، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2019، ص: 209-210.

² - القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المعدل والمتمم

بالقانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، ص: 03.

³ - طيطوش فنجي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة وفاق السياسة والقانون، العدد 09، جامعة سعيدة، 2013، ص: 41.

- أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية، وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عليها في المواد 6 و7 من القانون الإطار.
- أن تنشأ الشركة المدنية حسب الأشكال القانونية، لذلك تخضع إلى أحكام القانون المدني، غير أنه قد تتخذ بعض الأشكال الأخرى والتي نصت عليها المادة 13 من القانون المنظم للمهنة إذ قد تتخذ:
✓ شكل شركة مدنية؛
✓ أو شكل شركة تجارية، وهذا حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 12 من القانون رقم 08/91

✓ قد تتخذ شكل مؤسسة اقتصادية عمومية، وهذا حسب المادة 12 من نفس القانون ؛

- أن يكون لكل الشركاء موطن في الجزائر أو يقرون موطناً فيها.

- أن يكون كل الشركاء مسئولين شخصيين بالتضامن.

تعتبر الجمعية العامة العادية هي صاحبة الشأن في تعيين مراجع الحسابات الخارجي ، وفي حالة عدم تعيينه أو كانت هناك عملية تنحية له لسبب من الأسباب القانونية يتم تعيين مراجع الحسابات الخارجي عن طريق القضاء وهذا بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

2. تعيين مراجع الحسابات الخارجي

تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا بتعيين مراجع الحسابات الخارجي من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، حيث يتم اختياره مرة كل 3 سنوات مع التجديد مرة واحدة فقط، ويجب على مجلس الإدارة، أو المكتب المسير، أو المسير، أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات¹.

بعد ذلك يتحصل مراجع الحسابات الخارجي على ترخيص مكتوب من الشركة لتمكينه من القيام بالمهمة، ويسمح له بالاطلاع على ما يلي: تنظيم المؤسسة وفروعها، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة، معلومات أخرى محتملة ضرورية، ويتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط².

حسب المادة 37 من القانون 01-10 فان الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات هي التي تحدد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي في بداية مهمته، حيث لا يمكن أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله

¹- بن يحيى علي، لعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 13، العدد 01، 2020، ص: 105.

²- طيطوس فتحي، مراجع سابق، ص: 40.

باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية¹.

3. عزل مراجع الحسابات الخارجي :

يتم عزل أو إلغاء مهام مراجع الحسابات الخارجي في المؤسسة لعدة أسباب ويتم تعيين محافظ حسابات آخر ليقوم بعملية التدقيق، ويتم عزله عن طريق الجمعية العامة للمساهمين كون مراجع الحسابات الخارجي يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه ومن الممكن أن يتم عزله خلال السنة المالية حتى لا يكون هناك عزل تعسفي إلا أن ذلك لا يعني عدم قيام المؤسسات بتغيير مراجع الحسابات الخارجي ويجب على هذه الأخيرة توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمراجع للدفاع عن نفسه أمام الجمعية العامة للمساهمين².

ويتم إنهاء مهام مراجع الحسابات الخارجي كما يلي³:

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.
- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركات التي تلجأ علنياً للدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض مراجع الحسابات الخارجي أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.
- في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يحتلون على الأقل عشر رأس مال المؤسسة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مراجع الحسابات الخارجي قبل الانتهاء العادي بهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

ثالثاً. مهام مراجع الحسابات الخارجي

من خلال هذا المطلب تناولنا الإطار القانوني للمراجع الحسابات الخارجي وذلك بإبراز مهام المراجع الخارجيوفق ما جاء به القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر.

¹-حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة مؤسسة خاصة وعمومية، مجلة الادارة

والتنمية البحوث والدراسات، جامعة البليدة، العدد 10، دت، ص: 184-185.

²رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 105

³عمر شريقي، التنظيم المهنة للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص 140-142.

1. مهام مراجع الحسابات الخارجي وفق التشريع الجزائري

لكي يقوم مراجع الحسابات الخارجي بأداء مهمته لا بد من إنجاز مجموعة من الأعمال منها: عمليات التدقيق، مراقبة الانتظام والثبات، مراقبة المعلومات، التحقيقات الخاصة والاستثنائية¹.

أما بالنسبة لمهامه فينص القانون التجاري على أن الجمعية العامة العادية تعين محافظ للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويمكن تقسيم مهام مراجع الحسابات الخارجي إلى مهام دائمة ومهام خاصة².

1.1 المهام الدائمة: حسب المادة 23 من القانون 10 - 01، يضطلع مراجع الحسابات الخارجي بالمهام الآتية³:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة المراقبة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، كما يصادق مراجع الحسابات الخارجي حسب المادة 24 من

¹ مختار مسامح، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنيحة من طرف محافظ الحسابات بين الالتزام القانوني والالتزام المهني، مجلة العلوم

الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة مسيلة، 2014، ص 48.

² - المادة 715 مكرر 03 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007، ص 188

³ - مامي علي، تقييم ورعاية جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2017، ص:

القانون 01-10 على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار¹.

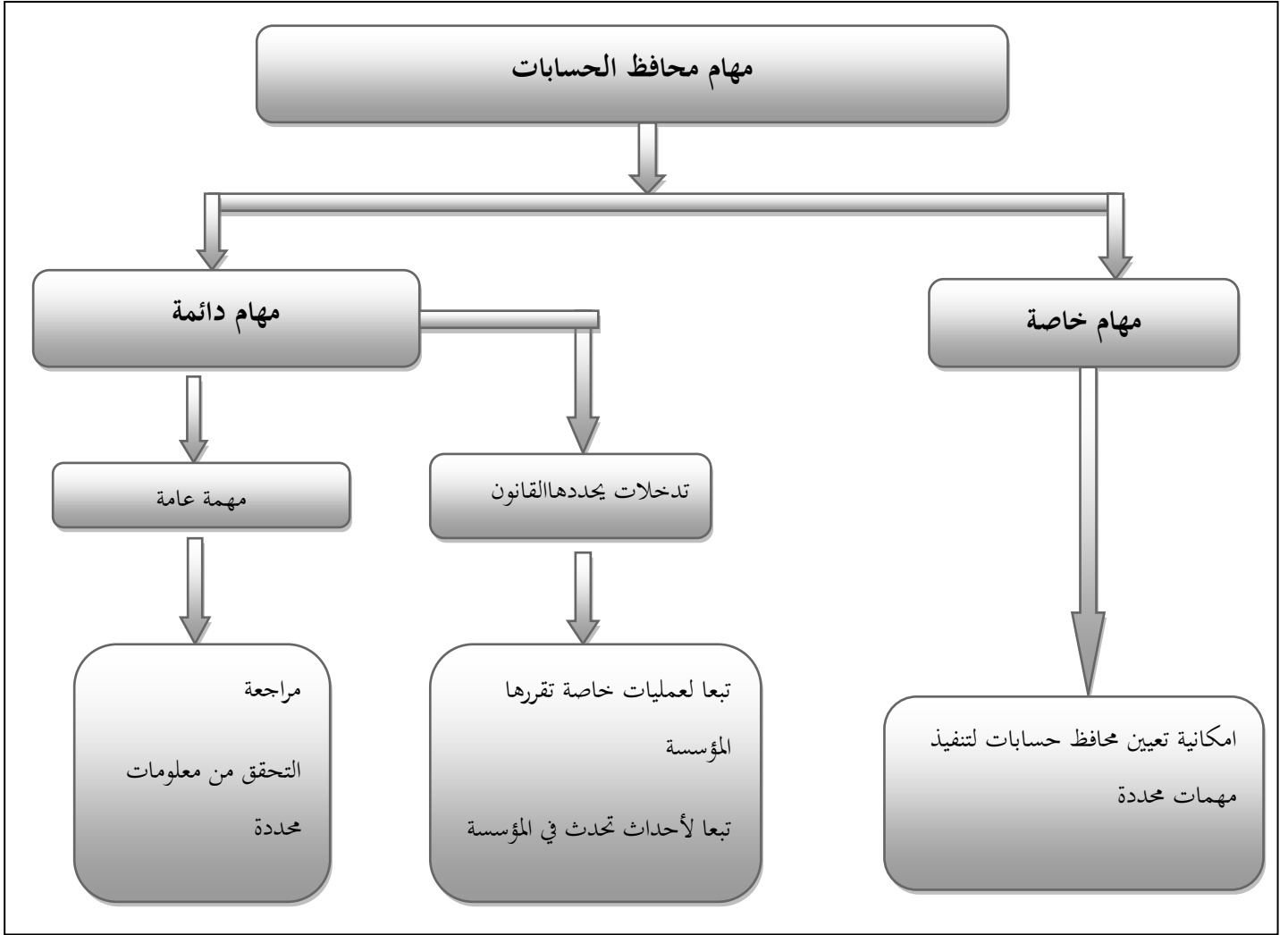
3.1 المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام الدائمة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا خلال وكالة مراجع الحسابات الخارجي ، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها، ونلخصها في الآتي²:

- قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال.
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار.
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت.
- إصدار قيم منقولة.
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم.
- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.
- تحويل المؤسسة.
- مشروع الإدماج أو الانفصال.

¹ المادة 24، القانون 01-10، مرجع سابق، ص 07

² عمر شريقي، مرجع سابق، ص 95

الشكل رقم (1.1): مهام مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر



Source : Gérard Leujeune, Jean-Pierre Emmerich, Audit et Commissariat aux comptes, Gualinio éditeur, Paris, 2007, P : 33.

2. تقارير مراجع الحسابات الخارجي

يعرف تقرير المراجع بأنه عبارة عن رأي معطي بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات من الأطراف ذات صلة ويتم صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة¹.

كما يعتبر التقرير المنتج المادي لعملية المراجعة، وهو يعتبر كأداة اتصال بين مراجع الحسابات الخارجي والأطراف المستفيدة، حيث يتم توجيه توصيل المعلومات عن نتائج عملية المراجعة التي قام بها².

1.2 معايير إعداد تقارير مراجع الحسابات الخارجي

هناك جملة من المعايير أو الأركان التي يجب الالتزام بها من طرف مراجع الحسابات عند إعداد وتقديم التقرير، ومن هذه الأركان نذكر³:

- ضرورة احتواء التقرير على ملاحظات حول مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن يوضح التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه المبادئ المحاسبية بثبات في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة.
- ضرورة إبراز مدى الثبات في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للفترة التي شملها التقرير، وذلك لضمان إجراء المقارنات بين القوائم المالية للمؤسسة لفترات متعاقبة، أو بينها وبين مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع.
- ضرورة التزام محافظ الحسابات بالإشارة إلى أية ملاحظات إضافية يتوجب الإفصاح عنها، ومن شأنها أن تقدم قيمة مضافة.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، وفي حالة الامتناع عن الرأي يجب عليه تبرير ذلك لإخلاء مسؤوليته أمام مستخدمي القوائم المالية.

2.2 أنواع تقارير مراجع الحسابات الخارجي

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009، ص 113

² - **Bidgoli Hossein**, Handbook of Information Security : Threats, Vulnerabilities, Prevention Detection and Management, Volume 03, John wiley and Sons Inc, United States of America, 2006, P : 83.

³ - عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 90-92.

يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، كذلك يقوم بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أنّ الأشغال التي أنجزها قد تمتّ طبقاً لمعايير المهنة، وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة¹:

- رأي بالقبول: يصدر المراجع رأيه دون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط وهي :

- ✓ أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- ✓ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- ✓ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- ✓ حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية²، والشكل التالي يوضح ذلك:

- رأي بتحفظ :يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل اعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها مثل وجود قبول على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ³، والذي سوف نوضحه من خلال الشكل التالي:

- رأي بالرفض: يتمّ التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف مراجع الحسابات الخارجي ، المصادقة على القوائم المالية وأنّه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، يجب أن يبين مراجع الحسابات الخارجي بوضوح في فقرة قبل

¹-رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، جامعة خميس مليانة، 2017، ص:101.

²- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص 26.

³. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، على تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الأردن، 2009، ص 106.

التعبير عن رأيه التحفظات التي دفعته إلى رفضه المصادقة، مع تكميمها إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان¹، والشكل رقم (5.1) يوضح ذلك:

الامتناع عن إبداء الرأي: يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضع المراجعة وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

➤ وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعد تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصفة أرصدتهم مع الشركة.

➤ عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأي ، فإنه يمتنع عن ذلك.

➤ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها، وغالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها.²

المطلب الثاني: عرض لماهية معيار التدقيق الجزائري NAA570

يعد موضوع معيار المراجعة الجزائري رقم 570 والمتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال من أهم المواضيع الهامة التي استدعت اهتماما كبيرا من طرف مراجعي الحسابات الخارجين نظرا لما تمثله مؤشرات هذا المعيار والتي سيتطوع الحكم بواسطتها على استمرارية المؤسسة في الاستغلال من عدمه.

أولا. فرضية استمرارية الاستغلال

تناولنا في هذا الجزء من البحث مفهوم فرضية استمرارية الاستغلال وأهميتها.

1. مفهوم فرضية استمرارية الاستغلال

يعتبر مفهوم الاستمرار من المفاهيم الأساسية في المحاسبة سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية، وقد عرفت تقرير لجنة المبادئ المحاسبية رقم 4 هذا المفهوم على أنه " خاصية أساسية للمحاسبة المالية"، بينما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنه أحد الفروض المحاسبية الأساسية، كما كان للكتاب

¹ - رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، جامعة خميس مليانة، 2017، ص:101.

² . يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص: 264.

المحاسبين باع في هذا المجال، فقد عرفه احد الكتاب على انه "ذلك المفهوم الذي يتخلل (بصفة عامة) المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما يعرفه كاتب آخر على انه "فرض أساسي للمحاسبة"¹.

ووفقا لهذا الفرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، ما لم تظهر أدلة موضوعية ودلائل تثبت عكس ذلك، وذلك باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما لكل منها أهدافا وخططا مستقلة عن بعض يسعيان في عملهما على تحقيقها، مع القدرة على مقابلة التزاماتها عندما يحل أجل السداد بدون أي تخلص جوهري من أصولها أو تغيير هيكل ديونها أو الاضطرار (نتيجة للضغوط الخارجية لتخفيض حجم عملياتها أو ما يشابه ذلك من تصرفات ومعنى ذلك أن عدم قدرة على الوفاء بالتزاماتها دون الإضرار بحالتها المالية أو طاقتها أو مستوى نشاطها إنما يعتبر أهم عوارض الاستمرار².

وفي المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بالمادة رقم 7 منه تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق³.

استنادا لما سبق يمكن تعريفها وفق الآتي : أحد أهم فروض المحاسبة المالية والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية وبالتالي افتراض استمراريته ضرورة حتمية.

الاستمرارية هي مبدأ محاسبي يفترض بموجبه أن تواصل الشركة أنشطتها في السنة المالية⁴، ويقصد به أنه ينظر الى الشركة عادة على أنها مستمرة في العمل في المستقبل المنظور دون نية أو ضرورة للتصفية أو التوقف عن التداول أو طلب الحماية من الدائنين وفقا للقوانين أو اللوائح⁵، وعليه يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس أن المؤسسة ستكون قادرة على الوفاء بالتزاماتها وتحقيق أصولها في السياق العادي للعمل⁶.

¹ - عباس أحمد رضوان، دور المراجع في تقدير مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد رقم 13، العدد 03، 1989، ص: 47.

² - الحناوي، حسن رأفت، مسؤولية وموقف المراجع وأساليبه في التقرير فيما يتعلق باستمرارية العمل في النشاط، مجلة الادارة العامة، بدون عدد، 1986، ص ص: 142-143.

³ - الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد 27، 2008، ص: 11.

⁴ - Messahels, La gouvernance d'entreprises en difficultés en Algérie : Quel role pour les Commissaires aux comptes, Revue des sciences économiques et de gestion, Vol 17, N 01, , 2017, P : 110.

⁵ - Zureigat, B.N ? The Relationship between Coporate Governance Mechanisms and Going Concern Evaluation : Evidence from Firms Listed on Amman stock exchange, Journal of public Administration and Governance, Vo 04, N 04, 2014, P : 101.

⁶ Olga and Z.I, Problems of Professional Judgment Application in Evaluating the Company's Going Concern, Indian Journal of science and Technology, Vol 09, No 14, 2016, P : 03.

و تعني الاستمرارية في التدقيق أن يبدي المدقق الخارجي رأيه حول قدرة الكيان على الاستمرار، ويجب أن ينتبه المدققين الخارجيين لمحاولات الإدارة المتعمدة لإعطاء بيان كاذب لمركز المنشأة المالي ونتائج التشغيل، وفيما تقدمه من قوائم مالية احتيالية تعد من العوامل الرئيسية في مخاطر التدقيق¹، وفي المقابل ينبغي على المدقق أن يكون حذرا في إصدار تلك التقارير "التقرير غير الصحيح عن" الاستمرارية" لما لها من تأثير على مستخدمي القوائم المالية في حال كان تقريره سلبيا².

2. أهمية فرض استمرارية الاستغلال

إن معظم المبادئ المحاسبية تعتمد على فرض الاستمرارية ولو قمنا باستبعاد هذا الفرض لما أمكن تبرير استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول، أو مبدأ مقابلة الإيرادات، أو أساس الاستحقاق، أو احتساب الإهلاكات للأصول، أو غيرها من المبادئ المحاسبية التي تعد الأساس في إعداد القوائم المالية³.

وكذلك يؤثر هذا الفرض بشكل كبير على الإفصاح عن كثير من عناصر القوائم المالية حيث يترتب على الأخذ به إهمال قيمة التصفية الفورية بالنسبة للالتزامات، وذلك لو أن المحاسبين لم يفترضوا استمرار وافترضوا عكسه، فإن ذلك يتطلب إظهار الالتزامات بقيمة التصفية الفورية لها، والتي قد تزيد عن القيمة الاسمية لتلك الالتزامات، ومن ناحية أخرى فإن عدم الأخذ بهذا الفرض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيعها أو التخلص منها والتي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول، ف يوفر أساسا لاعتبار المنافع الاقتصادية المحتملة بمثابة أصول والمدفوعات المحتملة مستقبلا بمثابة التزامات⁴.

وتتجلى أهميته حاليا لكوننا نعيش انفتاحا في الأسواق ومنافسة تجارية كبيرة مما اظهر حالات إفلاس لشركات ومصارف كبيرة كبنك (ليمان برذر) وشركة (واي فاي) كما وقد تبعتها سلسلة انهيارات مالية توجت بانهيار البورصات العالمية، مما أوجب على المنظمات المهنية العمل على إصدار معايير تدقيق تفرض

¹ - الشحنة، رزق أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2015، ص: 92.

² - الشاهين، تركي عصام، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص: 75.

³ - الخذري، خليفة مصباح عمار، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي، مجلة الأكاديمية الليبية، مدرسة العلوم الادارية والمالية، ليبيا، العدد 02، 2017، ص: 15.

⁴ - عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص: 53-54.

على مراجع الحسابات الخارجي من فرض الاستمرارية لحماية مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ قرارات غير سليمة¹.

3. حالات فرض استمرارية الاستغلال

إن فرض الاستمرارية في الأعمال هو أحد الفروض الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، ويعني أن الشركة مستمرة في نشاطها لفترة غير محددة من الزمن اقلها حتى تنفيذ الخطط المرسومة لها والسؤال الذي يثار دائما هو إلى متى يتم فرض الاستمرارية هل الاستمرارية إلى ما لا نهاية من الواضح ليس في الحياة العملية مشاريع مستمرة إلى ما لا نهاية، فهناك كثير من المشاريع تختفي وتأتي محلها مشاريع أخرى، ولكن فرض الاستمرارية يجب أن يفسر على أنه فرض لا يتعلق بالتنبؤ بالمستقبل بل هو يتعلق بالحاضر والظروف السائدة وقت إعداد القوائم المالية²، ويمكن أن نميز ثلاث حالات متوقعة تواجه المدقق الخارجي للاستمرارية³:

1.3 الحالة الطبيعية: يقصد بهذه الحالة أن تكون المنشأة قادرة على الاستمرار بدون مدة محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر، وتمثل حالة فرض الاستمرارية في الوقت الحاضر الحالة الطبيعية، والتفسير المنطقي هو أن من المتوقع أن تستمر في أعمالها ومن ثم فإنه كحد أدنى يفترض أنها سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي موجود تمتلكه، وبما يكفي للوفاء بأي مطلب من متطلباتها، ولتنفيذ العقود والتعهدات القائمة، وفي هذه الحالة يتوجب على المدقق إصدار تقرير غير متحفظ.

2.3 حالة محدودة الفترة أو حالة الحكر أو مدة الامتياز: يقصد بهذه الحالة أن تكون المنشأة قادرة على الاستمرار لمدة محدودة معلومة في الوقت الحاضر، وتسمى عادة مدة الحكر أو مدة الامتياز، ويكون عمرها محددا ومعروفا مسبقا، مثل منح امتياز حكومي بحق استثمار مرفق معين لمدة محدودة من الزمن، على أن تؤول متابعة استثمار هذا المرفق بعد انقضاء المدة إلى الحكومة أو الجهة المانحة لحق الحكر، ففي مثل تلك الحالات تفسر الاستمرارية بمدة طول العمر الإنتاجي للموجود، أو مدة الحكر أيهما أقرب، وعلى ضوء ذلك يتم القياس المحاسبي، وإعداد القوائم المالية، فكلما اقترب انقضاء عمرها، توجب استبعاد فرض الاستمرارية، واعتماد أسلوب تقويم يراعي الفترة الباقية، ويراعي طبيعة التصفية، هل هي تصفية تدريجية ضمن فترة زمنية معقولة أم تصفية قسرية خلال فترة قصيرة الأجل نسبيا.

¹ - كريم علي عباس، فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعتثر المالي في الشركات العامة، مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد رقم 06، العدد 03، 2016، ص: 205-206.

² - أحمد عب الله العمودي، دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة أل البيت، 2001، ص: 02.

³ - الشكري، حمد هه فال، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 على تقييم المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة منصور، مصر، 2017، ص: 64-65.

3.3 حالة غير طبيعية: يقصد بهذه الحالة وجود توافر مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية واحتمال التصفية الفعلية هي حالة تنبؤية تمثل قيودا على الحالة الطبيعية لفرض الاستمرارية، وفي هذا الحالة يتوجب على المدقق التحفظ في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية، إذ إن شروط إعداد التقرير حاليا تتطلب من المدقق الإفصاح عن رأيه حول فرض الاستمرارية، وفي الوقت الحاضر تطلب المهنة من المدقق أيضا أن يقوم بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهري في قدرتها على الاستمرار لفترة زمنية معقولة، أو لا تتجاوز سنة من تاريخ القوائم المالية.

ثانيا. مفهوم معيار التدقيق الجزائري 570 "استمرارية الاستغلال"

معيار التدقيق NAA570 يوجب على مراجع الحسابات الخارجي جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، واستخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أو لا من الأحداث أو الظروف التي من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ومن ثم تحديد تأثير ذلك على تقريره¹.

يتناول هذا المعيار التزامات المدقق خلال تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد هذه الكشوف؛ ويهدف مراجع الحسابات الخارجي من خلال التزامه بتطبيق متطلبات هذا المعيار إلى²:

- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد الكشوف المالية؛
- التوصل إلى استنتاج حول وجود عدم يقين معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها تثير شكاً كبيراً في دقة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال؛ وذلك بناءً على العناصر المقنعة التي تم جمعها؛ تحديد الآثار المترتبة عن ذلك على تقرير المدقق.

ثالثا. إجراءات معيار التدقيق الجزائري "استمرارية استغلال" 570

وتتمثل الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي وفق ما جاء به هذا المعيار فيما يلي³:

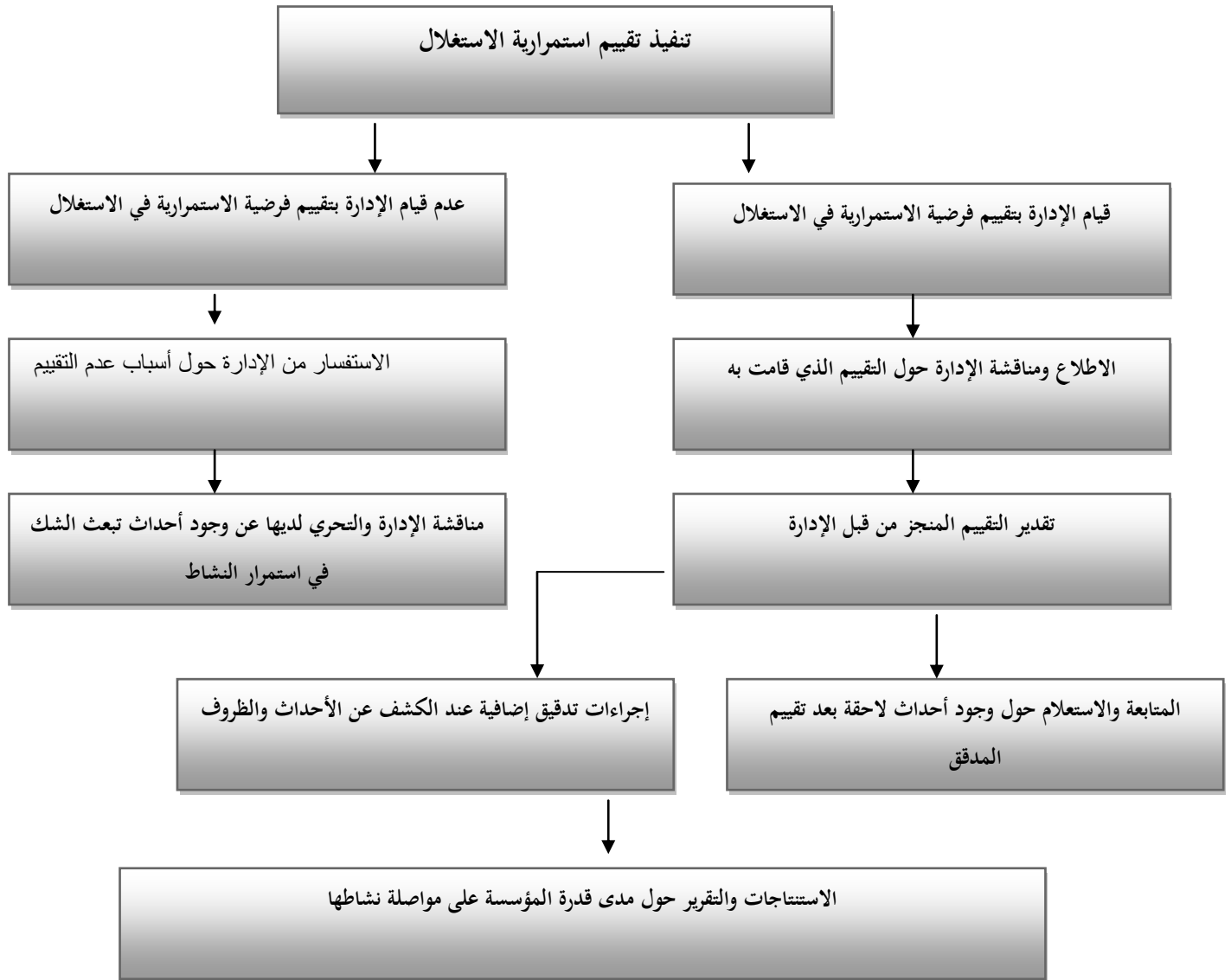
¹ - وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، المؤرخ في 15 مارس 2017.

² - عمري أحمد، انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر- دراسة استقصائية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2022، ص: 182-183.

³ - لقويبة سمير، مساهمة أدلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2019، ص: 99-101.

1. إجراءات تقييم المخاطر: عند أداء إجراءات تقييم المخاطر يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وهنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): إجراءات تقييم المخاطر حسب معيار التدقيق الجزائري NAA570



المصدر: لقويورة سمير ، مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي – دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري ، أطروحة دكتوراة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة ، 2019 ، ص 100

على المدقق وكأول مرحلة التدقيق أن يظل متنبها للمؤشرات والعناصر المقنعة التي قد تشير الى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ومن خلال الشكل () فعند تقييم المدقق الفرضية استمرارية الاستغلال فإنه في بداية الأمر يحاول معرفة والاطلاع على التقييم التي قامت به المؤسسة وقد أولى معيار استمرارية الاستغلال أهمية بالغة لذلك، وحسب هذا المعيار فيوجد هناك حالتين، حالة قيام الإدارة بتقييم القدرة المؤسسة على استمرارية الاستغلال وحالة عدم قيام الإدارة بهذا التقييم ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

2. حالة قيام الإدارة بتقييم مبدئي لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها: على المدقق أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وفي هذه الحالة يناقش خطط العمل للتصدي لهذه الأحداث؛

3. حالة عدم قيام المؤسسة بتقييم مبدئي لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها: على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي تمنع القيام بتقييم استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها؛

4. تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة: على المدقق أن يقوم بتقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما ذلك مختلف الإجراءات التي اتبعتها لإجراء تقييمها؛

5. الأحداث والفترة اللاحقة للفترة التي قام فيها المدقق بتقييم استمرارية الاستغلال: يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وعدا طلبات المعلومات والتي يوجهها للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها في الفترة التي تلي الفترة التي قام بتقييمها؛

6. إجراءات التدقيق الإضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف: إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظرف دراسة واختبار تأثير إدراك إجراءات التدقيق الإضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، يجب على المدقق أن يجمع أدلة وعناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تحديد وجود عدم يقين معتبر حول قدرة المؤسسة المدققة على الاستمرار أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق

إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- مطالبة الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها في حال ما إذا لم يتم القيام به بعد؛
- تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد ما 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؛

7. **الاستنتاجات وتقرير التدقيق حول فرضية استمرارية الاستغلال:** على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر وهام أو لا، بحيث يكون عدم اليقين هذا مرتبط بأحداث أو ظروف معينة والتي من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ويعد عدم اليقين معتبراً عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه كبيراً.

8. **حالة الكيانات الصغيرة:** قد لا تقوم الإدارة في المؤسسات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة هذه المؤسسات على مواصلة استغلالها لكن وفي المقابل قد تستند على معرفتها المعمقة للنشاط ويقتصر دور المدقق على ما يلي:

- عندما يكون جزء معتبر من تمويل المؤسسة عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن لا يتم سحب الأموال، في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي، ويمكنه أيضاً أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام والشروط؛

- عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار من أجل تقييمه الشخصي نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهراً في هذه الحالة على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل اثني عشر شهراً.

المطلب الثالث: مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في التقرير عن استمرارية المؤسسة في الاستغلال في ظل تطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA570

تتلخص مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام إدارة المؤسسة لفرضية استمراريتهما في النشاط عند إعداد وعرض قوائمها المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرتها على الاستمرارية في المستقبل المنظور وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المؤسسة على الاستمرارية، كما أشار المعيار في فقرته السادسة لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المؤسسة المستمرة في تقرير مراجع الحسابات الخارجي على أنه ضمان حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية في المستقبل المنظور، وفي السياق نفسه أشار معيار التدقيق الجزائري NAA 570 على مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي التي سنحاول إبرازها من خلال هذا المبحث.

أولاً. مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

وفق النظام المحاسبي المالي فإن إدارة المنشأة يجب عليها أن تعد كشوفاتها المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد جاء مبدأ استمرارية الاستغلال من بين هذه المبادئ المحاسبية الضرورية، ومن هنا يبرز دور مراجع الحسابات الخارجي في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها وعلى بذل العناية المهنية اللازمة وتحمل مسؤوليته في القيام بجميع الإجراءات التدقيقية اللازمة وجمع أدلة التدقيق الكافية من أجل الحكم على فرضية الاستمرار في الاستغلال ويمكن أن نوجز مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي وفق النصوص القانونية كما يلي¹:

- ❖ ألزم القانون (01-10) مراجع الحسابات الخارجي بإعداد تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال في حالة ملاحظة تحديد محتمل على استمرارية الاستغلال.
- ❖ إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولية المؤهلة عن كل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، والذي من طبيعته أن يعرقل استمرارية استغلال المؤسسة.
- ❖ مراجع الحسابات الخارجي محبر على إتباع إرشادات المعيار الخاص بالتقرير حول استمرارية الاستغلال، وفي هذا الصدد وجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بما يلي:
- تحليل المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، بحيث يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المالية والمؤشرات ذات الطبيعة غير المالية عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها.

¹ - يرقى كريم، دور المراجع في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال- دراسة ميدانية، مجلة الاقتصاد والتنمية، مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المديّة، 2018، ص ص: 159-160.

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يطلع على الأحداث والوقائع التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال وإذا قدر أن هذه الأحداث تؤثر على استمرارية الاستغلال فعليه أن يدرس خطط الإدارة لمواجهة هذه المشاكل، وأن يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.

❖ إصدار إنذار مبكر عندما تؤكد الوقائع والأحداث بناءً على حكمه الشخصي وجود شكًا بليغا حول استمرارية الاستغلال، وذلك وفق ما نص عليه القانون التجاري، بحيث إذا لم تلتزم الإدارة بتقديم توضيحات مقنعة لاستفسارات مراجع الحسابات الخارجي، فإنه يطلب من رئيس مجلس الإدارة استدعاء مجلس الإدارة، أو إعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة.

❖ يراعي مراجع الحسابات الخارجي إرشادات تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال " لا سيما فيما يخص:

- تقدير التقييم المنجز من طرف الإدارة بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار.
- الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة للفترة المحددة من قبل الإدارة والتي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.
- القيام بإجراءات إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف التي من شأنها أن تثير شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار.
- التطبيق الملائم لفرضية استمرار الاستغلال من طرف الإدارة.
- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحوكمة في المنشأة.

ثانياً. المؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري NAA570 المتعلقة بفرضية استمرارية الاستغلال

جاء معيار التدقيق الجزائري NAA570 بمجموعة من المؤشرات التي تثير الشك لدى مراجع الحسابات الخارجي حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال ومن بين هذه المؤشرات نجد:¹

1. المؤشرات المالية: وتتمثل بما يلي:

- **زيادة الخصوم المتداولة على الأصول المتداولة:** عندما تكون الخصوم المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات، وخاصة المتداولة، وأن توفر السيولة يُعد شيئاً ضرورياً كي تستمر الشركة في عملياتها، وتسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها، وأن عدم توفر السيولة الكافية يؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.
- **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 الشركة للمزيد من الاقتراض سواء لتمويل الالتزامات الجارية، أو الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي يؤدي إلى تحميل الشركة بأعباء خدمة الدين التي قد تفوق أرباحها، ويُعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار.
- **ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي:** هناك العديد من النسب المالية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بوضع الشركات، فبعض هذه النسب تستخدم لتحليل المالي بشكل عام، وبعضها يستخدم لتحليل ظروف معينة في الصناعة، كما تعد النسب المالية إحدى الطرق للحكم على قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل من خلال تحديد نقاط الضعف والقوة في القوائم المالية.
- **ومن خلال مراجعة الباحثين الدراسات استخدمت النسب المالية للتنبؤ بفشل الشركات** نجد أن هذه الدراسات اعتمدت على المؤشرات المالية فقط. كما أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على نسب معينة للتنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار، أو الفشل، فمنهم من استخدم نسب التدفقات النقدية، ومنهم من استخدم النسب المتعلقة بأساس الاستحقاق.
- **خسائر تشغيلية متكررة:** تعد الخسائر التشغيلية مؤشراً مهماً من بين مؤشرات الشك حول استمرارية العملاء، بغض النظر فيما إذا كان المدقق سوف يضمن تقريره فقرة توضيحية تتعلق بالاستمرارية، أو قراراً يستثني مثل هذا التوضيح، وصنفت الخسائر التشغيلية بالمرتبة الثانية، من حيث الأهمية من قبل المدققين لإثارة الشكوك حول استمرارية العملاء، وأن الاتجاه التنافلي

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 24 المؤرخة في 30 افريل 2014 ، ص 18 – 19

للمبيعات والانخفاض المستمر في الأرباح، وبالتالي، تحقيق خسائر تشغيلية متكررة تؤثر على استمرارية العملاء.

- 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 بدلاً من توزيع النقد دون وجود مبرر، هنا يجب على المدقق أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار، لأنه يُعد مؤشراً على ضعف في قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها: ان عدم قدرة الشركة 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 نقصاً في الربح نتيجة ضعف الإدارة.
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض إن عدم قدرة الشركة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يُعرض الشركة لمشاكل مع المقرضين، وخاصة إذا لم يتم الموافقة على جدولة الديون، وعند عدم استطاعة الشركة الوفاء باتفاقيات القروض والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون، وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح استمرارية الشركة موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى توقفها كلياً، أو جزئياً.
- إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً: إن إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً بدل الأجل، وفي نفس الوقت مواجهة الشركة لمشاكل في تمويل مستلزماتها نقداً، يشير هذا إلى ضعف السيولة لدى الشركة، وضعف ثقة الموردين ودائني البضاعة في الشركة، وهو مؤشر لضعف قدرة الشركة على الاستمرار في تمويل عملياتها الجارية.
- عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو استثمار آخر ضروري: فقد يؤدي عجز السيولة، وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي إله دفع الشركة إلى التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة، ومن ثم تحميل الشركة بأعباء خدمة الديون (الفوائد) التي قد تفوق أرباحها، وبعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار، وبالتالي لا تستطيع الشركة الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد، أو قائم، أو استثمارات ضرورية لأسباب المنافسة أو غيرها.

2. مؤشرات تشغيلية وتتمثل في:

- فقدان مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم: عندما تواجه المؤسسة مشكلة استقالة بعض المدراء المهمين فيها، وعدم قدرتها على إيجاد من يحل محلهم، فإن ذلك يؤثر بشكل كبير على استمراريتهما في المستقبل المنظور وخاصة في ظل جذب هؤلاء المدراء من قبل منشآت أخرى منافسة.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي: 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 للمشاكل التسويقية التي تواجهها، جميع هذه الأسباب قد تؤدي الى فقدان أسواق رئيسية أو امتياز أو مورد رئيسي لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات.
- صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة: هناك العديد من الصعوبات التي قد تتعرض لها المؤسسة تتعلق بالقوى العاملة سواء كانت مباشرة مع العاملين وتعلق بالرواتب والامتيازات وغيرها، اما من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها، اذ أن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعلها غير مستقرة في مواردها البشرية كي تقوم بتدريبهم، فلا بد للمدقق الخارجي من أن يلاحظ ذلك من ، سجلات العاملين في دائرة شؤون الموظفين لما لها من أثر سلبي على استمرارية الشركة.

3. مؤشرات قانونية (أخرى)

وتتمثل فيما يلي:

- 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 الشركة أعباء مالية لخدمة الدين تتمثل بالفائدة وأقساط القروض. وحتى تستمر الشركة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، وذلك من أجل توفير أكبر قدر ممكن من النجاح، والاستمرار.
- قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها: عند وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة، ونجاح هذه الدعاوي قد يؤدي إلى التزامات، أو تعويضات لا تستطيع الشركة الوفاء بها، أو الحجز على أصولها، أو التعرض للتصفية لتسديد

الالتزامات، فهذا مؤشر على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق.

- **تغيير في السياسات والقوانين الحكومية:** تعمل الشركة في بيئة يحكمها القوانين وتشريعات الحكومة وبالتالي فإن هذه القوانين تتغير من وقت لآخر، فأحياناً تكون قوانين مؤقتة قد لا يتم الموافقة على إدامتها وخاصة القوانين ذات العلامة بالشركة، مثل: القوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما، أو القوانين الجمركية مما يؤثر على التكلفة والأسعار، والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج، فعند ملاحظة ذلك من قبل مراجع الحسابات الخارجي يدل على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار.

ثالثاً. استنتاجات تقرير مراجع الحسابات الخارجي المتعلقة بفرض الاستمرارية.

إذا توصل مراجع الحسابات الخارجي إلى عدم وجود ما يهدد الاستمرارية، فإنه لا يطالب بشيء جديد بخلاف ما يقدمه إفصاحاً في تقريره المعتاد، وذلك انطلاقاً من أن الاستمرارية يعد أمراً مفترضاً بصفة عامة لا يستدعي إفصاحاً خاصاً، كما أن احتواء التقرير على ما يفيد تماشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن بينها الاستمرارية يعتبر أمراً كافياً في هذا الشأن، عليه حينئذ إصدار تقرير نظيف يخلو من أية إشارة لمشاكل الاستمرارية، أما إذا ظهر للمدقق وخلال تنفيذ الإجراءات المعتادة لعملية التدقيق أن هناك من المؤشرات ما يثير الشك في ملائمة الاستمرارية، يتوجب عليه الطلب من الإدارة أن تقدم ما لديها من خطط مستقبلية تخفف الظروف والعوامل المثيرة لهذا الشك.

فإذا ما استنتج في ضوء هذه الخطط بأن عوامل الشك قد زالت عليه حينئذ أن يطلب من الإدارة توفير الإفصاح الكافي والمناسب عن هذه الخطط في البيانات المالية. فإذا قامت الإدارة بتوفير ذلك، يتوجب عليه حينئذ إصدار تقرير نظيف، أما إذا لم توفر، يتوجب عليه حينئذ إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي أيهما أنسب، فالتحفظ في جوهره يعبر عن أمور جوهرية أو تغيرات مؤثرة قد حدثت أو مؤكدة الحدوث ولا تستطيع أو لا ترغب الإدارة تقييمها بشكل سليم أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية بالقدر المناسب، فيصبح من حق مراجع الحسابات الخارجي ومن واجبه أن يفصح عنها في شكل تحفظات في تقريره الذي يحتوي على التحفظات أو التقرير غير النظيف كما أحياناً يمكن أن يحقق المطلوب باعتباره أن مراجع الحسابات الخارجي قد نقل إلى مستخدمي المعلومات - شكوكه وتحفظاته - مسؤولية فهم ما يحدث وما يتوقع حدوثه في ضوء هذا الرأي الفني المقيد، لكن إذا ما استنتج بأنه حتى بعد تقديم الإدارة لخططها المستقبلية لمواجهة الظروف والعوامل المثيرة للشك، فإن الشك مازال قائماً في صحة فرض الاستمرارية، يكون أمامه حينئذ الامتناع عن إبداء الرأي.

أما في حال لم يتمكن مراجع الحسابات الخارجي من تكوين رأي يطمئن إليه عن مدى القدرة على الاستمرار فإنه ينبغي أن يتوقف عن إبدائه للرأي وإلا تعرض للمسئولية القانونية بمختلف أركانها، وقد يرجع ذلك إلى قيام المنشأة بوضع قيود مؤثرة أو لإحساسه بعدم تمتعه بالاستقلال المطلوب إلى آخر الأسباب التي قد تجعله يعتذر عن إبداء الرأي، وقد يأخذ ذلك شكل التقرير السلبي¹.

ووفق المعيار الجزائري للتدقيق المتعلق بالاستمرارية إرشادات للمدقق عند إصدار تقريره فيما يخص الاستمرارية حسب الحالات المختلفة، والتي تم التطرق إليها فيما يلي²:

الحالة 01: تطبيق ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود "عدم يقين" معتبر

إذا توصل مراجع الحسابات الخارجي أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة رغم وجود عدم "يقين" معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية :

- تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، وكذلك بالنسبة الخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها؛
- تشير بوضوح إلى وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، وكنتيجة يمكن لها أن تكون غير قادرة على تحصيل أصولها وتسديد ديونها من خلال السياق العادي للنشاط.
- إذا توفرت معلومة ذات دلالة في القوائم المالية، ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي 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 الشركة على الاستمرار؛
- لفت الانتباه إلى الملاحظة في القوائم المالية التي تصف النقاط التي سبق ذكرها.

أما إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في القوائم المالية، ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، كما ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الشركة على الاستمرار.

الحالة 02: تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

¹ - محمد الأمين بخاوة، حمزة طيبي، دراسة واختبار تأثير إدراك المراجعين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق- دراسة ميدانية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد، العدد 02، 2022، ص: 438-439.

² - بومسية حنان، تريش نجود، مرجع سابق، ص: 600-601.

إذا تم إعداد القوائم المالية للمؤسسة على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن مراجع الحسابات الخارجي، وبالاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن ، يعبر عن رأيه بالفرض. وقد نص المعيار على أنه إذا فُرض على الإدارة أو اختارت إعداد القوائم المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف، تعد القوائم المالية إذن حسب طريقة أخرى على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية.

الحالة 03: رفض الإدارة القيام بالتقييم أو اتمامه

إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة السابق عندما يطلب مراجع الحسابات الخارجي ذلك، على هذا الآخر أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير مراجع الحسابات الخارجي .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها.

تعتبر الدراسات السابقة من أهم الركائز العلمية التي يعتمد عليها الباحث بعد تحديده لمشكلة الدراسة، حيث قمنا بالاعتماد على مجموعة من الدراسات العربية والوألجنبية من أجل بناء دراستنا الحالية، حيث تم تخصيص هذا المبحث لعرض وتحليل أهم الدراسات السابقة، وضاء القيمة المضافة لها من خلال دراستنا.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

سيتم التطرق في هذا المطلب الى الدراسات السابقة باللغة العربية التي لها صلة بموضوع مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعيار المراجع الجزائري رقم 570 والمتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال.

- دراسة شبلوي ابراهيم، واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)- دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي علي- البليدة 02، الجزائر، 2020. هدفت هذه الدراسة إلى تناول الواقع الحالي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وأفاقه المستقبلية وذلك تحت غطاء كل من المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية ويكون ذلك من خلال التطرق الى كل الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها كل من المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم القيام بدراسة ميدانية لواقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، حيث أنه إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تعالج موضوع الدراسة وتحليل النتائج عن طريق استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS ، حيث وزعت ثلاثة مئة وخمسة وثمانون (385) استبياناً على عينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر، وتم استرجاع مئتان وواحد (201) منها مئة وخمسة وثمانون (185) قابلة للاستعمال.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تحسن في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وذلك بصور القانون رقم 10/01 المتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، غير أن بالرغم من جملة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية إلا أن بيئة التدقيق الوطنية سيكون لها آفاق مستقبلية تحسن من جودة الخدمات المهنية للمدققين نتيجة القيام بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، كما أن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن جاءت متوافقة وشبه متطابقة مع المعايير الدولية للتدقيق.

- الدراسة عمري أحمد، انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر- دراسة استقصائية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار- عنابة، الجزائر، 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، المتبناة من معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وهذا من خلال التطرق لكيفية إصدار معايير التدقيق الدولية والهيئات المخولة لذلك، أهميتها الأهداف المرجوة منها وعرض مضمونها، مع الوقوف على الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والهيئات المشرفة عليها وكذا مزاوي هذه المهنة، وعرض محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق ولمعالجة موضوع الدراسة، والإجابة عن تساؤلاتها واختبار فرضياتها، تم الإعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، موجه لعينة من مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بهدف استقصاء آراءهم حول موضوع الدراسة والدوافع التي أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تم توزيع 340 نسخة استرجع منها 153، تم معالجتها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية رقم 26، أما فيما يخص تفسير وتحليل النتائج المستخلصة منه، فقد اعتمد على مجموعة من الاختبارات والأساليب الإحصائية وصفية واستدلالية.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن هناك دوافع لإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، كما أن إصدار هذه الأخيرة يساهم في عملية قبول مهمة التدقيق والتخطيط لها، فضلا عن مساهمتها في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، بالإضافة إلى مساهمتها في عملية إعداد التقرير والتوثيق لمهمة التدقيق، هذا ما يجعلها تنعكس إيجابا على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

- دراسة طواف فاتح، المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية- ارساء معايير التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدي- سوق أهراس، الجزائر، 2021.

هدفت هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية المرتبطة بمدى مساهمة معايير التدقيق الدولية والجزائرية في إرساء قواعد لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية ولتحقيق هذا الغرض تم استخدام المنهج الوصفي لدراسة الجوانب النظرية للموضوع محل الدراسة، والتي اشتملت على

وصف لكل من المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، معايير التدقيق الدولية معايير التدقيق الجزائرية، وكذا أسلوب دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من خلال توجيه استبيان إحصائي إلى عينة تشمل 189 محافظ حسابات، خبير محاسبي وكذلك أساتذة التعليم العالي التابعين لأقسام المالية والمحاسبة في ولايات الشرق الجزائري.

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج التي تؤكد على ضرورة وحتمية عملية المراجعة الخارجية لتقييم وتقويم تسيير المؤسسات وضمانا لجودة وثائقها المالية، بالإضافة إلى أنه يجب الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق في توفير إطار نظري متكامل لهذه المهنة في الجزائر وذلك بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية من خلال إصدار معايير تدقيق وطنية، والهدف من ذلك إرساء قواعد كاملة لممارسة مهنة المراجعة الخارجية على أكمل وجه، وبالشكل الذي يمكن من خلاله منافسة الجزائر لنظائرها من مختلف الدول في هذا المجال.

- دراسة زهرة بن رقية، لمياء ولد بابا علي، دور محافظي الحسابات في ضمان استمرارية نشاط الاستغلال- دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس- المدية، الجزائر، 2022.

هدفت هذه الدراسة الى ابراز دور " محافظ الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال وقد اعتمدت الطالبتين على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على التدقيق وطرقه وأهدافه وكذا أنواع ووسائل التدقيق ومبادئه وفروضه وأيضا قمنا بتقديم مدخل عن التدقيق الخارجي من خلال تقديم مفهومه وأنواعه وأهمية التي يحظى بها لدى المؤسسة ، ومن هنا أردنا التعريف بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وشروط الالتحاق بالمهنة ومهامه ومختلف حقوقه وواجباته وكذا مسؤولياته و أتعابه وطريقة عمله من أجل معرفة مدى مساهمته في التحقق من فرض الاستمرارية وفق المعيار التدقيق الجزائري 570 ومعرفة مختلف واجباته ومسؤولياته حول ذلك، وقد اعتمد الباحث على المنهج الإحصائي عند عرض وتحليل الاستبيان.

ومن أهم نتائج المتوصل إليها إلى أن محافظ الحسابات له دور مهم داخل المؤسسة الاقتصادية بإعطاء رأيه الفني المحايد حول وضعية المؤسسة من خلال تقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعية، وكذا من أجل ضمان السهر على استمرارية الاستغلال على محافظ الحسابات الاطلاع الجيد على القوانين والمعايير ذات الصلة، كما عليه التأكد من استعمال مختلف المؤشرات ذات الدلالة والتي تساعد على اكتشاف ما يمكن أن يؤثر في فرضية الاستمرار في الاستغلال.

أما بخصوص الدراسة الميدانية باستشارة الأساتذة الأكاديميين والمهنيين، فقد توصلت هذه الدراسة الى أن محافظ الحسابات له دور في فرض استمرار نشاط الاستغلال.

- دراسة يرقى كريم، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال- دراسة ميدانية، مجلة الاقتصاد والتنمية- مخر التنمية المحلية المستدامة، جامعة يحيى فارس المدية، العدد 10، 2018.

هدفت الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر عند تقييمه لمقدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تترتب عن القيام بهذه المهمة. وفي هذا الإطار استخدم الباحث استبانة مكونة من أربعة عشر (14) عبارة موزعة على محالين، بحيث اشتمل المجال الأول على سبعة (7) عبارات تتعلق بمسؤولية محافضي الحسابات عند تقييمهم وحكمهم على فرض الاستمرار في حين اشتمل المجال الثاني على سبعة (7) فقرات تعلقت بمدى اعتماد محافضي الحسابات على المؤشرات الضرورية من أجل تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها.

وقد قام الباحث بتفريغ بيانات الدراسة في البرنامج الإحصائي (spss) مستخدماً مجموعة من المقاييس والاختبارات الإحصائية، وتوصل في هذه الدراسة إلى أن محافضي الحسابات يتحملون مسؤولية الحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار كما أثبتت الدراسة أن محافضي الحسابات لا يستعينون دوماً بالمؤشرات الضرورية عند قيامهم بتقييم القدرة على الاستمرارية.

- دراسة بلالي فاطمة، بن شعبان أميرة، دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570- دراسة استبائية لبعض آراء المهنيين والأكاديميين، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمدنا على دراسة استبائية تم توزيعها في كل من ولاية عين الدفلى وما جاورها بحيث شملت عينة الدراسة على ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجين وأساتذة جامعيين واعتمدنا في تحليل واختبار فرضيات الدراسة على البرنامج الإحصائي spss. وقد توصلت هذه الدراسة على أنه يتوجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإجراءات التدقيق اللازمة حتى يقرر ما إذا كان الشك حول فرض الاستمرارية قد أزيل وفي حال ملاحظة ما يهدد استمرارية المؤسسة فهو ملزم بإعداد تقرير خاص يبدي رأيه فيه.

و قد أوصت هذه الدراسة إلزامية محافضي الحسابات بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم وكذا فهم معايير التدقيق الجزائرية وهذا من خلال المشاركة في الملتقيات الندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية التي تواكب كل ما هو جديد

- دراسة ميلود عزوز، وليد بن التركي، دور التدقيق للتنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 16، العدد 01، جامعة بسكرة، 2022.

هدفت هذه الدراسة لإظهار دور وأهمية التدقيق في التنبؤ و تشخيص الفشل المالي على مستوى المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال"

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الفشل المالي يعتبر أكثر حدث سلبي يمكن أن تتعرض له المؤسسة لما له من أضرار تؤثر على استمرارية نشاطها وبقاءها في السوق، لذا وجب الاستعانة بخدمات المراجع للكشف عن أي أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

- دراسة محمد الأمين بخاوة، حمزة طيبي، دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق-دراسة ميدانية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة عمارث لحي الأغواط، المجلد 05، العدد 02، 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق، ولتحقيق ذلك تم توزيع استبانة على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في سياق البيئة الجزائرية، وقد توصل الباحث في هذه الدراسة إلى وجود إدراك لدى المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال، وكذا وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق، وأخيرا فقد أوصت الدراسة بمواكبة التحيينات التي تمس الإصدارات السنوية للمعايير الدولية للتدقيق وبالأخص معيار التدقيق الدولي رقم 570.

- دراسة نور الدين رافع، تقاطعات أهمية المؤشرات المالية والتشغيلية عند المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، المجلد 10، العدد 02، 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض تقاطعات أهمية المؤشرات المالية والتشغيلية عند المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الاستمرارية، خاصة بعد طرح معيار التدقيق الجزائري NAA570 الذي تم استلهاه من معيار التدقيق الدولي "ISA570 استمرارية المؤسسات"، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي عند استعراض بعض المفاهيم المرتبطة بمتغيرات الدراسة، في حين تم توظيف

الاستبيان والذي تم توجيه مضامينه للمدققين الخارجيين حيث تم معالجة مخرجاته عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS .

وفي الأخير توصل الباحث على أنه هناك إدراك للمدقق الخارجي في الجزائر لمدى أهمية هذه المؤشرات في تقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية وفي السياق نفسه توصلنا على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين تلك المؤشرات ومساهمتها في تقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

سيتم التطرق في هذا المطلب الى الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي لها صلة بموضوع مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعياري المراجعي الجزائري رقم 570 والمتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال.

الدراسة الأولى:

Study of Roberta provasi, Patrizia riva "Assessment of going concern for the Italian listed companies", review of business and finance studies, volume 06, number 01, university of Milan-bicocca-, Italy, 2015.

تطرقت هذه الدراسة إلى مدى تقييم القلق بشأن الشركات الإيطالية، حيث يهدف الباحث إلى غرض مزدوج، الأول هو تحقق من فرضية استمرارية في الشركات الإيطالية المدمجة في البورصة من خلال تحليل محتويات تقارير المراجعة الصادرة عن مدققي الحسابات المستقلين، والثاني هو تحليل الاتجاه السائد لفرضية استمرارية لإثبات أن العديد من الشركات الإيطالية المدرجة لديها مشاكل كبيرة متعلقة بالاستمرارية، اعتمدت هذه الدراسة عن مقارنة بمرور الوقت بين عامي 2009 و 2012 لشركات الإيطالية المدرجة في البورصة.

تمثلت أهم نتائج هذه الدراسة أن حوالي 80% من الشركات الإيطالية المدرجة في البورصة في نهاية عام 2012 لم يكن لديها مشاكل تتعلق باستمرارية الأعمال، أما 20% الباقية أظهرت مشاكل كبيرة، وهذا ما يبدو أن الاقتصاد الإيطالي يعكس الوضع على أداء الشركات المدرجة في البورصة.

الدراسة الثانية:

Study of socolsignifcantdoubt the going concern assumption in audit, 2010.

تطرقت هذه الدراسة إلى مسؤولية المراجع في مراجعة البيانات المالية المرتبطة باستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند اعداد البيانات المالية، وتحليل الحوادث والشروط التي ربما تسبب شكاً جوهرياً في قدرة المؤسسة على الاستمرار.

توصلت الدراسة تطوير وتفسير القواعد والأسس فيما يتعلق بالحكم المني للمراجع عندما يقيم مبدأ الاستمرارية، فهي توضح فترة مراجعة الاستمرارية، وإجراءات المراجعة في مراجعة الاستمرارية، والحوادث والشروط المحتملة التي ربما تسبب شكاً جوهرياً في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وأثر الاستمرارية على تقرير المراجعة.

الدراسة الثالثة:

L'étude de BELGUET Youcef, (2017) : La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit Cas: NAA 300 / Planification d'un audit d'états financiers, revue des reformes économique et intégration dans l'économie mondiale, (N°24).

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ممارسات المدققين فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر، وذلك من خلال التعرف على ما إذا كانت المعايير الجزائرية للتدقيق تؤدي إلى توحيد ممارسات التدقيق الخارجي في الجزائر ومساهمتها في مهمة التدقيق، واقتصرت الدراسة على المعيار NAA 300 التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، واعتمدت على دراسة الحالة من خلال دراسة نموذج على مستوى مكتبين للتدقيق، وكان من أبرز نتائجها أن مزاوли مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لا يتبعون نفس المرجع في ممارساتهم، مما يجعل من الضروري تنسيق ممارسات التدقيق الخارجي، ووضع قاعدة حقيقية لتطبيق المعايير الجزائرية NAA، كما أن عملية التدقيق المنفذة وفقاً لمعايير NAA تسمح لها بالتعبير عن الرأي الفني المحايد حول الكشوف المالية.

الدراسة الرابعة:

Stephen and Donald, Does performing other Audit Tasks Affect Going Judgment?, Accounting Review, Vol 74, Issue 4, October 1999.

وهي دراسة تمت في ظل تواجد الباحثين بالبرنامج التدريبي للمدققين من قبل ثلاث شركات محاسبية كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية، بمشاركة 131 مدقق حسابات، حيث بينت الدراسة في الأخير عندما يقوم المدقق الخارجي بممارسة مهامه بنفسه فإنه سيؤثر بشكل إيجابي على قدرة المؤسسة على الاستمرارية، وفي

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

السياق نفسه تجعل أحكامه حول الاستمرارية أكثر إيجابية، كما ركزت الدراسة على حكم المدقق الخارجي على الاستمرارية في تقريره.

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة

لقد جاءت هذه الدراسة امتدادا للدراسات السابقة والتي تناولت موضوع مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 570، حيث استهدفت الدراسة عينة من محافظي الحسابات، لقياس مدى التزامهم بتطبيق مؤشرات معيار التدقيق الجزائري المتعلق بفرضية الاستغلال على حسابات المؤسسات محل التدقيق، إذ نجد أن الدراسات السابقة تناولت العديد من الموضوعات وركز البعض منها على تقييم واقع معايير التدقيق الجزائري وأفاقها، وباقي الدراسات ركزت على دور محافظ الحسابات في مراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال. في حين نجد الدراسة الحالية جاءت لتجمع كافة المؤشرات (الأبعاد الثلاثة) في دراسة واحدة لمعرفة مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق مؤشرات معيار التدقيق الجزائري 570. ونجد أيضا أن هذه الدراسة تميزت عن غيرها من الدراسات السابقة بما يلي:

الجدول رقم (1.1): مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
هدف الدراسة	تعددت أهداف الدراسات السابقة بتعدد مواضعها حيث هدفت الى: - ابراز مسؤولية محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة. - ابراز دور التدقيق للتنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال". - معرفة واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA). - ابراز انعكاسات اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. - دراسة واختبار تأثير ادراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق.	هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة 570 لمراقبة تطبيق فرضية الاستغلال للمؤسسات محل المراجعة.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

مجتمع وعينة الدراسة	تعدد مجتمعات الدراسات السابقة منها: المهنيين من مراجعي الحسابات الخارجيين، محافظي الحسابات، الأستاذة الجامعيين.	اقتصر مجتمع الدراسة الحالية على مراجعي الحسابات الخارجيين الناشطين في العديد من ولايات الوطن.
المواضيع المعالجة	عالجت العديد من المواضيع منها: - واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA). - انعكاسات اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. - المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية- ارساء معايير التدقيق. - دور محافظي الحسابات في ضمان استمرارية نشاط الاستغلال. - دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال. - دور التدقيق للتنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال". - دراسة واختبار تأثير ادراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق.	عالجت موضوع واحد وهو ابراز مدى تطبيق مراجع الحسابات الخارجي لمعيار المراجعة الوطنية رقم 570 والمتعلق بالاستمرار في الاستغلال، من خلال معفرة مدى التزامه بتحليل بعض المؤشرات المالية، التشغيلية والقانونية التي تثر الشك حول استمرارية الاستغلال.
بيئة الدراسة	جرت في العديد من الدول منها: الجزائر، إيطاليا، ولايات المتحدة الأمريكية،	الجزائر.

المصدر: من اعداد الطالبين

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم التعرف على واقع مهنة مراجع الحسابات الخارجية في الجزائر من خلال التركيز على مراجع الحسابات الخارجي ة القانونية التي تفرض على معظم المؤسسات ويقوم بها مراجع الحسابات الخارجي (محافظ الحسابات).

كما تبين لنا أن المهمة الرئيسية للمراجع الحسابات الخارجي ، هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها وبالتالي يكون مراجع الحسابات الخارجي قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه للقوائم المالية.

كما تعد فرضية استمرار المؤسسة أحد أهم الفروض المحاسبية، بحيث يقوم هذا الفرض على أساس أن تعد القوائم المالية للمؤسسة بناء على افتراض أن المشروع مستمر في أعماله إلى أجل غير محدد، وقد تم التطرق إلى مسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات الخارجي ، من خلال تقييمه المستمر بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال عند تطبيقه لمعيار التدقيق 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال ، بالاعتماد على جملة من المؤشرات المالية، التشغيلية ومؤشرات أخرى .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

انطلاقاً من المناقشات الأدبية والنظرية التي تطرقنا إليها في الفصل السابق، نحاول الآن إسقاط ذلك ميدانياً مركزين في ذلك على عينة من مكاتب محافضي الحسابات، للتمكن في الأخير من الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة مسبقاً.

بداية، سيتم عرض الإطار المنهجي المتبع في دراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة والتي تشكل أساس الجزء الميداني من هذه المذكرة، حيث يعتبر منهج البحث من الأمور المهمة التي يجب التركيز عليها في هذا الإطار، وعليه فقد انطلق هذا الفصل بوصف الإجراءات المتبعة في جمع المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني، إضافة إلى تحديد مجتمع البحث والعينة المستهدفة، ومن ثم استعراض مختلف أدوات وطرق التحليل الإحصائية التي ستعتمد، والتي ستسمح في الأخير بالحصول على النتائج المطلوبة.

بعد ذلك سيتم عرض وتحليل محاور وبنود كل فرضية للتأكد من صحتها، ليتم بعد ذلك استخلاص وعرض النتائج المتوصل إليها ومناقشتها والتي تهدف إلى معرفة مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار التدقيق 570 الخاص بفرضية الاستغلال بالمؤسسات محل المراجعة، من خلال التطرق للمباحث التالية:

➤ المبحث الأول: الطريقة والأدوات

➤ المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

تعتبر طريقة الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وذلك للتوصل الى نتائج تحقق الأهداف التي تسعى إليها الدراسة.

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

كما يعتبر تحديد منهج الدراسة ووصف مجتمع وعينة الدراسة من أهم الاجراءات الأساسية لإنجاز الدراسة الميدانية، فمن خلاله يتم التعرف على خصائص أفراد العينة المستهدفة لإجراء التحليل الاحصائي.

أولا. منهج الدراسة

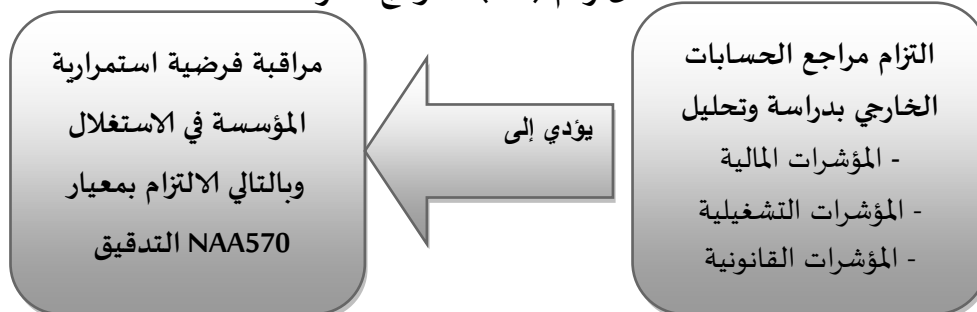
اعتمدنا في هذا الفصل عند وصفنا لخصائص عينة الدراسة على المنهج الوصفي، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الاحصائي عند عرضنا لنتائج الدراسة الميدانية والتعليق على نتائجها، وذلك بما يتوافق مع نوع وأهداف الدراسة، وقد اعتمد الطالبين على مقياس ليكارت الثلاثي، من أجل حساب المتوسطات المرجحة والتي على أساسها يمكن تحديد اتجاه أفراد العينة.

ثانيا. نموذج الدراسة

انطلاقا من الجانب النظري للدراسة والهدف الذي تسمو اليه، سيتم قياس مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص بفرضية الاستغلال للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الأبعاد الآتية:

- المؤشرات المالية
- المؤشرات التشغيلية
- المؤشرات القانونية

الشكل رقم (1.1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

سوف نحاول من خلال هذا المطلب توضيح مجتمع محل الدراسة ومن ثم تبين عينة الدراسة

أولاً. مجتمع الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة في قياس مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص بفرضية الاستغلال ولتحقيق هذا الهدف استلزم الأمر أن يشمل مجتمع الدراسة جميع مكاتب محافظي الحسابات المسجلين في المنظمة الوطنية.

ثانياً. عينة الدراسة

تعتبر عينة الدراسة عن مجموعة الوحدات التي يتم اختيارها من المجتمع الكلي من أجل تمثيله في البحث محل الدراسة، والمسح بالعينة يعني شمول جزء من المجتمع الأصلي على أن يكون هذا الجزء ممثلاً دقيقاً لخصائص المجتمع، ونظراً لكبر حجم المجتمع الأصلي اعتمدنا على أسلوب العينة العشوائية بدل المسح الشام للمجتمع الدراسة.

وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (40) ، وبعد القيام بجمع الاستبيانات الموزعة تمكنا من استرداد 35 استبيان من أصل 40، وبعد تدقيق الاستبيانات ومراجعتها لأغراض التحليل تم استبعاد 02 منها بسبب عدم صلاحيتها للتحليل أما للنقص أو التناقضات الموجودة في الإجابات، وعليه فقد كان عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل 33 استبيان، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (1.2): يبين الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	40	100%
الاستمارات المسترجعة	35	87.5%
الاستمارات غير مسترجعة	05	12.5%
الاستمارات الملقاة	02	5%
الاستمارات الصالحة للدراسة	33	82.5%

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات والمعلومات

تطرقنا من خلال هذا المطلب إلى مراحل بناء أداة الدراسة وكذلك وصفها وقياس المتعمد لتحديد إجابات أفراد عينة الدراسة، كما سنبين الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة.

أولا-مراحل إعداد الاستبيان:

مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة خطوات إلى أن وصلت لشكلها النهائي، وكانت كما يلي:

- إعداد الاستبيان الأولي من أجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الاستبيان الأولي على المشرفين لاختبار مدى ملائمته لجمع البيانات.
- تعديل الاستبيان الأولي حسب توجيهات المشرفة.
- عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، والذين قدموا مجموعة من التعديلات الهامة من حيث إعادة صياغة بعض العبارات وحذف أخرى وتعديل البعض منها بما يخدم اشكالية الدراسة.
- ضبط الاستبيان بشكله النهائي وتوزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ثانيا: أقسام الاستبيان:قسم الاستبيان الى جزئين:

1. القسم الأول: حيث يحتوي هذا الجزء على معلومات متعلقة بالمبحوثين، ومن بين هذه المعلومات:

- العمر: والذي شمل ثلاث فئات كما هي موضحة في استمارة الاستبيان.
- المؤهل العلمي: والذي تضمن أربعة فئات كالتالي: ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه شهادة مهنية في المحاسبة والتدقيق.
- التخصص العلمي: وقد قسم الى خمسة فئات كما يلي: مالية، محاسبة، تدقيق، تخصص آخر.

- المهنة:خبر محاسبي، محافظ حسابات

- عدد سنوات الخبرة: اشتمل هذا المتغير على ثلاث فئات كما هي موضحة في استمارة الاستبيان.

2. القسم الثاني: احتوى هذا القسم من الاستبيان على محور واحد تحت يتكون من 16 عبارة يهدف الى

قياس مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعيار الجزائري للتدقيق 570 أثناء تأدية مهامه ، ويشمل أربعة أبعاد (المؤشرات المالية، المؤشرات التشغيلية، المؤشرات القانونية) حيث تم تشكيل لكل بعد عبارات الخاصة به.

ثالثا-مقياس التحليل:

للإطلاع على آراء وتوجهات المبحوثين، تم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي لكل عبارات الاستبيان، فبعد الحصول على مجموع الاستمارات تم ترميزها بإعطاء كل رأي قيمة معينة من 01 الى 03 كما هو موضح بالجدول الموالي:

الجدول رقم (2.2): درجات الاجابة على مقياس ليكارت الثلاثي

درجة الاجابة	موافق	محايد	غير موافق
القيمة	3	2	1

المصدر: عاشور سمير كامل وسالم سامية أبو الفتوح، العرض والتحليل الاحصائي باستخدام Spss المدخل والأساسيات، دون دار نشر وبلد وسنة، ص 25.

ولتحديد طول فئة مقياس ليكارت الثلاثي الدنيا والعليا تم حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على عدد الفئات (2/3=0.66)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح (1)، وذلك لتحديد الحد الأعلى للفئة، وعليه يتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي.

الجدول رقم (3.2): طول الفئات حسب مقياس ليكارت الثلاثي

درجة الاجابة	الرمز	الفئة
غير موافق	1	من 1 الى 1.66
محايد	2	من 1.67 الى 2.33
موافق	3	من 2.34 الى 3

المصدر: عبد الفتاح عز حسن، مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، المملكة السعودية، 2008، ص 540.

من خلال الجدول، نلاحظ أن طول الفئة قدرت بحوالي (0.66)، وقد اعتمدت الطالبين عند استخدامها لمقياس ليكارت الثلاثي قيمة المتوسط الحاسبي المقدرة بي: (2) كأساس لتحديد اتجاه أفراد العينة عند تقييمها لدور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد حسب المتوسط المرجح الأساس وفق العلاقة التالية:

$$\text{المتوسط الحسابي المرجح الأساس} = \frac{\text{مجموع الأوزان}}{\text{عدد الأوزان}} = \frac{3+2+1}{3} = \frac{6}{3} = 2$$

رابعاً. مرحلة توزيع الاستبيان

قامنا بجمع إجابات أفراد عينة الدراسة المستوجبة بمختلف الطرق المتاحة والتي كانت كما يلي:

- تقديم الاستبيان باليد واسترجاعه مباشرة بعد الإجابة عنه.
- إرسال الاستبيان إلى عنوان أفراد العينة أو البريد الإلكتروني الرسمي.
- إرسال الاستبيان إلى بعض أفراد العينة واسترجاعه عن طريق الوسيط.
- توزيعه إلكترونياً.

ثانياً. اختبار صدق وثبات الاستبيان

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بحساب ثبات وصدق أداة الدراسة من خلال معامل الارتباط (Pearson) ومعامل الثبات (Alpha cronbatch).

1. صدق الاستبيان

يعبر صدق الاستبيان عن مدى قدرة الدراسة على قياس ما هم مطلوب قياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبيان من خلال:

أ. الصدق الظاهري:

تم التأكد من صدق المحتوى لأداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة (الاستبيان)، حيث تم عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين بالإضافة إلى الأستاذة المشرفة للتأكد من تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية، ومن وضوحها وسلامة صياغتها.

وبعد الاستجابة إلى آراء الأستاذة المحكمين ثم إجراء ما يلزم من حذف بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى وإعادة صياغة بعض العبارات لتصبح أكثر وضوحاً وفهماً لدى أفراد عينة الدراسة وأكثر صدقاً في القياس.

ب. صدق الاتساق الداخلي:

يساهم الاتساق الداخلي للاستبيان في الحكم على دقة القياس، وتحديد مدى ثبات الاستبيان وصدقه في قياس العلاقة المراد إثباتها، ويقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتهي إليه هذه العبارات، وسنقوم في هذا الجزء بقياس الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور التابعة له من أجل تحديد العبارات التي إذا تم حذفها لا تؤثر على الاتجاه العام للمحور الذي تنتهي إليه هذه العبارة كما يلي:

-صدق الاتساق الداخلي لمحور الدراسة

الجدول رقم (4.2): يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	بعد المؤشرات المالية:		
01	قدرة المؤسسة على السداد للدائنين عند الاستحقاق.	0.380	0.029
02	مراقبة وتحليل رؤوس الأموال السالبة إن ظهرت.	0.535	0.008
03	طريقة تمويل المؤسسة للأصول طويلة الأجل.	0.449	0.009
04	قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.	0.358	0.019
05	السياسة التي تعتمد عليها المؤسسة لتوزيع الأرباح.	0.467	0.006
06	خسائر التشغيل المتكررة إن وجدت.	0.346	0.049
07	التدهور الكبير في قيمة الأصول التشغيلية	0.568	0.005
08	تدهور النسب المالية.	0.582	0.003
	بعد المؤشرات التشغيلية:		
09	سياسة التشغيل ومغادرة الموظفين الأساسيين دون استخلافهم.	0.348	0.047
10	الصراعات القائمة بين المؤسسة والموردين أو العملاء أو الأطراف الأخرى.	0.763	0.000
11	خسارة المؤسسة لسوق مهم أو امتياز أو مورد أساسي لها.	0.550	0.000
12	السياسة التي تستخدمها المؤسسة لتخزين المواد الأولية والمنتجات.	0.382	0.028
13	النقص الفادح والمستمر في المواد الأولية اللازمة للإنتاج	0.842	0.000
	بعد المؤشرات القانونية:		
14	مراقبة امتثال المؤسسة من عدمه للالتزامات المتعلقة برأس المال والالتزامات القانونية الأخرى.	0.444	0.009
15	مراقبة وتحليل إجراءات القانونية القائمة في المؤسسة إن وجدت.	0.429	0.013
16	مراقبة وتحليل التغيرات في التشريعات والسياسات الحكومية التي	0.547	0.001

		ليست في صالح المؤسسة.	
--	--	-----------------------	--

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات المحور والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية $\text{sig}=0.05$ ، ومنه فإن عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

- صدق الاتساق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي يردي الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل بعد من أبعاد الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الدراسة، ويفترض هذا النمط من الصدق أن كل مقياس أو أداة قياس تمكننا من القدرة على التنبؤ بالخاصية المدروسة، فكلما كانت الأبعاد متسقة مع الدرجة الكلية للاستبيان كلما دل ذلك على حسن التنبؤ والتوقع.

الجدول رقم (5.2): الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
بعد المؤشرات التمويلية	0.734	0.000
بعد المؤشرات التشغيلية	0.879	0.000
بعد المؤشرات القانونية	0.661	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن كل معاملات الارتباط "بيرسن" ذات دلالة معنوية، كما أن كل قيم الدلالة للأبعاد الثلاثة المدروسة كانت أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر جميع أبعاد الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

2. ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الأداة الاتساق في نتائجها أي إمكانية الحصول على نفس النتائج لو أعيد توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى فإن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد عينة الدراسة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، كما يوضح هذا المقياس أيضا مدى الاعتماد على نتائج الاستبيان، ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، وقد تم استخدام معامل الثبات "ألfa كرونباخ" للتحقيق من ثبات الاستبيان، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي.

جدول رقم (6.2): نتائج اختبار الثبات الاستبيان

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ
بعد المؤشرات التمويلية	08	0.658
بعد المؤشرات التشغيلية	05	0.627
بعد المؤشرات القانونية	03	0.694
المحور ككل	16	0.646

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من نتائج الجدول أن قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) كانت مرتفعة لكل مجال وتراوح بين (0.627) و (0.694)، كما كانت قيمة معامل الثبات لجميع فقرات الاستبيان (0.646) وهو أكبر من (0.60) معدل القبول، إذن هو معامل ثبات جيد، الأمر الذي يدل على تمتع الاستبيان بدرجة عالية من الثبات، وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على مجتمع الدراسة، ويكون الاستبيان في صورته النهائية قابل للتوزيع وصالح لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض مختلف الخصائص الخاصة بعينة الدراسة من حيث المتغيرات الشخصية، وكذلك عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة.

المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي وخصائص أفراد عينة الدراسة

تناولنا في هذا المطلب أساليب التحليل الإحصائي للبيانات و خصائص أفراد عينة الدراسة و الذي نوضحهم فيما يلي :

أولاً. أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

بعد استلام الاستبيانات الموزعة والتأكد من صلاحيتها لإجراء التحليل الإحصائي، تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss لتحليل البيانات، وفي إطار ذلك تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. اختبار الثبات: يعتبر اختبار "ألفا كرونباخ" Alpha Cronbatch من أهم الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل البيانات، حيث يتم استخدامه بهدف التحقق من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، ويتراوح معامل الثبات بين الصفر والواحد الصحيح (0-1)، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية ويمكن الاعتماد عليه إذا كانت القيمة المحسوبة تساوي (0.60) فأكثر، حيث يدل ذلك على أن قائمة الاستبيان تتمتع بثبات داخلي.
2. معامل الارتباط بيرسون Pearson: وذلك من أجل حساب الاتساق الداخلي والاتساق البنائي لمحاور الدراسة.
3. الأساليب الإحصائية الوصفية: اعتمد الطالبان في دراستهم على مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية خاصة فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة، وهنا استعمل الطالبان كل من النسب المئوية والتكرارات، لتحديد وتحليل اجابة أفراد العينة، واعتمد الطالبان على كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والتي تحصل عليها من مخرجات برنامج spss.
4. اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test): والذي استخدم من أجل ثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

ثانيا. خصائص أفراد عينة الدراسة

تعتبر الخصائص الشخصية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفذة، حيث تساهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل إليها، ونعرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استنادا إلى إجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم الجزء المتعلق بالجوانب الشخصية، وذلك على النحو التالي:

1. متغير العمر: نوضحه من خلال الجدول الموالي:

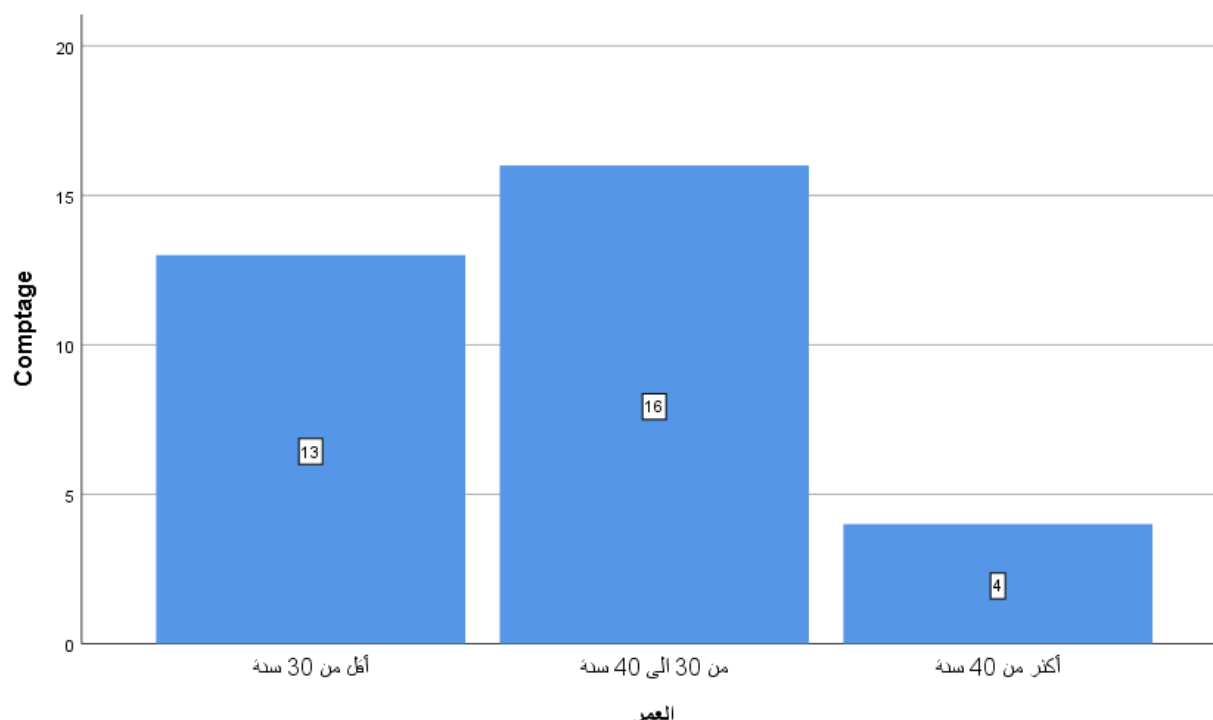
الجدول رقم (7.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	13	39.4%
من 30 سنة الى 40 سنة	16	48.5%
أكثر من 40 سنة	04	12.1%
المجموع	33	100%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة توزعت على فئات الثلاثة الموضوعية في أداة الدراسة، حيث جاءت فئة من 30 سنة إلى 40 سنة في المرتبة الأولى بنسبة (48.5%)، ثم تلتها فئة أقل من 30 سنة بنسبة (39.4%) ثم فئة أكثر من 40 سنة بنسبة (12.19%).

الشكل رقم (2.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

2. متغير المؤهل العلمي: نوضحه من خلال الجدول الموالي:

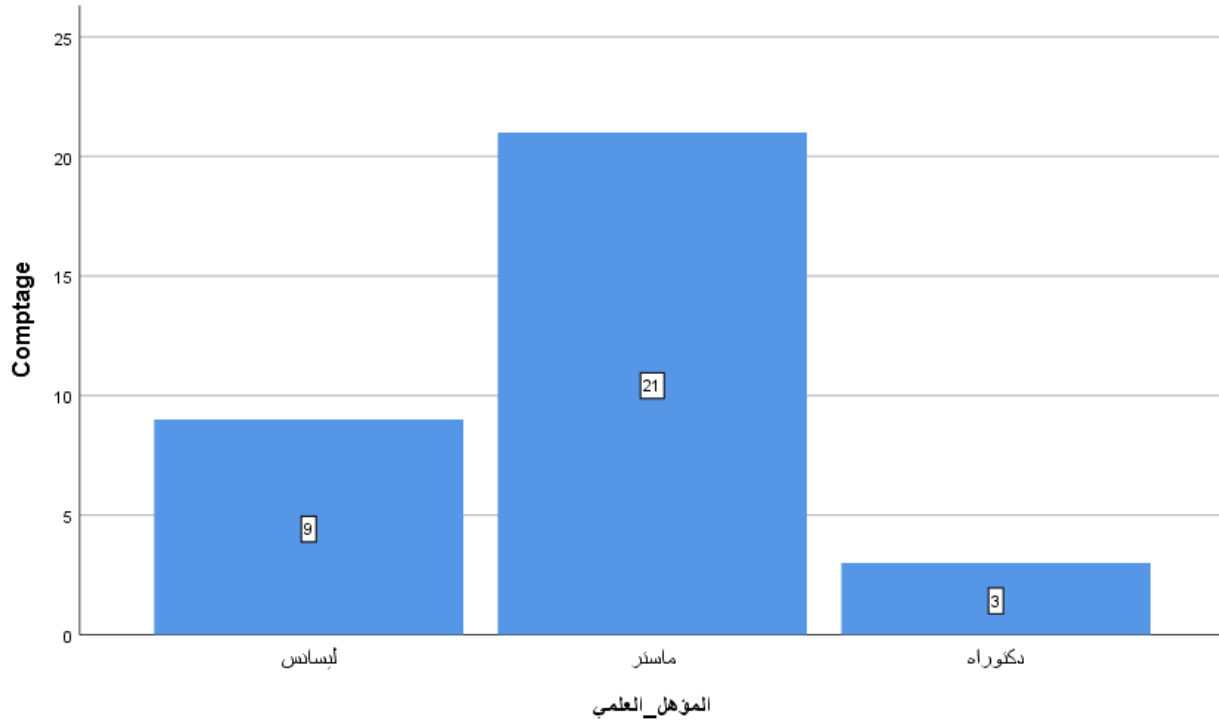
الجدول رقم (8.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	09	27.3%
ماستر	21	63.3%
دكتوراه	03	9.1%
المجموع	33	100%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول يتبين لنا أننا نعظم أفراد عينة الدراسة حائزين على شهادة ماستر وبلغت نسبتهم (63.3%) والبقية حائزين على شهادة ليسانس بنسبة (27.3%) وشهادة دكتوراه بنسبة (9.1%) وهذا ما يدل بأن أفراد عينة الدراسة لهم مستوى دراسي جيد يسمح لهم بفهم والإجابة على الأسئلة بسهولة.

الشكل رقم (3.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

3. متغير التخصص العلمي: نوضحه من خلال الجدول الموالي:

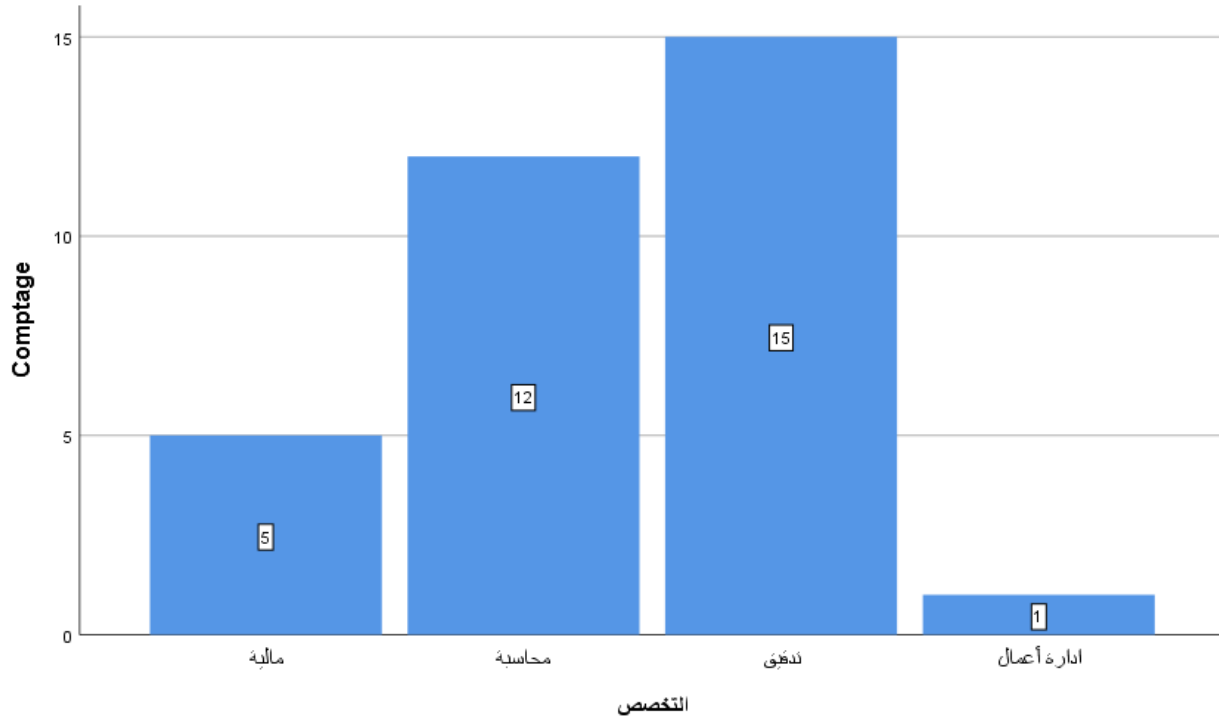
الجدول رقم (9.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مالية	05	15.2%
محاسبة	12	36.4%
تدقيق	15	45.5%
ادارة أعمال	01	3%
المجموع	33	100%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

نلاحظ من خلال الجدول أننا أفراد عينة الدراسة توزعت على كل فئات الموضوعات في أداة الدراسة، وجاءت فئة تدقيق في المرتبة الأولى بنسبة (45.5%) ثم تلتها فئة محاسبة بنسبة (36.4%) ثم فئة مالية بنسبة (15.2%) وفي الأخير فئة إدارة أعمال بنسبة (3%).

الشكل رقم (4.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

4. متغير المهنة

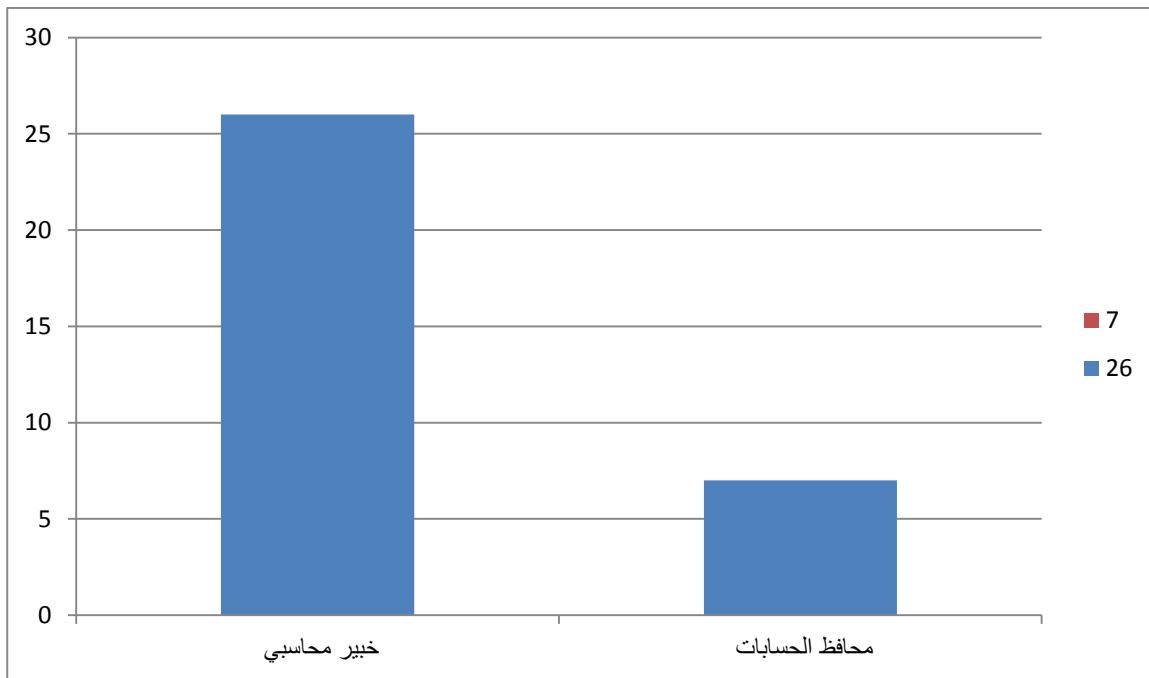
الجدول رقم (10.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسبي	07	%21.2
محافظ حسابات	26	%78.8
المجموع	33	%100

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

يتبين لنا من خلال الجدول أن أفراد عينة توزعت حول فئتين موضوعية في أداة الدراسة، وكانت فئة محافظ الحسابات في المرتبة الأولى بنسبة (78.8%) ثم تلتها فئة خبير محاسب في المرتبة الثانية بنسبة (21.2%).

الشكل رقم (5.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

5. متغير عدد سنوات الخبرة

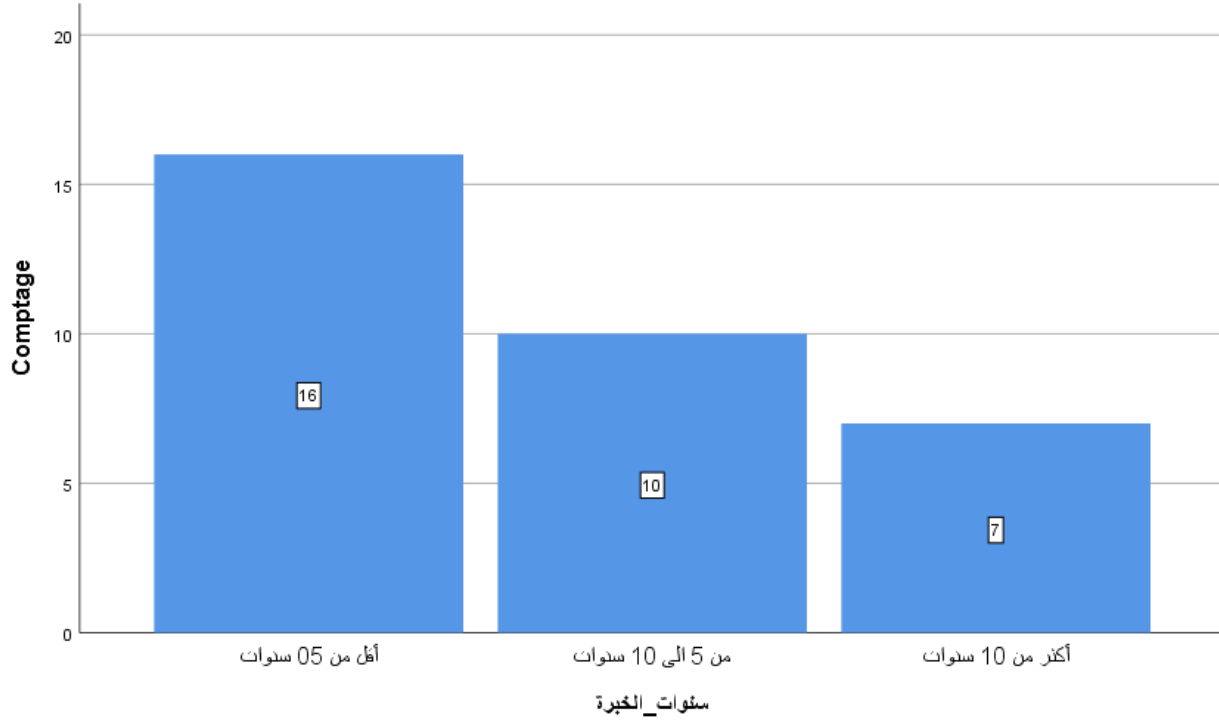
الجدول رقم (11.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	17	51.5%
من 05 الى 10 سنوات	08	24.2%
أكثر من 10 سنوات	08	24.2%
المجموع	33	100%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

يتبين لنا من خلال الجدول أن أفراد عينة توزعت حول ثلاث الفئات الموضوعة في أداة الدراسة، وكانت فئة أقل من 05 سنوات في المرتبة الأولى بنسبة (51.5%) ثم تلتها فئة من 05 الى 10 سنوات وفئة أكثر من 10 سنوات بنسب متساوية (24.2%).

الشكل رقم (6.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

يتم من خلال هذا المطلب عرض إجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الإجابات المستلمة في شكل تكرارات ونسب، من أجل أخذ صورة أولية عن الإجابات، واستنتاج الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، وتحقيق من الفرضيات المصاغة وهذا قبل إجراء الاختبارات الإحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

أولاً. عرض نتائج الفرضية الأولى وتحليلها

1. عرض نتائج الفرضية الأولى

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

تنص الفرضية الأولى على أنه "يلتزم مرجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة" ويلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات المالية ، وهذا استنادا إلى درجات الإجابة لمقياس ليكارت الثلاثي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (12.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات المالية

العبارة	التكرار ونسبة المئوية	درجات الإجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		موافق	محايد	غير موافق			
العبارة رقم (01)	التكرار	24	04	05	2.58	0.751	موافق
	النسبة %	72.7	12.1	15.2			
العبارة رقم (02)	التكرار	24	02	07	2.52	0.834	موافق
	النسبة %	27.7	6.1	21.2			
العبارة رقم (03)	التكرار	15	12	06	2.27	0.761	محايد
	النسبة %	45.5	36.4	18.2			
العبارة رقم (04)	التكرار	19	11	03	2.48	0.667	موافق
	النسبة %	57.6	33.3	9.1			
العبارة رقم (05)	التكرار	19	09	05	2.42	0.751	موافق
	النسبة %	57.6	27.3	15.2			
العبارة رقم (06)	التكرار	08	15	10	1.94	0.747	محايد
	النسبة %	24.2	45.5	30.3			
العبارة رقم (07)	التكرار	17	08	08	2.27	0.839	محايد
	النسبة %	51.5	24.2	24.2			
العبارة رقم (08)	التكرار	18	11	04	2.42	0.708	موافق
	النسبة %	54.5	33.3	12.1			
المتوسط العام لبعد المؤشرات المالية							
					2.36	0.305	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت مرتفعة حول عبارات المتعلقة بعدد المؤشرات المالية، حيث بلغ المتوسط العام للبعد (2.36) والذي يندرج ضمن فئة الثالثة حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وهي فئة التي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري (0.305) وهو ما يشير إلى درجة تقارب في الأجوبة من قبل أفراد العينة.

2. التحليل الاحصائي الوصفي لبيانات بعد المؤشرات المالية

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

❖ العبارة رقم (01): قدرة المؤسسة على السداد للدائنين عند الاستحقاق.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.58)، والذي ينتهي إلى الفئة الثالثة [3-2.34] والمعبرة عن درجة إجابة "موافق"، أي هناك اجماع شبه كلي من طرف أفراد عينة الدراسة على أن مراجع الحسابات الخارجي يتأكد من قدرة المؤسسة على السداد للدائنين عند وصل وقت الاستحقاق.

❖ العبارة رقم (02): مراقبة وتحليل رؤوس الأموال السالبة إن ظهرت.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.52)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [3-2.34] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة إجابة "موافق"، بحيث يعتقد أفراد عينة الدراسة أن مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراقبة وتحليل رؤوس الأموال السالبة إن ظهرت.

❖ العبارة رقم (03): طريقة تمويل المؤسسة للأصول طويلة الأجل.

من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة قد بلغ (2.27)، والذي يقع ضمن فئة [2.33-1.67] حسب مقياس لكارت الثلاثي، والتي تدل على درجة إجابة "محايد"، كما أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من المتوسط المرجح لأساس للدراسة (02)، وهذا ما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي يتحقق من طريقة تمويل المؤسسة للأصول الطويلة الأجل حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

❖ العبارة رقم (04): قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.48)، والذي يندرج ضمن فئة [3-2.34]، الذي يوافق درجة إجابة "موافق"، وهذا ما يدل أن مراجع الحسابات الخارجي يتأكد من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

❖ العبارة رقم (05): السياسة التي تعتمد عليها المؤسسة لتوزيع الأرباح.

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (2.42)، والذي ينتمي الى الفئة [2.34-3]، حسب مقياس لكارث ثلاثي، والذي يدل على درجة الاجابة "موافق"، وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتحقق من السياسة التي تعتمد عليها المؤسسة لتوزيع الأرباح.

❖ العبارة رقم (06): خسائر التشغيل المتكررة إن وجدت.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (1.94)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [1.67-2.33] من مقياس لكارث الثلاثي والذي يشير إلى درجة إجابة "محايد"، وهو أصغر من المتوسط المرجح الأساس للدراسة (03) بحيث يعتقد أفراد عينة الدراسة أن مراجع الحسابات الخارجي يتحقق من خسائر التشغيل المتكررة إن وجدت.

❖ العبارة رقم (07): التدهور الكبير في قيمة الأصول التشغيلية

بلغت قيمة متوسطها الحسابي (2.27)، والتي تندرج ضمن الفئة [1.67-2.33] لمقياس لكارث الثلاثي والتي تشير إلى درجة إجابة "محايد"، وهو أكبر من المتوسط المرجح الأساس للدراسة (03) أي هناك موافقة من أفراد عينة الدراسة على أن مراجع الحسابات الخارجي يتأكد من التدهور الكبير في قيمة الأصول التشغيلية إن وجدت.

❖ العبارة رقم (08): تدهور النسب المالية.

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (2.42)، والذي ينتمي الى الفئة [2.34-3]، حسب مقياس لكارث ثلاثي، والذي يدل على درجة الإجابة "موافق"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يرون أن مراجع الحسابات الخارجي يتأكد من تدهور النسب المالية.

ثانيا. عرض نتائج الفرضية الثانية:

1. عرض نتائج الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه "يلتزم مرجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات التشغيلية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة" ويلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات التشغيلية ، وهذا استنادا إلى درجات الإجابة لمقياس لكارث الثلاثي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (13.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات التشغيلية

العبارة	التكرار ونسبة المئوية	درجات الاجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		موافق	محايد	غير موافق			
العبارة رقم (09)	التكرار	19	08	06	2.39	0.788	موافق
	النسبة %	57.6	24.2	18.2			
العبارة رقم (10)	التكرار	18	07	08	2.30	0.847	موافق

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

			24.2	21.2	54.5	النسبة %	
موافق	0.699	2.36	04	13	16	التكرار	العبارة رقم (11)
			12.1	39.4	48.5	النسبة %	
موافق	0.617	2.45	02	14	17	التكرار	العبارة رقم (12)
			6.1	42.4	51.5	النسبة %	
موافق	0.822	2.36	07	07	19	التكرار	العبارة رقم (13)
			21.2	21.2	57.6	النسبة %	
موافق	0.446	2.37	المتوسط العام لبعد المؤشرات التشغيلية				

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت مرتفعة حول عبارات المتعلقة ببعده المؤشرات التشغيلية، حيث بلغ المتوسط العام للبعد (2.37) والذي يندرج ضمن فئة الثالثة حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وهي فئة التي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري (0.446) وهو ما يشير إلى درجة تقارب في الأجوبة من قبل أفراد العينة.

2. التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات بعد المؤشرات التشغيلية

وحق تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

❖ العبارة رقم (09): سياسة التشغيل ومغادرة الموظفين الأساسيين دون استخلافهم.

من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة قد بلغ (2.39)، والذي يقع ضمن فئة [3-2.34] حسب مقياس لكارث الثلاثي، والتي تدل على درجة إجابة "موافق"، وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مراجع الحسابات الخارجي يتأكد من سياسة التشغيل ومغادرة الموظفين الأساسيين دون استخلافهم.

❖ العبارة رقم (10): الصراعات القائمة بين المؤسسة والموردين أو العملاء أو الأطراف الأخرى.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.30)، والذي يندرج ضمن فئة [3-2.34]، الذي يوافق درجة إجابة "موافق"، بحيث يعتبر أفراد عينة الدراسة أن مراجع الحسابات الخارجي يتحقق من الصراعات القائمة بين المؤسسة والموردين أو العملاء أو الأطراف الأخرى.

❖ العبارة رقم (11): خسارة المؤسسة لسوق مهم أو امتياز أو مورد أساسي لها.

من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة قد بلغ (2.36)، والذي يقع ضمن فئة

[3-2.34] حسب مقياس لكارث الثلاثي، والتي تدل على درجة اجابة "موافق"، وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مراجع الحسابات الخارجي يتأكد من خسارة المؤسسة لسوق مهم أو امتياز أو مورد أساسي لها.

❖ العبارة رقم (12):السياسة التي تستخدمها المؤسسة لتخزين المواد الأولية والمنتجات.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.45)، والذي ينتهي الى الفئة الثالثة [3-2.34] والمعبرة عن درجة اجابة "موافق"، أي هناك اجماع شبه كلي من طرف أفراد عينة الدراسة على أن مراجع الحسابات الخارجي يتأكد من السياسة التي تستخدمها المؤسسة لتخزين المواد الأولية والمنتجات.

❖ العبارة رقم (13):النقص الفادح والمستمر في المواد الأولية اللازمة للإنتاج

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.36)، والذي ينتهي الى الفئة الثالثة [3-2.34] والمعبرة عن درجة اجابة "موافق"، أي أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون أن مراجع الحسابات الخارجي يتحقق من النقص الفادح والمستمر في المواد الأولية اللازمة للإنتاج.

ثالثا. عرض نتائج الفرضية الثالثة وتحليلها

1. عرض نتائج الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أنه "يلتزم مرجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة" ويلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات القانونية ، وهذا استنادا إلى درجات الإجابة لمقياس ليكارت الثلاثي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (14.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المؤشرات القانونية

العبارة	التكرار ونسبة المئوية	درجات الإجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		موافق	محايد	غير موافق			
العبارة رقم (14)	التكرار	20	13	00	2.61	0.496	موافق
	النسبة %	60.6	39.4	00			
العبارة رقم (15)	التكرار	24.2	08	01	2.70	0.529	موافق
	النسبة %	72.7	24.2	3			
العبارة رقم (16)	التكرار	24	03	06	2.55	0.794	موافق
	النسبة %	72.7	9.1	18.2			

المتوسط العام لبعدها المؤشرات القانونية	2.61	0.417	موافق
---	------	-------	-------

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت مرتفعة حول عبارات المتعلقة ببعدها المؤشرات القانونية ، حيث بلغ المتوسط العام للبعدها (2.61) والذي يندرج ضمن فئة الثالثة حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وهي فئة التي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري (0.417) وهو ما يشير إلى درجة تقارب في الأجوبة من قبل أفراد العينة.

3. التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات بعدها المؤشرات القانونية

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

❖ العبارة رقم (14):مراقبة امتثال المؤسسة من عدمه للالتزامات المتعلقة برأس المال والالتزامات القانونية الأخرى.

من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة قد بلغ (2.61)، والذي يقع ضمن فئة [3-2.34] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، والتي تدل على درجة إجابة "موافق"، وهذا ما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراقبة امتثال المؤسسة من عدمه للالتزامات المتعلقة برأس المال والالتزامات القانونية الأخرى.

❖ العبارة رقم (15):مراقبة وتحليل إجراءات القانونية القائمة في المؤسسة إن وجدت.

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (2.70)، والذي ينتمي إلى الفئة [3-2.34]، حسب مقياس ليكارت ثلاثي، والذي يدل على درجة إجابة "موافق"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يعتبرون أن مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراقبة وتحليل إجراءات القانونية القائمة في المؤسسة إن وجدت.

❖ العبارة رقم (16):مراقبة وتحليل التغيرات في التشريعات والسياسات الحكومية التي ليست في صالح المؤسسة.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.55)، والذي يندرج ضمن فئة [3-2.34]، الذي يوافق درجة إجابة "موافق"، مما يعني أن مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراقبة وتحليل التغيرات في التشريعات والسياسات الحكومية التي ليست في صالح المؤسسة حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة استعملنا اختبار (T-Test) والذي يقوم بحساب المتوسط الحسابي وقيمة (T) المحسوبة، ويحدد مستوى المعنوية، ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط الحسابي للمحور بقيمة الافتراضية هي (2) وعند مستوى دلالة (0.05) وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفريّة (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) اذا كانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أكبر من القيمة (T) الجدولية أو اذا كانت (sig<0.05)
- قبول الفرضية الصفريّة (H0) ورفض الفرضية البديلة (H1) اذا كانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أصغر من القيمة (T) الجدولية وإذا كانت (0.05<sig).

أولاً. اختبار الفرضية الأولى

- يهدف اختبار الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة، قام الطالبين بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الأول من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:
- فرضية العدمية H0: لا يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.
 - فرضية البديلة H1: يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.

الجدول رقم(15.2): نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T1	2.36	1.69	32	6.845	0.000

المصدر: من عداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

بالعموم فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل قد بلغ (2.36) وهو أكبر من المتوسط الحسابي المستخدم في الدراسة (2)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يؤكدون أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بتطبيق المؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة، وللتأكد من صحة النتائج اعتمد الطالبين على اختبار T-test.

يبين الجدول أعلاه أ قيمة (T) المحسوبة (6.845) وهي أكبر من قيمة T الجدولية والمقدرة بي (1.69)، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، بناء على قاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: " يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة".

ثانياً. اختبار الفرضية الثانية

ويهدف اختبار الفرضية الثانية من الدراسة والتي مفادها يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات التشغيلية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة، قام الطالبين بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات بعد المؤشرات التشغيلية من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

➤ **فرضية العدمية H0:** لا يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات التشغيلية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.

➤ **فرضية البديلة H1:** يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات التشغيلية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.

الجدول رقم (16.2): نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T2	2.37	1.69	32	4.834	0.000

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) كما أن قيمة T المحسوبة (4.834) أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، واستنادا على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن: " يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة".

ثالثا. اختبار الفرضية الثالثة

يهدف اختبار الفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة، قام الطالبين بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات بعد المؤشرات القانونية من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

➤ **فرضية العدمية H0:** لا يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.

➤ **فرضية البديلة H1:** يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة.

الجدول رقم (17.2): نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T3	2.61	1.69	32	8.474	0.000

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss v26

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) كما أن قيمة T المحسوبة (8.474) أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، واستنادا على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن: " يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسة".

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى إجراء بحث إستطلاعي لعينة من مراجعي الحسابات الخارجيين ، وبعد جمع البيانات عن طريق الاستبيان، ثم معالجتها عن طريق "spss v26"، وبعد المعالجة تم تبويب النتائج وتحليلها بالإعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية، فضلا على الإختبارات الإحصائية التي عززت من نتائج الدراسة في الحكم على صحة الفرضيات أو نفيها .

ومن خلال الدراسة الميدانية، تطرقنا لدراسة مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الجزائري 570، و مناقشة التساؤلات التي دارت حولها، تم التوصل إلى أن مراجع الحسابات الخارجي يلتزم بتطبيق مجموعة من المؤشرات المالية مثل زيادة الخصوم على الأصول المتداولة ، التشغيلية مثل فقدان سوق رئيسي أو إمتياز مورد رئيسي و القانونية مثل عدم الإلتزام بمتطلبات رأس المال و المتطلبات القانونية الأخرى، التي نص عليها معيار التدقيق الخارجي الجزائري 570 لمراقبة فرضية استمرارية الاستغلال بالمؤسسات محل المراجعة.

الخاتمة

تنشط المؤسسة الاقتصادية في محيط محفوف بالمخاطر الكثيرة والمتنوعة والتي تزيد من احتمالات تعرضها لعدم الاستمرار في الاستغلال، ومن خلال معالجتنا لموضوعنا الذي كان حول مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعيار المراجعة NAA570، إذ تطرقنا في الفصل الأول الى الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة حول الموضوع.

أما في الفصل التطبيقي لدراساتنا تمت الاجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة من خلال الاستبيان والذي تم توزيعه على عينة المستهدفة ، وتم الوصول الى مجموعة من النتائج، توصيات وأفاق الدراسة وتتلخص فيما يلي:

نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة الى النتائج التالية:

- مراجع الحسابات الخارجي أداة من أدوات الرقابة الفعالة التي يمكن الاعتماد عليها لمراقبة التزام المؤسسات محل المراجعة بتطبيق النظام المالي المحاسبي.
- هناك مجموعة من التشريعات السارية المفعول التي تنظم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ومن أهمها قانون 01-10 ومعايير المراجعة الجزائرية.
- مراجع الحسابات الخارجي مقيد بمجموعة من النصوص القانونية التي تحدد كيفية تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط.
- يعد التقرير عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط من بين أهم الواجبات التي على مراجع الحسابات الخارجي اعدادها، حيث يعد مسؤولا في حدود العناية المهنية التي يبذلها في سبيل التقرير عن ذلك.
- حدد معيار المراجعة رقم 570 الاجراءات الواجب اتباعها من طرف مراجع الحسابات الخارجي عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في اطار بذل العناية المهنية اللازمة.
- يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من قدرة المؤسسة على السداد للدائنين عند وصل وقت الاستحقاق.
- يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمراقبة وتحليل رؤوس الأموال السالبة ان ظهرت.
- يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من طريقة تمويل المؤسسة للأصول الطويلة الأجل .
- يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.
- يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من خسائر التشغيل المتكررة إن وجدت.
- يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من تدهور النسب المالية في المؤسسة محل المراجعة.
- يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من سياسة التشغيل ومغادرة الموظفين الأساسيين دون استخلافهم.

- يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من الصراعات القائمة بين المؤسسة والموردين أو العملاء أو الأطراف الأخرى.
- يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من خسارة المؤسسة لسوق مهم أو امتياز أو مورد أساسي لها.
- يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من السياسة التي تستخدمها المؤسسة لتخزين المواد الأولية والمنتجات.
- يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من النقص الفادح والمستمر في المواد الأولية اللازمة للإنتاج.
- يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمراقبة وتحليل إجراءات القانونية القائمة في المؤسسة إن وجدت.
- يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمراقبة وتحليل التغيرات في التشريعات والسياسات الحكومية التي ليست في صالح المؤسسة.

توصيات الدراسة:

على ضوء النتائج المتوصل اليها، نوصي بما يلي:

- برمجة دورات تكوينية لمزاوي المهنة لشرح وتوضيح معايير المراجعة الجزائية من أجل ازالة أي غموض والاجابة على أي استفسار حولها.
- ضرورة الاهتمام أكثر بفرضية استمرارية الاستغلال نظرا لأهميتها بالنسبة لحياة المؤسسة بصفة خاصة وحماية الاقتصاد الوطني بصفة عامة.
- ادراج فقرة ضمن النظام المحاسبي المالي والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة تلزم المراجع الخارجي بتحرير تقرير عن مدى تطبيق المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد قوائمها المالية.
- وضع اطار شامل وواضح لاجراءات تقييم الاستمرارية من البداية الى غاية تقديم التقرير الى الأطراف المعنية.
- ضرورة الاهتمام أكثر بمهنة مراجع الحسابات الخارجي ومنحه الاستقلالية التامة لأداء عمله على أحسن وجه.
- توفير نماذج عن شكل تقرير الذي يمكن اصداره حسب كل حالة من الحالات الممكنة للاستمرارية.
- توفير المؤشرات الدالة على عدم القدرة على الاستمرار كمرشد للمدقق للاستعانة بها في تحديد مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.

آفاق الدراسة

وفي الاخير يمكننا القول أن دراستنا هذه يمكن أن تكون بمثابة مرحلة تمهيدية يمكننا إستغلالها للبحث في مواضيع مستقبلية أخرى وإشكاليات جديدة لها ، وعليه تكون افاق بحثنا هذه كالتالي :

- مدى إلتزام المراجع الخارجي بالمؤشرات المالية لمراقبة مدى تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال.
- مدى إلتزام المراجع الخارجي بالمؤشرات التشغيلية لمراقبة مدى تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال.
- مدى إلتزام المراجع الخارجي بالمؤشرات القانونية لمراقبة مدى تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا. الكتب

1. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات-الاطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان-الأردن، 2012.
2. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، على تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الأردن، 2009.
3. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
4. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
5. الشاهين، تركي عصام، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.
6. الشحنة، رزق أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2015.
7. عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
8. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009.

9. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007.

ثانيا. أطروحات دكتوراه ومذكرات ماجستير

10. أحمد عب الله العمودي، دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، 2001.
11. مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2017.
12. رفيف خديجة، مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل اصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018.

13. الشكري، حمد هه فال، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 على تقييم المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة منصور، مصر، 2017.
14. طابري فارس، إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جود عملية تدقيق الحسابات في الجزائر- دراسة ميدانية لعينة من مهني ولاية عنابة، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2019.
15. عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.
16. عمري أحمد، انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر- دراسة استقصائية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2022.
17. لقويصة سمير، مساهمة أدلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2019.

ثالثا. مقالات عملية

18. بن يحيى علي، لعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 13، العدد 01، 2020.
19. بهلولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة الابداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01، جامعة برج بوعريج، 2019.
20. بومسية حنان، تريش نجود، تقييم مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري رقم 570 " استمرارية الاستغلال" في توفير إرشادات للمدقق الخارجي فيما يخص الحكم على الاستمرارية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 17، العدد 01، جامعة سطيف، الجزائر، 2023.
21. حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كألية لمحاربة المخالفات دراسة حالة مؤسسة خاصة وعمومية، مجلة الادارة والتنمية البحوث والدراسات، جامعة البليدة، العدد 10، د.ت.
22. الحناوي، حسن رأفت، مسؤولية وموقف المراجع وأساليبه في التقرير فيما يتعلق باستمرارية العمل في النشاط، مجلة الادارة العامة، بدون عدد، 1986.

23. الخذري، خليفة مصباح عمار، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي، مجلة الأكاديمية الليبية، مدرسة العلوم الادارية والمالية، ليبيا، العدد 02، 2017.
24. رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، جامعة خميس مليانة، 2017، ص: 101.
25. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012.
26. طيطوش فنجي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة وفاق السياسة والقانون، العدد 09، جامعة سعيدة، 2013.
27. عباس أحمد رضوان، دور المراجع في تقدير مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد رقم 13، العدد 03، 1989.
28. عمر شريقي، التنظيم المهنة للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.
29. كريم علي عباس، فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد رقم 06، العدد 03، 2016.
30. محمد الأمين بخاوة، حمزة طيبي، دراسة واختبار تأثير إدراك المراجعين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق- دراسة ميدانية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد، العدد 02، 2022.
31. مختار مسامح، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الالتزام القانوني والالتزام المهني، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة مسيلة، 2014.
32. يرقى كريم، دور المراجع في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال- دراسة ميدانية، مجلة الاقتصاد والتنمية، مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، 2018.

رابعاً. القوانين والتشريعات

33. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 01-10، المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010.
34. الجريدة الرسمية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، العدد 27، 2008.

35. القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المعدل والمتمم بالقانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.

36. المادة 715 مكرر 03 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007.

37. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن لمعيار الجزائري للتدقيق 570، ص ص: 03-07

38. وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، المؤرخ في 15 مارس 2017.

المراجعة باللغة الأجنبية

39. *Djbarraabdelmadjid, Pratique de l'audit comptable et financier en L'Algerie dans le cadre des nouvelles orientations économiques, école supérieure de commerce, Alger, 2001.*
40. *Bidgoli Hossein, Handbook of Information Security : Threats, Vulnerabilities, Prevention Detection and Management, Volume 03, John Wiley and Sons Inc, United States of America, 2006.*
41. *Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, Audit et Commissariat aux comptes, Gualinio éditeur, Paris, 2007.*
42. *Messahel S., La gouvernance d'entreprises en difficultés en Algerie : Quel role pour les Commisaires aux comptes, Revue des sciences économiques et de gestion .*
43. *Zureigat, B.N ? The Relationship between Corporate Governance Mechanisms and Going Concern Evaluation : Evidence from Firms Listed on Amman stock exchange, Journal of public Administration and Governance*
44. *.Olga and Z.I, Problems of Professional Judgment Application in Evaluating the Company's Going Concern, Indian Journal of science and Technology .*

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة أساتذة المحكمين

اسم ولقب	الدرجة العلمية	الجامعة

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار إليزي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة



استمارة استبيان

تحية طيبة، وبعد:

يسعدنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يدخل في إطار التحضير لمذكرة تخرج المدرجة ضمن متطلبات ني ل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة الموسومة بـ " مدى إلزام المرجع الخارجي بمعيار التدقيق (570). نعلمكم بأن البيانات التي سيتم جمعها من هذا الاستبيان ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، ونحن نهتم بأرائكم، لذلك نرجو منكم الإجابة بكل موضوعية على الأسئلة الواردة بالتأشير بعلامة (x) في الخانة المناسبة.

شكرا على تعاونكم معنا، لكم منا كل التقدير والاحترام.

إشراف الأستاذ:

- بعاشي خالد

من إعداد الطلبة :

رقية أكرم

بوقطة عبد الستار

أ. الجزء الأول: المعلومات الشخصية والمهنية

1- العمر: اقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة أكثر من 40 سنة

2- المؤهل العلمي : ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

شهادة الكفاءة المهنية في المحاسبة والتدقيق ☐ أخرى:.....

3- التخصص : ☐ مالية ☐ محاسبة ☐ تدقيق

تخصص آخر:.....

4- المهنة : ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات

5- سنوات الخبرة : ☐ من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

☐ أكثر من 10 سنوات

6- ولاية العمل:

الجزء الثاني: الاجابة على فقرات الاستبيان

الرقم	في اطار مصادقة المراجع الخارجي على حسابات المؤسسات محل التدقيق وللتأكد من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في المؤسسة يقوم بمراقبة وتحليل المؤشرات التالية:	غير موافق	محايد	موافق
01	قدرة المؤسسة على السداد للدائنين عند الاستحقاق.			
02	مراقبة وتحليل رؤوس الأموال السالبة إن ظهرت.			
03	طريقة تمويل المؤسسة للأصول طويلة الأجل.			
04	قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.			
05	السياسة التي تعتمد عليها المؤسسة لتوزيع الأرباح.			
06	خسائر التشغيل المتكررة إن وجدت.			
07	التدهور الكبير في قيمة الأصول التشغيلية			
08	تدهور النسب المالية.			
09	سياسة التشغيل ومغادرة الموظفين الأساسيين دون استخلاصهم.			
10	الصراعات القائمة بين المؤسسة والموردين أو العملاء أو الأطراف الأخرى.			
11	خسارة المؤسسة لسوق مهم أو امتياز أو مورد أساسي لها.			
12	السياسة التي تستخدمها المؤسسة لتخزين المواد الأولية والمنتجات.			
13	النقص الفادح والمستمر في المواد الأولية اللازمة للإنتاج			
14	مراقبة امتثال المؤسسة من عدمه للالتزامات المتعلقة برأس المال والالتزامات القانونية الأخرى.			
15	مراقبة وتحليل إجراءات القانونية القائمة في المؤسسة إن وجدت.			
16	مراقبة وتحليل التغيرات في التشريعات والسياسات الحكومية التي ليست في صالح المؤسسة.			

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج spss

نتائج ثبات الاستبيان

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	33	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	33	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de	Nombre
Cronbach	d'éléments
,658	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de	Nombre
Cronbach	d'éléments
,627	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de	Nombre
Cronbach	d'éléments
,694	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de	Nombre
Cronbach	d'éléments
,646	16

نتائج ارتباط الاستبيان

Corrélations

		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	M
Q1	Corrélation de Pearson	1	-,239	,209	-,200	,550 **	,064	-,158	,380	,3
	Sig. (bilatérale)		,181	,244	,264	,001	,723	,381	,029	,0
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3
Q2	Corrélation de Pearson	-,239	1	,412 *	-,126	-,160	,302	,106	-,535	,1
	Sig. (bilatérale)	,181		,017	,485	,373	,087	,559	,008	,4
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3
Q3	Corrélation de Pearson	,209	,412 *	1	-,207	,174	,195	-,218	,163	,4
	Sig. (bilatérale)	,244	,017		,248	,333	,278	,223	,364	,0
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3

Q4	Corrélation de Pearson	-,200	-,126	-,207	1	-,236	-,253	,259	,080	,0
	Sig. (bilatérale)	,264	,485	,248		,186	,156	,146	,658	,7
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3
Q5	Corrélation de Pearson	,550**	-,160	,174	-,236	1	,159	-,239	,062	,4
	Sig. (bilatérale)	,001	,373	,333	,186		,378	,181	,731	,0
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3
Q6	Corrélation de Pearson	,064	,302	,195	-,253	,159	1	,276	-,127	,3
	Sig. (bilatérale)	,723	,087	,278	,156	,378		,120	,481	,0
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3
Q7	Corrélation de Pearson	-,158	,106	-,218	,259	-,239	,276	1	,588**	,2
	Sig. (bilatérale)	,381	,559	,223	,146	,181	,120		,000	,1
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3
Q8	Corrélation de Pearson	,173	-,223	-,163	,080	,062	-,127	,588**	1	,3
	Sig. (bilatérale)	,337	,213	,364	,658	,731	,481	,000		,0
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3
M	Corrélation de Pearson	,380*	,135	,449**	,048	,467**	,346*	,268	,307	1
	Sig. (bilatérale)	,029	,455	,009	,791	,006	,049	,131	,082	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	3

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	M2
Q9	Corrélation de Pearson	1	,096	,072	-,380*	,110	,348*

	Sig. (bilatérale)		,593	,690	,029	,544	,047
	N	33	33	33	33	33	33
Q10	Corrélation de Pearson	,096	1	,125	,266	,644**	,763**
	Sig. (bilatérale)	,593		,489	,134	,000	,000
	N	33	33	33	33	33	33
Q11	Corrélation de Pearson	,072	,125	1	,112	,361*	,550**
	Sig. (bilatérale)	,690	,489		,535	,039	,001
	N	33	33	33	33	33	33
Q12	Corrélation de Pearson	-,380*	,266	,112	1	,280	,382*
	Sig. (bilatérale)	,029	,134	,535		,115	,028
	N	33	33	33	33	33	33
Q13	Corrélation de Pearson	,110	,644**	,361*	,280	1	,842**
	Sig. (bilatérale)	,544	,000	,039	,115		,000
	N	33	33	33	33	33	33
M2	Corrélation de Pearson	,348*	,763**	,550**	,382*	,842**	1
	Sig. (bilatérale)	,047	,000	,001	,028	,000	
	N	33	33	33	33	33	33

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		Q14	Q15	Q16	M
Q14	Corrélation de Pearson	1	,007	,007	,244
	Sig. (bilatérale)		,968	,968	,171

	N	33	33	33	33
Q15	Corrélation de Pearson	,007	1	,480 ^{**}	,429 [*]
	Sig. (bilatérale)	,968		,005	,013
	N	33	33	33	33
Q16	Corrélation de Pearson	,007	,480 ^{**}	1	,547 ^{**}
	Sig. (bilatérale)	,968	,005		,001
	N	33	33	33	33
M	Corrélation de Pearson	,244	,429 [*]	,547 ^{**}	1
	Sig. (bilatérale)	,171	,013	,001	
	N	33	33	33	33

^{**}. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

^{*}. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

نتائج الاجابات حول المعلومات الشخصية

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 أقل من	13	39,4	39,4	39,4
	40 الى 30 من سنة	16	48,5	48,5	87,9
	سنة 40 أكثر من	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

العلمي_المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليس	9	27,3	27,3	27,3
	س				
	ماستر	21	63,6	63,6	90,9
	دكتورا	3	9,1	9,1	100,0
	هـ				
	Total	33	100,0	100,0	

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مالية	5	15,2	15,2	15,2
	محاسبة	12	36,4	36,4	51,5
	تدقيق	15	45,5	45,5	97,0
	ادارة أعما	1	3,0	3,0	100,0
	ل				
	Total	33	100,0	100,0	

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

Valide	خير محاسبي	7	21,2	21,2	21,2
	محافظ حسا	26	78,8	78,8	90,9
	بات				
	Total	33	100,0	100,0	

الخبرة_سنوات

			Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	05	16	48,5	48,5	48,5
	5 الى 10 سنوات	10	10	30,3	30,3	78,8
	أكثر من 10 سنوات	10	7	21,2	21,2	100,0
	Total		33	100,0	100,0	

نتائج الاجابات حول المحور

Q1

			Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5		15,2	15,2	15,2
	ق					

	محايد	4	12,1	12,1	27,3
	موافق	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	21,2	21,2	21,2
	ق				
	محايد	2	6,1	6,1	27,3
	موافق	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	18,2	18,2	18,2
	ق				
	محايد	12	36,4	36,4	54,5
	موافق	15	45,5	45,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	3	9,1	9,1	9,1
	ق				
	محايد	11	33,3	33,3	42,4
	موافق	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	5	15,2	15,2	15,2
	ق				
	محايد	9	27,3	27,3	42,4
	موافق	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	10	30,3	30,3	30,3
	ق				
	محايد	15	45,5	45,5	75,8

	موافق	8	24,2	24,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	24,2	24,2	24,2
	محايد	8	24,2	24,2	48,5
	موافق	17	51,5	51,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	12,1	12,1	12,1
	محايد	11	33,3	33,3	45,5
	موافق	18	54,5	54,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	6	18,2	18,2	18,2
	ق				
	محايد	8	24,2	24,2	42,4
	موافق	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	8	24,2	24,2	24,2
	ق				
	محايد	7	21,2	21,2	45,5
	موافق	18	54,5	54,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	4	12,1	12,1	12,1
	ق				
	محايد	13	39,4	39,4	51,5

	موافق	16	48,5	48,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,1	6,1	6,1
	ق				
	محايد	14	42,4	42,4	48,5
	موافق	17	51,5	51,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	21,2	21,2	21,2
	ق				
	محايد	7	21,2	21,2	42,4
	موافق	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	13	39,4	39,4	39,4
	موافق	20	60,6	60,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	8	24,2	24,2	27,3
	موافق	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	18,2	18,2	18,2
	محايد	3	9,1	9,1	27,3
	موافق	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحور الأول

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	33	1	3	2,58	,751
Q2	33	1	3	2,52	,834
Q3	33	1	3	2,27	,761
Q4	33	1	3	2,48	,667
Q5	33	1	3	2,42	,751
Q6	33	1	3	1,94	,747
Q7	33	1	3	2,27	,839
Q8	33	1	3	2,42	,708
M1	33	1,88	3,00	2,3636	,30517
Q9	33	1	3	2,39	,788
Q10	33	1	3	2,30	,847
Q11	33	1	3	2,36	,699
Q12	33	1	3	2,45	,617
Q13	33	1	3	2,36	,822
M2	33	1,60	3,00	2,3758	,44654
Q14	33	2	3	2,61	,496
Q15	33	1	3	2,70	,529
Q16	33	1	3	2,55	,794
M3	33	1,67	3,00	2,6162	,41768

N valide (liste)	33				
------------------	----	--	--	--	--

نتائج اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
M1	33	2,3636	,30517	,05312
M2	33	2,3758	,44654	,07773
M3	33	2,6162	,41768	,07271

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 2

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
M1	6,845	32	,000	,36364	,2554	,4718
M2	4,834	32	,000	,37576	,2174	,5341
M3	8,474	32	,000	,61616	,4681	,7643